



**UNIwersytet w Białymstoku**

**Wydział Prawa**

Agnieszka Modzelewska

**Obowiązek raportowania o schematach podatkowych w prawie polskim i prawie  
wybranych państw członkowskich Unii Europejskiej**

Rozprawa doktorska  
napisana pod kierunkiem  
**Prof. dr hab. Leonarda Etela**

BIAŁYSTOK 2022

# **Obowiązek raportowania o schematach podatkowych w prawie polskim i prawie wybranych państw członkowskich Unii Europejskiej**

Wykaz skrótów.....	7
Wprowadzenie.....	9
Metodyka badań.....	13
Rozdział I. Ogólne zagadnienia związane z obowiązkiem raportowania schematów podatkowych.....	18
1. Uwagi ogólne.....	18
2. Przyczyny i cele wprowadzenia obowiązku raportowania schematów podatkowych do polskiego porządku prawnego.....	22
3. Dotychczasowy stan prawny w dziedzinie informowania o schematach podatkowych.....	35
3.1. Rozwiązania stosowane w Polsce.....	35
3.2. Rozwiązania stosowane w państwach członkowskich OECD.....	37
4. Zakres implementacji dyrektywy MDR do polskiego porządku prawnego w kontekście tzw. <i>gold platingu</i> .....	42
4.1. Zagadnienia wstępne.....	42
4.2. Rozwiązania prawne wychodzące poza zakres dyrektywy MDR.....	44
5. Zasady konstytucyjne w kontekście sposobu procedowania przepisów MDR.....	47
5.1. Zasada demokratycznego państwa prawa.....	47
5.2. Zasada społecznej gospodarki rynkowej.....	48
5.3. Zasada proporcjonalności i wolności prowadzenia działalności gospodarczej.....	50
6. Zgodność z prawem abolicji wprowadzonej na mocy objaśnień.....	51
7. Obowiązek raportowania a obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej.....	54
8. Schematy podatkowe a wydawanie interpretacji indywidualnych.....	64
Rozdział II. Zakres obowiązku raportowania o schematach podatkowych.....	68
1. Uwagi ogólne.....	68
2. Zakres przedmiotowy obowiązku raportowania.....	69
2.1. Schemat podatkowy.....	69
2.1.1. Definicja schematu podatkowego.....	69
2.1.2. Uzgodnienie.....	70
2.1.3. Kryterium głównej korzyści.....	74
2.1.4. Kryterium kwalifikowanego korzystającego.....	79

2.2. Schemat podatkowy transgraniczny.....	82
2.2.1. Definicja schematu podatkowego transgranicznego.....	82
2.2.2. Kryterium transgraniczności.....	83
2.3. Schemat podatkowy standaryzowany.....	86
2.4. Podatki objęte obowiązkiem raportowania.....	89
2.5. Obowiązek ponownego raportowania stanów faktycznych zaistniałych przed dniem wejścia w życie obowiązku raportowania a zasada nie retroaktywności prawa.....	90
3. Cechy rozpoznawcze.....	95
3.1. Ogólne cechy rozpoznawcze.....	95
3.2. Szczególne cechy rozpoznawcze.....	104
3.3. Inne szczególne cechy rozpoznawcze.....	114
3.4. Wątpliwości interpretacyjne związane z nieprecyzyjnym zdefiniowaniem cech rozpoznawczych.....	119
4. Zakres podmiotowy obowiązku raportowania.....	123
4.1. Podmioty zobowiązane do raportowania.....	123
4.1.1. Podmioty raportujące na gruncie dyrektywy MDR.....	123
4.1.2. Promotor.....	125
4.1.3. Wspomagający.....	132
4.1.4. Korzystający.....	134
4.2. Obowiązek raportowania przez jednostki samorządu terytorialnego jako organy publicznoprawne.....	136
4.3. Wielość podmiotów a obowiązek raportowania.....	139
Rozdział III. Procedura raportowania schematów podatkowych.....	143
1. Obowiązki podmiotów, na których ciąży obowiązek raportowy.....	143
1.1. Uwagi ogólne.....	143
1.2. Obowiązki promotora wynikające z przepisów MDR.....	144
1.2.1. Termin raportowania.....	144
1.2.1.1. Terminy raportowania bieżących schematów podatkowych....	144
1.2.1.2. Terminy raportowania retrospektywnych schematów podatkowych.....	146
1.2.2. Inne obowiązki promotora.....	147
1.2.3. Obowiązki promotora w przypadku schematu podatkowego innego niż standaryzowany.....	152

1.2.4. Obowiązki promotora w przypadku schematów podatkowych transgranicznych.....	154
1.3. Obowiązki korzystającego na gruncie przepisów MDR.....	155
1.3.1. Powstanie obowiązku raportowego po stronie korzystającego.....	155
1.3.2. Terminy raportowania przez korzystającego.....	158
1.4. Obowiązki wspomagającego wynikające z przepisów MDR.....	160
1.4.1. Obowiązek informacyjny wobec wspomagającego.....	160
1.4.2. Obowiązki wspomagającego, wobec którego nie wypełniono obowiązków informacyjnych.....	162
1.4.3. Obowiązek raportowy wspomagającego.....	166
1.4.3.1. Powstanie obowiązku raportowego po stronie wspomagającego.....	166
1.4.3.2. Problematyka ustalania terminu raportowania przez wspomagającego.....	166
1.4.3.3. Wątpliwości związane z wymogiem zachowania staranności ogólnie wymaganej.....	169
2. Sposób raportowania.....	171
2.1. Uwagi ogólne.....	171
2.2. Treść i elementy formularzy.....	173
2.2.1. Formularz MDR-1.....	173
2.2.2. Formularz MDR-2.....	182
2.2.3. Formularz MDR-3.....	184
2.2.4. Formularz MDR-4.....	187
2.3. Uzupełnianie informacji składanych Szefowi KAS.....	188
2.4. NSP i NZSPT.....	190
2.4.1. Nadanie NSP i NZSPT.....	190
2.4.2. Odmowa nadania i unieważnienie NSP.....	192
2.4.3. Problematyka związana z nadawaniem NSP i NZSPT.....	194
3. Wewnętrzna procedura w zakresie przeciwdziałania niewywiązywaniu się z obowiązku raportowania schematach podatkowych.....	197
3.1. Uwagi ogólne.....	197
3.2. Zakres podmiotowy obowiązku posiadania wewnętrznej procedury.....	199
3.3. Elementy procedury wewnętrznej.....	204
3.4. Procedura przyjęcia i kontroli wewnętrznej procedury.....	207
4. Sankcje związane z niewywiązaniem się z obowiązku raportowania.....	210

4.1. Uwagi ogólne.....	210
4.2. Sankcja administracyjna z tytułu niewprowadzenia procedury wewnętrznej.....	212
4.2.1. Naruszenia obowiązku wprowadzenia i posiadania wewnętrznej procedury.....	212
4.2.2. Wysokość kary administracyjnej.....	214
4.2.3. Zaskarżalność decyzji o nałożeniu kary pieniężnej.....	215
4.2.4. Okres przedawnienia.....	216
4.3. Odpowiedzialność na gruncie kodeksu karnego skarbowego.....	218
4.3.1. Rodzaje czynów karalnych.....	218
4.3.2. Sankcje.....	222
4.3.2.1. Kara grzywny.....	222
4.3.2.2. Zakaz prowadzenia działalności gospodarczej.....	224
5. Raportowania schematów podatkowych w dobie pandemii COVID-19.....	226
Rozdział IV. Analiza prawnoporównawcza regulacji prawnych dotyczących obowiązku raportowania schematów podatkowych.....	234
1. Uwagi ogólne.....	234
2. Obowiązek raportowania w porządku prawnym Niemiec.....	236
2.1. Zagadnienia wstępne.....	236
2.2. Zakres podmiotowy.....	238
2.2.1. Pośrednik.....	238
2.2.2. Użytkownik.....	241
2.3. Zakres przedmiotowy obowiązku raportowania.....	243
2.4. Sposób raportowania.....	247
2.4.1. Obowiązki sprawozdawcze pośrednika.....	247
2.4.2. Obowiązki sprawozdawcze użytkownika.....	251
2.4.3. Treść raportu i nadawanie numerów ewidencyjnych.....	254
2.5. Kary.....	256
3. Obowiązek raportowania w porządku prawnym Irlandii.....	258
3.1. Zagadnienia wstępne.....	258
3.2. Zakres podmiotowy.....	261
3.2.1. Pośrednik.....	261
3.2.2. Właściwy podatnik.....	264
3.3. Zakres przedmiotowy obowiązku raportowania.....	264

3.4. Sposób raportowania.....	268
3.4.1. Obowiązki sprawozdawcze pośrednika.....	268
3.4.2. Obowiązki sprawozdawcze właściwego podatnika.....	271
3.4.3. Treść raportu i nadawanie numerów ewidencyjnych.....	274
3.5. Kary.....	276
4. Obowiązek raportowania w porządku prawnym Portugalii.....	279
4.1. Zagadnienia wstępne.....	279
4.2. Zakres podmiotowy.....	281
4.2.1. Pośrednik.....	281
4.2.2. Właściwy podatnik.....	283
4.3. Zakres przedmiotowy obowiązku raportowania.....	285
4.4. Sposób raportowania.....	288
4.4.1. Obowiązki sprawozdawcze pośrednika.....	288
4.4.2. Obowiązki sprawozdawcze właściwego podatnika.....	293
4.4.3. Treść raportu i nadawanie numerów ewidencyjnych.....	296
4.5. Kary.....	299
Wnioski końcowe.....	301
Bibliografia.....	313
Literatura.....	313
Źródła internetowe.....	320
Inne.....	341
Wykaz aktów prawnych.....	355
Wykaz orzecznictwa.....	361

## Wykaz skrótów

BIP – Biuletyn Informacji Publicznej

BMF – niem. Bundesministerium der Finanzen (niemieckie ministerstwo finansów)

BZSt – niem. Bundeszentralamt für Steuern (niemiecki Federalny Centralny Urząd Skarbowy)

EBIT – ang. Earnings before deducting interest and taxes

Dz. U. – Dziennik Ustaw

JST – jednostki samorządu terytorialnego

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 2022 r. poz. 1138 z późn. zm.)

k.k.s. – Ustawa z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 859 z późn. zm.)

k.p.a. – Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 735 z późn. zm.)

KAS – Krajowa Administracja Skarbowa

KIDP – Krajowa Izba Doradców Podatkowych

KIS – Krajowa Informacja Skarbowa

KRDP – Krajowa Rada Doradców Podatkowych

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

NSA – Naczelny Sąd Administracyjny

NSP – numer schematu podatkowego

NZSPT – numer zgłoszenia schematu podatkowego transgranicznego

o.p. – Ustawa z 29.08.1997 r. - Ordynacja Podatkowa (Dz. U. z 2018 r. poz. 800 ze zm.)

OECD – Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju

ONSAiWSA – Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego i wojewódzkich sądów administracyjnych

p.p. – Ustawa z dnia 6 marca 2018 r. - Prawo przedsiębiorców (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 162 z późn. zm.)

PGK – podatkowa grupa kapitałowa

pkt – punkt

poz. – pozycja

SKA – spółka komandytowo-akcyjna

SN – Sąd Najwyższy

t.j. – tekst jednolity

TCA – ang. Taxes Consolidation Act

TFUE – Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej – wersja skonsolidowana (Dz. Urz. UE z 2012 r., C 326)

TK – Trybunał Konstytucyjny

u.p.d.o.f. – Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 1128 z późn. zm.)

u.p.d.o.p. – 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.)

u.p.p.p.f.t. – Ustawa z dnia 1 marca 2018 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 593 z późn. zm.)

UE – Unia Europejska

WSA – Wojewódzki Sąd Administracyjny

ze zm. – ze zmianami

ZOTSiS – Zbiór Orzeczeń Trybunału Sprawiedliwości i Sądu



## Wprowadzenie

Podjęcie skutecznych działań mających na celu przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania ma niezwykle istotne znaczenie z punktu widzenia funkcjonowania wszystkich współczesnych krajów. Państwa, aby wykonywać swoje zadania, muszą posiadać stały dopływ zasobów finansowych w odpowiedniej wysokości. Dlatego też szczególnym zainteresowaniem ustawodawców w zakresie prawa podatkowego jest, poza wprowadzaniem nowych podatków i opłat, tworzenie regulacji prawnych mających na celu zmaksymalizowanie wysokości przychodów osiągniętych z tytułu już funkcjonujących danin publicznoprawnych (ochrona bazy podatkowej).

Niepomijalnym czynnikiem, który znacząco pobudził zainteresowanie na arenie międzynarodowej kwestią przeciwdziałania unikaniu opodatkowania, był kryzys gospodarczy, który rozpoczął się w połowie 2007 r. Potrzeba zapewnienia regularnych i maksymalnie wysokich wpływów do budżetów poszczególnych państw spowodowała, iż zintensyfikowane zostały wysiłki mające na celu skonstruowanie rozwiązań prawnych, które pozwolą na efektywne przeciwdziałanie agresywnej optymalizacji podatkowej na poziomie międzynarodowym. Argumenty te są tym bardziej aktualnie obecnie, w dobie - jak się wydaje najpoważniejszego od kilkudziesięciu lat - światowego kryzysu gospodarczego, który tylko dodatkowo pogłębił wybuch pandemii COVID-19 w 2019 r. i wprowadzone w celu przeciwdziałania rozprzestrzenianiu się wirusa obostrzenia (m.in. *lockdown*), a także agresja Rosji na Ukrainę w 2022 r.

Jak powszechnie wiadomo, pieniądź nie ma ojczyzny<sup>1</sup>, dlatego też w czasach postępującej globalizacji i nabierania coraz większego znaczenia gospodarczego przez międzynarodowe korporacje kluczowe z punktu widzenia przeciwdziałania unikaniu opodatkowania jest to, aby starania podejmowane w tym zakresie miały wymiar ponadnarodowy, i to w możliwie jak najszerszym zakresie. Obecnie, gdy w wyniku skokowego rozwoju technologii prowadzenie działalności gospodarczej na odległość, w tym transfer środków pieniężnych, jest najłatwiejsze w historii, nieodzownym warunkiem skuteczności rozwiązań mających na celu ukrócenie praktyk unikania opodatkowania – zwłaszcza w przypadku międzypaństwowego przepływu pieniądza, w tym do rajów podatkowych - jest wprowadzenie mechanizmów pozwalających na sprawne przekazywanie informacji o takich praktykach pomiędzy poszczególnymi krajami.

---

<sup>1</sup> Cytat przypisywany Napoleonowi Bonaparte, cesarzowi Francuzów.

Dlatego też 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<sup>2</sup> zobowiązuje wszystkie kraje członkowskie Unii Europejskiej<sup>3</sup> do wprowadzenia przepisów, które nałożą na określone podmioty obowiązek zgłaszania schematów podatkowych o charakterze transgranicznym, tj. mających wpływ na więcej niż jedno państwo. Informacje o tego rodzaju schematach podatkowych zgromadzone przez poszczególne państwa są następnie przekazywane na poziomie unijnym. Powyższe rozwiązanie ma prowadzić do sytuacji, w której wiedza na temat stosowanych w unijnym obrocie gospodarczym mechanizmach optymalizacji podatkowej o charakterze transgranicznym będzie dostępna dla wszystkich państw członkowskich UE. W rezultacie każde z państw unijnych będzie miało możliwość podjęcia we własnym zakresie działań prawnych mających na celu wyeliminowanie luki prawnej pozwalającej na agresywną optymalizację podatkową, jak również możliwe będzie, o ile zajdzie taka potrzeba, podjęcie działań legislacyjnych także na szczeblu unijnym.

Istnienie prawidłowo funkcjonującego narzędzia prawnego pozwalającego fiskusowi na gromadzenie wiedzy na temat praktyk pozwalających podatnikom unikać należnego opodatkowania jest niezbędne ze względu na potrzebę ochrony bazy podatkowej, również w wymiarze międzynarodowym. Powyższy cel ma zostać osiągnięty m.in. poprzez uproszczenie regulacji podatkowych. Dążenie do uproszczenia prawa podatkowego jest niezwykle istotne, gdyż to właśnie nadmiernie skomplikowane i rozbudowane przepisy podatkowe stanowią najczęściej źródło luk prawnych wykorzystywanych w celu unikania płacenia danin publicznych.

Co jednak nie mniej ważne, istnienie efektywnych rozwiązań prawnych pozwalających na przeciwdziałanie agresywnej optymalizacji podatkowej jest też pożądane z uwagi na konieczność ochrony zasady sprawiedliwości podatkowej, powszechności opodatkowania oraz zasady ochrony równowagi budżetowej i stabilności finansów publicznych. Sytuację, w której podmioty osiągające najwyższe przychody i które tym samym mogą sobie pozwolić na zatrudnienie licznej obsługi prawnej, w tym

---

<sup>2</sup> Dyrektywa Rady (UE) 2018/822 z 25.05.2018 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 z 2018 r. Nr 139, str. 1 ze zm.) – dalej jako: dyrektywa MDR.

<sup>3</sup> Dalej jako: UE.

doradców podatkowych, unikają płacenia należnych podatków, należy uznać za niedopuszczalną z punktu widzenia ochrony wyżej wskazanych zasad.

Zaznaczyć należy, że do czasu implementacji dyrektywy MDR w Polsce nie istniały żadne regulacje prawne, na podstawie których organy podatkowe mogły pozyskiwać od podatników informacje na temat stosowanych przez nich rozwiązań mających na celu uniknięcie bądź zmniejszenie wymiaru opodatkowania od osiągniętych dochodów. Co więcej, do momentu wprowadzenia do krajowego systemu prawnego instytucji raportowania o schematach podatkowych polscy podatnicy nie mieli także żadnej podstawy prawnej, która uprawniałaby ich do dobrowolnego przekazywania tego rodzaju informacji organom podatkowym.

Zważywszy na fakt, iż obowiązek wdrożenia przepisów o raportowaniu schematów podatkowych ciążył na wszystkich państwach unijnych, analiza prawno-porównawcza pozwoli na pokazanie międzynarodowych tendencji w sposobie implementacji przedmiotowej instytucji. Rozwiązania przyjęte w toku transpozycji analizowanej regulacji w wybranych państwach członkowskich UE, po ich dostosowaniu do polskich realiów społeczno-gospodarczych, a przede wszystkim ekonomicznych, mogą okazać się skuteczne na gruncie polskich rozwiązań z zakresu informowania o schematach podatkowych. Badaniami prawno-porównawczymi objęte zostały trzy państwa członkowskie UE, tj. Niemcy, Irlandia oraz Portugalia. Wybór wskazanych wyżej państw uzasadnia przede wszystkim przyjęcie przez nie odmiennego podejścia w implementowaniu przepisów o raportowaniu schematów podatkowych. Niemiecki prawodawca, dokonując implementacji pomimo początkowych planów poszerzenia zakresu raportowania m.in. o schematy podatkowe krajowe, ostatecznie zdecydował się na nałożenie obowiązku raportowego jedynie w zakresie schematów podatkowych transgranicznych. Wybór Niemiec uzasadnia ponadto fakt, iż jest to nasz bezpośredni sąsiad oraz jeden z największych partnerów gospodarczych, a tym samym państwo to stanowi potencjalnie największe źródło uzgodnień o charakterze podatkowym, które mogą spełniać warunki pozwalające uznać je za schematy podatkowe transgraniczne podlegające zgłoszeniu na gruncie przepisów MDR. Irlandzki prawodawca przyjął najbardziej zbliżony do unijnego model raportowania, odwołując się niejednokrotnie bezpośrednio do przepisów unijnych. Co więcej, Irlandia stanowi ciekawe źródło analizy prawno-porównawczej, gdyż (podobnie jak Portugalia) jako jedno z nielicznych państw unijnych posiadała regulację nakładającą obowiązek przekazywania organom podatkowym informacji o uzgodnieniach podatkowych, których celem była

optymalizacja podatkowa. Najbardziej odmienną koncepcję transpozycji dyrektywy MDR przyjęła z kolei Portugalia, gdzie ustawodawca, podobnie jak nasz krajowy prawodawca, zdecydował się na daleko posunięty *gold plating* (portugalscy raportujący zobowiązani są do raportowania również o schematach podatkowych krajowych) oraz znaczne ograniczenie ochrony tajemnicy zawodowej. Niepomijalną przyczyną wyboru wskazanych wyżej państw był również fakt, że zdecydowały się one na wydanie wyjaśnień do wprowadzonych regulacji, co pozwoliło na bardziej szczegółową i wnikliwą analizę przedmiotowej instytucji.

Celem niniejszej rozprawy jest dokonanie oceny wprowadzonych do polskiego systemu podatkowego regulacji prawnych z zakresu raportowania schematów podatkowych i zidentyfikowanie problemów związanych z przedmiotową instytucją, a także zaproponowanie sposobów ich rozwiązania. W związku z faktem, że przed wprowadzeniem przedmiotowych przepisów w życie w polskim systemie prawnym nie istniały żadne podobne rozwiązania prawne (instytucja raportowania schematów podatkowych stanowiła całkowite *novum* w polskim prawie podatkowym), były i nadal są one źródłem rozlicznych nowych problemów, z którymi nie mieli okazji mierzyć się dotąd zarówno podatnicy, jak i organy podatkowe. Rozwiązania prawne z zakresu przekazywania informacji o mechanizmach pozwalających na unikanie opodatkowania funkcjonowały natomiast w niektórych państwach, w tym m.in. w niektórych krajach unijnych. Analizowana instytucja obowiązuje już od prawie 4 lata, a mimo to jest ona przedmiotem stosunkowo nielicznych i fragmentarycznych opracowań naukowych. Celem niniejszej rozprawy jest również wypełnienie przedmiotowej luki.

Problem badawczy sprowadza się do odpowiedzi na pytanie, czy **wprowadzona do polskiego systemu podatkowego instytucja raportowania o schematach podatkowych realizuje zakładane cele, w tym w szczególności w zakresie dążenia do ochrony bazy podatkowej w wymiarze międzynarodowym oraz uproszczenia regulacji podatkowych.**

Zgodnie z przyjętą hipotezą badawczą **obowiązujące w Polsce przepisy dotyczące raportowania o schematach podatkowych w ich aktualnym kształcie nie realizują zakładanych celów w postaci dążenia do maksymalnej ochrony bazy podatkowej w wymiarze międzynarodowym oraz uproszczenia regulacji podatkowych. W związku z powyższym zachodzi potrzeba całościowego podejścia do problematyki instytucji raportowania o schematach podatkowych, w szczególności przez ograniczenie nadmiernego *gold platingu*, tj. uchylenie przepisów nadmiernie rozbudowujących**

**zakres obowiązku raportowego, zmianę problematycznych zapisów polegającą na doprecyzowaniu niejasnych przepisów oraz weryfikację podejścia organów publicznoprawnych w kwestii pomocy podatnikom przy dokonywaniu wykładni przedmiotowej regulacji.**

Zweryfikowaniu hipotezy głównej posłużą poszczególne hipotezy szczegółowe:

H1. Bardzo szybkie tempo prac nad przepisami wprowadzającymi obowiązek raportowania o schematach podatkowych (zwłaszcza przy uwzględnieniu, że była to całkowicie nowa instytucja prawna w polskim systemie prawnym), przyczyniło się do powstania przepisów o niskiej jakości legislacyjnej, zawierających nieścisłości oraz nieprecyzyjne sformułowania.

H2. Trudności w praktycznym realizowaniu obowiązków sprawozdawczych wynikają także z nadmiernie rozbudowanej skomplikowanej struktury przepisów o raportowaniu schematów podatkowych. Źródłem znacznej części wątpliwości, w tym co do zgodności poszczególnych rozwiązań z prawem związanych z analizowaną instytucją, jest również nadmierne poszerzenie zakresu obowiązków sprawozdawczych w stosunku do określonych w prawie unijnym (*gold plating*).

H3. Aktualny kształt instytucji raportowania o schematach podatkowych nie realizuje zakładanych celów, dlatego konieczne jest dokonanie przez ustawodawcę daleko idących zmian, które po pierwsze ograniczą nadmiernie rozbudowany zakres przedmiotowy i podmiotowy obowiązku raportowego, zmniejszając napływ do organów podatkowych informacji o mało znaczących z punktu widzenia przeciwdziałania erozji bazy podatkowej uzgodnieniach podatkowych, a także doprecyzują kwestie rodzące wątpliwości prowadzące tym samym do zjawiska nadraportowania i będące źródłem rozlicznych problemów podatników w praktycznym stosowaniu przedmiotowych przepisów.

H4. Analiza metod i rozwiązań zastosowanych przez wybrane państwa członkowskie UE pozwoli na zaproponowanie rozwiązań, które po ich dostosowaniu do naszych krajowych realiów umożliwią wprowadzenie zmian przyczyniających się do faktycznej ochrony bazy podatkowej.

## **Metodyka badań**

W pracy nad niniejszą dysertacją zostały wykorzystane następujące metody badawcze: historyczna, dogmatyczna-prawna, analiza prawnooporównawcza, a także metoda statystyczno-dokumentacyjna.

Metoda historyczna posłużyła przedstawieniu genezy ogólnych zagadnień dotyczących zgłaszania schematów podatkowych organom podatkowym, w szczególności analizie z zakresu przyczyn wprowadzania przedmiotowych rozwiązań do systemów podatkowych. Metoda ta posłużyła także omówieniu ewolucji przepisów dotyczących ujawniania organom podatkowym informacji na temat stosowanych przez uczestników obrotu praktyk optymalizacji podatkowej. Dzięki metodzie historycznej możliwe było zidentyfikowanie różnych rozwiązań prawnych z zakresu zgłaszania określonych uzgodnień podatkowych, które funkcjonowały w poszczególnych państwach przed wejściem w życie dyrektywy MDR, a które rozwiązania miały charakter krajowy.

Metoda dogmatyczna posłużyła analizie szeregu aktów prawnych, objaśnień do przepisów MDR, a także literatury przedmiotu, w tym obcojęzycznej, regulujących instytucję raportowania schematów podatkowych w wybranych państwach członkowskich UE, tj. w Niemczech, Irlandii oraz Portugalii. Badanie aktów prawnych zostanie poszerzone o odniesienia do poglądów prezentowanych przez judykaturę.

Metoda prawnoporównawcza została wykorzystana do przedstawienia sposobu implementacji unijnej regulacji z zakresu raportowania o schematach podatkowych w Polsce oraz wybranych państwach członkowskich UE, tj. Niemczech, Irlandii oraz Portugalii. W oparciu o tę metodę możliwa była analiza doświadczeń i międzynarodowych tendencji o sposobie wprowadzania poszczególnych rozwiązań prawnych z zakresu raportowania schematów podatkowych. Dzięki przedmiotowej metodzie poddano ocenie skuteczność rozwiązań we wskazanych wyżej krajach, jak również zaproponowano wprowadzenie niektórych rozwiązań do polskiego porządku prawnego, oczywiście przy uwzględnieniu krajowych uwarunkowań społeczno–gospodarczych.

Metoda statystyczno-dokumentacyjna posłużyła analizie danych statystycznych, raportów oraz sprawozdań sporządzanych przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej<sup>4</sup> w zakresie numerów nadawanych schematom podatkowym oraz ilości zgłoszonych schematów podatkowych, tak transgranicznych, jak i innych niż transgraniczne. Metoda ta umożliwiła ocenę skali problemu w zakresie opóźnień w nadawaniu numerów zgłaszanym schematom podatkowym oraz pozwoliła ocenić zjawisko nadraportowania przez podmioty zobowiązane na gruncie polskich przepisów do raportowania Szefowi KAS schematów podatkowych.

Rozprawa składa się z wprowadzenia, czterech rozdziałów oraz wniosków końcowych.

---

<sup>4</sup> Dalej jako: Szef KAS.

Rozdział pierwszy rozprawy zawiera rozważania teoretyczne na temat ogólnych zagadnień dotyczących instytucji raportowania schematów podatkowych. Punktem wyjścia była analiza przyczyn leżących u podstaw stworzenia przedmiotowej regulacji przez unijnego prawodawcę oraz przegląd dotychczasowych regulacji z zakresu zgłaszania uzgodnień podatkowych odpowiednim organom, funkcjonujących w wybranych, przykładowych państwach zrzeszonych w ramach Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju<sup>5</sup>. Kolejny element pierwszego rozdziału stanowi wstępne wnioski w zakresie sposobu dokonania przez polskiego prawodawcę transpozycji dyrektywy MDR w kontekście *gold platingu*, jakiego dopuścił się krajowy legislator oraz zgodności przedmiotowej regulacji z zasadami konstytucyjnymi. Dopelnienie rozdziału stanowią zaś rozważania dotyczące zgodności z prawem wydanych przez Ministra Finansów objaśnień prawnych dotyczących przepisów o raportowaniu schematów podatkowych, a zwłaszcza zgodności z prawem wprowadzonej na ich mocy abolicji w zakresie wykonywania określonych obowiązków raportowych, analiza wpływu obowiązków raportowych na obowiązek zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej oraz postawy przyjętej przez dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej<sup>6</sup> w przedmiocie urzędowej wykładni w drodze indywidualnych interpretacji prawa podatkowego przepisów MDR.

Rozdział drugi rozprawy zawiera przedstawienie zakresu przedmiotowego instytucji raportowania schematów podatkowych w polskim systemie podatkowym oraz zakresu podmiotowego analizowanego obowiązku, ze szczególnym zwróceniem uwagi na kwestię nałożenia obowiązków raportowych na jednostki samorządu terytorialnego i zakłady budżetowe jako organy publicznoprawne. Analiza zakresu przedmiotowego instytucji raportowania schematów podatkowych została z kolei przeprowadzona ze szczególnym uwzględnieniem problematyki poszczególnych kategorii cech rozpoznawczych, których wystąpienie stanowi jedną z kluczowych przesłanek podlegających weryfikacji w toku rozważania, czy uzgodnienie stanowi schemat podatkowy transgraniczny (badane jest wystąpienie ogólnych cech rozpoznawczych, o których mowa w art. 86a § 1 pkt 6 lit. a–h o.p. lub szczególnych cech rozpoznawczych), czy też schemat podatkowy inny niż

---

<sup>5</sup> Organizacja międzyrządowa, zrzeszająca obecnie 36 państw na całym świecie, której podstawowym celem jest promowanie polityki nastawionej na osiągnięcie możliwie najwyższego, trwałego wzrostu gospodarczego, zatrudnienia oraz standardu życia w państwach członkowskich, przy jednoczesnym utrzymaniu stabilizacji finansowej, przyczynianie się do „zdrowej ekspansji gospodarczej” w państwach członkowskich, jak również w państwach trzecich, źródło: Ministerstwo Edukacji i Nauki, OECD - Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju, <https://www.gov.pl/web/nauka/oecd-organizacja-wspolpracy-gospodarczej-i-rozwoju2> (dostęp: 13.06.2020) – dalej jako: OECD.

<sup>6</sup> Dalej jako: dyrektor KIS.

transgraniczny (badaniu podlegają wszystkie trzy kategorie cech rozpoznawczych wyróżnione przez ustawodawcę). Przedmiotem rozważań w dziale drugim jest ponadto analiza problematycznych kwestii dotyczących ustalenia zakresu obowiązków raportowych, tj. m.in. wątpliwości interpretacyjnych związanych z nieprecyzyjnym sformułowaniem definicji poszczególnych cech rozpoznawczych.

Przedmiotem rozdziału trzeciego rozprawy są kwestie związane z procedurą zgłaszania schematów podatkowych odpowiednim organom podatkowym, w tym zakres obowiązków sprawozdawczych ciążyący na poszczególnych kategoriach podmiotów zobowiązanych do raportowania (promotorach, korzystających oraz wspomagających), a także problematyka związana z procedurą składania raportów, ich uzupełnianiem itd. Dodatkowo w przedmiotowym rozdziale przedstawiona została również problematyka związana z nałożonym na określone podmioty obowiązkiem posiadania i stosowania wewnętrznej procedury w zakresie przeciwdziałania niewywiązywaniu się z obowiązku raportowania schematów podatkowych, a także zasady ponoszenia odpowiedzialności administracyjnej i odpowiedzialności karnej skarbowej z tytułu niewykonywania lub nieprawidłowego wykonywania obowiązków sprawozdawczych. W ramach trzeciego rozdziału zbadany też został wpływ pandemii COVID-19 i związanych z nią utrudnień w funkcjonowaniu rynku (w tym *lockdown*) na kształt, a przede wszystkim terminy wykonywania obowiązków sprawozdawczych.

Ostatni, czwarty rozdział dysertacji zawiera analizę prawnoporównawczą przepisów implementujących dyrektywę MDR do systemów podatkowych wybranych państw członkowskich UE, tj. Niemiec, Irlandii i Portugalii. Wskazane powyżej kraje unijne wybrane zostały tak, aby pokazać jak odmiennie może zostać dokonana transpozycja tych samych przepisów. Oczywiście z uwagi na fakt, że państwa unijne musiały dokonać implementacji w taki sposób, żeby zakres przedmiotowy i podmiotowy obowiązku sprawozdawczego nie był węższy niż wynikający z dyrektywy MDR – co nie zawsze się udawało – regulacje poszczególnych państw co do zasady są zbliżone, a różnice - pomimo że istnieją i są niekiedy znaczne - dotyczą bardziej szczegółowych kwestii. Analiza rozwiązań prawnych przyjętych w ramach implementacji analizowanej instytucji do porządków prawnych wybranych państw unijnych pozwala na wyciągnięcie wniosków w zakresie polskich przepisów dotyczących raportowania schematów podatkowych oraz na zaproponowanie zmian w ich zakresie.

We wnioskach końcowych rozprawy nastąpiło ustosunkowanie się do problemu badawczego rozprawy i w oparciu o wnioski z poszczególnych rozdziałów podjęta



została próba oceny instytucji raportowania schematów podatkowych w kontekście celów, jakim instytucja ta miała służyć, tj. dążenia do ochrony bazy podatkowej w wymiarze międzynarodowym oraz uproszczenia regulacji podatkowych, a także wskazane zostały wnioski *de lege ferenda*.

Rozprawa uwzględnia stan prawny na dzień 1 września 2022 r.

## Rozdział I. Ogólne zagadnienia związane z obowiązkiem raportowania schematów podatkowych

### 1. Uwagi ogólne

Na mocy ustawy z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw<sup>7</sup> z dniem 1 stycznia 2019 r. do ustawy - Ordynacja podatkowa<sup>8</sup> wprowadzone zostały przepisy regulujące nową instytucję w prawie podatkowym, tj. obowiązek ujawniania informacji o schematach podatkowych<sup>9</sup> (ang. *Mandatory Disclosure Rules*)<sup>10</sup>. W tym miejscu podkreślić należy, że do dnia wejścia w życie ustawy wprowadzającej w polskim systemie podatkowym nie istniało narzędzie obligujące podatników do informowania administracji podatkowej o opracowywanych bądź stosowanych przez nich rozwiązaniach mających na celu agresywną optymalizację podatkową<sup>11</sup>. Co więcej, do dnia 1 stycznia 2019 r. polscy podatnicy nie mieli żadnej podstawy prawnej, która pozwalałaby im na dobrowolne informowanie administracji podatkowej o stosowanych przez nich porozumieniach podatkowych<sup>12</sup>. Wprowadzony do polskiego porządku prawnego obowiązek informowania o schematach podatkowych stanowił całkowite *novum*. Dotychczas żadna podobna instytucja nie była znana polskim podatnikom. Powyższe nie wpłynęło jednak na postawę prawodawcy, który wprowadził przedmiotowy obowiązek bardzo szybko, nie dając przyszłym raportującym wystarczająco dużo czasu na zapoznanie się z treścią nowych obowiązków nakładanych na nich na mocy przepisów MDR, a tym bardziej na odpowiednie przygotowanie się do ich prawidłowego realizowania.

Wprowadzenie do polskiego porządku prawnego obowiązku raportowania o schematach podatkowych stanowiło wynik transpozycji dyrektywy MDR. Na mocy ustawy wprowadzającej w dziale III o.p. dodano rozdział 11a, pt.: Informacje o schematach podatkowych. Umieszczenie przepisów MDR w strukturze o.p. nie jest

---

<sup>7</sup> Dz. U. poz. 2193 z późn. zm.– dalej jako: ustawa wprowadzająca.

<sup>8</sup> Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 1540 z późn. zm.) – dalej jako: o.p.

<sup>9</sup> Dalej jako: przepisy MDR.

<sup>10</sup> W. Maruchin, Obowiązek informowania o schematach podatkowych – analiza zasad wynikających z przepisów Ordynacji podatkowej, „Monitor Podatkowy” 2019, nr 3, s. 11-18.

<sup>11</sup> Ł. Matusiakiewicz, Obowiązek raportowania schematów podatkowych, LEX/el. 2018.

<sup>12</sup> B. Pahl, komentarz do art. 86a o.p. [w:] Ordynacja podatkowa. Komentarz, t. I, Zobowiązania podatkowe. Art. 1-119zzk, red. L. Etel, Warszawa 2022, s. 921.

przypadkowe. Rozdział 11 działu III o.p. dotyczy informacji podatkowych, dodany zaś na mocy ustawy wprowadzającej rozdział 11a reguluje obowiązek ujawniania informacji o schematach podatkowych. Jak wynika z powyższego, rozdział 11a o.p. statuuje kolejne źródło pozyskiwania danych, które pozwala organom administracji skarbowej skutecznie realizować zadania nałożone na nie przez przepisy prawa podatkowego<sup>13</sup>. W ustawie wprowadzającej ustawodawca zawarł również regulacje dotyczące przejściowych zasad raportowania.

Na uwagę zasługuje fakt, że zgodnie z art. 2 ust. 1 akapit 1 dyrektywy MDR państwa członkowskie UE<sup>14</sup> miały obowiązek przyjąć i opublikować przepisy ustawowe, wykonawcze i administracyjne niezbędne do wykonania obowiązków płynących z przedmiotowej dyrektywy najpóźniej do dnia 31 grudnia 2019 r., zgodnie z kolei z akapitem 2 państwa członkowskie UE miały rozpocząć stosowanie przepisów wdrażających od dnia 1 lipca 2020 r.<sup>15</sup>. W Polsce, jak już wskazano powyżej, przepisy dotyczące raportowania o schematach podatkowych zaczęły obowiązywać już z początkiem 2019 r. W literaturze prawnopodatkowej zgodnie podnosi się, że polski ustawodawca wykazał się niepotrzebną nadgorliwością, implementując dyrektywę MDR już na rok przed zakreślonym terminem. W tym samym czasie w pozostałych krajach unijnych dopiero trwały zagorzałe dyskusje i szeroko zakrojone konsultacje społeczne dotyczące wdrożenia dyrektywy MDR do porządków prawnych poszczególnych państw<sup>16</sup>.

Wyjątkowy pośpiech polskiego ustawodawcy spotkał się ze stanowczą krytyką zarówno ze strony teoretyków, jak i praktyków prawa podatkowego. Zdecydowanie negatywnie oceniono m.in. tempo prac legislacyjnych. Projekt ustawy wprowadzającej wpłynął do Sejmu dnia 25 września 2018 r., a już dnia 14 listopada 2018 r. przedmiotowa ustawa została podpisana przez Prezydenta. Z nie mniejszą dezaprobatą spotkał się

<sup>13</sup> B. Pahl, komentarz do art. 86a o.p. [w:] Ordynacja..., op.cit., s 922.

<sup>14</sup> Dalej jako: UE.

<sup>15</sup> Z uwagi na wybuch pandemii COVID-19 państwa członkowskie UE mogły przesunąć o 6 miesięcy obowiązek raportowania o schematach podatkowych, o czym szerzej w dalszej części niniejszej dysertacji.

<sup>16</sup> K. Koślicki, Polski fiskus chce wiedzieć za dużo, <https://www.prawo.pl/podatki/raportowanie-schematow-podatkowych-w-polsce-i-ue-tajemnica,350277.html> (dostęp: 27.03.2020). Tak też: B. Pahl, komentarz do art. 86a o.p. [w:] Ordynacja..., op.cit., s 922; R. Maćkowski, Raportowanie schematów podatkowych niejasne i szkodliwe, <https://www.prawo.pl/podatki/problemy-z-raportowaniem-schematow-podatkowych-opinia-r,387818.html> (dostęp: 27.03.2020); M. Wodzicki, Raportowanie schematów podatkowych - kończy się pierwszy rok z MDR, <https://www.rp.pl/podatki/art1016501-raportowanie-schematow-podatkowych-konczy-sie-pierwszy-rok-z-mdr> (dostęp: 12.05.2022); Materiał szkoleniowy przygotowywany przez zespół działu podatkowego Kancelarii Ostrowski i Wspólnicy, Obowiązkowe raportowanie schematów podatkowych - MDR, [https://ostrowski.legal/wp-content/uploads/2019/05/schematy-podatkowe-MDR\\_AR.pdf](https://ostrowski.legal/wp-content/uploads/2019/05/schematy-podatkowe-MDR_AR.pdf) (dostęp: 12.05.2022), s. 4.

również ostatecznie przyjęty kształt przepisów MDR. Zgodnie stwierdzono, że przepisy te są nieprecyzyjne, niejasne i nadmiernie skomplikowane, a przez to stanowią źródło niezliczonych wątpliwości interpretacyjnych<sup>17</sup>. O niskiej jakości legislacyjnej przepisów MDR świadczy również fakt, że już w dwa dni po podpisaniu ustawy wprowadzającej przez prezydenta, czyli dnia 16 listopada 2018 r. rozpoczęto konsultacje w sprawie wydania wiążących prawnie objaśnień podatkowych<sup>18</sup>. W założeniu miały one pomóc raportującym wypełniać ciężące na nich obowiązki związane z przekazywaniem informacji o schematach podatkowych. Objasnienia<sup>19</sup>, w których Minister Finansów na 102 stronach wyjaśnia, jak należy rozumieć i stosować przepisy MDR, zostały opublikowane dopiero dnia 31 stycznia 2019 r., tj. po miesiącu od wejścia w życie przepisów MDR i wbrew oczekiwaniom nie tylko nie rozwiązały wszystkich palących problemów związanych ze stosowaniem nowych przepisów, ale zrodziły kolejne<sup>20</sup>. W związku z powyższym przedstawiciele praktyki wskazywali na potrzebę wydania dalszych objaśnień prawnych, tym razem w zakresie kwestii nieobjętych objaśnieniami<sup>21</sup>. Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców złożył nawet do ówczesnej Minister Finansów Teresy Czerwińskiej stosowny wniosek w tej sprawie<sup>22</sup>.

Na podkreślenie zasługuje również, że objaśnienia, z uwagi na ich wiążącą moc prawną także stanowiły nowe, niestosowane wcześniej w polskim systemie podatkowym rozwiązanie prawne. Wiążąca moc prawna objaśnień ma wynikać z faktu, że zostały one wydane na podstawie art. 14a § 1 pkt 2 o.p., a zgodnie z art. 14n § 4 pkt 1 o.p. zastosowanie się przez podatnika w danym okresie rozliczeniowym do objaśnień

<sup>17</sup> Stanowisko Krajowej Rady Doradców Podatkowych z dnia 7 listopada 2018 r. w sprawie wprowadzenia obowiązku przekazywania informacji o schematach podatkowych, <https://kidp.pl/aktualnosciall.php/10/5724> (dostęp: 27.03.2021). Więcej: Stanowisko Rady Naukowej przy Krajowej Izbie Doradców Podatkowych dotyczące obowiązku przekazywania informacji o schematach podatkowych z dnia 6 listopada 2018 r., <https://kidp.pl/files/newsall/5724.pdf> (dostęp: 27.03.2021); List z Apelem do Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej Andrzeja Dudy z dnia 7 listopada 2018 r., <https://kidp.pl/files/newsall/5730.pdf> (dostęp: 27.03.2020).

<sup>18</sup> Zawiadomienie o rozpoczęciu konsultacji podatkowych w sprawie raportowania schematów podatkowych (MDR), Ministerstwo Finansów, [https://mf-arch2.mf.gov.pl/c/document\\_library/get\\_file?uuid=273b150d-da12-4f81-a74a-9d3796d35028&groupId=764034](https://mf-arch2.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=273b150d-da12-4f81-a74a-9d3796d35028&groupId=764034) (dostęp: 13.04.2020).

<sup>19</sup> Objasnienia podatkowe z dnia 31 stycznia 2019 r. Informacje o Schematach Podatkowych (MDR), <https://www.podatki.gov.pl/media/4417/obja%C5%9Bnienia-podatkowe-mdr-z-dnia-31-01-2019.pdf> (dostęp: 8.03.2021), s. 7-8 – dalej jako: objaśnienia.

<sup>20</sup> J. Kondratowska-Muszyńska, Objasnienia podatkowe jako nowy etap tworzenia prawa, „Monitor Podatkowy” 2019, nr 7, s. 23-26.

<sup>21</sup> J. Kuraś, Raportowanie schematów podatkowych: firmy chcą objaśnień prawnych, <https://www.rp.pl/podatki/art1447241-raportowanie-schematow-podatkowych-firmy-chca-objasnien-prawnych> (dostęp: 27.08.2022).

<sup>22</sup> Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców Adam Abramowicz, wniosek z 1 marca 2019 r., znak pisma: MSP 85/2019/WIP, o objaśnienia prawne, <https://rzecznikmsp.gov.pl/wp-content/uploads/2019/03/2019.03.01-Pismo-wychodza%CC%A8ce.pdf> (dostęp: 27.08.2022).

podatkowych powoduje objęcie go ochroną przewidzianą w art. 14k-14m o.p.<sup>23</sup>. Powyższe oznacza, że zastosowanie się przez podatnika do objaśnień wydanych na podstawie wskazanych wyżej przepisów powodować będzie objęcie go ochroną przewidzianą w przepisach podatkowych. Do momentu wydania objaśnień zarówno w judykaturze, jak i literaturze przedmiotu panowało zgodne przekonanie, że wydawane na podstawie art. 14 § 1 pkt 2 o.p. ogólne wyjaśnienia przepisów prawa podatkowego dotyczące stosowania przepisów (objaśnienia podatkowe) nie są wiążące zarówno dla organów podatkowych, jak i dla podatników, płatników czy inkasentów<sup>24</sup>. Brak wiążącej mocy prawnej objaśnień wydawanych na podstawie ww. przepisów o.p. wywodzony jest wprost z art. 84, art. 87 ust. 1 oraz art. 217 Konstytucji<sup>25</sup>. Zgodnie z art. 84 Konstytucji każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. W art. 87 ust. 1 Konstytucji wskazano z kolei, iż źródłami powszechnie obowiązującego prawa w Polsce są: Konstytucja, ustawy, ratyfikowane umowy międzynarodowe oraz rozporządzenia. Ostatni z ww. przepisów stanowi zaś, iż nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy. Z punktu widzenia Konstytucji nie ma więc możliwości uznania objaśnień wydanych przez Ministra Finansów za źródło prawa podatkowego<sup>26</sup>. Powyższe nie przeszkodziło jednak prawodawcy w wydawaniu objaśnień podatkowych z zakresu przepisów MDR i przyznania im wiążącej mocy prawnej. Co więcej, rozwiązanie to okazało się dla Ministra Finansów na tyle praktyczne, że wydawanie kolejnych wiążących prawnie objaśnień podatkowych stało się utartą praktyką i tak resort finansów wydał m.in. objaśnienia podatkowe w zakresie cen transferowych<sup>27</sup> czy objaśnienia podatkowe dotyczące wykazu podatników podatku od towarów i usług<sup>28</sup>. Powyższe nie

<sup>23</sup> Objasnienia, op.cit., s. 1.

<sup>24</sup> K. Teszner, komentarz do art. 14a o.p. [w:] Ordynacja podatkowa. Komentarz, t. I, Zobowiązania podatkowe. Art. 1-119zzk, red. L. Etel, Warszawa 2022, s. 273. Podobnie: wyrok TK z 11.05.2004 r., K 4/03, OTK-A 2004, nr 5, poz. 41.

<sup>25</sup> Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.) – dalej jako: Konstytucja.

<sup>26</sup> G.J. Leśniak, Coraz więcej objaśnień podatkowych, ale lepiej czytać ustawy, <https://www.prawo.pl/podatki/objasnienia-podatkowe-a-interpretacja-przepisow-zrodlo-prawa,385514.html> (dostęp: 26.02.2022).

<sup>27</sup> Objasnienia podatkowe w zakresie cen transferowych z dnia 14 czerwca 2019 r., <https://www.gov.pl/web/finanse/objasnienia-podatkowe-dot-cen-transferowych-techniczne-aspekty-przygotowywania-analiz-porownawczych-i-opisy-zgodnosci> (dostęp: 8.06.2020).

<sup>28</sup> Objasnienia podatkowe z dnia 20 grudnia 2019 r. Wykaz podatników VAT, <https://www.gov.pl/web/finanse/objasnienia-podatkowe-z-dnia-20-grudnia-2019-r-wykaz-podatnikow-vat> (dostęp: 8.06.2020).

zmienia faktu, że wiążąca moc prawna objaśnień podatkowych nadal budzi wiele wątpliwości, zwłaszcza w zakresie ewentualnych skutków ich zastosowania w praktyce<sup>29</sup>.

## **2. Przyczyny i cele wprowadzenia obowiązku raportowania schematów podatkowych do polskiego porządku prawnego**

W uzasadnieniu do ustawy wprowadzającej<sup>30</sup> prawodawca argumentował, że wdrożenie do polskiego porządku prawnego przepisów MDR miało swoje źródło, poza obowiązkiem dokonania implementacji dyrektywy MDR, również w szeregu innych przyczyn. To właśnie te inne przyczyny miały niejako wymusić na ustawodawcy wprowadzenie analizowanych przepisów do polskiego systemu prawnego już na rok wcześniej, niż wynikałoby to z samej dyrektywy MDR.

W pierwszej kolejności ustawodawca podkreślił, że wprowadzenie obowiązku raportowania schematów podatkowych podyktowane było tym, iż administracja skarbową potrzebuje szybkiego dostępu do informacji związanych z podejmowanymi przez uczestników rynku, a więc przez ewentualnych podatników, działaniami w zakresie, w jakim mogą one dotyczyć potencjalnie agresywnego planowania podatkowego. Informacje tego rodzaju są jej niezbędne do identyfikowania zagrożeń, jakie w obrębie prawa podatkowego stwarza, czy też może stwarzać, stosowanie schematów podatkowych, a następnie podejmowania stosownych kroków mających przeciwdziałać rozpoznanyemu zagrożeniu. Zdaniem projektodawców omawianego rozwiązania prawnego dostęp do informacji na temat schematów podatkowych już na etapie ich opracowywania pozwoli administracji skarbowej na poprawę szybkości reagowania i podejmowania kroków legislacyjnych lub regulacyjnych oraz na skuteczniejszą ocenę ryzyka podatkowego<sup>31</sup>. W rezultacie rozwiązanie to ma pozwolić administracji skarbowej na efektywniejsze wykorzystanie posiadanych przez nią zasobów. Jak zaakcentował ustawodawca, administracja podatkowa jest zobowiązana do wdrażania procedur, które pozwolą jej na jak najskuteczniejsze wykorzystanie informacji przekazywanych przez samych podatników w celu ochrony budżetu państwa<sup>32</sup>.

---

<sup>29</sup> G.J. Leśniak, Coraz..., op.cit.

<sup>30</sup> Uzasadnienie rządowego projektu 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 sejmowy nr 2860, s. 95 – dalej jako: uzasadnienie.

<sup>31</sup> M. Samborska, Czym są schematy podatkowe – definicja, <https://grantthornton.pl/publikacja/czym-sa-schematy-podatkowe-definicja/> (dostęp: 22.02.2020).

<sup>32</sup> Uzasadnienie, op. cit., s. 95. Tak też: K. Witwicka, Raportowanie schematów podatkowych od 2019. Broń w walce z optymalizacją, <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/1345107,raportowanie-schematow-podatkowych-od-2019-roku.html> (dostęp: 8.03.2022).

Za nałożeniem obowiązku raportowania o schematach podatkowych na podmioty z nich korzystające i nałożeniem obowiązku przekazywania informacji o schematach podatkowych na podmioty, które profesjonalnie zajmują się przygotowywaniem, oferowaniem i wdrażaniem u uczestników rynku schematów podatkowych, przemawiają wnioski płynące z analizy dotychczasowej praktyki w obszarze planowania podatkowego<sup>33</sup>. Schemat podatkowy może być rozwiązaniem intelektualnym, wypracowanym przez zawodowo zajmujące się prawem podatkowym podmioty, np. doradców podatkowych, radców prawnych czy adwokatów, dzięki ich znajomości przepisów prawa podatkowego i posiadanej praktyce w jego stosowaniu. Może być opracowywany przez ww. podmioty bez uprzedniego uzyskania jakichkolwiek informacji od klienta. Źródłem schematu podatkowego mogą być więc wyłącznie teoretyczne rozważania promotora, który w ramach swojej działalności zawodowej zajmuje się prawem podatkowym. Schemat podatkowy w takim przypadku stanowi uzgodnienie dokonane abstrakcyjnie, w oderwaniu od konkretnego stanu faktycznego. Schemat podatkowy opracowany w przedstawiony wyżej sposób może znaleźć szerokie zastosowanie i zostać implementowany u wielu klientów danego promotora, u których występują okoliczności pozwalające na wdrożenie uprzednio opracowanego uzgodnienia podatkowego. Ustawodawca zwrócił również uwagę, że przy takim modelu działania promotorzy nie tyle opracowują rozwiązania podatkowe na zlecenie klientów, ile na podstawie analizy faktycznej sytuacji klientów wdrażają u nich uprzednio teoretycznie opracowane przez siebie schematy podatkowe, czyli sprzedają im wcześniej wypracowane przez siebie teoretyczne rozwiązania podatkowe. Jako sztandarowy przykład takiego abstrakcyjnie opracowanego schematu podatkowego ustawodawca wskazuje na rozwiązanie stosowane przez lata przez szereg podmiotów, a mianowicie zmianę formy prowadzenia działalności gospodarczej przez podmioty gospodarcze na spółkę komandytowo-akcyjną<sup>34</sup>. Prowadzenie działalności gospodarczej w formie SKA niosło za sobą wymierne korzyści podatkowe<sup>35</sup>. Sytuacja uległa diametralnej zmianie dopiero po wejściu w życie ustawy z dnia 8 listopada 2013 r.<sup>36</sup>, na mocy której SKA,

---

<sup>33</sup> J. Rudowski, komentarz do art. 86a o.p. [w:] S. Babiarez, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski, Ordynacja podatkowa. Komentarz, wyd. XI, Warszawa 2019, s. 616.

<sup>34</sup> Dalej jako: SKA.

<sup>35</sup> K. Jędrzejewska, Dyrektor Dominik Kaczmarski - Nie możemy zrezygnować z raportowania schematów krajowych - Dziennik Gazeta Prawna - 11 marca 2019 r., <https://www.gov.pl/web/finanse/dyrektor-dominik-kaczmarski-nie-mozemy-zrezygnowac-z-raportowania-schematow-krajowych-dziennik-gazeta-prawna-11-marca-2019-r> (dostęp: 10.06.2020).

<sup>36</sup> 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. poz. 1387).

pomimo że jest spółką osobową, została objęta podatkiem dochodowym od osób prawnych i musiała się rozliczać na takich samych zasadach jak spółki kapitałowe. Z zestawienia przedstawionego w uzasadnieniu jednoznacznie wynika, że liczba SKA zarejestrowanych w Krajowym Rejestrze Sądowym do 2012 r. regularnie rosła<sup>37</sup>. Co więcej, z zestawienia Głównego Urzędu Statystycznego obrazującego liczbę podmiotów gospodarki narodowej w okresie od dnia 31 grudnia 2010 r. do dnia 31 grudnia 2019 r. wynika, że jeszcze w 2013 r. liczba zarejestrowanych SKA wzrosła w stosunku do liczby SKA zarejestrowanych w 2012 r., aby po wejściu w życie ww. ustawy z dnia 8 listopada 2013 r. - co nastąpiło z dniem 1 stycznia 2014 r. - z każdym kolejnym rokiem regularnie spadać. W 2013 r. w Krajowym Rejestrze Sądowym zarejestrowano aż 5709 SKA, a w 2014 r. zarejestrowano ich już tylko 3707<sup>38</sup>. Liczba SKA zarejestrowanych w 2014 r., mimo że nie mała, jest znacząco niższa niż liczba SKA zarejestrowanych w 2013 r. Ustawodawca zwrócił też uwagę na fakt, na jak masową skalę podatnicy stosowali wskazane udogodnienie podatkowe<sup>39</sup>. Kolejnym przykładem teoretycznych uzgodnień podatkowych opracowanych przez promotorów w oderwaniu od konkretnego stanu faktycznego było nadużywanie przez podatników podatkowych grup kapitałowych. W tym wypadku opracowany uprzednio przez promotorów abstrakcyjny schemat podatkowy dotyczył darowizn pomiędzy podmiotami tworzącymi podatkowe grupy kapitałów. Do dnia 1 stycznia 2018 r. darowizny dokonywane pomiędzy spółkami tworzącymi podatkową grupę kapitałową mogły stanowić koszt uzyskania przychodów<sup>40</sup>. Promotorzy najpierw opracowali teoretyczny schemat podatkowy, a następnie starali się uzyskać interpretacje indywidualne, które zabezpieczą interesy podmiotów zaangażowanych w ten schemat podatkowy<sup>41</sup>. W tym przypadku reakcja na stosowany przez podmioty tworzące podatkową grupę kapitałową i podmioty powiązane schemat podatkowy również nastąpiła *post factum*<sup>42</sup>.

<sup>37</sup> Uzasadnienie, op.cit., s. 96-97.

<sup>38</sup> Główny Urząd Statystyczny, Zmiany strukturalne grup podmiotów gospodarki narodowej w rejestrze REGON, 2019 r., tabl. 1. Liczba podmiotów gospodarki narodowej w okresie 31 XII 2010 – 31 XII 2019, <https://stat.gov.pl/obszary-tematyczne/podmioty-gospodarcze-wyniki-finansowe/zmiany-strukturalne-grup-podmiotow/zmiany-strukturalne-grup-podmiotow-gospodarki-narodowej-w-rejestrze-regon-2019-r-,1,24.html> (dostęp: 6.06.2020), s. 27.

<sup>39</sup> Uzasadnienie, op.cit., s. 97.

<sup>40</sup> Pismo z dnia 17 stycznia 2013 r., wydane przez: Izba Skarbowa w Bydgoszczy, ITPB3/423-649/12/DK, <http://sip.mf.gov.pl>. Więcej: A. Sewerynek, Neutralność darowizny dokonanej pomiędzy podmiotami należącymi do Podatkowej Grupy Kapitałowej, „Monitor Podatkowy” 2013, nr 5, s. 54-56.

<sup>41</sup> Uzasadnienie, op.cit., s. 97.

<sup>42</sup> Na mocy ustawy z dnia 27 października 2017 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz. U. poz. 2175 z późn. zm.) – akt utracił moc - która weszła w życie z początkiem roku 2018, znowelizowano art. 16 ust. 1 pkt 14 ustawy



Przytoczone powyżej przykłady abstrakcyjnych uzgodnień prawnych stosowanych przez podatników stanowiły asumpt do wprowadzenia do przepisów MDR instytucji schematu podatkowego standaryzowanego<sup>43</sup> oraz zasad raportowania takiego schematu. Raportujący o schemacie podatkowym standaryzowanym zobowiązany jest do przekazania Szefowi KAS informacji zawierających opis tego schematu podatkowego, bez podawania jednak danych identyfikacyjnych korzystającego<sup>44</sup>. Ustawodawca podkreślił przy tym, że przedmiotowe rozwiązanie stanowi kompromis pomiędzy interesami przedstawicieli samorządów zawodowych a interesem publicznym. Zanonimizowanie raportów o schematach podatkowych standaryzowanych z jednej strony ma umożliwić przedstawicielom samorządów zawodowych realizację obowiązku zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej, zaś z drugiej pozwolić na efektywną ochronę stanu finansów publicznych przez zapewnienie administracji skarbowej szybkiego dostępu do istotnych informacji dotyczących rozwiązań służących potencjalnie agresywnej optymalizacji podatkowej<sup>45</sup>.

Kolejnym podawanym przez legislatora argumentem, który miał przemawiać za jak najszybszym wprowadzeniem do polskiego prawa podatkowego instytucji raportowania schematów podatkowych, były wnioski z raportu opublikowanego przez Międzynarodowe Konsorcjum Dziennikarzy Śledczych<sup>46</sup>. Z raportu tego wynikają dane o powiązaniach z podmiotami, których siedziby zlokalizowane są w jurysdykcjach nazywanych potocznie mianem „rajów podatkowych”<sup>47</sup>. Przedstawiciele literatury zwracają uwagę, że „rajów podatkowych” już nie trzeba szukać na Karaibach czy w Ameryce Południowej, ale odnajdziemy je również w Europie. Za europejskie „raje

---

CIT, w związku z czym darowizny dokonywane pomiędzy spółkami tworzącymi podatkową grupę kapitałową nie mogły już stanowić kosztu uzyskania przychodów. Więcej: M. Łukasiewicz, Czy darowizny pomiędzy spółkami PGK są nadal kosztem, <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/1115991,darowizny-pomiedzy-spolkami-pgk-koszty-podatkowe.html> (dostęp: 6.06.2020).

<sup>43</sup> Art. 86a § 1 pkt 10 o.p.

<sup>44</sup> Art. 86f § 2 o.p.

<sup>45</sup> Uzasadnienie, op.cit., s. 97-98. Tak też: E. Grzejszczyk, Obowiązkowe raportowanie transgranicznych schematów podatkowych, nowa dyrektywa UE, Alert podatkowy (7/2018) | 26 czerwca 2018 r., <https://www2.deloitte.com/pl/pl/pages/tax/articles/alerty-podatkowe/alert-podatkowy-7-2018-nowa-dyrektywa-ue.html> (dostęp: 8.03.2022).

<sup>46</sup> Offshore leaks database by The International Consortium of Investigative Journalists, <https://offshoreleaks.icij.org/search?c=POL&cat=3&e=&j=&q=&utf8=%E2%9C%93> (dostęp: 6.06.2020).

<sup>47</sup> Raje podatkowe to państwa albo terytoria, na których zagraniczne przedsiębiorstwa i osoby fizyczne są traktowane wyjątkowo łagodnie z punktu widzenia prawa podatkowego. Rejestracja w raju podatkowym powoduje często znaczące obniżenie zobowiązań podatkowych. Poza tym raje podatkowe gwarantują tajemnicę bankową swoim „klientom”, źródło: Słownik pojęć: Obchodzenie i uchylanie się od płacenia podatków, raj podatkowy, źródło: Parlament Europejski, Aktualności, Słownik pojęć: Obchodzenie i uchylanie się od płacenia podatków, raj podatkowy, <https://www.europarl.europa.eu/news/pl/headlines/economy/20150529STO61068/sownik-pojec-obchodzenie-i-uchylanie-sie-od-placenia-podatkow-raj-podatkowy> (dostęp: 6.06.2020).

podatkowe” uznawane są m.in. Holandia, Irlandia, Belgia, Luksemburg, Malta czy Cypr. Oczywiście nie są to raje podatkowe tego rodzaju co Kajmany czy Panama, niemniej z punktu widzenia podatników opłacalne jest transferowanie kapitału przez systemy podatkowe wymienionych wyżej państw<sup>48</sup>. Ustawodawca zwraca również uwagę, że weryfikacja informacji płynących z wycieków dokumentów w ramach Offshore Leaks (2013), Panama Papers (2016) oraz Paradise Papers (2017) wskazuje, że konsorcjum dziennikarzy powiązało z Polską ponad 1000 podmiotów. Z ujawnionych informacji wynika, że w celu optymalizacji podatkowej stosowane są różne, często bardzo skomplikowane, struktury obejmujące sieć powiązań kapitałowych albo osobowych<sup>49</sup>. Część ze stosowanych schematów podatkowych została przedstawiona w wydanych przez resort finansów ostrzeżeniach o możliwości zastosowania klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania<sup>50</sup>.

Uzasadniając wprowadzenie obowiązku raportowania o schematach podatkowych już z początkiem 2019 r., ustawodawca odwołał się również do konstytucyjnych zasad sprawiedliwości podatkowej i powszechności opodatkowania oraz zasady ochrony równowagi budżetowej i stabilności finansów publicznych. Podkreślił jednocześnie, że zasady te zasługują na szczególną ochronę, gdyż nakładanie podatków i ich ściąganie jest czynnikiem ściśle powiązaniem z suwerennością państwa. Autorzy uzasadnienia do ustawy wprowadzającej wskazali, iż art. 84 Konstytucji statuuje zasadę powszechności opodatkowania, która z kolei wynika z wyrażonej w art. 217 Konstytucji zasady sprawiedliwości podatkowej. Jak podkreśla się w literaturze przedmiotu, zasada sprawiedliwości podatkowej jest warunkiem akceptacji przez podatników nakładanych na nich ciężarów podatkowych, a zatem warunkuje także skuteczność i efektywność gromadzenia dochodów państwa z tego tytułu<sup>51</sup>. Obowiązek raportowania o schematach

<sup>48</sup> M. Cedro, Już nie trzeba na Kajmany. Raje podatkowe są w Europie, <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/1449748,raj-podatkowy-w-europie.html> (dostęp: 12.06.2020). Podobnie: D. Szymański, Raje podatkowe kosztują unijne kraje fortunę, <https://businessinsider.com.pl/firmy/raje-podatkowe-w-ue-raport-pie/xhpg11y> (dostęp: 12.06.2020); M. Strzałkowski, Kraje UE w czołówce... listy rajów podatkowych, <https://www.euractiv.pl/section/gospodarka/news/ue-w-czolowce-listy-rajow-podatkowych/> (dostęp: 12.06.2020).

<sup>49</sup> Uzasadnienie, op.cit., s. 98.

<sup>50</sup> Ostrzeżenia i wyjaśnienia podatkowe publikowane przed 20.02.2019 r. dostępne są na archiwalnej stronie BIP Ministerstwa Finansów: <https://mf-arch2.mf.gov.pl/web/bip/ministerstwo-finansow/wiadomosci/ostrezenia-i-wyjasnienia-podatkowe>, aktualne ostrzeżenia i wyjaśnienia podatkowe publikowane są na stronie Ministerstwa Finansów: <https://www.gov.pl/web/finanse/ostrezenia-i-wyjasnienia-podatkowe>.

<sup>51</sup> J. Szolno-Koguc, Dylematy sprawiedliwości podatkowej – równość i powszechność opodatkowania a przywileje podatkowe, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach”, 2016, nr 294, s. 171, [https://www.ue.katowice.pl/fileadmin/user\\_upload/wydawnictwo/SE\\_Artyku%C5%82y\\_291\\_320/SE\\_294/13.pdf](https://www.ue.katowice.pl/fileadmin/user_upload/wydawnictwo/SE_Artyku%C5%82y_291_320/SE_294/13.pdf) (dostęp: 13.06.2020).

podatkowych ma w dłuższej perspektywie ograniczyć nieuczciwe praktyki niektórych uczestników rynku, które stawiają stosujące je podmioty w korzystniejszej sytuacji finansowej i prowadzą do nierównomiernego rozłożenia ciężarów podatkowych. Wprowadzenie do polskiego prawa podatkowego obowiązków wynikających z przepisów MDR ma też wypełnić lukę w systemie podatkowym spowodowaną przez agresywną optymalizację podatkową. Luka ta powoduje, że nie mogą być w pełni realizowane takie wartości konstytucyjne, jak równość i powszechność opodatkowania. Zdaniem ustawodawcy narzucenie na uczestników rynku obowiązków związanych z raportowaniem schematów podatkowych powinno ich zniechęcić do stosowania agresywnej optymalizacji podatkowej przy użyciu schematów podatkowych<sup>52</sup>. W tym miejscu nie sposób jednak nie zauważyć, że znacznie bardziej prawdopodobne wydaje się, że do stosowania rozwiązań pozwalających na unikanie opodatkowania zniechęcą podatników nie obowiązki związane z raportowaniem, a wprowadzane w odpowiedzi na zgłaszane schematy nowe rozwiązania prawne.

W dalszej części wyводу odnośnie do zasad równowagi budżetowej i stabilności finansów publicznych ustawodawca podkreślił, że agresywne planowanie podatkowe stanowi zagrożenie dla wskazanych powyżej wartości konstytucyjnych. Bez utrzymania równowagi budżetowej państwo nie będzie zdolne do działania i wypełniania ciężących na nim zadań. Obowiązek ochrony i zachowania przedmiotowych wartości wynika nie tylko z art. 1 Konstytucji, zgodnie z którym Rzeczpospolita Polska jest dobrem wspólnym, ale też z ogółu przepisów zawartych w rozdziale X Konstytucji. Bezwzględna konieczność ochrony wartości konstytucyjnych w postaci równowagi budżetowej i stabilności finansów publicznych wywodzona jest również z orzecznictwa TK<sup>53</sup>. Ustawodawca zaakcentował także, iż filar ustroju gospodarczego Rzeczypospolitej Polskiej stanowi społeczna gospodarka rynkowa oparta na wolności działalności gospodarczej, własności prywatnej oraz solidarności, dialogu i współpracy partnerów społecznych, którą to zasadę wyraża art. 20 Konstytucji<sup>54</sup>. Jak wynika z powyższego, jedną z kluczowych zasad, na których opiera się ustrój gospodarczy Rzeczypospolitej Polskiej, jest zasada wolności gospodarczej, która obejmuje m.in. prawo do konkurencji. Jako że zasada ta wynika bezpośrednio z Konstytucji, jest szczególnie chroniona. Dlatego też wolność działalności gospodarczej i prawo do konkurencji może zostać ograniczone

<sup>52</sup> Uzasadnienie, op.cit., s. 99.

<sup>53</sup> Wyrok TK z 26.11.2001 r., K 2/00, OTK 2001, nr 8, poz. 254. Podobnie: wyrok TK z 12.12.2012 r., K 1/12, OTK-A 2012, nr 11, poz. 134.

<sup>54</sup> Uzasadnienie, op.cit., s. 99.

wyłącznie ze względu na konieczność realizacji innej zasady konstytucyjnej. Dodatkowo ograniczenie takie może nastąpić jedynie w drodze przepisów o randze ustawowej. Wyrażona w Konstytucji zasada wolności działalności gospodarczej została uszczegółowiona w art. 2 prawa przedsiębiorców<sup>55</sup>, zgodnie z którym „podejmowanie, wykonywanie i zakończenie działalności gospodarczej jest wolne dla każdego na równych prawach”. Przepis ten powielił regulacje obowiązujące wcześniej w art. 6 ust. 1 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej<sup>56</sup>. W literaturze podnosi się, że wolność gospodarcza jest publicznym prawem podmiotowym o charakterze negatywnym, któremu odpowiada ogólny obowiązek państwa polegający na nienaruszaniu swobody działania podmiotów gospodarczych w sferze prowadzonej przez nie działalności gospodarczej<sup>57</sup>. Zasada wolności działalności gospodarczej pełni więc dwojaką funkcję. Po pierwsze stanowi konstytucyjną zasadę ustrojową, a po drugie - posiada charakter publicznego prawa podmiotowego<sup>58</sup>.

Ustawodawca zwrócił też uwagę, że wolność gospodarcza pozostaje w nierozzerwalnym związku z zasadami niedyskryminacji i ochrony konkurencji wyrażonymi w prawie unijnym. Należy podkreślić, że jednym z kluczowych celów unijnych reguł konkurencji jest umożliwienie właściwego funkcjonowania unijnego rynku wewnętrznego, będącego głównym czynnikiem zapewnienia dobrobytu obywatelom UE, przedsiębiorstwom i całemu europejskiemu społeczeństwu. W związku z tym w Traktacie o funkcjonowaniu Unii Europejskiej<sup>59</sup> określono reguły mające na celu zapobieganie ograniczaniu i zakłócaniu konkurencji na rynku wewnętrznym UE. Przepisy TFUE zakazują m.in. zawierania między przedsiębiorstwami porozumień ograniczających konkurencję oraz nadużywanie przez podmioty gospodarcze pozycji dominującej, co mogłoby negatywnie wpływać na handel między państwami członkowskimi UE. Co więcej, Komisja Europejska, działając w oparciu o rozporządzenie Rady (WE) nr 139/2004<sup>60</sup> kontroluje przypadki koncentracji i przejęć o

---

<sup>55</sup> Ustawa z dnia 6 marca 2018 r. - Prawo przedsiębiorców (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 162 z późn. zm.). – dalej jako: p.p.

<sup>56</sup> Ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (t.j. Dz. U. z 2017 r. poz. 2168 z późn. zm.) – akt utracił moc.

<sup>57</sup> A. K. Kruszewski, komentarz do art. 2 p.p. [w:] Prawo przedsiębiorców. Komentarz, red. A. Pietrzak, Warszawa 2019, s. 39.

<sup>58</sup> E. Komierzyńska-Orlińska, komentarz do art. 2 p.p. [w:] L. Bielecki, J. Gola, K. Horubski, K. Kokocińska, A. Żywicka, E. Komierzyńska-Orlińska, Komentarz do ustawy - Prawo przedsiębiorców [w:] Konstytucja biznesu. Komentarz, Warszawa 2019, s. 41.

<sup>59</sup> Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej – wersja skonsolidowana (Dz. Urz. UE z 2012 r., C 326). – dalej jako: TFUE.

<sup>60</sup> Rozporządzenie Rady (WE) nr 139/2004 z 20.01.2004 r. w sprawie kontroli koncentracji przedsiębiorstw (rozporządzenie WE w sprawie kontroli łączenia przedsiębiorstw) (Dz. U. UE L z 2004 r. Nr 24, str. 1).

wymiarze unijnym i może ich zakazać, jeżeli skutkowałyby znacznym ograniczeniem konkurencji<sup>61</sup>. Niedozwolona jest również pomoc państwa na rzecz tych przedsiębiorstw lub produktów, które prowadzą do zakłócenia konkurencji. W niektórych przypadkach jednak, pod warunkami określonymi w art. 107 TFUE, pomoc publiczna może zostać dopuszczona<sup>62</sup>. Wyjaśnić należy, iż co do zasady pomoc publiczna jest niedozwolona na gruncie przepisów unijnych, gdyż UE stoi na stanowisku, że każda forma selektywnego wsparcia, udzielanego z zasobów państwowych podmiotom gospodarczym, mająca wpływ na wewnętrzny rynek UE, stawia te podmioty w pozycji uprzywilejowanej względem innych, które takiej pomocy nie otrzymały<sup>63</sup>. Zasadne jest więc stwierdzenie, że również w prawie unijnym prawo do wolności gospodarczej ma szczególne znaczenie, a celem regulacji unijnych jest doprowadzenie do sytuacji, w której wolność gospodarcza, a co za tym idzie, prawo do konkurencji, będzie przysługiwać w równym stopniu wszystkim obywatelom państw członkowskich UE i innym podmiotom prawa mającym siedzibę na terytorium UE. Przechodząc do meritum, ustawodawca uwypuklił, że zasada ochrony konkurencji doznaje uszczerbku m.in. w wyniku nieuczciwego zachowania podmiotów prowadzących działalność gospodarczą, polegającego na stosowaniu agresywnej optymalizacji podatkowej. Uczestnicy rynku decydujący się na korzystanie ze schematów podatkowych i uczestniczenie w systemach podatkowych mających na celu unikanie opodatkowania zdobywają nieuczciwą przewagę nad pozostałymi uczestnikami rynku, którzy nie stosują agresywnej optymalizacji podatkowej. Przewaga zdobyta w ten sposób jako nieuczciwa nie powinna podlegać ochronie. Z uwagi na powyższe, w celu zapewnienia wszystkim uczestnikom rynku prawa do uczciwej konkurencji, ustawodawca unijny, a co za tym idzie również polski, był zmuszony przedsięwziąć odpowiednie kroki i wprowadzić rozwiązania prawne, które przez usunięcie utrudnień w prowadzeniu działalności gospodarczej ze strony nieuczciwych uczestników rynku doprowadzą do wyrównania szans. Reasumując powyższą argumentację związaną z ochroną zasad konstytucyjnych, ustawodawca podkreślił, że szczególna ochrona wskazanych powyżej zasad nie pozostawia mu wyboru i dlatego był on zobowiązany wprowadzić do polskiego

<sup>61</sup> Dotyczy transakcji, w których łączny światowy obrót wszystkich uczestników koncentracji wynosi ponad 5 mld euro, a łączny obrót przypadający na UE, każdego z co najmniej dwóch uczestników koncentracji, wynosi więcej niż 250.000.000 euro, źródło: Urząd Ochrony Konkurencji i Konsumentów, Pytania i odpowiedzi, Dla jakich koncentracji właściwy jest Prezes UOKiK, a dla których Komisja Europejska?, [https://www.uokik.gov.pl/faq\\_kontrola\\_koncentracji.php#faq559](https://www.uokik.gov.pl/faq_kontrola_koncentracji.php#faq559) (dostęp: 9.06.2020).

<sup>62</sup> R. Parenti, Polityka konkurencji, <https://www.europarl.europa.eu/factsheets/pl/sheet/82/polityka-konkurencji> (dostęp: 13.06.2020).

<sup>63</sup> Archiwalna strona Narodowego Funduszu Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej, Pomoc publiczna, <https://www.europarl.europa.eu/news/pl/headlines/economy/20150529STO61068/slownik-pojec-obchodzenie-i-uchylanie-sie-od-placenia-podatkow-raj-podatkowy> (dostęp: 6.06.2020).

prawa podatkowego obowiązki związane z raportowaniem schematów podatkowych i to najszybciej, jak było to możliwe<sup>64</sup>.

Obowiązki związane z wprowadzonymi przepisami MDR mają także zniechęcić uczestników rynku do tworzenia i stosowania schematów podatkowych. Prawodawca przyjął założenie, że uczestnicy rynku, wiedząc, iż będą musieli zraportować o rezultatach i wszelkich ewentualnych korzyściach podatkowych związanych ze stosowaniem schematu podatkowego, a wyniki ich raportów mogą być później kwestionowane przez organy administracji podatkowej, będą mniej skłonni do podejmowania ryzykownych działań w postaci wdrażania rozwiązań prawnych służących agresywnej optymalizacji podatkowej. Przepisy MDR narzucają obowiązki związane z informowaniem o stosowanych udogodnieniach podatkowych nie tylko na korzystających, ale również na podmioty uczestniczące w opracowywaniu i wprowadzaniu do obrotu gospodarczego schematów podatkowych, tj. na promotorów i wspomagających. Powyższe doprowadziło ustawodawcę do wniosku, że niezbędne było nałożenie przedmiotowego obowiązku również na podmioty wykonujące niektóre z zawodów regulowanych zbliżonych do obowiązków informacyjnych w przypadku np. przeciwdziałaniu praniu pieniędzy. Taka konstrukcja przedmiotowego obowiązku ma zwiększać szanse administracji podatkowej na uzyskanie pełnych informacji o stosowanych w obrocie gospodarczym schematach podatkowych. To w połączeniu z ewentualnymi negatywnymi konsekwencjami z tytułu ich stosowania ma zniechęcać potencjalnych zainteresowanych skorzystaniem ze schematu podatkowego, do jego wdrożenia, a co za tym idzie - doprowadzić do uszczelnienia systemu podatkowego<sup>65</sup>.

Raportowanie schematów podatkowych ma też przynieść korzyści raportującym w postaci zmniejszenia ilości przeprowadzanych przez organy podatkowe postępowań i kontroli. Organy podatkowe, posiadając szczegółowe informacje o stosowanych przez uczestników rynku schematach podatkowych oraz obszarach, w których najczęściej stosowana jest agresywna optymalizacja podatkowa, mają precyzyjniej dobierać grupy kontrolne i sprawdzać tylko te podmioty, które rzeczywiście kontroli wymagają<sup>66</sup>.

Nareszcie ustawodawca użył także argumentów wywodzonych z analizy tendencji w rozwoju relacji gospodarczych. Podniósł on, że szybko postępująca w ostatnim czasie

---

<sup>64</sup> Uzasadnienie, op.cit., s. 100.

<sup>65</sup> Uzasadnienie, op.cit., s. 100. Zob. też: A. Kubicz, Optymalizacje: raportowanie schematów podatkowych od 2019 roku, <https://www.rp.pl/podatki/art1561901-optymalizacje-raportowanie-schematow-podatkowych-od-2019-roku> (dostęp: 10.03.2022).

<sup>66</sup> R. Wilk-Formanowicz, Nowy obowiązek informowania o schematach podatkowych (MDR), „Palestra” 2019, nr 1-2, s. 70-84. Zob. też: Uzasadnienie, op.cit., s. 100.

integracja gospodarek i rynków krajowych pozwala podatnikom na podejmowanie działań umożliwiających im całkowite lub przynajmniej częściowe uniknięcie obciążeń podatkowych. Niewydolność systemów podatkowych poszczególnych państw prowadzi do erozji podstawy opodatkowania. Dodatkowo słabość państwowych systemów podatkowych jest też często wykorzystywana do unikania opodatkowania przez międzynarodowe korporacje. Postępująca globalizacja zjawiska agresywnej optymalizacji podatkowej wymusza na poszczególnych krajach podejmowanie zdecydowanych działań mających na celu zwalczanie tego zjawiska i jednocześnie przywrócenia zaufania uczciwych podatników do państwowych systemów podatkowych. Zarówno na poziomie UE, jak i OECD zwraca się uwagę na konieczność wprowadzenia rozwiązań mających na celu wyeliminowanie problemu agresywnego planowania podatkowego z użyciem schematów podatkowych, i to nie tylko na poziomie krajowym, ale przede wszystkim międzynarodowym. Jak już wskazano na wstępie niniejszego podrozdziału, jednym z powodów wprowadzenia do polskiego porządku prawnego przepisów MDR był obowiązek implementacji dyrektywy MDR. Polskie przepisy MDR stanowią więc jedynie część większego, ponadnarodowego procesu zmian w prawie podatkowym, który zmierza do ograniczenia stosowania przez uczestników rynku nieuczciwych praktyk podatkowych w postaci schematów podatkowych. Inicjatywa podjęcia takich ogólnoeuropejskich działań mających na celu walkę z erozją bazy podatkowej i przenoszeniem zysków, m.in. do „rajów podatkowych”, podjęta została w ramach OECD, która wraz z przedstawicielami państw Grupy G-20<sup>67</sup> opublikowała w 2015 r. ostateczną wersję raportu dotyczącego przeciwdziałania agresywnemu planowaniu opodatkowania<sup>68</sup>. W raporcie tym jako jedno z narzędzi walki z agresywną optymalizacją podatkową zarekomendowano wprowadzenie przez państwa członkowskie UE zasad obowiązkowego ujawniania informacji o stosowanych przez uczestników rynku nieuczciwych uzgodnieniach podatkowych. Zgodnie z zaleceniami OECD przedstawionymi w ww. raporcie celem przedmiotowego systemu jest również zdobycie informacji o międzynarodowych systemach podatkowych. Po za tym, zgodnie z

<sup>67</sup> Grupa 19 państw oraz Unii Europejskiej, której celem jest dyskusja nad wspólną polityką finansową. Członkowie spotykają się raz do roku, a ich reprezentantami są ministrowie finansów. Członkami grupy G-20 są: Argentyna, Australia, Brazylia, Kanada, Chiny, Francja, Niemcy, Włochy, Indie, Indonezja, Japonia, Meksyk, Republika Korei, Rosja, Arabia Saudyjska, Republika Południowej Afryki, Turcja, Wielka Brytania, Stany Zjednoczone, Unia Europejska, źródło: Komisja Europejska, G20, [https://agriculture.ec.europa.eu/international/international-cooperation/international-organisations/g20\\_pl](https://agriculture.ec.europa.eu/international/international-cooperation/international-organisations/g20_pl) (dostęp: 7.06.2020).

<sup>68</sup> OECD (2015), Mandatory Disclosure Rules, Action 12 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241442-en> (dostęp: 17.05.2022).

rozwiązaniem rekomendowanym przez OECD, zasady obowiązkowego ujawniania informacji o schematach podatkowych zostały określone w taki sposób, aby maksymalnie zwiększyć skuteczność walki z transgranicznymi schematami unikania opodatkowania<sup>69</sup>. W tym miejscu zaznaczyć bowiem trzeba, iż przepisy MDR stanowią jedynie fragment zmian prawnych, których celem jest uszczelnienie systemu podatkowego, m.in. w zakresie podatku od towarów i usług, podatku akcyzowego czy wprowadzenia klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania<sup>70</sup>.

W założeniu dyrektywa MDR ma zwiększyć na wczesnym etapie przejrzystość i dostęp organów podatkowych do informacji na temat stosowanych przez podatników nieuczciwych metod unikania opodatkowania. Powyższe ma zaś umożliwić organom administracji podatkowej sprawniejszą i dokładniejszą ocenę ryzyka oraz odpowiednio szybkie podejmowanie środków zapobiegających utracie dochodów budżetowych z tytułu opodatkowania przez państwa członkowskie UE. W sytuacji gdy organy podatkowe poszczególnych państw unijnych będą otrzymywały informacje o uzgodnieniach z zakresu potencjalnie agresywnego planowania podatkowego jeszcze przed wdrożeniem schematów podatkowych w życie, będą w stanie monitorować uzgodnienia, a co za tym idzie, reagować na stwarzane przez te uzgodnienia zagrożenia podatkowe przez wprowadzenie odpowiednich rozwiązań prawnych mających na celu ograniczenie stosowania potencjalnie niebezpiecznych schematów podatkowych<sup>71</sup>. Podstawowym celem, jaki w wyniku wprowadzenia do polskiego prawa podatkowego przepisów MDR ma zostać osiągnięty, jest więc zapewnienie organom administracji skarbowej możliwie szybkiego dostępu do informacji o stosowanych przez podatników schematach podatkowych, agresywnej optymalizacji podatkowej, ewentualnych nadużyciach związanych z planowaniem podatkowym oraz możliwości identyfikowania promotorów i użytkowników schematów podatkowych. Powyższe ma pozwolić prawodawcy m.in. na szybką reakcję na zagrożenia podatkowe, jakie stwarzają systemy agresywnej optymalizacji podatkowej. Przepisy MDR mają również zachęcić podmioty opracowujące i korzystające ze schematów podatkowych do przekazywania Szefowi KAS

<sup>69</sup> Uzasadnienie, op.cit., s. 101. Tak również: F. Majdowski, Obowiązki sprawozdawcze operatorów platform cyfrowych w Unii Europejskiej – kolejny przykład "Wielkiego Brata" w podatkach?, „Przegląd Podatkowy” 2022, nr 1, s. 32-40.

<sup>70</sup> J. Glumińska-Pawlic, Schematy podatkowe – sankcje związane z niezgłoszeniem schematów podatkowych [w:] Odpowiedzialność osób zarządzających podmiotami gospodarczymi. Ujęcie publicznoprawne, red. J. Glumińska-Pawlic, Warszawa 2022, s. 211. Więcej: Polski Instytut Ekonomiczny, Efekty uszczelniania systemu podatkowego w Polsce w latach 2016–2018, [https://pie.net.pl/wp-content/uploads/2019/02/PIE-Raport\\_uszczelnienia.pdf](https://pie.net.pl/wp-content/uploads/2019/02/PIE-Raport_uszczelnienia.pdf) (dostęp: 15.09.2022).

<sup>71</sup> J. Rudowski, komentarz do art. 86a o.p. [w:] S. Babiarczyk, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski, Ordynacja..., op.cit, s. 623.



szczególonych informacji na ich temat i to w odpowiednim, z góry zakreślonym, terminie. Mając do dyspozycji przekazane przez raportujących informacje dotyczące stosowanych przez podatników schematów podatkowych, organy administracji skarbowej będą w stanie identyfikować obszary gospodarki szczególnie narażone na nieuczciwe działania ze strony podatników. Powyższe ma z kolei uszczelnić system podatkowy, a w konsekwencji - zwiększyć wpływy z tytułu podatków do budżetu państwa. Uszczelnienie to ma nastąpić przez ograniczenie nadużyć podatkowych związanych z agresywną optymalizacją podatkową.

Podsumowując swoją argumentację w kontekście założeń, jakie mają zrealizować przepisy MDR, ustawodawca ponownie wyraził nadzieję, że ogół obowiązków związanych z raportowaniem schematów zadziała dwutorowo. Z jednej strony pozwoli na sprawne wprowadzanie rozwiązań prawnych przeciwdziałających stosowaniu przez podatników agresywnej optymalizacji podatkowej. Z drugiej zaś strony obowiązki te i wynikające z nich konsekwencje zniechęcą podatników oraz podmioty świadczące na ich rzecz usługi z zakresu opracowywania i wdrażania schematów podatkowych do stosowania potencjalnie ryzykownego planowania podatkowego<sup>72</sup>.

Jak wynika z analizy uzasadnienia ustawy wprowadzającej, konieczność wdrożenia przepisów MDR wywodzona jest nie tylko z obowiązku transpozycji przepisów MDR, ale również z szeregu innych przyczyn, przede wszystkim potrzeby zapobieżeniu erozji bazy podatkowej<sup>73</sup>. Zresztą dyrektywa MDR również nie została opracowana bez przyczyny. Przytoczone przez autorów uzasadnienia argumenty przemawiające za wprowadzeniem do polskiego porządku prawnego przepisów MDR z pewnością nie pozostają bez racji<sup>74</sup>. Wątpliwości nastręcza jednak nie przyczyna wprowadzenia przepisów MDR do polskiego porządku prawnego, ale sposób ich wdrożenia oraz ich ostatecznie przyjęty kształt. W tym miejscu należy jeszcze raz podkreślić, że pośpiech legislacyjny ustawodawcy był całkowicie nieuzasadniony – ustawodawca miał jeszcze rok na opracowanie przepisów MDR. Pośpiech ten, co nie może dziwić, negatywnie wpłynął na jakość przepisów MDR<sup>75</sup>. Jak bowiem przepisy MDR mają spełniać cele, dla których polski ustawodawca je wprowadził, skoro polscy uczestnicy rynku mają

<sup>72</sup> Uzasadnienie, op.cit., s. 114.

<sup>73</sup> OECD (2015), Mandatory..., op.cit., s. 3-4.

<sup>74</sup> Uzasadnienie, op.cit., s. 101.

<sup>75</sup> 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) VIII Kadencja Sejmu, Warszawa 16.10.2018 r., s. 8.

problemy z ich zrozumieniem, a co za tym idzie - z ich poprawnym stosowaniem. Być może polski ustawodawca, implementując dyrektywę MDR, jako pierwszy w UE, rzeczywiście miał dobre intencje. Niestety pośpiech, z jakim dokonano transpozycji, spowodował, że nie tylko trzeba było wydać wiążące prawnie objaśnienia, ale dodatkowo już po roku obowiązywania przepisów MDR<sup>76</sup> wymagały one znaczącej nowelizacji<sup>77</sup>. Polski ustawodawca nie dostosował bowiem sposobu raportowania schematów podatkowych do unijnego systemu raportowania<sup>78</sup>. Wskutek powyższego, aby możliwe było przekazanie informacji dostarczanych przez polskich raportujących na szczeblu unijnym - a więc osiągnąć podstawowy cel przedmiotowej regulacji, tj. wymianę informacji na szczeblu ponadnarodowym - gdzie mają one być analizowane i wykorzystywane do walki z transgranicznymi schematami podatkowymi, raportujący musieli ponownie dostarczyć je Szefowi KAS, tym razem w sposób odpowiadający unijnym wymogom raportowym<sup>79</sup>.

### **3. Dotychczasowy stan prawny w dziedzinie informowania o schematach podatkowych**

#### **3.1. Rozwiązania stosowane w Polsce**

Jak już wskazano, w polskim prawie podatkowym do momentu wejścia w życie przepisów MDR nie istniały żadne regulacje prawne nakładające na uczestników rynku obowiązki dotyczące ujawniania informacji o stosowanych przez nich uzgodnieniach podatkowych, mających na celu optymalizację podatkową<sup>80</sup>. Co więcej, nie istniały żadne regulacje prawne, w oparciu o które podmioty stosujące, opracowujące czy pomagające we wdrażaniu schematów podatkowych mogłyby samowolnie, bez przymusu, przekazywać informacje o tych schematach organom administracji podatkowej<sup>81</sup>.

---

<sup>76</sup> Rządowy projekt ustawy 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 (druk nr 208, IX Kadencja Sejmu) utworzony został dnia 20 grudnia 2019 r., a do sejmu wpłynął dnia 5 lutego 2020 r.

<sup>77</sup> K. Koślicki, Przed firmami kolejne obowiązki dotyczące raportowania, <https://www.prawo.pl/podatki/raportowanie-schematow-podatkowych-mdr-nowelizacja-przepisow,463107.html> (dostęp: 31.08.2022).

<sup>78</sup> Dalej jako: unijna schema.

<sup>79</sup> M. Samborska, Czym..., op.cit. Zob. też: Uzasadnienie, op.cit., s. 101.

<sup>80</sup> A. Oktawiec, Nawet 10 mln zł kary za brak informacji o rozliczeniach podatkowych, <https://www.prawo.pl/podatki/raportowanie-schematow-podatkowych-w-2019-roku-kary-za-brak,335844.html> (dostęp: 20.08.2022).

<sup>81</sup> Uzasadnienie, op.cit., s. 108.

Pośrednim źródłem informacji o niepożądanych, z punktu widzenia dochodów budżetowych, działaniach uczestników rynku z zakresu prawa podatkowego były składane przez podatników wnioski o wydanie indywidualnych interpretacji prawa podatkowego<sup>82</sup>. Z oczywistych jednak względów wnioski takie nie były dobrym źródłem informacji o schematach podatkowych. Wniosek o wydanie indywidualnej interpretacji mógł dotyczyć, i najczęściej dotyczył, jedynie określonej części wdrażanego schematu. Z wniosku takiego nie wynikał, zatem całkowity obraz schematu i ostateczny cel jaki ma zostać osiągnięty wskutek uzyskania indywidualnej interpretacji podatkowej. Oczywiście taka sytuacja nie wynikała wyłącznie z celowego działania wnioskujących o wydanie interpretacji. Po części ma to swoje źródło w samej istocie interpretacji indywidualnej. Wnioskujący o wydanie interpretacji indywidualnej chcą uzyskać informację dotyczącą konkretnej sytuacji<sup>83</sup>. Mimo że określony schemat podatkowy mógł być stosowany przez wiele podmiotów, to wnioski o wydanie interpretacji mogły być różnie sformułowane. Każdy z wnioskujących znajdował się bowiem w innej sytuacji faktycznej. Co jednak najistotniejsze, celem indywidualnych interpretacji podatkowych jest umożliwienie wnioskującym o jej wydanie uzyskania urzędowego potwierdzenia sposobu interpretacji określonych przepisów prawa podatkowego i uzyskanie wiążącej się z otrzymaniem interpretacji ochrony prawnej. Z pewnością zaś celem omawianej instytucji nigdy nie było i nie jest dostarczanie organom administracji skarbowej informacji o stosowanych bądź opracowywanych przez wnioskodawców uzgodnieniach podatkowych<sup>84</sup>.

Niewystarczającym źródłem informacji dla organów administracji podatkowej o stosowanych przez podatników schematach podatkowych była również instytucja opinii zabezpieczającej<sup>85</sup>. W związku z tym, iż wnioski o wydanie opinii zabezpieczającej są składane dobrowolnie, nie dostarczają one informacji odnośnie do tego, czy prezentowany we wniosku o wydanie opinii schemat podatkowy jest potencjalnie niebezpieczny, tzn. naraża na szwank stan dochodów budżetowych. Ponadto również kwestie proceduralne związane ze składaniem takiego wniosku powodują, że instytucja opinii zabezpieczającej nie była wystarczającym źródłem informacji na temat stosowanych w obrocie gospodarczym uzgodnień podatkowych<sup>86</sup>. Nie bez znaczenia dla

---

<sup>82</sup> Rozdział 1a działu II o.p.

<sup>83</sup> Indywidualna interpretacja podatkowa to informacja udzielana przez Krajową Informację Skarbową nt. tego czy podatnik zgodnie z prawem korzysta z ulg podatkowych bądź czy może skorzystać z nich w przyszłości. Zob. <https://www.biznes.gov.pl/pl/opisy-procedur/-/proc/25> (dostęp: 8.03.2022).

<sup>84</sup> Uzasadnienie, op.cit., s. 108.

<sup>85</sup> Art. 119w – 119zf o.p.

<sup>86</sup> Uzasadnienie, op.cit., s. 108-109.

użyteczności przedmiotowej instytucji jako źródła informacji o planowaniu podatkowym pozostaje fakt, że pomimo iż przepisy umożliwiające Szefowi KAS wydanie opinii zabezpieczającej obowiązują od dnia 15 lipca 2016 r., to do dnia 15 grudnia 2019 r. w Biuletynie Informacji Publicznej<sup>87</sup> pojawiło się jedynie 9 informacji na temat podjętych rozstrzygnięć w sprawach opinii zabezpieczających<sup>88</sup>, z czego 3 z nich zawiadamiły o odmowie wydania opinii zabezpieczającej<sup>89</sup>.

Do momentu wejścia w życie przepisów MDR kluczowym źródłem informacji o stosowanych w obrocie gospodarczym schematach podatkowych były kontrole podatkowe. W ich trakcie organy podatkowe, analizując indywidualne sprawy, określały konsekwencje zarówno podatkowe, jak i karne skarbowe, stosowanych przez kontrolowane podmioty uzgodnień podatkowych. Jednakże i to źródło informacji o schematach podatkowych nie było wystarczające. Jak bowiem zwracają uwagę autorzy uzasadnienia, poprzez kontrole i postępowania podatkowe nie sposób efektywnie i na wczesnych etapach wykrywać i reagować na nieuczciwe praktyki z zakresu unikania opodatkowania. Powyższe wynika z faktu, że zarówno kontrole, jak i postępowania podatkowe prowadzone są dopiero po zaistnieniu określonego stanu faktycznego<sup>90</sup>.

### **3.2. Rozwiązania stosowane w państwach członkowskich OECD**

Fakt, że w polskim prawie podatkowym do czasu wejścia w życie przepisów MDR nie obowiązywały żadne regulacje nakładające obowiązek informowania o schematach podatkowych, nie oznacza, że na świecie sytuacja w tym zakresie była identyczna. W wielu spośród krajów członkowskich OECD, m.in. w Wielkiej Brytanii<sup>91</sup>, już wcześniej istniały rozwiązania prawne dotyczące obowiązkowego informowania odpowiednich instytucji o stosowanych przez uczestników rynku schematach podatkowych i zgłaszaniu korzystających z tych schematów oraz funkcjonujących w ramach zgłaszanych schematów promotorów i doradców. Celem przedmiotowych regulacji było albo zachęcanie podatników do raportowania schematów podatkowych, albo bezpośrednie nakładanie na nich obowiązków w tym zakresie. Ustawodawca zwraca uwagę, że w

---

<sup>87</sup> Dalej jako: BIP.

<sup>88</sup> Obowiązek publikacji w BIP informacji na podstawie treści opinii zabezpieczającej lub odmowy wydania opinii zabezpieczającej nakłada art. 19zda o.p.

<sup>89</sup> L. Etel, G. Liszewski, komentarz do art. 119w o.p. [w:] Ordynacja podatkowa. Komentarz, t. I, Zobowiązania podatkowe. Art. 1-119zzk, red. L. Etel, Warszawa 2022, s. 1190.

<sup>90</sup> Uzasadnienie, op.cit., s. 109.

<sup>91</sup> I. Kaczorowska, Kiedy i jak powiadamiać o schematach podatkowych?, <https://www.prawo.pl/podatki/raportowanie-schematow-podatkowych-procedury-lex,359287.html> (dostęp: 13.08.2022).

wielu państwach członkowskich OECD funkcjonował system dobrowolnego informowania przez podatników np. o poszczególnych transakcjach handlowych. Jak się jednak można domyślać, system dobrowolnego informowania nie spełniał pokładanych w nim nadziei i nie dostarczał organom podatkowym wystarczających wiadomości na temat faktycznie stosowanych przez podatników schematów podatkowych<sup>92</sup>.

Efektywniejsze źródło informacji o stosowanych w obrocie gospodarczym uzgodnieniach podatkowych stanowiły rozwiązania narzucające na podatników obowiązek raportowania. System, w którym podatnik ma obowiązek ujawniania informacji o schematach podatkowych, a nie jest to pozostawione jego dobrej woli, ma też tę zaletę, że dotyczy wszystkich podatników, tj. zarówno małych, jak i dużych<sup>93</sup>. Z uwagi na powyższe przekazywane przez podmioty wiadomości mają szerszy zakres, co z kolei pozwala organom podatkowym uzyskać pełny zakres informacji o działaniach podatników oraz typach transakcji, które mogą nosić znamiona agresywnej optymalizacji podatkowej. Narzucone ogólnie obowiązki sprawozdawcze pozwalają organom podatkowym poszczególnych państw po pierwsze, na efektywniejsze zbieranie danych, a po drugie, na ich skuteczniejszą analizę. Brak centralnie narzuconego na podatników obowiązku sprawozdawczego powoduje, że organy podatkowe mogą mieć znaczne trudności ze zidentyfikowaniem wyłącznie na podstawie dostępnych im danych rzeczywiście stosowanych schematów podatkowych. Dodatkowo nawet, jeżeli na podstawie analizy posiadanych przez organy informacji zdołają one zidentyfikować schematy podatkowe, ich reakcja na nie będzie znacznie opóźniona i nie zapobiegnie utracie dochodów budżetowych<sup>94</sup>.

Mało tego, w niektórych spośród państw członkowskich OECD obowiązek informowania o schematach podatkach ciążył nie tylko na podatnikach, ale również na osobach trzecich uczestniczących w przygotowywaniu, promowaniu czy wdrażaniu schematów podatkowych<sup>95</sup>. System, w którym obowiązek raportowania dotyczy nie tylko podatników, ale również podmiotów uczestniczących w projektowaniu i wdrażaniu

---

<sup>92</sup> Uzasadnienie, op.cit., s. 109.

<sup>93</sup> Z dniem 1 stycznia 2021 r. weszły w życie przepisy ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, zobowiązujące podatników do sporządzania i publikowania informacji o realizowanej strategii podatkowej. Obowiązek dotyczy podatników podatku dochodowego od osób prawnych, których przychody przekraczają 50.000.000 euro oraz wszystkich podatkowych grup kapitałowych. Z obowiązku publikacji zostały wyłączone informacje objęte tajemnicą handlową, przemysłową, zawodową lub procesu produkcyjnego, źródło: Ministerstwo Finansów, MF przypomina: Informacja o realizowanej strategii podatkowej do końca grudnia br., <https://www.gov.pl/web/finanse/mf-przypomina-informacja-o-realizowanej-strategii-podatkowej-do-konca-grudnia-br> (dostęp: 5.09.2022).

<sup>94</sup> Uzasadnienie, op.cit., s. 109.

<sup>95</sup> Na przykład Wielka Brytania i Portugalia.

schematów podatkowych, bez wątpienia jest bardziej wydajny i stanowi skuteczniejsze narzędzie do pozyskiwania pełnych i wyczerpujących informacji na temat planowania podatkowego, niż miałyby to miejsce, gdyby organy podatkowe opierały się wyłącznie na analizie informacji wynikających z zeznań podatkowych<sup>96</sup>. System obowiązkowego ujawniania informacji, dostarczając administracji podatkowej szczegółowych danych na temat użytkowników, osób odpowiedzialnych za promowanie i wdrażanie schematów podatkowych oraz numerów identyfikacyjnych schematów<sup>97</sup>, umożliwia uzyskanie dokładnego obrazu sytuacji w zakresie danego podatku i ryzyka stwarzanego przez stosowanie schematu. Ponadto ułatwia też zidentyfikowanie przypadku, gdy podatnik skorzystał z nieuczciwego uzgodnienia podatkowego. Dostęp do informacji o podmiotach korzystających ze schematów otwiera możliwość bezpośredniej komunikacji z podatnikiem już na wczesnym etapie stosowania przepisów podatkowych.

Autorzy uzasadnienia powołują się również na skutki wprowadzenia obowiązków raportowania o schematach podatkowych w państwach należących do OECD oraz grupy G-20. Doświadczenia tych państw wskazują na poprawę jakości, terminowości i skuteczność w zbieraniu informacji na temat stosowanych przez podatników nieuczciwych metod planowania podatkowego. Powyższe z kolei pozwoliło tym państwom na skuteczniejsze powstrzymanie agresywnej optymalizacji podatkowej oraz na relatywnie szybką reakcję administracji podatkowej na stosowane przez podatników schematy podatkowe i podjęcie działań legislacyjnych czy regulacyjnych. Spośród państw członkowskich OECD i G-20 obowiązek informowania o stosowanych przez uczestników rynku schematach podatkowych obowiązywał m.in. w Stanach Zjednoczonych, Kanadzie, Republice Południowej Afryki, Wielkiej Brytanii, Portugalii, Irlandii, Izraelu i Republice Korei. Pierwsze wśród ww. państw, które wprowadziło obowiązek informowania o planowaniu podatkowym były, Stany Zjednoczone, gdzie wprowadzenie przedmiotowego obowiązku nastąpiło już w 1984 r.<sup>98</sup>. W Republice Południowej Afryki regulacje te obowiązywały od 2005 r., ale w 2008 r. uległy znacznej modyfikacji polegającej przede wszystkim na poszerzeniu zakresu transakcji podlegających zgłoszeniu poprzez rozszerzenie zakresu ogólnych cech probierczych<sup>99</sup>.

Pierwszym państwem członkowskim UE, w którym obowiązywały regulacje nakazujące podatnikom informowanie o stosowanych przez nich uzgodnieniach

<sup>96</sup> Uzasadnienie, op.cit., s. 109-110.

<sup>97</sup> Mowa o numerze schematu podatkowego.

<sup>98</sup> Uzasadnienie, op.cit., s. 109-110.

<sup>99</sup> OECD (2015), *Mandatory...*, op.cit., s. 28-29.

podatkowych, była Wielka Brytania<sup>100</sup>. Regulacje te nie wynikały z implementacji dyrektywy MDR, a miały swoje źródło w wewnętrznych regulacjach Zjednoczonego Królestwa<sup>101</sup>. W państwie tym rozwiązania w zakresie raportowania o schematach podatkowych obowiązywały już od 2004 r. Niemniej w 2006 r. uległy one zasadniczym zmianom. Funkcjonujący ówczesnie w Wielkiej Brytanii system obowiązkowego ujawniania informacji o schematach podatkowych dostarczał tamtejszym organom podatkowym pożądaną informację już na wczesnym etapie. Powyższe umożliwiło zaś prawodawcy brytyjskiemu na wprowadzanie rozwiązań pozwalających na ukrócenie stosowania nieuczciwych schematów podatkowych, a tym samym na uniknięcie strat w budżecie państwa. W Wielkiej Brytanii przyjęto system jednokrotnego raportowania. Polegał on na tym, że o schemacie podatkowym raportował wyłącznie albo promotor, który opracował schemat podatkowy, albo podmiot, który z niego skorzystał, ale w zakresie, w jakim dotyczyło to korzyści podatkowych uzyskiwanych na terenie Wielkiej Brytanii<sup>102</sup>. Z doświadczeń Wielkiej Brytanii w zakresie obowiązkowego informowania o potencjalnie agresywnym planowaniu podatkowym wynika, że z początkiem roku następującego po wprowadzeniu obowiązku raportowania znacznie wzrosła liczba zmian legislacyjnych, nakierowanych na likwidację luk prawnych umożliwiających agresywną optymalizację oraz na ochronę wpływów podatkowych. W kolejnych latach następował zaś spadek raportowanych schematów podatkowych, co oznacza, że zmiany legislacyjne przyniosły zamierzone skutki. Należy również podkreślić, że rozwiązania przyjęte w Wielkiej Brytanii zdecydowanie dążyły ku transparentności<sup>103</sup>. Przykładem takiego rozwiązania prawnego jest nałożenie na korporacje obowiązku publikowania na ich oficjalnych stronach internetowych informacji o stosowanych przez nie strategiach podatkowych<sup>104</sup>.

Rozwiązania z zakresu raportowania na temat działań mających na celu uniknięcie opodatkowania przed wejściem w życie dyrektywy MDR istniały również w Irlandii.

---

<sup>100</sup> Nadmienić należy, że dnia 31 stycznia 2020 r. Wielka Brytania opuściła struktury Unii Europejskiej, źródło: Ministerstwo Finansów, Brexit: 1 lutego rozpoczyna się okres przejściowy między Wielką Brytanią a UE <https://www.gov.pl/web/finanse/brexit-1-lutego-rozpoczyna-sie-okres-przejsciowy-miedzy-wielka-brytania-a-ue> (dostęp: 14.06.2020).

<sup>101</sup> I. Kaczorowska, *Kiedy...*, op.cit.

<sup>102</sup> M. H. Sales Parada, Requirements for Efficient Mandatory Disclosure Rules on Potentially Risky Tax Planning, <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/confia/estudos-relacionados/5BTeseParada.pdf> (dostęp: 8.03.2022), s. 149.

<sup>103</sup> GOV.UK, Tax administration: large businesses transparency strategy, <https://www.gov.uk/government/publications/tax-administration-large-businesses-transparency-strategy> (dostęp: 7.06.2020).

<sup>104</sup> Uzasadnienie, op.cit., s. 109-110.

Irlandzki system ujawniania informacji o schematach podatkowych istnieje od stycznia 2011 r. W kolejnych latach podlegał on nowelizacjom, w tym znacznej w 2015 r.<sup>105</sup>.

Nieco inaczej system raportowania o schematach podatkowych wygląda np. w Kanadzie. Kanadyjski prawodawca zdecydował się m.in. na nałożenie na podmioty opracowujące uzgodnienia podatkowe obowiązku uzyskania numeru identyfikacyjnego dla każdego schematu podatkowego, zanim dokonają jego sprzedaży. Poza tym na kanadyjskich podatnikach ciąży też obowiązek zgłoszenia wszystkich uczestników schematu podatkowego i kwoty uzyskanej w wyniku jego zastosowania w terminie do końca lutego następnego roku od dnia jego zastosowania. Takie informacje pozwalają kanadyjskiej administracji skarbowej na szybsze określenia zakresu problemów związanych z poszczególnymi rodzajami transakcji. Ponadto organy administracji skarbowej, dysponując danymi identyfikacyjnymi uczestników schematów podatkowych, są w stanie znacznie szybciej przeprowadzić kontrolę podatkową, ponieważ łatwiej im ustalić, jakie podmioty należy skontrolować<sup>106</sup>. W ramach udoskonalania przedmiotowej instytucji dnia 4 lutego 2022 r. kanadyjski rząd federalny opublikował projekty zmian prawodawczych, których celem jest przede wszystkim poszerzenie zakresu informacji dostarczanych tamtejszej Agencji Skarbowej na temat transakcji mogących potencjalnie służyć unikaniu opodatkowywania. Opracowana została m.in. lista transakcji uznanych za stanowiące nadużycie podatkowe lub potencjalnie mogących takie stanowić, które podlegają obowiązkowemu zgłoszeniu. Uwagi do projektu zmian można było wносить do 5 kwietnia 2022 r. Jeżeli nowelizacja zostanie przyjęta w zaproponowanym przez kanadyjskiego ustawodawcę kształcie, zmiany będą miały zastosowanie do transakcji mających miejsce w latach podatkowych rozpoczynających się po 2021 r.<sup>107</sup>. Podwyższeniu ulegają również kary za nieprawidłowe wywiązywanie się z obowiązków raportowych do nawet 100.000 dolarów kanadyjskich za każde naruszenie lub 25% uzyskanej korzyści podatkowej<sup>108</sup>.

---

<sup>105</sup> M.H. Sales Parada, Requirements..., op.cit, s. 197.

<sup>106</sup> Uzasadnienie, op.cit., s. 110.

<sup>107</sup> K. Fritz, G. Lille, Canada releases draft legislation for new mandatory disclosure tax rule, <https://www.dlapiper.com/en/canada/insights/publications/2022/03/canada-releases-draft-legislation-for-new-mandatory-disclosure-tax-rules/> (dostęp 17.05.2022). Więcej: Department of Finance Canada, Mandatory Disclosure Rules, <https://www.canada.ca/en/department-finance/news/2022/02/mandatory-disclosure-rules.html> (dostęp: 16.05.2022); L. Kim, New mandatory disclosure rules for reportable and notifiable transactions, <https://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=1b7c17f9-7839-4f7f-847f-4d3252876a26> (dostęp: 6.05.2022).

<sup>108</sup> Grant Thornton LLP in Canada, Tax alert, Proposed mandatory disclosure rules, [https://www.grantthornton.ca/globalassets/1.-member-firms/canada/insights/pdfs/tax-alert\\_final.pdf](https://www.grantthornton.ca/globalassets/1.-member-firms/canada/insights/pdfs/tax-alert_final.pdf) (dostęp: 17.05.2022).



Wprowadzenie regulacji z zakresu raportowania schematów podatkowych w celu zapobieżenia unikania opodatkowania rozważała również Australia<sup>109</sup>. Jak dotąd jednak nie wprowadzono w tamtejszym systemie podatkowym tego rodzaju rozwiązań prawnych<sup>110</sup>.

Jak wynika z powyższego, zasady raportowania o uzgodnieniach podatkowych w zakresie, w jakim rozwiązania te mogły stanowić próbę agresywnej optymalizacji podatkowej, są uregulowane na różne sposoby. Bez względu jednak na sposób unormowania przedmiotowej kwestii z doświadczeń państw, w których nałożono na uczestników rynku obowiązek raportowania o schematach podatkowych, płyną podobne wnioski. Wprowadzenie przedmiotowego obowiązku powoduje ograniczenie stosowania schematów podatkowych przez uczestników rynku, pozytywnie wpływa na szybkość i skuteczność reagowania organów podatkowych na nieuczciwe uzgodnienia podatkowe, a w konsekwencji prowadzi do zmniejszenia się luki budżetowej.

Dlatego też państwa OECD, mając na uwadze powyższe oraz zwiększający się problem wykorzystywania przez uczestników rynku luk w systemie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania w celu wyprowadzania zysków z krajów, w których zostały wypracowane, do tych stosujących niższy poziom opodatkowania dochodu i majątku, podjęły zintensyfikowane działania ukierunkowane na walkę z optymalizacją podatkową. Elementem powyższych starań OECD jest opracowanie w ramach pakietu BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*) 15-punktowego planu działań mającego na celu przeciwdziałanie erozji krajowych baz podatkowych<sup>111</sup>. Odpowiedzią na powyższe potrzeby jest z kolei opracowanie na poziomie UE rozwiązań prawnych nakładających na uczestników rynku obowiązek obligatoryjnego informowania władz skarbowych o mechanizmach planowania podatkowego<sup>112</sup>.

---

<sup>109</sup> T. Richardson, An analysis of the proposed mandatory disclosure regime in Australia, "Western Australian Student Law Review", WASTuLawRw 2017, nr 5, <http://classic.austlii.edu.au/au/journals/WASTuLawRw/2017/5.html#fn1> (dostęp: 16.05.2022). Więcej: T. Dyson, Mandatory Disclosure, [https://www.lawcouncil.asn.au/publicassets/e9d74075-f4b4-e611-80d2-005056be66b1/3172\\_-\\_Mandatory\\_Disclosure.pdf](https://www.lawcouncil.asn.au/publicassets/e9d74075-f4b4-e611-80d2-005056be66b1/3172_-_Mandatory_Disclosure.pdf) (dostęp: 16.08.2022).

<sup>110</sup> C.M. Black, Australia/OECD - Australia's Inaction on Mandatory Disclosure Rules: Can You Have Too Many Disclosure Regimes?, "Bulletin for International Taxation" 2021, t. 75, nr 10.

<sup>111</sup> OECD (2013), Addressing Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing, [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-base-erosion-and-profit-shifting\\_9789264192744-en#page1](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-base-erosion-and-profit-shifting_9789264192744-en#page1) (dostęp: 15.06.2020).

<sup>112</sup> OECD (2015), Mandatory..., op.cit. Więcej: M. Woźnica, Wprowadzenie regulacji MDR w Polsce. Nowelizacja Ordynacji podatkowej, [https://www.parp.gov.pl/component/content/article/56982:wprowadzenie-regulacji-mdr-w-polsce-nowelizacja-ordynacji-podatkowej#\\_edn2](https://www.parp.gov.pl/component/content/article/56982:wprowadzenie-regulacji-mdr-w-polsce-nowelizacja-ordynacji-podatkowej#_edn2) (dostęp: 15.06.2020).

## 4. Zakres implementacji dyrektywy MDR do polskiego porządku prawnego w kontekście tzw. *gold platingu*

### 4.1. Zagadnienia wstępne

Wprowadzenie do polskiego porządku prawnego przepisów MDR było spowodowane m.in. obowiązkiem implementacji dyrektywy MDR. Jak jednak wynika z motywu 10 dyrektywy MDR, „Państwo członkowskie może przedsięwziąć dodatkowe krajowe środki sprawozdawcze o podobnym charakterze, jednak wszelkie informacje zebrane dodatkowo względem informacji podlegających zgłoszeniu zgodnie z niniejszą dyrektywą nie powinny być automatycznie przekazywane właściwym organom innych państw członkowskich. Informacje takie mogłyby być udostępniane na wniosek lub z własnej inicjatywy zgodnie z mającymi zastosowanie przepisami.” Z zacytowanego fragmentu wynika uprawnienie poszczególnych państw unijnych do tego, by w ramach transpozycji dyrektywy MDR przyjąć dodatkowe rozwiązania prawne w zakresie raportowania o schematach podatkowych.

Polski ustawodawca, opracowując przepisy MDR, skorzystał ze wskazanej w motywie 10 dyrektywy MDR tzw. klauzuli otwierającej<sup>113</sup> i dokonując transpozycji, poszerzył zakres obowiązków związanych z raportowaniem schematów podatkowych w stosunku do zakreślonego w dyrektywie MDR. W literaturze podnosi się nawet, że implementacja dokonana przez polskiego ustawodawcę przyjęła formę tzw. *gold platingu*<sup>114</sup>. W tym miejscu należy wyjaśnić, że *gold plating* nie jest zakazany i państwa członkowskie UE mają prawo go stosować, oczywiście przy zachowaniu standardów wynikających z aktów prawnych, które podlegają transpozycji. Powyższe uprawnienie w sposób jednoznaczny wynika z art. 288 ust. 3 TFUE, gdzie wskazano, iż państwa członkowskie UE mają prawo decydować o formie i środkach, przy pomocy których wykonują swoje obowiązki - w tym tych związanych z transpozycją prawa unijnego. Z uwagi na powyższe, to prawodawcy poszczególnych państw decydują, jak daleko chcą się posunąć przy transpozycji przepisów unijnych. Co jednak istotne i o czym nie należy zapominać, uprawnienie państw członkowskich UE do dokonania poszerzonej transpozycji musi wynikać wprost z implementowanego aktu prawnego. W zależności od

---

<sup>113</sup> Klauzule, które wyraźnie pozwalają na odmienne regulacje, np. „jeżeli prawo krajowe to przewiduje”, „jeżeli prawo krajowe ni reguluje inaczej” czy „państwo członkowskie może przedsięwziąć dodatkowe krajowe środki”.

<sup>114</sup> Gold plating oznacza praktykę organów szczebla krajowego, które w przypadku transpozycji lub wdrażania unijnych aktów prawnych do prawa krajowego wykraczają daleko poza wymogi prawa wspólnotowego.

wdrażanego aktu prawnego państwa unijne mogą mieć większe lub mniejsze pole manewru przy dokonywaniu transpozycji. Natomiast w przypadku tzw. pełnej harmonizacji pole manewru będzie albo bardzo niewielkie, albo nie będzie go w ogóle. Bez względu jednak na sposób i zakres implementacji prawodawcy poszczególnych państw członkowskich UE muszą pamiętać o nakazanie sformułowanym w art. 288 ust. 3 TFUE, zgodnie z którym przepisy implementujące akt prawa unijnego muszą mieć na celu osiągnięcie rezultatu zamierzonego przez prawodawcę unijnego<sup>115</sup>.

Jak już wskazano powyżej, polski ustawodawca, implementując dyrektywę MDR, zdecydował się na poszerzenie zakresu obowiązków w niej zawartych. *Gold plating* w połączeniu z pośpiesznym procesem legislacyjnym przepisów MDR nie przyniósł jednak pozytywnych skutków. Po pierwsze, przepisy MDR, jak już niejednokrotnie wskazywano, są nadmiernie skomplikowane i nieprecyzyjne, a przez to stanowią źródło wielu wątpliwości interpretacyjnych i to zarówno wśród zwykłych uczestników rynku, jak i specjalistów z zakresu prawa podatkowego. Po drugie, pośpiech przy procedowaniu przepisów MDR doprowadził do tego, że ustawodawca błędnie zaimplementował dyrektywę MDR i już po roku jej obowiązywaniu zaczął pracować nad jej nowelizacją. W innym przypadku przepisy MDR nie spełniałyby bowiem swojego głównego celu, jakim jest przeciwdziałanie stosowaniu transgranicznych schematów podatkowych. Przepisy MDR w swoim pierwotnym kształcie narzuciły taki system raportowania, że informacje przekazane przez raportujących Szefowi KAS nie mogły być przez niego przekazane Komisji Europejskiej, zgodnie z nakazem wynikającym z dyrektywy MDR. Oczywiście ustawodawca, uzasadniając nowelizację przepisów, nie wyjaśnił, że jej przyczyną były błędy w procesie implementowania, a wskazał jedynie na „specyficzne wymogi wynikające z określonego przez Komisję Europejską standardu wykorzystywanego do wymiany informacji pomiędzy państwami członkowskimi UE”, tzw. unijna schema<sup>116</sup>.

## 4.2. Rozwiązania prawne wychodzące poza zakres dyrektywy MDR

Dyrektywa MDR dotyczy uzgodnień transgranicznych oraz ich automatycznej wymiany pomiędzy państwami unijnymi. Formując przedmiotową dyrektywę, unijny

---

<sup>115</sup> M. Kurzyński, *Gold plating w prawie europejskim nadmierna transpozycja dyrektywy*, <http://www.openlaw.com.pl/wikka.php?wakka=GoldPlating> (dostęp: 14.06.2020).

<sup>116</sup> Uzasadnienie rządowego projektu ustawy 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, IX kadencja, druk sejmowy nr 208, s. 68.

prawodawca był przede wszystkim zainteresowany funkcjonowaniem wspólnego rynku i związanymi z tym transgranicznymi operacjami gospodarczymi. Polski ustawodawca doszedł jednak do wniosku, że agresywna optymalizacja nie dotyczy tylko uzgodnień o charakterze transgranicznym. Zdaniem krajowego prawodawcy dotychczasowa praktyka agresywnej optymalizacji podatkowej w Polsce pokazuje, że unikanie opodatkowania dotyczy w równym stopniu relacji *stricte* krajowych. Z uwagi na powyższe prawodawca za zasadne uznał poszerzenie zakresu obowiązku raportowania i poza schematami podatkowymi transgranicznymi nałożył na polskich uczestników rynku obowiązek informowania Szefa KAS również o schematach podatkowych innych niż schematy transgraniczne, tzw. schematach podatkowych krajowych. Ustawodawca zdecydował się na takie rozwiązanie, gdyż zależało mu na szybkim dostępie do informacji o schematach podatkowych stosowanych na terytorium kraju. Dlatego też prawodawca postanowił skorzystać z możliwości poszerzonej implementacji, wyrażonej w motywie 10 dyrektywy MDR i wprowadzić rozwiązania MDR także w stosunku do krajowych sytuacji<sup>117</sup>. Zaznaczenia wymaga, że analogiczny obowiązek raportowania o schematach krajowych wprowadziły nieliczne kraje UE. Z kolei Wielka Brytania posiadała co prawda nieco zbliżone regulacje o raportowaniu wewnątrz krajowych uzgodnień, ale ich obowiązywanie nie wynikało z implementacji dyrektywy MDR<sup>118</sup>.

Jednocześnie ustawodawca podkreślił, że decydując się na dodanie nowych obowiązków w zakresie, w jakim nie były one wyrażone w dyrektywie MDR, uczynił to, przewidując dodatkowe przesłanki ograniczające powstanie obowiązku raportowania o krajowych schematach podatkowych w stosunku do uzgodnień transgranicznych<sup>119</sup>. Powyższe miało stanowić wyraz zasady proporcjonalności oraz pozwolić zachować cel unijnych regulacji.

W odniesieniu do obowiązku raportowania krajowych schematów podatkowych ustawodawca zdecydował się na zastosowanie pułapu kwotowego, który ma stanowić próg *de minimis*. Wprowadzenie tego progu ma ograniczyć zakres podmiotowy obowiązku raportowania krajowych schematów podatkowych. Przedmiotowy próg *de minimis* reguluje art. 86a § 4 i 5 o.p. Zgodnie z art. 86a § 5 o.p. obowiązek przekazania informacji o krajowym schemacie podatkowym nie powstaje, gdy schemat podatkowy

---

<sup>117</sup> Schematy inne niż schematy podatkowe transgraniczne określane są w literaturze mianem „schematów podatkowych krajowych” lub „schematów podatkowych lokalnych”.

<sup>118</sup> W. Niedźwiecki, Schematy podatkowe krajowe jako przejaw nieracjonalności polskiego ustawodawcy, <https://casp.sgh.waw.pl/blog/schematy-podatkowe> (dostęp: 14.08.2022).

<sup>119</sup> Uzasadnienie, op.cit., s. 105.

dotyczy korzystającego, dla którego nie jest spełnione kryterium kwalifikowanego korzystającego. Zgodnie zaś z art. 86a § 4 o.p. kryterium kwalifikowanego korzystającego uważa się za spełnione, jeżeli:

- a) przychody lub koszty korzystającego albo wartość aktywów tego podmiotu w rozumieniu przepisów o rachunkowości<sup>120</sup>, ustalone na podstawie prowadzonych ksiąg rachunkowych, przekroczyły w roku poprzedzającym lub w bieżącym roku obrotowym równowartość 10.000.000 euro lub
- b) udostępniane lub wdrażane uzgodnienie dotyczy rzeczy lub praw o wartości rynkowej przekraczającej równowartość 2.500.000 euro lub
- c) korzystający jest podmiotem powiązany w rozumieniu art. 23m ust. 1 pkt 4 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>121</sup> lub art. 11a ust. 1 pkt 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych<sup>122</sup> z takim podmiotem. Przesłanka ta dotyczy powiązania z podmiotami, których przychody/koszty/wartość aktywów przekroczyły w roku poprzedzającym lub w bieżącym roku obrotowym równowartość 10.000.000 euro<sup>123</sup>.

Ponadto polski ustawodawca zdecydował się na wprowadzenie do przepisów MDR katalogu cech rozpoznawczych, których nie znajdziemy w dyrektywie MDR, a które to cechy - co do zasady - nie są związane z powstaniem korzyści podatkowej, tj. katalogu tzw. innych szczególnych cech rozpoznawczych. Do wskazanych powyżej innych szczególnych cech rozpoznawczych również zdecydowano się zastosować kryteria kwotowe. Regulując kwestie innych szczególnych cech rozpoznawczych, zastosowano progi *de minimis* w wysokości 5.000.000 zł lub 25.000.000 zł dochodu<sup>124</sup>.

Podobne ograniczenie kwotowe ustawodawca zdecydował się zastosować również przy regulowaniu obowiązku stosowania przez podmioty zatrudniające promotorów wewnętrznych procedur w zakresie przeciwdziałania niewywiązywaniu się z obowiązku przekazywania informacji o schematach podatkowych. Zgodnie z art. 86l § 4 o.p. podmiot obowiązany do stosowania w roku obrotowym wskazanej powyżej wewnętrznej procedury jest obowiązany do jej stosowania wyłącznie w przypadku gdy wysokość

<sup>120</sup> Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 217 z późn. zm.).

<sup>121</sup> Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 1128 z późn. zm.). – dalej jako: u.p.d.o.f.

<sup>122</sup> 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.). – dalej jako: u.p.d.o.p.

<sup>123</sup> Objaśnienia, op.cit., s. 38.

<sup>124</sup> Art. 86a § 1 pkt 1 o.p.

przychodów lub kosztów nie przekroczyła w roku poprzedzającym ten okres równowartości 8.000.000 zł – szerzej w rozdziale III pkt 3.2 niniejszej dysertacji.

Powyższe rozwiązania mają w istotny sposób „ograniczać” zakres oddziaływania projektowanych przepisów i w efekcie obowiązek raportowania krajowych schematów podatkowych ma spoczywać na tych podatnikach, których działania w ramach tzw. optymalizacji podatkowej mogą prowadzić do istotnych strat w dochodach budżetu państwa i jednostek samorządu terytorialnego<sup>125</sup>.

Polski prawodawca zdecydował się również na wprowadzenie do polskich przepisów MDR dodatkowych, niewystępujących w dyrektywie MDR definicji, takich jak np.: „udostępnianie schematu”, „wdrażanie schematu” czy „kwalifikowany korzystający”<sup>126</sup>.

Co więcej, krajowy prawodawca zdecydował się także na rozdzielenie funkcjonujących w dyrektywie MDR dwóch kategorii podmiotów, tj. „właściwego podatnika” oraz „pośrednika” i wprowadzenie w ich miejsce trzech kategorii podmiotów, tj.: korzystającego (którego pojęciu odpowiada zawarta w dyrektywie MDR definicja „właściwego podatnika”) oraz promotora i wspomagającego (którym odpowiada pojęcie „pośrednika”)<sup>127</sup>.

---

<sup>125</sup> Uzasadnienie, op.cit., s. 105-106.

<sup>126</sup> J. Żak, Raportowanie schematów podatkowych (MDR). Objasnienia podatkowe, <https://www2.deloitte.com/pl/pl/pages/tax/articles/raportowanie-schematow-podatkowych-MDR.html> (dostęp: 14.06.2020).

<sup>127</sup> M. Nielepkowicz, MDR: raportowanie schematów podatkowych, <https://www.rp.pl/Postepowanie-podatkowe/308079996-MDR-raportowanie-schematow-podatkowych.html> (dostęp: 8.06.2020).

## 5. Zasady konstytucyjne w kontekście sposobu procedowania przepisów MDR

### 5.1. Zasada demokratycznego państwa prawa

Zarówno praktycy, jak i teoretycy prawa podatkowego zgodnie uznali, że proces legislacyjny ustawy wprowadzającej, a zwłaszcza jego tempo, zdecydowanie nie odpowiadał standardom, jakie powinny panować w demokratycznym państwie prawa. Jak słusznie zwróciła uwagę Rada Naukowa przy Krajowej Izbie Doradców Podatkowych<sup>128</sup>, sposób procedowania ustawy wprowadzającej mógł wzbudzić, i wzbudził, uzasadnione obawy co tego, czy był on zgodny z podstawowymi zasadami uregulowanymi w Konstytucji<sup>129</sup>.

Rada Naukowa przy KIDP w pierwszej kolejności zwróciła uwagę, że sposób procedowania przepisów MDR mógł naruszać zasadę demokratycznego państwa prawa i wywodzonej z niej zasady prawidłowej legislacji<sup>130</sup>. W odniesieniu do powyższego nadmienić należy, że projekt ustawy wprowadzającej wpłynął do Sejmu dnia 25 września 2018 r., a już 29 października 2018 r. gotowa ustawa została przekazana prezydentowi do podpisu, który sygnował ją dnia 14 listopada 2018 r. Ustawa wprowadzająca weszła w życie dnia 1 stycznia 2019 r. Przedstawiona powyżej chronologia wydarzeń, a zwłaszcza tempo ich następowania po sobie, może budzić uzasadnione wątpliwości, zwłaszcza jeżeli weźmie się pod uwagę, jak istotne przepisy były procedowane. Jak już wskazano, przepisy MDR nałożyły zupełnie wcześniej nieznaną polskim podatnikom obowiązką. Mimo więc, że na podatników narzucono całkowicie nowe obowiązki, nie tylko nie dostali oni wystarczającej ilości czasu na zapoznanie się z przedmiotowymi regulacjami, aby odpowiednio się przygotować do ich stosowania w praktyce.

Trudności ze stosowaniem przepisów MDR wynikają nie tylko z faktu, że podatnicy nie mieli czasu na analizę tych przepisów. Większy problem - na korzyść którego upływ czasu niestety nie działa - stanowi fakt, że przepisy te mają skomplikowaną, trudną do zrozumienia dla przeciętnego odbiorcy strukturę, a do tego są niejednoznaczne i nieprecyzyjne. Niewiele w tym zakresie pomogły także wydane przez Ministra Finansów objaśnienia. Niska jakość przepisów MDR jest skutkiem także niepotrzebnego i nadmiernego pośpiechu ustawodawcy. Prawodawca, mimo że miał jeszcze rok na zaimplementowanie dyrektywy MDR, zdecydował się na jak najwcześniejsze wprowadzenie jej w życie. Zaowocowało to brakiem czasu na odniesienie się do uwag

<sup>128</sup> Dalej jako: KIDP.

<sup>129</sup> Stanowisko Rady Naukowej przy Krajowej Radzie Doradców Podatkowych..., op. cit.

<sup>130</sup> List do Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej Andrzeja Dudy z dnia 7 listopada 2018 r. ..., op.cit.

przesłanych w ramach konsultacji podatkowych, które rozpoczęto w październiku 2017 r.<sup>131</sup> i wniesienia ewentualnych poprawek do przepisów MDR.

## 5.2. Zasada społecznej gospodarki rynkowej

Jak już wskazano powyżej, zgodnie z art. 20 Konstytucji społeczna gospodarka rynkowa, która stanowi podstawę ustroju gospodarczego Rzeczypospolitej Polskiej, oparta jest na trzech podstawowych filarach, a jednym z nich jest zasada dialogu i współpracy partnerów społecznych<sup>132</sup>. Wyjątkowo przyspieszony tryb procesu legislacyjnego oraz bardzo krótki termin konsultacji publicznych mógł stanowić naruszenie przedmiotowej zasady konstytucyjnej, a w zasadzie jednej z jej podstaw, tj. zasady dialogu i współpracy partnerów społecznych<sup>133</sup>. Naruszenie tej zasady staje się tym bardziej bezdyskusyjne, jeżeli przyjąć za słuszne stanowisko niektórych przedstawicieli literatury podnoszących, że państwo rozumiane, jako władza publiczna, nie jest jedynie arbitrem, ale również jednym z „partnerów społecznych”<sup>134</sup>.

W kontekście zasady dialogu i współpracy partnerów społecznych z bardzo negatywną oceną spotkał się również fakt, że ustawodawca w toku procedury legislacyjnej nie odniósł się do uwag zgłoszonych przez partnerów społecznych<sup>135</sup>. W wydanym przez siebie raporcie z konsultacji podatkowych<sup>136</sup> prawodawca przedstawił jedynie opinie przesłane przez 25 podmiotów, które odpowiedziały na zawiadomienie o rozpoczęciu konsultacji podatkowych w sprawie obowiązków raportowania schematów podatkowych z dnia 27 października 2017 r., w tym m.in. Konfederację Lewiatan,

---

<sup>131</sup> Pismo z 20.10.2017 r. Ministerstwo Finansów SP3.8021.2.2017. Zawiadomienie o rozpoczęciu konsultacji podatkowych ws. obowiązków raportowania schematów podatkowych, <https://sip.lex.pl/orzeczenia-i-pisma-urzedowe/pisma-urzedowe/sp3-8021-2-2017-zawiadomienie-o-rozpozecziu-konsultacji-184961276> (dostęp: 23.05.2021).

<sup>132</sup> P. Tuleja, komentarz do art. 20 Konstytucji [w:] Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz, red. P. Tuleja, Warszawa 2019, s. 87. Tak również w: P. Tuleja, komentarz do art. 20 Konstytucji [w:] Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz, wyd. II, red. P. Tuleja, LEX/el. 2021. Więcej: K. Zaradkiewicz, komentarz do art. 20 Konstytucji [w:] Konstytucja RP, t. I, Komentarz – Art. 1-86, red. M. Safijan, L. Bosek, Warszawa 2016, s. 563-566.

<sup>133</sup> Stanowisko Krajowej Rady Doradców Podatkowych z dnia 7 listopada 2018 r..., op.cit.

<sup>134</sup> L. Garlicki, M. Zubik, komentarz do art. 20 Konstytucji [w:] Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz, t. I, wyd. II, red. L. Garlicki, M. Zubik, Warszawa 2016, s. 521.

<sup>135</sup> Stanowisko Krajowej Rady Doradców Podatkowych z dnia 7 listopada 2018 r..., op.cit.

<sup>136</sup> Raport z konsultacji podatkowych przeprowadzonych w dniach 20.10.2017 r. – 15.11.2017 r. dotyczących prac legislacyjnych w zakresie wprowadzenia do polskiego porządku prawnego obowiązku raportowania schematów podatkowych (ang. Mandatory Disclosure Rules), [https://mf-arch2.mf.gov.pl/c/document\\_library/get\\_file?uuid=2f40182f-08db-4a88-a5a4-60376ca3c41a&groupId=764034](https://mf-arch2.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=2f40182f-08db-4a88-a5a4-60376ca3c41a&groupId=764034) (dostęp: 15.06.2020).



Krajową Radę Doradców Podatkowych<sup>137</sup> czy Polską Organizację Handlu i Dystrybucji<sup>138</sup>.

Takie instrumentalne potraktowanie konsultacji publicznych klóci się z omawianą zasadą konstytucyjną. Konsultacje publiczne stanowią integralną częścią prac nad projektami aktów prawnych w rządowym procesie legislacyjnym. W literaturze podkreśla się, jak ważne korzyści niesie ze sobą budowanie dialogu z obywatelami, który stanowi niezbędny czynnik powodzenia wszystkich procesów konsultacyjnych. Konsultacje publiczne umożliwiają prawodawcy zapoznanie się z opiniami na temat proponowanych rozwiązań, a co za tym idzie, są niezwykle ważnym czynnikiem w procesie udoskonalenia projektów aktów prawnych, pogłębienia wiedzy o skutkach interwencji prawnych oraz upowszechniania informacji o planowanych zmianach czy nowych rozwiązaniach prawnych, jak miało to miejsce np. w przypadku wprowadzenia obowiązku raportowania schematów podatkowych. Z uwagi na powyższe konsultacje powinny być prowadzone na każdym etapie prac nad projektowanym rozwiązaniem. Zalecane jest również, aby proces konsultacji rozpoczynał się na jak najwcześniejszym etapie, a najlepiej już w fazie koncepcyjnej (tzw. prekonsultacje)<sup>139</sup>. W przedmiotowym przypadku konsultacje podjęto może nie bardzo szybko, ale ich zakres zakrojono dosyć szeroko. Cóż jednak z tego, skoro ostatecznie ustawodawca nie wziął pod uwagę opinii przedstawionych mu przez jego partnerów społecznych.

Postawa ustawodawcy odnośnie do konsultacji publicznych dziwi również dlatego, że prawidłowo przeprowadzone konsultacje, w szczególności konsultacje publiczne, mogą przynieść szereg różnorodnych korzyści. W odniesieniu do instytucji raportowania o schematach podatkowych dobrze przeprowadzone konsultacje mogły przyczynić się m.in. do poprawienia zaproponowanych przez prawodawcę rozwiązań w zakresie przepisów MDR. W trakcie konsultacji ich uczestnicy mogli zwrócić uwagę ustawodawcy m.in. na nieprecyzyjne sformułowania czy negatywne konsekwencje proponowanych rozwiązań, których autorzy nie dostrzegli.

### **5.3. Zasada proporcjonalności i wolności prowadzenia działalności gospodarczej**

<sup>137</sup> Dalej jako: KRDP.

<sup>138</sup> Zob.: Archiwalna strona Ministerstwa Finansów, Raport z konsultacji podatkowych w sprawie Mandatory Disclosure Rules, [https://mf-arch2.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/konsultacje-podatkowe/-/asset\\_publisher/M1vU/content/raport-z-konsultacji-podatkowych-w-sprawie-mandatory-disclosure-rules](https://mf-arch2.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/konsultacje-podatkowe/-/asset_publisher/M1vU/content/raport-z-konsultacji-podatkowych-w-sprawie-mandatory-disclosure-rules) (dostęp: 15.06.2020).

<sup>139</sup> M. Berek, Rzetelne prowadzenie konsultacji publicznych w procesie prawodawczym [w:] Doskonalenie i standaryzacja procesu legislacyjnego – dobre praktyki opracowane w ramach projektu LEGIS, red. W. Federczyk, S. Peszkowski, [https://ksap.gov.pl/ksap/sites/default/files/publikacje/projekt\\_legis\\_internet.pdf](https://ksap.gov.pl/ksap/sites/default/files/publikacje/projekt_legis_internet.pdf) (dostęp: 14.06.2020), s. 54-55.

Rada Naukowa przy KIDP wyraziła również obawy co do zachowania zasady wolności działalności gospodarczej w kontekście wynikającej z niej zasady proporcjonalności. Naruszenie zasady proporcjonalności miałyby w omawianym przypadku polegać na zbyt daleko idącym wyjściu poza minimalny zakres transpozycji dyrektywy MDR, tj. nadmiernym *gold platingu* polskiego ustawodawcy. Zdaniem doradców podatkowych zbyt obszerna implementacja nie tylko nie przyczyniła się do lepszego osiągnięcia celu regulacji, ale spowodowała dużą niepewność i niewspółmierne koszty po stronie przedsiębiorców jako potencjalnych promotorów i wspomagających. Jak się okazało, powyższe obawy nie były bezzasadne. Przepisy MDR nadal rodzą mnóstwo wątpliwości interpretacyjnych, a uczestnicy rynku mają trudności z ich stosowaniem.

Jak słusznie zwraca uwagę KRDP, art. 67 p.p. wprost stanowi, że implementując prawo UE i prawo międzynarodowe, należy dążyć do nakładania wyłącznie obowiązków administracyjnych niezbędnych do osiągnięcia celów implementowanych przepisów. Wydaje się jednak, że rację mają podnoszący, iż wytyczne z art. 67 p.p. sformułowane zostały w sposób życzeniowy, a nie imperatywny. Powyższe zaś zdecydowanie osłabia wydźwięk obowiązków nałożonych w p.p. na podmioty posiadające uprawnienia do wszczęcia procesu legislacyjnego. Jeżeli bowiem wolą ustawodawcy była rzeczywista zmiana dotychczasowego sposobu inicjowania procesu legislacyjnego, to brzmienie wskazanego wyżej przepisu tej woli niestety nie realizuje<sup>140</sup>.

W uzasadnieniu do ustawy wprowadzającej ustawodawca podnosi, że projektowane rozwiązania nie stanowią naruszenia analizowanej zasady. Dodatkowo podkreślono, że konieczność wprowadzenia regulacji w zakresie obowiązkowego raportowania o schematach podatkowych dla ochrony interesu publicznego znalazłaby swoje uzasadnienie również przy braku obowiązku transpozycji dyrektywy MDR<sup>141</sup>. Ponadto, zadaniem ustawodawcy wprowadzone przez niego progi *de minimis*, o których mowa w podrozdziale 4.2, w sposób wystarczający ograniczają obowiązki związane z obowiązkami wprowadzonymi ponad rozwiązania przewidziane w dyrektywie MDR.

Słuszność argumentacji ustawodawcy może wzbudzać duże wątpliwości. To, co dla ustawodawcy stanowi możliwie najbardziej przejrzyste i czytelne rozwiązania systemowe, dla uczestników rynku wcale takim być nie musi. Z pewnością rozwiązania wprowadzone przez ustawodawcę ograniczyły rzeczywisty zakres obowiązku

<sup>140</sup> B. Kasztelan-Świetlik, komentarz do art. 67 p.p. [w:] Prawo przedsiębiorców. Komentarz, red. A. Pietrzak, Warszawa 2019, s. 478.

<sup>141</sup> Uzasadnienie, op.cit., s. 102.

raportowania. Problem jednak w tym, że progi wyznaczone przez ustawodawcę w praktyce bywają trudne do ustalenia i uczestnicy rynku z ostrożności wolą zaraportować wszystko, co może chociażby nosić znamiona schematu, niż ponieść horrendalne kary za niedopełnienie obowiązków wynikających z przepisów MDR. Rezultat niedopracowanych przepisów MDR nie jest więc korzystny ani dla raportujących, ani dla organów administracji podatkowej, które otrzymują wiele niezasadnych raportów<sup>142</sup>.

## 6. Zgodność z prawem abolicji wprowadzonej na mocy objaśnień

Wprowadzenie przepisów MDR do polskiego porządku prawnego po krótkim okresie *vacatio legis* oraz wydanie objaśnień dopiero po miesiącu od wejścia w życie tych przepisów, w zestawieniu z niebotycznymi sankcjami grążącymi za niezastosowanie się do obowiązków wynikających z działu 11A o.p., zrodziło bardzo dużo obaw po stronie podatników. Mając na uwadze powyższe oraz fakt, iż instytucja raportowania schematów podatkowym stanowiła całkowite *novum*, i to nie tylko w polskim, ale i europejskim systemie prawnym, Minister Finansów zastrzegł w objaśnieniach, iż „opóźnienia dotyczące realizacji obowiązków informacyjnych na gruncie przepisów MDR nie będą rodziły negatywnych konsekwencji dla podmiotów zobowiązanych, pod warunkiem, że obowiązki te zostaną prawidłowo wykonane do dnia 28 lutego 2019 r. Z kolei, w przypadku prawidłowego wykonania opóźnionych obowiązków informacyjnych w okresie od dnia 1 marca 2019 r. do dnia 30 kwietnia 2019 r., opóźnienia te będą traktowane jako przypadki mniejszej wagi”<sup>143</sup>.

Zacytowany powyżej zapis wzbudził jednak wiele kontrowersji wśród przedstawicieli prawa. Podnosili oni, iż abolicja wprowadzona przez Ministra Finansów w drodze objaśnień nie jest prawnie skuteczna. Zwolnienie z odpowiedzialności z tytułu niewykonania obowiązków raportowych, aby mogło być skuteczne prawnie, powinno znaleźć swoje odzwierciedlenie także w przepisach ustawy Kodeks karny skarbowy<sup>144</sup>, w którym przewidziane są sankcje za niezrealizowanie bądź zrealizowanie po terminie obowiązków informacyjnych określonych w przepisach MDR<sup>145</sup>. Co jednak kluczowe,

<sup>142</sup> K. Koślicki, Na wszelki wypadek firmy wolą raportować wszystko, <https://www.prawo.pl/podatki/raporty-o-schematach-podatkowych-firmy-skladaja-za-duzo-raportow,496775.html> (dostęp: 15.06.2020). Podobnie: M. Majkowska, Schematy podatkowe: Firmy zgłaszają więcej, niż powinny, <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/1437056,schematy-podatkowe-firmy-zglaszaja-wiecej-niz-powinny.html> (dostęp: 8.03.2022).

<sup>143</sup> Objasnienia, op.cit., s. 2.

<sup>144</sup> Ustawa z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 859 z późn. zm.) – dalej jako: k.k.s.

<sup>145</sup> J. Józefowski, Raportowanie schematów podatkowych – Minister Finansów nieco bardziej łaskawy, <https://www.enodo.pl/aktualnosci/raportowanie-schematow-podatkowych--minister-finansow-nieco->

nigdzie w k.k.s. nie przewidziano możliwości odstąpienia od wymierzenia kary za czyny penalizowane na mocy art. 80f k.k.s., jeżeli do ich popełnienia doszło w okresie wskazanym w objaśnieniach. Fakt, że abolicja statuowana jest jedynie w objaśnieniach, jest tak problematyczny z punktu widzenia jej skuteczności prawnej, gdyż Minister Finansów nie ma kompetencji, by zgodnie z prawem dokonać wyłączenia odpowiedzialności karnej skarbowej.

Nie mniejsze kontrowersje wzbudziło również zastosowanie instytucji przypadku mniejszej wagi, o którym także mowa wyłącznie w objaśnieniach. O tym, czy w danej sytuacji czyn zabroniony stanowi przypadek mniejszej wagi, może zdecydować wyłącznie sąd w wydanym przez siebie orzeczeniu<sup>146</sup>. Idąc dalej tym tokiem myślenia, niektórzy przedstawiciele doktryny podnosili, iż wprowadzając na mocy objaśnień abolicję oraz obligatoryjne zastosowanie instytucji mniejszej wagi w określonych przypadkach, Minister Finansów w zasadzie dopuścił się złamania art. 231 kodeksu karnego<sup>147</sup>. Zgodnie z dyspozycją ww. przepisu karze podlega funkcjonariusz publiczny, który przekraczając swoje uprawnienia działa na szkodę interesu publicznego lub prywatnego<sup>148</sup>. Przekroczeniem uprawnień jest podjęcie działania niewchodzącego w zakres kompetencji lub podjęcie działania w ramach uprawnień, ale niezgodnie z przepisami prawa, statutem czy ciążącymi na funkcjonariuszu publicznym obowiązkami<sup>149</sup>. Zgodnie z kolei z art. 115 § 13 k.k. za funkcjonariusza publicznego w rozumieniu przedmiotowej ustawy należy również uznać ministra właściwego do spraw finansów publicznych – w sprawach należących do właściwości Szefa KAS<sup>150</sup>. Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców we wniosku o wydanie objaśnień prawnych skierowanym do ówczesnej Minister Finansów zwrócił uwagę m.in. na fakt, że uznanie, iż abolicja ma zastosowania także do sankcji karnych skarbowych, stanowi wykroczenie przez szefa resortu finansów poza zakres jego kompetencji wynikający z art. 14a o.p.

---

bardziej-laskawy- (dostęp: 31.01.2022).

<sup>146</sup> K. Frąckowiak, Wypadek mniejszej wagi w prawie karnym skarbowym, „Studia Prawno-Ustrojowe” 2019, nr 44, [https://wpia.uwm.edu.pl/czasopisma/sites/default/files/uploads/Studia\\_Prawno\\_Ustrojowe/2019/44/75-87.pdf](https://wpia.uwm.edu.pl/czasopisma/sites/default/files/uploads/Studia_Prawno_Ustrojowe/2019/44/75-87.pdf) (dostęp: 17.02.2022), s. 75-87.

<sup>147</sup> Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks karny (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 1138 z późn. zm.) – dalej jako: k.k.

<sup>148</sup> M. Wodzicki, Raportowanie..., op.cit.

<sup>149</sup> J. Giezek, komentarz do art. 231 k.k. [w:] D. Gruszecka, K. Lipiński, G. Łabuda, A. Muszyńska, T. Razowski, J. Giezek, Kodeks karny. Część szczególna. Komentarz, Warszawa 2021, s. 889. Podobnie: A. Lach, komentarz do art. 231 k.k. [w:] Kodeks karny. Komentarz, wyd. III, red. V. Konarska-Wrzošek, Warszawa 2020, s. 1130.

<sup>150</sup> M. Mozgawa, komentarz do art. 115 k.k. [w:] Kodeks karny. Komentarz, red. M. Mozgawa, Warszawa 2021, s. 426. Tak również: R. Zawłocki, komentarz do art. 115 k.k. [w:] Kodeks Karny. Część ogólna, t. II, Komentarz Art. 32-116, wyd. III, red. M. Królikowski, R. Zawłocki, Warszawa 2015, s. 783.

Przepis ten uprawnia ministra właściwego do spraw finansów publicznych do wydawania objaśnień podatkowych, ale wyłącznie w odniesieniu do przepisów prawa podatkowego, a takimi z pewnością nie są przepisy k.k.s.<sup>151</sup>. Z uwagi na powyższe w opinii przedstawicieli tak prawa, jak i praktyki podatkowej działanie Ministra Finansów stanowiło nieuprawnioną, gdyż niemającą podstawy prawnej, ingerencję w prawo karne skarbowe. W konsekwencji działania te należy uznać za niezgodne również z art. 7 Konstytucji, który jasno określa, iż „Organy władzy publicznej działają na podstawie i w granicach prawa”<sup>152</sup>. Minister Finansów, odnosząc się do szeregu zarzutów sformułowanych w ww. piśmie, całkowicie pominął kwestię abolicji i w żaden sposób nie ustosunkował się do zarzutu przekroczenia kompetencji<sup>153</sup>.

Niezależnie od powyższego, za zasadne, a wręcz pożądane należy uznać stanowisko resortu finansów, które w początkowym okresie obowiązywania przepisów MDR zdejmowało, a później częściowo ograniczało odpowiedzialność podmiotów za niedopełnienie obowiązków raportowych<sup>154</sup>. Powyższe nie oznacza jednak, iż rozwiązanie to nie powinno być wprowadzone zgodnie z obowiązującym prawem. Z punktu widzenia podatników abolicja, co do której skuteczności istnieje szereg wątpliwości, nie spełnia prawidłowo podstawowego celu, dla której jej wprowadzono, tj. zapewnienie podatnikom przynajmniej w pierwszym okresie obowiązywania przepisów MDR poczucie bezpieczeństwa. Tymczasem nie tylko nadal nie wiedzieli, jak wypełniać ciężące na nich obowiązki, ale nie mieli też pewności, czy mająca ich chronić abolicja rzeczywiście spełni taką funkcję. O ile należało się spodziewać, iż organy podatkowe w przypadku ewentualnej kontroli zastosują zapisy objaśnień w zakresie abolicji, o tyle takiej pewności nie można było mieć w stosunku do tego, jakie stanowisko w przedmiotowym zakresie zajmie sądownictwo.

## **7. Obowiązek raportowania a obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej**

Jednym ze wzbudzających największe emocje rozwiązań zastosowanych w

---

<sup>151</sup> Wniosek o objaśnienia prawne Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorców..., op.cit, s. 4.

<sup>152</sup> G.J. Leśniak, Minister finansów ingeruje w prawo karne - złamał Konstytucję?, <https://www.prawo.pl/podatki/bezprawna-ingerencja-ministra-finansow-w-prawo-karne,468889.html> (dostęp: 16.02.2022).

<sup>153</sup> Pismo Ministra Finansów z 10.05.2019 r., sygn. SP3.0722.1.2019, <https://rzecznikmsp.gov.pl/wp-content/uploads/2019/05/2019.05.10-Odpowied%C5%BA-na-pismo-z-dnia-01.03.2019r.pdf> (dostęp: 1.01.2022).

<sup>154</sup> Ł. Zalewski, Schematy podatkowe – objaśnienia MF to jedno, prawdziwym prezentem jest abolicja, <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/1396652,schematy-podatkowe-trudnosci-rozwiazaniem-jest-abolicja.html> (dostęp: 31.01.2022).

przepisach MDR jest zobowiązanie przedstawicieli niektórych zawodów zaufania publicznego, tj. m.in. doradców podatkowych, radców prawnych, adwokatów, notariuszy, biegłych rewidentów czy rzeczników patentowych, do raportowania Szefowi KAS o schematach podatkowych, które udostępniają swoim klientom<sup>155</sup>. Przedstawiciele wskazanych powyżej zawodów podnoszą, że obowiązek ten może doprowadzić do naruszenia tajemnicy zawodowej, do której zachowania są oni zobowiązani<sup>156</sup>. Podkreślić należy, że legislator na mocy ustawy wprowadzającej dokonał też zmian w regulacjach dotyczących tajemnicy zawodowej ww. zawodów, dodając do nich stwierdzenie, że obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej nie dotyczy m.in. informacji przekazywanych na podstawie przepisów rozdziału 11a działu III o.p.<sup>157</sup>. Taka konstrukcja przedmiotowych przepisów stanowi formalne zwolnienie przedstawicieli ww. zawodów z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej<sup>158</sup>.

Zastrzeżeń w zakresie konstytucyjności przepisów MDR, w tym artykułów regulujących kwestie związane z tajemnicą zawodową, pojawiało się na tyle dużo, że KIDP przygotowała nawet wniosek do Trybunału Konstytucyjnego<sup>159</sup>, w którym wniosła o uznanie m.in. art. 86b o.p. za niezgodny z art. 2 i art. 17 ust. 1 w zw. z art. 31 ust. 3, art. 47, art. 49, art. 51 ust. 2 oraz art. 58 ust. 1 Konstytucji<sup>160</sup>. Niestety, pomimo że TK nadał bieg wskazanemu powyżej wnioskowi i przyjął go do merytorycznego rozpoznania<sup>161</sup>, do dnia złożenia niniejszej dysertacji nie został on rozpoznany<sup>162</sup>.

Naczelną Radę Adwokacką, odnosząc się do przedmiotowej kwestii w swoich

---

<sup>155</sup> A. Czernik, Polityka podatkowa kontra tajemnica doradcy podatkowego, „Doradca Podatkowy” 2021, nr 2, <https://kidp.pl/files/newsall/7104.pdf> (dostęp: 23.08.2022), s. 20-24.

<sup>156</sup> Obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej regulują odpowiednio art. 37 ustawy z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 2117); art. 6 ustawy z dnia 26 maja 1982 r. Prawo o adwokaturze (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 1184 z późn. zm.); art. 3 ustawy z dnia 6 lipca 1982 r. o radcach prawnych (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 1166); art. 18 ustawy z dnia 14 lutego 1991 r. Prawo o notariacie (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 1799); art. 78 ust. 1 ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 1302) oraz art. 14 ustawy z dnia 11 kwietnia 2001 r. o rzecznikach patentowych (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 944 z późn. zm.).

<sup>157</sup> Art. 37 ust. 4 pkt 2 ustawy o doradztwie podatkowym; art. 6 ust. 4 pkt 2 ustawy Prawo o adwokaturze; art. 3 ust. 6 pkt 2 ustawy o radcach prawnych; art. 18 § 4 pkt 2 ustawy Prawo o notariacie; art. 78 ust. 3 pkt 4 ustawy o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym oraz art. 14 ust. 2 pkt 2 ustawy o rzecznikach patentowych.

<sup>158</sup> J. Rudowski, komentarz do art. 86a o.p. [w:] S. Babiarz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski, Ordynacja..., op.cit., s. 625-626. Tak również: L. Borzemski, Zwolnienie z obowiązku zachowania tajemnicy [w:] Tajemnica adwokacko-radcowska i notarialna oraz inne środki ochrony zaufania w postępowaniu cywilnym, red. S. Cieślak, Warszawa 2022, s. 264.

<sup>159</sup> Dalej jako: TK.

<sup>160</sup> Krajowa Izba Doradców Podatkowych, Wniosek o zbadanie zgodności ustawy z Konstytucją RP z dnia 17 grudnia 2019 r., <https://kidp.pl/files/newsall/6259.pdf> (dostęp: 24.05.2021), s. 7-84.

<sup>161</sup> Krajowa Izba Doradców Podatkowych, Sukces KIDP - Trybunał Konstytucyjny zajmie się wnioskiem doradców w sprawie MDR, <https://kidp.pl/aktualnosciami.php/10/6597> (dostęp: 25.05.2021).

<sup>162</sup> Zob. Trybunał Konstytucyjny, <https://trybunal.gov.pl/s/k-13-20> (dostęp: 24.02.2022).

uwagach zgłoszonych na etapie konsultacji w sprawie przepisów MDR, podkreśliła, że bezrefleksyjne przenoszenie rozwiązań z zakresu raportowania schematów podatkowych funkcjonujących w krajach anglosaskich do kontynentalnych systemów prawa nie zawsze się sprawdza. Problem z przeniesieniem rozwiązań dotyczących kwestii tajemnicy zawodowej wynika z innego sposobu uregulowania zakresu informacji objętych tajemnicą zawodową w krajach anglosaskich i w kontynentalnej Europie. Zdaniem Naczelnej Rady Adwokackiej w kontynentalnych systemach prawa zakres ten jest szerszy. Dlatego też literalnie przeniesione rozwiązania prawne mające wpływ na tajemnicę zawodową nie będą funkcjonowały poprawnie. Dodatkowo Naczelna Rada Adwokacka zwróciła uwagę, że nawet w systemach anglosaskich, gdzie zakres tajemnicy zawodowej jest węższy, ciężar raportowania spoczywa na podatniku, a nie na podmiocie, który wiąże tajemnicą zawodową<sup>163</sup>.

W aneksie B do raportu OECD wskazano, iż informacje uzyskiwane w ramach systemu raportowania powinny pokrywać się z zakresem informacji, które organ skarbowy mógłby uzyskać w toku postępowania skarbowego lub też uzyskiwania informacji celem weryfikacji wniosku o zwrot podatku. W toku wskazanych powyżej czynności organ skarbowy nie byłby upoważniony do żądania informacji od adwokata czy osoby wykonującej inny zawód zaufania publicznego bez spełnienia odpowiednich wymagań prawnych co do zwolnienia danej osoby z tajemnicy zawodowej<sup>164</sup>. Powyższe prowadzi do konstatacji, że organy podatkowe nie powinny mieć prawa żądać informacji przekazywanych w ramach raportowania, gdyż w toku procesu te same informacje objęte by były tajemnicą zawodową.

W nawiązaniu do powyższego należy podkreślić, że w motywie 8 dyrektywy MDR wskazano, że z uwagi na potrzebę zapewnienia prawidłowego funkcjonowania rynku wewnętrznego i zapobiegania lukom w systemie raportowania obowiązek zgłoszenia powinien obejmować wszystkie podmioty, które są zwykle zaangażowane w opracowywanie, wprowadzanie do obrotu, organizowanie lub nadzorowanie wdrożenia podlegającej zgłoszeniu transakcji transgranicznej lub serii takich transakcji, a także podmioty, które udzielają pomocy lub porad w tym zakresie. Jednocześnie w zdaniu drugim ww. motywu 8 zauważono, iż w pewnych przypadkach obowiązek zgłoszenia może nie być egzekwowalny wobec pośrednika z powodu przewidzianej prawem

---

<sup>163</sup> Naczelna Rada Adwokacka, Stanowisko dotyczące przygotowania zmian w prawie w celu wprowadzenia do polskiego porządku prawnego obowiązku raportowania schematów podatkowych, Warszawa, 14.11.2017 r., (dostęp: 22.05.2021).

<sup>164</sup> Naczelna Rada Adwokacka, Stanowisko..., op.cit.

tajemnicy zawodowej. Rada Europejska wskazuje, że w takich okolicznościach, tj. w okolicznościach, w których z jednej strony organy podatkowe muszą zapewnić sobie możliwość otrzymywania informacji na temat uzgodnień podatkowych potencjalnie powiązanych z agresywnym planowaniem podatkowym, a z drugiej zakres raportowania ogranicza tajemnica zawodowa, konieczne jest przeniesienie obowiązku zgłoszenia na podatnika, który korzysta z uzgodnienia.

Mając powyższe na uwadze, nie sposób nie zgodzić się również z wyrażoną jeszcze na etapie konsultacji opinią Krajowej Rady Radców Prawnych, iż zarówno zapisy wniosku Komisji Europejskiej<sup>165</sup>, jak i ostateczne regulacje dyrektywy MDR nie tylko nie uprawniają żadnego państwa członkowskiego UE do ograniczania tajemnicy zawodowej, ale wręcz nakładają na te państwa zobowiązanie do jej przestrzegania<sup>166</sup>.

Jeszcze przed wejściem w życie przepisów MDR w sprawie wpływu obowiązku raportowania przez przedstawicieli zawodów zaufania publicznego na obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej wypowiedziała się również KRDP. W swoim stanowisku jednoznacznie stwierdziła, że przepisy MDR mogą prowadzić do naruszeń obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej<sup>167</sup>. Zagrożeń dla zasady tajemnicy zawodowej KRDP upatruje w definicji pojęcia ogólnej cechy rozpoznawczej, w której jako jedną z przesłanek wskazane zostało zobowiązanie do zachowania poufności oraz specyficzne określenie wynagrodzenia za świadczoną przez doradzającego mu podmiot

---

<sup>165</sup> 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)] (Dz. U. UE C z 2018 r. Nr 197, str. 29).

<sup>166</sup> Krajowa Rada Radców Prawnych, Stanowisko Ośrodka Badań, Studiów i Legislacji Krajowej Rady Radców Prawnych w sprawie projektu zmian dotyczących wprowadzenia do polskiego porządku prawnego obowiązku raportowania schematów podatkowych, Warszawa, 15.11.2017 r., [https://mf-arch2.mf.gov.pl/c/document\\_library/get\\_file?uuid=06a91285-18c6-4ebe-a773-d6d46a4e4198&groupId=764034](https://mf-arch2.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=06a91285-18c6-4ebe-a773-d6d46a4e4198&groupId=764034) (dostęp: 22.05.2021). Tak również: B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, D. Gibasiewicz, P. Karwat, J. Koronkiewicz, A. Ladziński, D. Mączyński, P. Mięka, A. Olesińska, A. Podsiadły, J. Zawiejska-Rataj, A. Zdunek, Automatyczna wymiana informacji (DAC3–DAC6) [w:] B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, D. Gibasiewicz, P. Karwat, J. Koronkiewicz, A. Ladziński, D. Mączyński, P. Mięka, A. Olesińska, A. Podsiadły, J. Zawiejska-Rataj, A. Zdunek, Nowe narzędzia kontrolne, dokumentacyjne i informatyczne w prawie podatkowym, Warszawa 2018, s. 101-102.

<sup>167</sup> Tak również: J. Skwirowska, Schematy podatkowe a tajemnica zawodowa wybranych zawodów zaufania publicznego, „Acta Iuridica Resoviensia” 2021, nr 2(33), <https://repozytorium.ur.edu.pl/bitstream/handle/item/6812/12%20skwirowska-schematy%20podatkowe.pdf?sequence=1&isAllowed=y> (dostęp: 22.08.2022), s. 165-176; Ośrodek Badań, Studiów i Legislacji Krajowej Rady Radców Prawnych, Opinia Ośrodka Badań, Studiów i Legislacji Krajowej Rady Radców Prawnych sporządzona na zlecenie Ośrodka Badań, Studiów i Legislacji Krajowej Rady Radców Prawnych w sprawie: zwolnienia z tajemnicy zawodowej radcę prawnego działającego w charakterze „promotora”, który realizuje obowiązek informacyjny o powstaniu schematu podatkowego u klienta („korzystającego”), Warszawa, 26.06.2019 r., <https://oirp.olsztyn.pl/wp-content/uploads/2019/06/Opinia-z-26.06.2019-r.-zwolnienie-z-tajemnicy-schematy-podatkowe.pdf> (dostęp: 26.08.2022).



usługę. KRDP podkreśliła, że takie sformułowanie ww. przesłanki stanowi naruszenie zasady zachowania tajemnicy zawodowej, gdyż zawarta w łączącej doradcę z klientem umowie klauzula poufności stanowi *cloe* zawodu zaufania publicznego. Tylko w sytuacji, gdy klient ma pewność, że świadczący na jego rzecz usługi przedstawiciel zawodu zaufania publicznego zachowa poufność, będzie w pełni współpracował, w tym przekazywał wszelkie niezbędne informacje potrzebne do wypracowania najlepszych dla klienta rozwiązań podatkowych<sup>168</sup>. W rezultacie powyższe może negatywnie wpłynąć na relacja doradcy z klientem, gdyż klient nie będzie miał pewności co do tego, o czym może poinformować swojego doradcę bez obawy, że informacja ta dotrze do Szefa KAS<sup>169</sup>.

KRDP podkreśliła, że również sposób zdefiniowania pojęcia promotora i wspomagającego, tj. przykładowe wyliczenie przedstawicieli różnych zawodów, w tym pracowników banków czy instytucji finansowych, może prowadzić do obchodzenia zasady tajemnicy zawodowej. Taki sposób skonstruowania ww. definicji budzi uzasadnione obawy, że w praktyce reprezentanci profesji nieobjętych obowiązkiem zachowania tajemnicy zawodowej w tak szerokim zakresie jak przedstawiciele zawodów zaufania publicznego, nie posiadając nawet wystarczającej wiedzy, raportują jako wspomagający lub promotor, podczas gdy w rzeczywistości funkcji tych wcale nie pełnią. Trzecia wątpliwość wyrażona przez KRD dotyczy nałożonego przez ustawodawcę obowiązku informowania przez promotora objętego tajemnicą zawodową innych podmiotów zobowiązanych do raportowania o tym, że z uwagi na wiążącą go tajemnicę zawodową nie poinformuje on Szefa KAS o schemacie podatkowym<sup>170</sup>. Promotor, którego wiąże tajemnica zawodowa, będzie bowiem zobowiązany poinformować podmioty trzecie o klasyfikacji uzgodnienia konsultowanego pomiędzy nim a klientem jako schematu podatkowego<sup>171</sup>. W tym miejscu nadmienić należy, iż także w przypadku gdy przekazanie przez wspomagającego informacji o schemacie podatkowym naruszałoby obowiązek zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej i wspomagający nie został zwolniony z obowiązku zachowania tajemnicy przez

---

<sup>168</sup> Art. 86d § 5 o.p.

<sup>169</sup> J. Ney, Obowiązek raportowania schematów podatkowych a tajemnica zawodowa doradców podatkowych, „Kwartalnik Prawno-Finansowy” 2019, nr 3, s. 56-77.

<sup>170</sup> Art. 86b § 4 i § 5 o.p.

<sup>171</sup> Krajowa Izba Doradców Podatkowych, Krajowa Rada Doradców Podatkowych przyjęła stanowisko w sprawie tajemnicy zawodowej w kontekście obowiązku przekazywania informacji o schematach podatkowych, [https://kidp.pl/strona/2833\\_krajowa\\_rada\\_doradcow\\_podatkowych\\_przyjela\\_stanowisko\\_w\\_sprawie\\_tajemnicy\\_zawodowej\\_w\\_kontekście\\_obo](https://kidp.pl/strona/2833_krajowa_rada_doradcow_podatkowych_przyjela_stanowisko_w_sprawie_tajemnicy_zawodowej_w_kontekście_obo) (dostęp: 22.05.2021).

korzystającego w tym zakresie, jest on obowiązany niezwłocznie poinformować pisemnie korzystającego lub promotora zlecających mu czynności, że w jego opinii uzgodnienie stanowi schemat podatkowy, o którym należy zaraportować Szefowi KAS. Dodatkowo wspomagający obowiązany jest zawiadomić Szefa KAS w odpowiednim terminie o ww. sytuacji, wskazując dzień, w którym dostrzegł, że uzgodnienie stanowi schemat podatkowy, oraz liczbę podmiotów, które poinformował o obowiązku zaraportowania Szefowi KAS<sup>172</sup>.

Zagrożeniem dla omawianej instytucji jest również art. 86b § 7 o.p., gdzie wskazano sytuacje, które mają nie stanowić naruszenia obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej przez promotora, a który zgodnie z art. 86d § 5 zd. ostatnie o.p. ma też zastosowanie do wspomagającego. Zgodnie z lit. a art. 86b § 7 o.p. tajemnicy zawodowej nie narusza przekazanie informacji o schemacie podatkowym, gdy przekazujący został zwolniony z obowiązku jej zachowania. KRDP zwróciła jednak uwagę, że brak jest jasno określonych przesłanek, w jakich okolicznościach i w wyniku czyjego działania zwolnienie to miałyby nastąpić. Trybu zwolnienia adwokata czy radcy prawnego z obowiązku zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej nie przewidują przepisy ustawy Prawo o adwokaturze czy ustawy o radcach prawnych, regulujące funkcjonowanie ww. zawodów<sup>173</sup>. Procedury tego typu nie znajdziemy również w przepisach MDR<sup>174</sup>. Powyższe znacząco zwiększa zaś ryzyko nadużyć, a tym samym naruszenia tajemnicy zawodowej. Z lit. b art. 86b § 7 o.p. wynika z kolei, iż naruszenia tajemnicy zawodowej nie stanowi przekazanie informacji o schemacie podatkowym standaryzowanym. Powyższe wzbudziło wątpliwości KRDP, gdyż w pewnych okolicznościach przekazanie nawet zanonimizowanej informacji o schemacie podatkowym standaryzowanym może wystarczyć do identyfikacji korzystającego, a w konsekwencji naruszenia tajemnicy zawodowej, np. ze względu na zakres przekazywanych danych<sup>175</sup>. Do sytuacji takiej może dojść, gdy organ podatkowy w toku

---

<sup>172</sup> Art. 86d § 5 o.p.

<sup>173</sup> P. Osiński, Rozmowy kontrolowane czyli o obowiązku raportowaniu schematów podatkowych, <https://www.osinski-legal.pl/rozmowy-kontrolowane-czyli-o-obowiazku-raportowaniu-schematow-podatkowych/> (dostęp: 12.03.2022). Podobnie: D. Szubielska, Tajemnica zawodowa w prawie i postępowaniu podatkowym, „Palestra” 2019, nr 7-8, s. 202-211. Tak też: G.J. Leśniak, Pełnomocnik zgłasza schemat podatkowy - tajemnicy nie gwarantuje, <https://www.prawo.pl/podatki/raportowanie-schematow-podatkowych-tajemnica-zawodowa-doradcow,382608.html> (dostęp: 12.03.2022).

<sup>174</sup> W. Majkowski, M. Mroziak, Zwolnienie doradcy podatkowego z tajemnicy zawodowej, ABC. <https://sip.lex.pl/#/publication/470063920/majkowski-wojciech-mroziak-michal-zwolnienie-doradcy-podatkowego-z-tajemnicy-zawodowej?keyword=majkowski%20raportowanie&cm=SFIRST> (dostęp: 21.08.2022).

<sup>175</sup> D. Szubielska, Tajemnica..., op.cit.

wcześniejszej współpracy powziął wiedzę o tym, jakich klientów reprezentuje doradca i łącząc to z informacjami z raportu, będzie w stanie wykoncypować, który klient stosuje dany schemat. Art. 86b § 7 lit. c o.p. stanowi, że naruszenia tajemnicy zawodowej nie stanowi przesłanie Szefowi KAS informacji o dacie udostępnienia schematu lub dokonania czynności związanej z jego wdrożeniem oraz o liczbie podmiotów, które doradca poinformował o obowiązku raportowania. Ostatnie wyłączenie jest o tyle wątpliwe w kontekście rozważanego problemu, że - jak podkreśla KRDP – ustawodawca poprzez wprowadzenie tego wyłączenia zdaje się sugerować, iż poinformowane przez promotora podmioty nie dopełnią ciążących na nich obowiązków<sup>176</sup>.

Zdaniem KRDP ustawodawca, konstruując przepisy MDR, w znacznej mierze zmarginalizował i umniejszył znaczenie tajemnicy zawodowej, jaka wiąże przedstawicieli zawodów zaufania publicznego. Za powyższym poglądem przemawia fakt, że prawodawca, ustalając wyjątek od zasady zachowania tajemnicy zawodowej, nie uregulował precyzyjnie okoliczności przedmiotowego zwolnienia, tak aby uniknąć ewentualnych wątpliwości, jakie informacje i w jakich okolicznościach powinny być przekazane Szefowi KAS. O obowiązujących przepisach z pewnością nie można zaś powiedzieć, aby kwestie te były odpowiednio doregulowane. Kolejnym argumentem przemawiającym za tym, że w ocenie ustawodawcy ważniejsze jest spełnienie obowiązku raportowego niż ochrona tajemnicy zawodowej, jest stosunek wymiaru sankcji za naruszenie tajemnicy zawodowej (najdotkliwsza kara to zakaz wykonywania zawodu) do sankcji za niewywiązanie się z obowiązku raportowania. Jak podkreśla KRDP, przedstawiciele zawodów zaufania publicznego, mając na uwadze brak proporcjonalności sankcji przy jednoczesnym braku precyzji przepisów MDR dotyczących tajemnicy zawodowej, w obawie przed odpowiedzialnością karną skarbową będą raportować z naruszeniem tajemnicy zawodowej. KRDP zwróciła ponadto uwagę na kwestie obowiązku retrospektywnego raportowania. Obowiązek raportowania o zdarzeniach sprzed wejścia w życie przepisów MDR realnie podważa zaufanie klientów do przedstawicieli zawodów zaufania publicznego<sup>177</sup>. Klienci, nie mając pewności, że informacje, które przekazują swoim doradcom, a które na chwilę ich przekazywania chroni tajemnica zawodowa, w przyszłości pod groźbą kolejnych sankcji nie będą podlegały raportowaniu, będą o wiele bardziej powściągliwi w komunikacji z doradcami. Powyższe z kolei może negatywnie wpłynąć na ich współpracę i realizację innych

<sup>176</sup> Krajowa Izba Doradców Podatkowych, Krajowa..., op.cit.

<sup>177</sup> G.J. Leśniak, Pełnomocnik..., op.cit.

obowiązków podatkowych<sup>178</sup>.

Ustawodawca, broniąc się m.in. przed zarzutami KRDP, w uzasadnieniu ustawy wprowadzającej podkreślił, iż w celu zapobieżenia naruszeniom tajemnicy zawodowej w przepisach MDR zawarto odpowiednie rozwiązania prawne. Wśród rozwiązań tych wskazana została zasada nieujawniania danych korzystających ze schematów podatkowych w przypadku braku zwolnienia promotora lub wspomagającego z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej. W tym miejscu wyjaśnić należy, że korzystający może zwolnić promotora lub wspomagającego z wiążącej ich względem niego tajemnicy zawodowej i wówczas podmioty te mogą zaraportować schematy podatkowe stanowiące przedmiot świadczonych przez nich usług. Kolejną regulacją chroniącą tajemnicę zawodową ma być zasada raportowania schematów przez korzystającego, jeśli promotor lub wspomagający nie zostaną zwolnieni z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej. Zasada ta jest powiązana z pierwszym rozwiązaniem. W przypadku gdy korzystający nie zdecyduje się na zwolnienie świadczących na jego rzecz usługi promotora lub wspomagającego z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej, będzie zmuszony samodzielnie złożyć stosowaną informację Szefowi KAS. Powyższa zasada przejścia obowiązku sprawozdawczego na korzystającego każe wątpić w faktyczną wolność wyboru tego ostatniego w zakresie zwolnienia pośrednika z wiążącej go tajemnicy zawodowej. Zważywszy na poziom skomplikowania procedur sprawozdawczych, a przede wszystkim wymiar sankcji, wątpliwe jest, aby użytkownicy dobrowolnie decydowali się na samodzielne raportowanie<sup>179</sup>. Ostatnim z rozwiązań zastosowanych przez ustawodawcę mających chronić tajemnicę zawodową jest zasada raportowania schematów standaryzowanych, w których nie będą ujawniane dane korzystających objęte tajemnicą zawodową oraz dane, które pozwoliłyby na ich identyfikację<sup>180</sup>.

W sprawie przepisów MDR, w tym wątpliwości związanych z naruszeniem obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej, do Ministra Finansów wystosowano nawet interpelację. Poseł Michał Cieślak pytał m.in. o to, jak ministerstwo zamierza godzić konstytucyjną zasadę budowy zaufania obywateli do państwa w sytuacji, w której ustawa godzi w zasadę zachowania tajemnicy zawodowej osób wykonujących zawód zaufania

---

<sup>178</sup> Krajowa Izba Doradców Podatkowych, Krajowa..., op.cit.

<sup>179</sup> A. Kubicz, Raportowanie schematów podatkowych: czy doradca doniesie na klienta, <https://www.rp.pl/podatki/art1476711-raportowanie-schematow-podatkowych-czy-doradca-doniesie-na-klienta> (dostęp: 27.08.2022).

<sup>180</sup> Uzasadnienie, op.cit., s. 302-303.

publicznego<sup>181</sup>? W odpowiedzi na powyższą interpelację Minister Finansów jednoznacznie potwierdził swoje dotychczasowe stanowisko, wskazując, że z uwagi na zastosowane rozwiązania chroniące tajemnicę zawodową wprowadzenie obowiązku raportowania przez przedstawicieli zawodów zaufania publicznego nie grozi jej naruszeniem<sup>182</sup>.

Zważywszy na powyższe, należy uznać, że tajemnica zawodowa nie jest wystarczająco chroniona w ramach przepisów MDR. Nieprecyzyjne uregulowanie kwestii związanych ze zwalnianiem przez korzystających promotorów i wspomagających będących przedstawicielami zawodów zaufania publicznego z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej nie pozwala stwierdzić, że przepisy te są konstytucyjne. Przepisy MDR w obecnym kształcie nie precyzują, w jakim zakresie promotorzy i wspomagający są zwolnieni z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej. Na tle powyższego powstała m.in. wątpliwość, czy zwolniony z tajemnicy zawodowej w trybie przepisów MDR promotor lub wspomagający korzystają później z tajemnicy zawodowej w postępowaniach przed sądami, a co za tym idzie, czy korzystają z prawa odmowy składania zeznań w zakresie, w jakim wiąże ich tajemnica zawodowa. W literaturze podkreśla się, że w takiej sytuacji z ostrożności najlepiej byłoby przyjąć założenie, że promotor lub wspomagający są zwolnieni z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej również w postępowaniach przed sądem. W związku z powyższym bezpieczniejszym rozwiązaniem z punktu widzenia korzystającego jest wyznaczenie do reprezentowania go przed sądem innego podmiotu. Drugą kluczową i całkowicie pominiętą w przepisach MDR kwestią jest tryb, w jakim korzystający może zwolnić z tajemnicy zawodowej świadczących na jego rzecz usługi promotora lub wspomagającego. Możliwości zwolnienia z obowiązku tajemnicy zawodowej nie przewidują też ustawy korporacyjne<sup>183</sup>. Minister Finansów sprecyzował, co prawda, iż zwolnienie powinno przyjąć formę pisemnego oświadczenie korzystającego lub osoby umocowanej do występowania w jego imieniu, że zwalnia on promotora lub (analogicznie) wspomagającego z tajemnicy zawodowej w zakresie danego schematu podatkowego. Nawet jednak gdyby przyjąć powyższe rozwiązanie, to z pewnością tak istotna kwestia jak zwolnienie z tajemnicy

<sup>181</sup> M. Cieślak, Interpelacja z dnia 6 listopada 2018 r. nr 27044 do ministra finansów w sprawie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, <https://www.sejm.gov.pl/sejm8.nsf/InterpelacjaTresc.xsp?key=B69HZV> (dostęp: 24.05.2021).

<sup>182</sup> Ministerstwo Finansów, odpowiedź z dnia 27 listopada 2018 r. na interpelację z dnia 6 listopada 2018 r. nr 27044, <https://orka2.sejm.gov.pl/INT8.nsf/klucz/ATTB6YJL2/%24FILE/i27044-o1.pdf> (dostęp: 24.05.2021).

<sup>183</sup> G.J. Leśniak, Pełnomocnik..., op.cit.

zawodowej powinna być uregulowana w ustawie, a nie w objaśnieniach, których skuteczność prawna również podawana jest w wątpliwość<sup>184</sup>. Co więcej, w literaturze przedmiotu podnosi się, że obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej ma charakter bezwzględny, gdyż obowiązek ustawowy i etyczny ma zawsze pierwszeństwo<sup>185</sup>. Z uwagi na powyższe, nie może on zostać wyłączony nawet w sytuacji, gdy klient zwalnia doradcę z tego obowiązku<sup>186</sup>. Naczelna Rada Adwokacka w uchwale z 18 czerwca 1994 r.<sup>187</sup> jednoznacznie opowiedziała się za tym, iż adwokaci winni traktować obowiązek zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej jako wiążący, i to bez względu na stanowiska i wolę organów procesowych<sup>188</sup>.

Podkreślić należy, że tajemnica zawodowa, jaką związani są doradcy podatkowi, adwokaci czy radcowie prawni, jest jednym z podstawowych filarów zaufania na linii doradzający – klient<sup>189</sup>. Co nie mniej istotne, obowiązek zachowania prawnie chronionej tajemnicy można wywieść wprost z Konstytucji. W doktrynie podnosi się bowiem, że narzucenie na przedstawicieli ww. zawodów ustawowego obowiązku informowania organów państwa o usługach doradczych świadczonych na rzecz swoich klientów w zakresie dotyczącym schematów podatkowych godzi w zasadę demokratycznego państwa prawa wyrażaną w art. 2 Konstytucji oraz zasadę proporcjonalności, o której mowa w art. Konstytucji<sup>190</sup>. W świetle powyższego nie ulega wątpliwości, iż regulacje wprowadzające jej ograniczenia powinny być wprowadzane z dużą dozą ostrożności, ale przede wszystkim potrzeba ich wprowadzenia musi być właściwie uzasadniona, np. interesem społecznym. W przedmiotowym temacie wypowiedział się również Trybunał

---

<sup>184</sup> K. Teszner, komentarz do art. 14a o.p. [w:] *Ordynacja...*, op.cit.

<sup>185</sup> D. Szczygieł, komentarz do art. 37 ustawy o doradztwie podatkowym [w:] *Ustawa o doradztwie podatkowym. Komentarz*, wyd. II, red. A. Mariański, Warszawa 2015, s. 164.

<sup>186</sup> A. Mariański, A. Michalak, Wprowadzenie obowiązku raportowania schematów podatkowych. Analiza prawno-konstytucyjna, „Przegląd Podatkowy” 2020, nr 8, s. 30-39. Podobnie: P. Rochowicz, Problemy z informowaniem o schematach podatkowych, <https://www.rp.pl/podatki/art1559161-problemy-z-informowaniem-o-schematach-podatkowych> (dostęp: 9.03.2022).

<sup>187</sup> Uchwała Naczelnej Rady Adwokackiej z 18 czerwca 1994 r., nr 1/VIII/94, „Palestra” 1994, nr 7-8, s. 209-210.

<sup>188</sup> J. Agacka-Indecka, Tajemnica zawodowa adwokata – znaczące rozstrzygnięcia sądów (cz. II), „Palestra” 2005, nr 9-10, s. 66-69.

<sup>189</sup> J. Glumińska-Pawlic, Doradca podatkowy jako przedstawiciel zawodów zaufania publicznego [w:] *Współczesne problemy prawa podatkowego - teoria i praktyka. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Bogumiłowi Brzezińskiemu*, t. I, red. J. Głuchowski, Warszawa 2019, s. 148-149.

<sup>190</sup> A. Franczak, Granice ingerencji w prawo do zachowania tajemnicy zawodowej doradcy podatkowego w świetle międzynarodowych i unijnych standardów ochrony praw podatnika – cz. 1, „Doradca Podatkowy” 2021, nr 1, <https://kidp.pl/files/newsall/7023.pdf> (dostęp: 23.08.2022), s. 44-51. Tak również: R.A. Nawrot, Obowiązek informowania organów podatkowych o schematach podatkowych a zakres tajemnicy adwokackiej, <http://www.russellbedford.pl/o-nas/rb-biuletyn/item/1308-obowiazek-informowania-organow-podatkowych-o-schematach-podatkowych-a-zakres-tajemnicy-adwokackiej.html> (dostęp: 9.03.2022).

Konstytucyjny, który w swoim wyroku podkreślił, iż prawo do prywatności oraz ochrona autonomii informacyjnej nie mają charakteru absolutnego, lecz ich ograniczenie może następować przy poszanowaniu zasady proporcjonalności<sup>191</sup>. W przedmiotowym przypadku, zważywszy chociażby na poszerzony zakres raportowania względem dyrektywy MDR, niezasadny byłby wniosek, iż wystąpiły wystarczające podstawy aksjologiczne do ograniczenia omawianej instytucji<sup>192</sup>.

Dodatkowo zauważyć należy, że TSUE<sup>193</sup> i ETPC<sup>194</sup> w pewnym stopniu uznały sprawozdawczość za dopuszczalną w kontekście ingerencji w tajemnicę zawodową, ale tylko w stosunku do poważnych i wysoce szkodliwych społecznie przestępstw, których wykrywalność z jakichś względów jest utrudniona<sup>195</sup>. Raportowanie schematów podatkowych dotyczy zaś legalnych, niejednokrotnie akceptowalnych społecznie działań. W obliczu powyższego trudno uznać, że w przedmiotowej sytuacji zachodzą przesłanki legalizujące ingerencję w tajemnicę zawodową<sup>196</sup>.

## 8. Schematy podatkowe a wydawanie interpretacji indywidualnych

Jak już wskazano w pkt 6 niniejszego rozdziału ustawodawca jeszcze przed wejściem w życie przepisów MDR przewidywał, że wymagają one dodatkowych wyjaśnień, gdyż podatnicy nie poradzą sobie z ich stosowaniem. Dlatego też dnia 31 stycznia 2019 r. wydano objaśnienia do przepisów MDR. Minister Finansów, zdając sobie sprawę, iż nie są one wystarczające, już od momentu ich wydania deklarował, iż opracowywane będą

<sup>191</sup> Wyrok TK z 13.12.2011 r., K 33/08, OTK-A 2011, nr 10, poz. 116.

<sup>192</sup> M. Wilk, Ujawnianie schematów podatkowych a tajemnica zawodowa doradcy podatkowego, „Przeгляд Podatkowy” 2019, nr 2, s. 16-22.

<sup>193</sup> Tak: wyrok TS z 26.06.2007 r., C-305/05, *Ordre des Barreaux Francophones et Germanophone i inni v. Conseil des Ministres*, ZOTSiS 2007, nr 6B, poz. I-5305.

<sup>194</sup> M.A. Nowicki, *Michaud przeciwko Francji* - wyrok ETPC z dnia 6 grudnia 2012 r., skarga nr 12323/11 [w:] M.A. Nowicki, *Europejski Trybunał Praw Człowieka. Wybór orzeczeń 2012*, LEX 2013, s. 236, LEX 2013. Podobnie: K. Warecka, *Strasburg: obowiązek informowania przez adwokata o podejrzanych operacjach finansowych klienta nie naruszył tajemnicy adwokackiej. Michaud przeciwko Francji* - wyrok ETPC z dnia 6 grudnia 2012 r., skarga nr 12323/11, LEX/el. 2014; M. Matusiak-Frącczak, *Tajemnica adwokacka a obowiązek informowania o transakcjach podejrzanych na podstawie przepisów o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy i finansowaniu terroryzmu*. Głosa do wyroku ETPC z dnia 6 grudnia 2012 r., 12323/11, LEX/el. 2013.

<sup>195</sup> Ocena była dokonywana w kontekście obowiązków związanych z przeciwdziałaniem praniu pieniędzy. Do polskiego systemu prawnego obowiązki z zakresu powyższego zostały wprowadzone w drodze ustawy z dnia 1 marca 2018 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 593 z późn. zm.), implementującej dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2015/849 z dnia 20 maja 2015 r. w sprawie zapobiegania wykorzystywaniu systemu finansowego do prania pieniędzy lub finansowania terroryzmu, zmieniająca rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 648/2012 i uchylająca dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady 2005/60/WE oraz dyrektywę Komisji 2006/70/WE (Dz. U. UE L z 2015 r. Nr 141, str. 73 z późn. zm.).

<sup>196</sup> A. Szymacha, *Przesłanki dopuszczalności ingerencji MDR w tajemnicę doradcy podatkowego w kontekście orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej i Europejskiego Trybunału Praw Człowieka*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2020, nr 3, s. 21-36.

kolejne takie akty. Do dzisiaj nie ukazały się jednak żadne nowe objaśnienia, które odnosiłyby się do przepisów MDR. Brak kolejnych objaśnień nie wynika bynajmniej z faktu, iż nagle podatnicy przestali mieć wątpliwości w zakresie dotyczącym praktycznego stosowania przepisów MDR. Przeciwnie, pytania uczestników rynku się mnożą, jednakże Minister Finansów nie poczuwa się w obowiązku, by na nie odpowiadać. Z uwagi na powyższe nie dziwi fakt, że podatnicy postanowili w inny sposób wyjaśnić swoje wątpliwości i zastosowali w tym celu doskonale znane im narzędzie. Zaczęli zwracać się do dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej<sup>197</sup> z wnioskami o wydanie indywidualnych interpretacji podatkowych. Dyrektor KIS uznał jednak, iż nie jest władny wydawać interpretacji w zakresie przepisów MDR. W jego ocenie bowiem nie stanowią one materii, która podlega urzędowej wykładni prawa. Podatnicy oczywiście nie zgodzili się ze stanowiskiem dyrektora KIS i szybko stało się ono obiektem rozważań wojewódzkich sądów administracyjnych<sup>198</sup>.

Początkowo WSA w ferowanych przez siebie wyrokach zgadzały się z oceną dyrektora KIS, uznając, iż przepisy MDR mają charakter procesowy, a nie materialny, a co za tym idzie, nie mogą podlegać urzędowej interpretacji<sup>199</sup>. Z taką oceną charakteru przedmiotowych przepisów trudno się jednak zgodzić, gdyż w rzeczywistości określają one obowiązki informacyjne, którym bliżej do obowiązków instrumentalnych spoczywających m.in. na podatnikach niż do kwestii proceduralnych. Co warte podkreślenia, dotychczas doktryna była zgodna co do tego, że przepisy statuujące obowiązki informacyjne wspomagające prawidłowość rozliczenia mają charakter materialny<sup>200</sup>. Z punktu widzenia powyższego niezrozumiałe jest przyjęte przez dyrektora KIS i powielone przez część orzecznictwa stanowisko, iż przepisy te stanowią materię o charakterze procesowym<sup>201</sup>. Odnosząc się jedynie do najistotniejszych argumentów mających uzasadniać odmowę wydania interpretacji, wskazać należy, że WSA w Poznaniu w bodajże pierwszym wyroku dotyczącym przedmiotowej kwestii, argumentując brak możliwości wykładni urzędowej przepisów MDR, wskazał, iż brak materialnego charakteru tych przepisów wynika m.in. z tego, iż podatnik w wyniku

---

<sup>197</sup> Dalej jako: dyrektor KIS.

<sup>198</sup> Dalej jako: WSA.

<sup>199</sup> Tak: WSA w Opolu w wyroku z 12.02.2020 r., I SA/Op 528/19, Legalis nr 2297151; WSA w Krakowie w wyroku z 28.05.2020 r., I SA/Kr 1419/19, Legalis nr 2512916 oraz WSA w Lublinie w wyroku z dnia 10.07.2020 r., I SA/Lu 714/19, Legalis nr 2485055.

<sup>200</sup> Tak: B. Brzeziński, Informacje i dokumentacja w prawie podatkowym [w:] Prawo podatkowe. Teoria, instytucje, funkcjonowanie, red. B. Brzeziński, Toruń 2009, s. 304.

<sup>201</sup> H. Filipczyk, Czy przepisy MDR mogą być przedmiotem interpretacji indywidualnej?, „Monitor Podatkowy” 2020, nr 3, s. 12-16.



zastosowania się do interpretacji wydanej na podstawie przepisów MDR nie miałyby możliwości skorzystania z jej funkcji ochronnej. Powyższego stwierdzenia nie sposób jednak uznać za prawdziwe. Zgodnie bowiem z art. 80f k.k.s. naruszenie przepisów MDR zagrożone jest sankcjami karnymi skarbowymi (o czym szerzej w rozdziale III ppkt 4.3. niniejszej dysertacji), a więc zastosowanie się do interpretacji dawałoby ochronę wnioskodawcy, który by taką interpretację uzyskał<sup>202</sup>.

Zdaniem WSA w Poznaniu podatnik nie ma możliwości złożenia w przedmiotowej sytuacji skutecznego oświadczenia co do warunku koniecznego, o którym mowa w art. 14b § 4 o.p., obejmującego m.in. deklarację o nieprowadzeniu i niezakończeniu w sprawie, w której występują elementy stanu faktycznego opisanego we wniosku postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej lub celno-skarbowej<sup>203</sup>. Z powyższym jednak również nie sposób się zgodzić, gdyż kontroli podatkowej podlega sprawdzenie, czy kontrolowani wywiązują się z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego, bez ograniczenia tych obowiązków wyłącznie do kwestii związanych z prawidłowością deklarowanych podstaw opodatkowania<sup>204</sup>.

Aktualnie, zdaniem znacznie przeważającej linii orzeczniczej, przepisy działu III rozdziału 11A o.p. mogą stanowić przedmiot indywidualnych interpretacji podatkowych<sup>205</sup>. Co jednak najważniejsze, stanowisko to podziela również NSA<sup>206</sup>. W jednym z wydanych w przedmiotowej kwestii wyroków NSA wprost wskazał, że obowiązki prawnopodatkowe wynikające z działu III rozdziału 11a o.p., tj. związane z informowaniem o schematach podatkowych, objęte są zakresem postępowania interpretacyjnego na podstawie art. 14b § 1 o.p. i następnych o.p.<sup>207</sup>. NSA zwrócił również uwagę, że postawę dyrektora KIS należy ocenić jako zmierzającą do wyłączenia możliwości interpretowania przepisów MDR *en block*, a takie uprawnienie posiada jedynie ustawodawca<sup>208</sup>. Odnosząc się pokrótce do argumentacji przeciwników

<sup>202</sup>M. Wodzicki, Wyjaśnienia nie dla MDR, <https://kancelarierp.pl/baza-wiedzy/wyjasnienia-nie-dla-mdr.html> (dostęp: 27.05.2020).

<sup>203</sup> Wyrok WSA w Poznaniu z 5.12.2019 r., I SA/Po 825/19, Legalis nr 2270314.

<sup>204</sup> Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z 8.04.2020 r., I SA/Go 61/20, Legalis numer 2334505.

<sup>205</sup> Tak WSA w Warszawie w wyrokach: z 10.01.2020 r. III SA/Wa 1718/19, Legalis nr 2516549, z 11.03.2020 r., III SA/Wa 2423/19, Legalis nr 2448655, z 23.04.2020 r., III SA/Wa 2395/19, Legalis nr 2419864, z 29.04.2020 r., III SA/Wa 2402/19, Legalis nr 2370311, z 30.04.2020 r., III SA/Wa 2430/19, Legalis nr 2419695, z 22.05.2020 r., III SA/Wa 445/20, Legalis nr 2486884, z 27.05.2020 r., III SA/Wa 512/20, Legalis nr 2512934; WSA w Białymstoku w wyroku z 30.09.2020 r., I SA/Bk 556/20, Legalis nr 2490098; WSA w Gdańsku w wyroku z 2.03.2021 r., I SA/Gd 1165/20, Legalis nr 2554458.

<sup>206</sup> Tak: Wyrok NSA z 28.01.2021 r., I FSK 1703/20, „ONSAiWSA” 2021, nr 3, poz. 51; Wyrok NSA z 2.02.2021 r., II FSK 2386/20, Legalis nr 2611907; Wyrok NSA z 29.04.2021 r., II FSK 1873/20, Legalis nr 2611907;

<sup>207</sup> Wyrok NSA z 8.12.2021 r., III FSK 4548/21, Legalis nr 2653971.

<sup>208</sup> Wyrok NSA z 10.08.2022 r., III FSK 2255/21, LEX nr 3397208.

wydawania interpretacji indywidualnych w zakresie przepisów MDR, w pierwszej kolejności należy podkreślić, iż przepisy MDR mają charakter materialny<sup>209</sup>. Po pierwsze bowiem mogą one pełnić funkcję ochronną<sup>210</sup>. WSA w Gorzowie Wlkp. zwrócił również uwagę na umiejscowienie przepisów MDR w dziale III o.p. pt. „Zobowiązania podatkowe”, tj. w dziale zawierającym przepisy o charakterze materialnoprawnym, podkreślając, że nie może ono zostać uznane za przypadkowe<sup>211</sup>. Jeżeli przepisy MDR umieszczono w dziale zawierającym przepisy o charakterze materialnoprawnym, to je również należy uznać za przepisy o takim właśnie charakterze (*argumentum a rubrica*)<sup>212</sup>. Nie sposób również nie zauważyć, że o tym, iż możliwe jest wydawanie interpretacji podatkowych z zakresu przepisów MDR świadczy wydanie objaśnień. Gwoli przypomnienia wydane one zostały w oparciu o art. 14a § 1 pkt 2o.p. Jeżeli więc mogły zostać wydane objaśnienia do przepisów MDR, tym bardziej możliwe wydaje się wydawanie w ich sprawie interpretacji przez dyrektora KIS<sup>213</sup>.

Podsumowując, nie sposób nie zwrócić uwagi na fakt, iż pomimo że przepisy MDR obowiązują ponad 3 lata, nadal rodzą wiele problemów. Nie dziwi więc, że podatnicy podejmują wszelkie działania, które w jakimś stopniu mogą ich ochronić przed ewentualnymi konsekwencjami w przypadku, gdyby nieprawidłowo wykonali ciężące na nich obowiązki. Taka postawa podatników jest tym bardziej zrozumiała, jeżeli wziąć pod uwagę niebotyczny wymiar sankcji grożących za niedopełnienie obowiązków raportowych<sup>214</sup>. Zważywszy na powyższe, należy mieć nadzieję, że dyrektor KIS uzna słuszność zdecydowanie przeważającej linii orzeczniczej i przestanie odmawiać wszczynania postępowań w sprawie wydawania interpretacji indywidualnych z zakresu przepisów MDR<sup>215</sup>. Za powyższym przemawiają bowiem nie tylko względy prawne, ale i słusznościowe. Mając na uwadze, jak wiele trudności sprawia podatnikom stosowanie

<sup>209</sup> Odmienne co do charakteru przepisów zawartych w rozdziale 11a o.p.: D. Trela, 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, nr 3, s. 28.

<sup>210</sup> W. Podsiadło, Przepisy dotyczące schematów podatkowych a możliwość wydania indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego. Glosa wyroku WSA z dnia 5 grudnia 2019 r., I SA/Po 825/19 oraz do wyroku WSA z dnia 12 lutego 2020 r., I SA/Op 528/19, „Przegląd Podatkowy” 2020, nr 10, s. 42-46.

<sup>211</sup> Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z 8.04.2020 r., I SA/Go 61/20, Legalis nr 2334505.

<sup>212</sup> B. Pahl, komentarz do art. 86a o.p. [w:] Ordynacja..., op.cit., s. 926.

<sup>213</sup> M. Milan, Fiskus nie pomoże, <https://gf24.pl/twoje-pieniadze/finanse/item/2504-fiskus-nie-pomoze> (dostęp: 27.05.2020).

<sup>214</sup> A. Netyks, Szansa na uzyskanie interpretacji w zakresie schematów podatkowych, <http://www.aqua.jerzmanowski.pl/aqua/orzecznictwo/749-szansa-na-uzyskanie-interpretacji-w-zakresie-schematow-podatkowych> (dostęp: 27.05.2020).

<sup>215</sup> T. Kręski, Interpretacje podatkowe mogą dotyczyć raportowania schematów podatkowych, LEX/el. 2020. Więcej: K. Janczukowicz, Dopuszczalność wydania interpretacji indywidualnej w zakresie raportowania schematów podatkowych, LEX/el. 2021.

przedmiotowej regulacji, trudno uznać postawę dyrektora KIS za jakkolwiek usprawiedliwioną. Bez wątplenia najbardziej sprawiedliwe i uczciwe wobec podatników byłoby wzięcie odpowiedzialności przez dyrektora KIS za interpretacje przepisów MDR<sup>216</sup>, za czym opowiadają się również sądy administracyjne<sup>217</sup>. Przyjęcie takiej postawy byłoby też korzystne z punktu widzenia Szefa KAS. W doktrynie podnosi się bowiem, że jedną z przyczyn nadmiernego raportowania przez uczestników rynku jest m.in. brak możliwości uzyskania interpretacji indywidualnych w zakresie przepisów MDR, a co za tym idzie - niemożność zweryfikowania przez zgłaszającego, czy w danym przypadku ciąży na nim obowiązek raportowy<sup>218</sup>. Z tego też względu należy mieć nadzieję, że przeważające stanowisko orzecznictwa, w tym NSA, przełamie przyjętą przez dyrektora KIS praktykę i podatnicy zaczną otrzymywać interpretacje indywidualne w zakresie przepisów o raportowaniu schematów podatkowych<sup>219</sup>.

---

<sup>216</sup> M. Wodzicki, Wyjaśnienia..., op.cit

<sup>217</sup> M. Żujewska, Jak uzyskać interpretację podatkową w zakresie MDR?, <https://www.gofin.pl/podatki/17,2,64,210210,jak-uzyskac-interpretacje-podatkowa-w-zakresie-mdr.html> (dostęp: 12.08.2022).

<sup>218</sup> P. Szymanek, Przyczyny składania nadmiernej liczby informacji o schematach podatkowych, „Doradztwo Podatkowe” 2021, nr 5, s. 37-42. Podobnie: M. Majkowska, Schematy..., op.cit.

<sup>219</sup> D. Nazimek, Raportowanie schematów podatkowych w Polsce jako odpowiedź na międzynarodowe standardy przeciwdziałania agresywnej optymalizacji podatkowej, „Przegląd Podatkowy” 2022, nr 6, s. 8-15. Tak również: Ł. Zalewski, NSA: Interpretacje mogą dotyczyć MDR-ów, <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/8082979,raportowanie-schematow-podatkowych-interpretacja-indywidualna.html> (dostęp: 18.04.2022).

## Rozdział II. Zakres obowiązku raportowania o schematach podatkowych

### 1. Uwagi ogólne

Przepisy dyrektywy MDR dotyczące raportowania o schematach podatkowych w momencie ich wejścia w życie stanowiły całkowite *novum* w polskim systemie prawnym. W związku z powyższym ustawodawca musiał w sposób kompleksowy uregulować przedmiotową instytucję. Polski prawodawca zmuszony był określić zakres przedmiotowy i podmiotowy instytucji raportowania, system, w jaki informacje o schematach podatkowych mają być przekazywane Szefowi KAS oraz sankcje grożące za niewywiązywanie się z obowiązków nałożonych na mocy przepisów MDR. Niestety pośpiech związany z transpozycją dyrektywy MDR spowodował, że polskie przepisy MDR nie odznaczają się wysoką jakością legislacyjną, czego pokłosiem jest szereg zarzutów wysuwanych wobec ich treści i systematyki.

Przepisy MDR budzą wiele kontrowersji i wątpliwości zarówno wśród przedstawicieli zawodów zaufania publicznego, tj. doradców podatkowych, adwokatów, radców prawnych czy biegłych rewidentów, jak i wśród przeciętnych uczestników obrotu gospodarczego. Problemy z praktycznym stosowaniem przepisów MDR wynikają z faktu, że są one bardzo kazuistyczne, niedookreślone i posługują się nieweryfikowalnymi w obiektywny sposób kryteriami. Powyższe tworzy zaś szerokie pole do interpretacji po stronie zobowiązanych do raportowania, którzy w praktyce mają wiele trudności z określeniem, czy w danym przypadku mają do czynienia ze schematem podatkowym oraz ewentualnie z jakim jego rodzajem. Taka sytuacja, zwłaszcza w kontekście nieproporcjonalnie wysokich sankcji grożących za niewypełnienie bądź nieprawidłowe wypełnienie obowiązków wynikających z przepisów MDR, z pewnością nie powinna mieć miejsca w demokratycznym państwie prawa. Co nie mniej problematyczne, nieprecyzyjność omawianej regulacji zostawia dużą swobodę interpretacyjną organom podatkowym<sup>220</sup>. Powyższe prowadzi zaś do sytuacji, w której obywatele nie mogą jednoznacznie stwierdzić, czy prawidłowo wypełnili ciężące na nich obowiązki wynikające z przepisów MDR, gdyż nie mają pewności, że organy podatkowe nie zakwestionują podjętych przez nich działań.

W literaturze podnoszony jest szereg zarzutów odnośnie do obowiązujących przepisów MDR także w zakresie niezgodności z Konstytucją poszczególnych rozwiązań

---

<sup>220</sup> T. Szymański, Informacje o schematach podatkowych, Warszawa 2019, [https://marianskigroup.pl/wp-content/uploads/2019/04/informacje-o-schematach-podatkowych\\_mg.pdf](https://marianskigroup.pl/wp-content/uploads/2019/04/informacje-o-schematach-podatkowych_mg.pdf) (dostęp: 2.06.2021), s. 2.

prawnych<sup>221</sup>. Oceny przepisów MDR nie poprawiły zarówno wydane przez Ministerstwo Finansów objaśnienia, jak też – do tej pory niespełniona – obietnica wydania ich kolejnej części. Również największa dotychczasowa nowelizacja przepisów MDR, która weszła w życie dnia 1 lipca 2020 r. na mocy ustawy z dnia 28 maja 2020 r.<sup>222</sup>, została oceniona negatywnie w zakresie, w jakim odnosiła się do jednej z najbardziej problematycznych kwestii związanych z raportowaniem schematów podatkowych, tj. obowiązku retrospektywnego raportowania<sup>223</sup>.

## **2. Zakres przedmiotowy obowiązku raportowania**

### **2.1. Schemat podatkowy**

#### **2.1.1. Definicja schematu podatkowego**

Na wstępie wyjaśnić należy, że ustawodawca w przepisach MDR wyróżnił trzy rodzaje schematów podatkowych, o których uczestnicy obrotu gospodarczego muszą raportować Szefowi KAS, tj. schemat podatkowy, schemat podatkowy standaryzowany oraz schemat podatkowy transgraniczny. Podkreślenia wymaga, iż problematyka definicji schematów podatkowych jest kluczowa z punktu widzenia stosowania całej instytucji. Interpretację i subsumcję ww. terminów utrudnia występowanie trzech legalnych definicji dotyczących jednego pojęcia z perspektywy języka potocznego<sup>224</sup>. Tak daleko posunięta złożoność terminologii związanej ze schematami podatkowymi z pewnością nie jest zgodna z celem, którego osiągnięciu mają służyć przypisy MDR, tj. uproszczeniem podatkowych regulacji prawnych.

Ustawodawca, wprowadzając do o.p. przedmiotową definicję, określił, iż schematem podatkowym jest uzgodnienie, które:

---

<sup>221</sup> Krajowa Rada Doradców Podatkowych dnia 17 grudnia 2019 r. złożyła do Trybunału Konstytucyjnego wniosek o zbadanie zgodności ustawy wprowadzającej z Konstytucją RP, gdyż jej zdaniem przepisy MDR naruszają m.in. tajemnicę zawodową oraz ograniczają wolność prowadzonej przez doradców podatkowych działalności gospodarczej i wykonywania zawodu. Tak również: G.J. Leśniak, Doradcy podatkowi zaskarżyli do TK przepisy o schematach podatkowych, <https://www.prawo.pl/podatki/przepisy-o-raportowaniu-schematow-podatkowych-zaskarzyli-do,497036.html> (dostęp: 20.05.2021); A. Mariański, Rola doradców podatkowych w ochronie praw podatnika [w:] Ochrona praw podatnika. Diagnoza sytuacji, red. A. Franczak, Warszawa 2021, s. 26.

<sup>222</sup> 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.) – dalej jako: ustawa nowelizująca.

<sup>223</sup> M. Linkiewicz, Konieczne ponowne raportowanie schematów transgranicznych, <https://www.prawo.pl/podatki/ponowne-raportowanie-schematow-transgranicznych-w-2021-roku,506016.html> (dostęp: 2.06.2021)

<sup>224</sup> W. Modzelewski, K. Radzikowski, komentarz do art. 86a o.p. [w:] Informacja o schematach podatkowych. Komentarz do ustawy – Ordynacja podatkowa, red. W. Modzelewski, Legalis/el. 2019.

- 1) spełnia kryterium głównej korzyści oraz ma ogólną cechę rozpoznawczą,
- 2) ma szczególną cechę rozpoznawczą, lub
- 3) ma inną szczególną cechę rozpoznawczą<sup>225</sup>.

Przytoczone powyżej wyliczenie zawarte w art. 86a § 1 pkt 10 o.p. należy rozumieć rozłącznie w odniesieniu do konkretnego przypadku<sup>226</sup>. Mając na uwadze powyższe zastrzeżenie, z interpretacji wskazanej powyżej definicji wynika, iż schematem podatkowym jest każde uzgodnienie, które jednocześnie posiada ogólną cechę rozpoznawczą oraz spełnia kryterium głównej korzyści. Uzgodnienie spełniające powyższe kryteria nie musi posiadać szczególnej cechy rozpoznawczej, jak również innej szczególnej cechy rozpoznawczej, aby mogło być uznane za schemat podatkowy<sup>227</sup>. Jednocześnie uzgodnienie, które posiada szczególną cechę rozpoznawczą lub inną szczególną cechę rozpoznawczą, nie musi spełniać kryterium głównej korzyści, aby mogło być uznane za schemat podatkowy<sup>228</sup>.

Reasumując, ze schematem podatkowym w rozumieniu art. 86a § 1 pkt 10 o.p. mamy do czynienia w trzech przypadkach. Po pierwsze uzgodnienie spełnia kryterium głównej korzyści oraz ma ogólną cechę rozpoznawczą, po drugie uzgodnienie posiada szczególną cechę rozpoznawczą, i w końcu po trzecie uzgodnienie posiada inną szczególną cechę rozpoznawczą. W dwóch ostatnich przypadkach, aby uzgodnienie mogło być uznane za schemat podatkowy, nie musi spełniać kryterium głównej korzyści<sup>229</sup>.

### 2.1.2. Uzgodnienie

Pierwszym istotnym z punktu widzenia definicji schematu podatkowego pojęciem jest pojęcie „uzgodnienie”. Ustawodawca, wprowadzając w art. 86a § 1 pkt 16 o.p. definicję legalną tego terminu, wskazał, że przez uzgodnienie należy rozumieć 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<sup>230</sup>.

---

<sup>225</sup> Art. 86 § 1 pkt 10 o.p.

<sup>226</sup> objaśnienia, op.cit., s. 13.

<sup>227</sup> J. Komarzyniec-Smutek, ABC schematów podatkowych, <https://staniekandpartners.pl/abc-schematow-podatkowych/> (dostęp: 10.09.2022).

<sup>228</sup> B. Pahl, komentarz do art. 86a o.p. [w:] Ordynacja ..., op.cit., s. 937. Tak również: K. Wawrzonkiewicz, Schemat podatkowy w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej, „Doradztwo Podatkowe” 2019, nr 3, s. 8-11.

<sup>229</sup> objaśnienia, op.cit., s. 14.

<sup>230</sup> J. Kondratowska-Muszyńska, komentarz do art. 86a o.p. [w:] Ordynacja podatkowa. Komentarz, wyd. VIII, red. H. Dzwonkowski, Warszawa 2019, s. 647.

W pierwszej kolejności należy wyjaśniać, że podatnikiem, o którym mowa w definicji uzgodnienia, jest podatnik, zdefiniowany w art. 7 o.p. Zgodnie z dyspozycją ww. artykułu podatnikiem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, podlegająca na mocy ustaw podatkowych obowiązkowi podatkowemu. Z kolei zgodnie z art. 7 § 2 o.p. ustawy podatkowe mogą ustanawiać podatnikami inne podmioty niż wymienione w art. 7 § 1 o.p.<sup>231</sup>.

Kluczową rolę w kontekście przytoczonej powyżej definicji odgrywa pojęcie „czynności”, które zostało użyte samodzielnie. Przyjmując założenie racjonalności ustawodawcy, należy uznać, że brak doprecyzowania przez ustawodawcę, o jaki rodzaj czynności chodzi, było działaniem intencjonalnym<sup>232</sup>. Z uwagi na powyższe, w literaturze podnosi się, iż określenie „czynność” dotyczy tak czynności faktycznych i prawnych, jak i czynności związanych przykładowo z wyborem formy opodatkowania czy umożliwiających wykonanie lub zmierzających do wykonania uzgodnienia<sup>233</sup>.

Sposób konstrukcji definicji uzgodnienia powoduje, że za uzgodnienie można uznać zarówno pojedynczą czynność, jak i szereg powiązanych ze sobą czynności. Istotne jest natomiast to, iż w ramach uzgodnienia przynajmniej jedna strona powinna być podatnikiem lub czynność miała lub mogła mieć wpływ na powstanie lub niepowstanie obowiązku podatkowego<sup>234</sup>.

Użycie w omawianym pojęciu funktora alternatywy nierozłącznej „lub” powoduje, że definicja ta może być spełniona, gdy wskazane powyżej warunki wystąpią jednocześnie, ale wystarczy również, że zajdzie tylko jeden z nich, tj. co najmniej jedna strona uzgodnienia jest podatnikiem w rozumieniu [art. 7](#) o.p. lub podejmowane czynności mają lub mogą mieć wpływ na powstanie lub niepowstanie obowiązku podatkowego. Definicja uzgodnienia będzie więc spełniona także w sytuacji, gdy żadna ze stron uzgodnienia nie będzie podatnikiem w rozumieniu [art. 7](#) o.p. i ustaw szczególnych, ale podejmowane czynności będą miały wpływ na powstanie lub niepowstanie obowiązku podatkowego<sup>235</sup>. Za przykład może tu posłużyć przypadek, gdy celem podjętych czynności jest doprowadzenie do sytuacji, w której korzystający, mimo prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium Polski (lub innego kraju), nie ma tam stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej w rozumieniu przepisów

---

<sup>231</sup> M. Olszewska, komentarz do art. 86a o.p. [w:] Ordynacja podatkowa. Komentarz, red. A. Mariański, Legalis/el. 2021.

<sup>232</sup> W. Modzelewski, K. Radzikowski, komentarz do art. 86a o.p. [w:] Informacja..., op.cit.

<sup>233</sup> B. Pahl, komentarz do art. 86a o.p. [w:] Ordynacja..., op.cit., s. 943.

<sup>234</sup> M. Olszewska, komentarz do art. 86a o.p. [w:] Ordynacja..., op.cit.

<sup>235</sup> B. Pahl, komentarz do art. 86a o.p. [w:] Ordynacja..., op.cit., s. 943.

ustawy o VAT<sup>236</sup> lub stałego zakładu w rozumieniu właściwej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania<sup>237</sup>. Niezależnie od powyższego w praktyce stroną uzgodnienia najczęściej będzie podatnik, który jest korzystającym<sup>238</sup>.

W przypadku relacji promotor – korzystający lub wspomagający – korzystający generalnie uzgodnienie stanowić będzie przedmiot prac wykonywanych przez podmiot pełniący funkcję promotora lub wspomagającego, a nie same czynności lub ich efekty. Tak szeroki zakres definicji uzgodnienia nie został określony przez ustawodawcę bez przyczyny. Pojęcie to obejmuje tak rozległy zakres czynności ze względu na status wspomagającego. Zgodnie z art. 86d § 2 o.p. podmiot pełniący w przypadku danego uzgodnienia funkcję wspomagającego, który powziął lub powinien był powziąć wątpliwości, iż uzgodnienie, które realizuje, może spełniać przesłanki schematu podatkowego, powinien wystąpić z odrębnym pismem do promotora lub korzystającego, zlecających wykonanie czynności o przekazanie mu pisemnego oświadczenia, że uzgodnienie nie stanowi schematu podatkowego<sup>239</sup>.

Nie każde uzgodnienie mające wpływ na powstanie lub niepowstanie obowiązku podatkowego automatycznie podlega zaraportowaniu. Skorzystanie z ulg i preferencji podatkowych, np. ulgi badawczo-rozwojowej lub ulgi *Innovation Box*, nie stanowi uzgodnienia, które zawsze będzie podlegać zgłoszeniu Szefowi KAS. Obowiązek złożenia raportu w tym przypadku wystąpi dopiero w przypadku, gdy spełnione zostaną pozostałe przesłanki uznania uzgodnienia za schemat podatkowy podlegający zgłoszeniu<sup>240</sup>.

W ramach kolejnych nowelizacji przepisów MDR ustawodawca poszerzył katalog uzgodnień, które nie podlegają zgłoszeniu Szefowi KAS<sup>241</sup>. Zgodnie ze znowelizowanym na mocy art. 111 pkt 9 ustawy o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych<sup>242</sup> art. 86a § 5 ust. 2 o.p. obowiązek zaraportowania o schemacie podatkowym nie powstaje, gdy schemat podatkowy krajowy dotyczy wyłącznie korzystającego, który jest stroną umowy o

---

<sup>236</sup> Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 931 z późn. zm.) – dalej jako: ustawa o VAT.

<sup>237</sup> Objaśnienia, op.cit., s. 16.

<sup>238</sup> B. Pahl, komentarz do art. 86a o.p. [w:] Ordynacja..., op.cit., s. 943.

<sup>239</sup> W. Modzelewski, K. Radzikowski, komentarz do art. 86a o.p. [w:] Informacja..., op.cit.

<sup>240</sup> Objaśnienia, op.cit., s. 6.

<sup>241</sup> Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, IX kadencja, druk sejmowy nr 643, s. 48.

<sup>242</sup> Ustawa z dnia 16 października 2019 r. o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych (Dz. U. poz. 2200 z późn. zm.).



współdziałanie, jeżeli w ramach audytu wstępnego Szef KAS potwierdził wykonywanie przez niego obowiązków, o których mowa w przepisach MDR. Co więcej, od dnia 1 stycznia 2021 r., na mocy art. 4 pkt 3 ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw<sup>243</sup> do art. 86a o.p. dodano § 5a, zgodnie z którym obowiązek przekazania informacji o schemacie podatkowym krajowym w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych nie powstaje w okresie opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek zgodnie z przepisami rozdziału 6b u.p.d.o.p. Przedmiotowy przepis na mocy art. 7 pkt 16 lit. a ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw<sup>244</sup> został następnie doprecyzowany przez wskazanie, że powyższa dyspozycja nie dotyczy tylko spółek kapitałowych - usunięto wyraz „kapitałowych” po wyrazie „spółek”. Powyższe nie oznacza jednak wyłączenia obowiązku zgłaszania schematów podatkowych transgranicznych lub schematów podatkowych krajowych, które są związane z przekazaniem informacji o innych przepisach prawa podatkowego niż te dotyczące podatku dochodowego od osób prawnych<sup>245</sup>. Jednocześnie zaznaczyć należy, że wprowadzone wyłączenie nie jest oczywiste. Obowiązek raportowy nie powstaje w okresie opodatkowania ryczałtem w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych<sup>246</sup>, nie wynika jednak z niego, czy sam wybór takiej formy opodatkowania objęty jest tym wyłączeniem. Zważywszy jednak na cel wyłączenia, wydaje się, że dotyczy także samego faktu wyboru opodatkowania estońskim CIT<sup>247</sup>.

---

<sup>243</sup> Ustawa z dnia 28 listopada 2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 2122).

<sup>244</sup> 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. poz. 2105 z późn. zm.).

<sup>245</sup> K. Klimkiewicz-Deplano, Ryczałt od dochodów spółek, tzw. CIT estoński – sposób na obniżenie zobowiązania podatkowego czy dodatkowe źródło ryzyka? Analiza regulacji prawopodatkowych i praktyki stosowania CIT estońskiego, „Przegląd Podatkowy” 2022, nr 7, s. 14-23.

<sup>246</sup> Tzw. estoński CIT.

<sup>247</sup> M. Guzek, Opodatkowanie ryczałtem a obowiązek dokonywania zgłoszeń w zakresie informowania o schematach podatkowych [w:] M. Guzek, J. Nowacki, M. Stefaniak, M. Wądołek, P. Wysocki, Estoński CIT w praktyce, J. Nowacki, M. Stefaniak, M. Wądołek, P. Wysocki, Warszawa 2022, s. 273.

### 2.1.3. Kryterium głównej korzyści

Analizę kryterium głównej korzyści poprzedzić należy wyjaśnieniem terminu „korzyść podatkowa” zastosowanym na gruncie przepisów MDR. Ustawodawca w art. 86a § 1 pkt 4 o.p. wprowadził definicję legalną omawianego pojęcia, zgodnie z którą 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 lit. a,
- e) podwyższenie kwoty nadwyżki podatku naliczonego nad należnym, w rozumieniu przepisów ustawy o VAT, do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy,
- f) niepowstanie obowiązku lub odsunięcie w czasie powstania obowiązku sporządzania i przekazywania informacji podatkowych, w tym informacji o schematach podatkowych.

Co ważne, w świetle obowiązków raportowych korzyść podatkowa może powstać także na gruncie regulacji obowiązujących w państwach trzecich<sup>248</sup>.

Przytoczona powyżej definicja pokazuje, jak szeroko w kontekście przepisów MDR należy interpretować przedmiotowe pojęcie. Pomimo iż w o.p. funkcjonowało już pojęcie korzyści podatkowej, to specjalnie na potrzeby przepisów MDR zostało ono poszerzone<sup>249</sup>. Rozbudowanie tej definicji uzasadnione zostało specyfiką przepisów MDR, które dotyczą szerszego zakresu działań uczestników obrotu gospodarczego, niż ma to miejsce w przypadku przepisów klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania<sup>250</sup>. Wyjaśnić należy, że pojęcie korzyści podatkowej po raz pierwszy zostało zdefiniowane w art. 119e o.p. i miało zastosowanie wyłącznie do działu IIIA o.p. „Przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania”. Następnie na mocy ustawy wprowadzającej z dniem 1 stycznia 2019 r. uchylono ww. art. 119e o.p. i wprowadzono definicję omawianego pojęcia do działu I o.p. „Przepisy ogólne”. Zabieg ten miał na celu uniwersalizację pojęcia korzyści

<sup>248</sup> objaśnienia, op.cit., s. 19.

<sup>249</sup> M. Olszewska, komentarz do art. 86a o.p. [w:] Ordynacja..., op.cit.

<sup>250</sup> J. Rudowski, komentarz do art. 86a o.p. [w:] S. Babiaryz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski, Ordynacja..., op.cit., s. 627.

podatkowej, tak aby mogło ono mieć zastosowanie na gruncie całego wskazanego wyżej aktu prawnego<sup>251</sup>. Mimo tych zabiegów ustawodawcy na potrzeby przepisów MDR i tak okazało się ono zbyt wąskie.

Przechodząc do kryterium głównej korzyści, użytego w definicji schematu podatkowego, to zgodnie z art. 86a § 2 o.p. uznaje się je 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.

Należy zwrócić uwagę, iż przedmiotowa definicja ma swoje źródło w dyrektywie MDR, zgodnie z którą 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.”<sup>252</sup>. Znajomość unijnej definicji omawianego kryterium jest o tyle istotna, iż jak wynika z orzecznictwa tak unijnego, jak i krajowego, wykładnia regulacji krajowych powinna odbywać się z przyjęciem domniemania, że celem prawodawcy była jak najpełniejsza realizacja zapisów implementowanego aktu prawnego<sup>253</sup>. Unijna definicja może okazać się pomocna dla podatników zastanawiających się, czy przesłanka ta zachodzi np. w przypadku zawarcia umowy leasingu operacyjnego czy też przyjęcia do pracy osoby poniżej 26. roku życia<sup>254</sup>.

Kryterium głównej korzyści powinno być zatem rozpatrywane z perspektywy trzech przesłanek. Pierwszą przesłanką jest wystąpienie korzyści podatkowej jako takiej. Kryterium to można uznać za spełnione w przypadku, gdy określony sposób postępowania uczestnika obrotu gospodarczego doprowadził do powstania rzeczywistej bądź rozsądnie oczekiwanej korzyści podatkowej. W tym przypadku musi zostać

---

<sup>251</sup> M. Niezgodka-Medek, komentarz do art. 3a o.p. [w:] S. Babiarz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgodka-Medek, J. Rudowski, Ordynacja podatkowa. Komentarz, wyd. XI, Warszawa 2019, s. 80-81.

<sup>252</sup> Części I Załącznika nr IV dyrektywy MDR.

<sup>253</sup> Tak: wyrok TS z 16.12.1993 r., C-334/92, Teodoro Wagner Miret v. Fondo de Garantía Salarial, ECR 1993, nr 12, poz. I-6911; wyrok TS z 5.10.2004 r., C-397/01, Bernhard Pfeiffer i inni v. Deutsches Rotes Kreuz, Kreisverband Waldshut EV, ZOTSiS 2004, nr 10A, poz. I-8835. Podobnie: postanowienie SN z 26.03.2019 r., I NSZP 1/18, LEX nr 2652420 oraz uchwała SN z 9.09.2015 r., III SZP 2/15, OSNP 2017, nr 1, poz. 11.

<sup>254</sup> I. Żurkowska-Mróz, Raportowanie schematów podatkowych (MDR) – kryterium głównej korzyści podatkowej, <https://ksiegowosc.infor.pl/podatki/ordynacja-podatkowa/5136705,Raportowanie-schematow-podatkowych-MDR-kryterium-glownej-korzysci-podatkowej.html> (dostęp: 14.03.2022).

uzyskany co najmniej jeden z enumeratywnie wymienionych przez ustawodawcę rodzajów korzyści podatkowej<sup>255</sup>.

Jeżeli korzyść podatkowa powstała, to kolejną przesłanką, pod kątem której uzgodnienie powinno być przeanalizowane, jest to, czy korzyść podatkowa była główną korzyścią lub jedną z głównych korzyści osiągniętych na skutek zastosowania danego uzgodnienia. O spełnieniu tej przesłanki można mówić w sytuacji, gdy głównym celem albo jednym z głównych celów realizacji określonego uzgodnienia jest osiągnięcie korzyści podatkowej. Należy podkreślić, że samo wystąpienie korzyści podatkowej nie oznacza automatycznego spełnienia omawianej przesłanki. W sytuacji gdy osiągnięcie korzyści podatkowej nastąpiło, ale jest tylko dodatkowym lub nieoczekiwanym skutkiem uzgodnienia, wówczas nie można uznać, że przesłanka ta jest spełniona. Testem jej spełnienia może być postawienie pytania, czy uzgodnienie zostałoby wdrożone, gdyby nie oczekiwana korzyść podatkowa. Jeżeli na tak sformułowane pytanie odpowiedź jest negatywna, to przesłanka głównej korzyści jest spełniona. Oczywiście promotorzy i korzystający wiedzą, czy stosowane przez nich uzgodnienie spełnia tę przesłankę. Wspomagający z kolei, jako podmioty profesjonalnie działające na rynku, najczęściej są w stanie określić, jaki jest główny cel danego uzgodnienia<sup>256</sup>. Z drugiej jednak strony przesłanka ta może rodzić wiele problemów praktycznych, gdyż to co w opinii podatnika stanowiło wybór niekierowany przesłankami podatkowymi, może zostać zupełnie inaczej zinterpretowane przez organ podatkowy<sup>257</sup>.

Ostatnią z przesłanek, pod kątem której należy rozpatrywać przedmiotowe kryterium, to przesłanka alternatywnej drogi postępowania. W. Modzelewski podkreśla, iż kryterium głównej korzyści nie zostanie spełnione, jeżeli na podstawie istniejących okoliczności i faktów można obiektywnie przyjąć, że uczestnik obrotu gospodarczego działający rozsądnie i zgodnie z normami prawnymi nie ma lub nie miał alternatywnej, racjonalnej drogi postępowania, nawet jeżeli skutkiem postępowania jest osiągnięcie korzyści podatkowej. W przypadku gdy zakładany cel ekonomiczny można osiągnąć tylko w jeden sposób, tj. podmiot stosujący dane uzgodnienie nie może postąpić inaczej, wówczas nie można mówić o spełnieniu ostatniej z przesłanek kryterium głównej korzyści<sup>258</sup>.

---

<sup>255</sup> P. Prymas, Kryterium głównej korzyści w schematach podatkowych, <https://fsgpodatki.pl/kryterium-glownej-korzysci-w-schematach-podatkowych/> (dostęp: 14.03.2022).

<sup>256</sup> M. Olszewska, komentarz do art. 86a o.p. [w:] Ordynacja..., op.cit.

<sup>257</sup> P. Prymas, Kryterium..., op.cit. Podobnie: I. Żurkowska-Mróż, Raportowanie schematów podatkowych (MDR) – kryterium..., op.cit.

<sup>258</sup> W. Modzelewski, K. Radzikowski, komentarz do art. 86a o.p. [w:] Informacja..., op.cit. Podobnie: M. Olszewska, komentarz do art. 86a o.p. [w:] Ordynacja..., op.cit.

Odnosząc się do ostatniej z trzech wskazanych powyżej przesłanek, podkreślić należy, że jest to przesłanka nieznaną na gruncie dyrektywy MDR. Jak wskazano powyżej, zgodnie z dyrektywą MDR kryterium głównej korzyści jest spełnione, jeżeli - uwzględniając wszystkie odpowiednie fakty i okoliczności - można ustalić, że główną korzyścią lub jedną z głównych korzyści, których uzyskania dana osoba może się spodziewać, jest korzyść podatkowa<sup>259</sup>. Zgodnie z unijną definicją spełnienie analizowanego kryterium uzależnione jest od tego, czy osiągnięcie korzyści podatkowej było główną lub jedną z głównych korzyści spodziewanych w ramach uzgadniania. Zgodnie z kolei z definicją z art. 86a § 2 o.p. należy w przypadku przedmiotowego kryterium rozważyć także możliwość wybrania przez podatnika alternatywnej drogi postępowania<sup>260</sup>.

Wprowadzenie przesłanki alternatywnej drogi postępowania w polskich przepisach MDR doprowadziło do zawężenia zakresu przedmiotowego uzgodnień podlegających obowiązkowi raportowania. W literaturze przedmiotu zwraca się uwagę, iż jej wprowadzenie stanowi błąd w inkorporacji dyrektywy MDR. Taki sposób transpozycji tego kryterium doprowadził do sytuacji, w której na gruncie polskich przepisów MDR niektóre z uzgodnień, z uwagi na brak alternatywnej drogi, nie podlegają obowiązkowi raportowania, gdy tymczasem na gruncie dyrektywy MDR to samo uzgodnienie powinno podlegać analizie pod kątem wystąpienia cech rozpoznawczych określanych w przepisach dyrektywy MDR i ewentualnego obowiązku jego zaraportowania<sup>261</sup>.

Specjaliści z zakresu prawa podatkowego zwracają też uwagę, iż wskazane powyżej, tak istotne dla całej instytucji raportowania pojęcie, składa się z szeregu niedookreślonych, nieostrych i o wysokim stopniu uznaniowości wyrażen, np. „podmiot działający rozsądnie” czy „uzyskanie korzyści podatkowej rozsądnie oczekiwanej”. Użycie tego typu określeń powoduje, że kryterium to jest całkowicie subiektywne w procesie rozpatrywania jego wystąpienia<sup>262</sup>, a badanie jego wystąpienia w praktyce może rodzić po stronie uczestników obrotu gospodarczego szereg wątpliwości, wymiennie utrudniając im wywiązywanie się z nałożonych na nich na mocy przepisów MDR

<sup>259</sup> Załącznik IV Część I zd. drugie dyrektywy MDR.

<sup>260</sup> B. Kubista, Zakres pojęciowy i przesłanki zastosowania kryterium głównej korzyści w raportowaniu schematów podatkowych, „Przegląd Podatkowy” 2022, nr 6, s. 38-43.

<sup>261</sup> S. Obuchowski, Obowiązek raportowania schematów podatkowych (MDR) a zaufanie do władzy publicznej [w:] Uszczelnienie systemu podatkowego w Polsce, red. D.J. Gajewski, Warszawa 2020, s. 483. Tak również: M. Olszewska, komentarz do art. 86a o.p. [w:] Ordynacja..., op.cit.

<sup>262</sup> B. Pahl, komentarz do art. 86a o.p. [w:] Ordynacja..., op.cit., s. 944-945. Podobnie: D. Walerjan, Obowiązek raportowania schematów podatkowych (MDR) – wybrane problemy, „Prawo Asekuracyjne” 2019, nr 3, s. 77-89.

obowiązków. Badający uzgodnienie pod kątem występowania przedmiotowego kryterium nie są w stanie precyzyjnie stwierdzić, co należy rozumieć przez ww. określenia, a co za tym idzie, jak w danych okolicznościach postąpiłby „podmiot działający rozsądnie”.

Jednocześnie podkreślenia wymaga fakt, że kryterium głównej korzyści wcale nie musi być w jakiś sposób sprzeczne z przedmiotem bądź celem ustaw podatkowych. Powyższe oznacza, że kryterium to może być spełnione także wówczas, gdy podatnik korzysta z wynikających z przepisów prawa podatkowego możliwości optymalizacji podatkowej<sup>263</sup>. Za przykład takiego rozumienia przedmiotowego kryterium może tu posłużyć korzystanie przez pracodawców z tzw. ulgi dla młodych, która weszła w życie z dniem 1 sierpnia 2019 r.<sup>264</sup>. W literaturze przedmiotu podnosi się, że kontynuowanie stosunku pracy z osobą, która nie ukończyła 26. roku życia, a która była zatrudniona u danego pracodawcy przed wejściem w życie przedmiotowej ulgi, nie spełnia kryterium głównej korzyści. Jednakże zatrudnienie osoby poniżej 26. roku życia już po wejściu w życie ulgi dla młodych powinno być rozpatrywane przez pryzmat omawianego kryterium. Oczywiście w praktyce raczej trudno spodziewać się, że w procesie rekrutacji z perspektywy pracodawcy cele podatkowe okazałyby się istotniejsze lub były równie ważne z ekonomicznego punktu widzenia jak pozostałe cele, dla których pozyskuje się pracowników<sup>265</sup>. Niemniej sytuacja taka teoretycznie jest możliwa.

W uzasadnieniu do ustawy wprowadzającej podkreślono, że kryterium głównej korzyści ma stanowić swego rodzaju filtr, przez który muszą przejść uzgodnienia posiadające ogólne cechy rozpoznawcze, aby uznać je za schematy podatkowe. Przedmiotowe kryterium w żadnym razie nie ma stanowić konstrukcji zbliżonej do klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania<sup>266</sup>.

---

<sup>263</sup> J. Rudowski, komentarz do art. 86a o.p. [w:] S. Babiarz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski, *Ordynacja...*, op.cit., s. 636.

<sup>264</sup> Ulga dla młodych to zwolnienie z podatku dochodowego od osób fizycznych przychodów z pracy, ze zlecenia, praktyki absolwenckiej lub stażu uczniowskiego, uzyskanych przez podatnika do ukończenia 26. roku życia, do wysokości 85 528 zł w roku podatkowym, źródło: Ministerstwo Finansów, *Zerowy PIT dla młodych – broszura informacyjna*, <https://www.gov.pl/attachment/0ceb18e5-863a-40b7-9e7b-42f1615ad1be> (dostęp: 30.04.2021), s. 3.

<sup>265</sup> E. Skwierczyńska, *Raportowanie MDR – czy po zmianach w podatku PIT zatrudnienie 26-latka to schemat podatkowy?*, „Kazus Podatkowy” 2019, nr 4, s. 23–26.

<sup>266</sup> *Uzasadnienie*, op.cit., s. 129.

#### 2.1.4. Kryterium kwalifikowanego korzystającego

Sam fakt wypełnienia przez uzgodnienie przesłanek kwalifikujących je jako schemat podatkowy inny niż transgraniczny<sup>267</sup> nie przesądza, iż w danej sytuacji powstanie obowiązek jego zaraportowania. Zgodnie z art. 86a § 5 ust. 1 o.p. obowiązek przekazania informacji o schemacie podatkowym krajowym nie powstaje w przypadku, gdy dotyczy on wyłącznie korzystającego, dla którego nie jest spełnione kryterium kwalifikowanego korzystającego<sup>268</sup>. Jak wynika z powyższego, w przypadku schematów podatkowych krajowych dodatkowym czynnikiem uzależniającym powstanie obowiązku zaraportowania uzgodnienia jest spełnienie kryterium kwalifikującego korzystającego<sup>269</sup>.

W art. 86a § 4 o.p. wskazano, że przedmiotowe kryterium uważa się za spełnione w przypadku, gdy przychody lub koszty korzystającego albo wartość aktywów tego podmiotu w rozumieniu przepisów o rachunkowości, ustalone na podstawie prowadzonych ksiąg rachunkowych, przekroczyły w roku poprzedzającym lub w bieżącym roku obrotowym równowartość 10.000.000 euro lub jeżeli udostępniane lub wdrażane uzgodnienie dotyczy rzeczy lub praw o wartości rynkowej przekraczającej równowartość 2.500.000 euro lub jeżeli korzystający jest podmiotem powiązaniem w rozumieniu art. 23m ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.f. lub art. 11a ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p. z takim podmiotem. Taka konstrukcja każe przyjąć, iż w przypadku podmiotu powiązanego kryterium to jest spełnione nawet w sytuacji, gdy nie zostały przekroczone ww. progi kwotowe<sup>270</sup>. W przypadku podmiotów, które nie prowadzą ksiąg rachunkowych, przychody i koszty ustala się odpowiednio zgodnie ze wskazanymi powyżej ustawami podatkowymi w odpowiednich latach podatkowych, a wartość aktywów zgodnie z ich wartością rynkową w odpowiednich latach kalendarzowych. W sytuacji gdy przekroczony zostanie chociaż jeden ze wskazanych powyżej progów kwotowych, aktualizuje się obowiązek raportowania schematów podatkowych krajowych.

<sup>267</sup> Dalej również jak: schematy podatkowe krajowe.

<sup>268</sup> Zgodnie z art. 86a § 5 ust. 1 o.p. obowiązek raportowania nie powstaje także w przypadku, gdy schemat podatkowy, inny niż schemat podatkowy transgraniczny, dotyczy wyłącznie korzystającego, który jest stroną umowy o współdziałanie, jeżeli w ramach audytu wstępnego Szef KAS potwierdził wykonywanie przez niego obowiązków, o których mowa w niniejszym rozdziale.

<sup>269</sup> M. Markisz, Korzystający i kwalifikowany korzystający – raportowanie schematów podatkowych, <https://podatki-dla-prawnika.pl/korzystajacy-i-kwalifikowany-korzystajacy-raportowanie-schematow-podatkowych/#:~:text=Kim%20jest%20%E2%80%9Ckwalifikowany%20korzystaj%C4%85cy%E2%80%9D%3F%20Kryterium%20kwalifikowanego%20korzystaj%C4%85cego%20uwa%C5%BCa,roku%20poprzedzaj%C4%85cym%20lub%20w%20bie%C5%BC%C4%85cym%20roku%20obrotowym%20> (dostęp: 14.03.2022).

<sup>270</sup> R. Kowalski, Powiązanie nie zawsze zmusza do raportowania schematów, <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/1425782,raportowanie-schematow-kryterium-kwalifikowanego-korzystajacego.html> (dostęp: 14.03.2022).

Wprowadzenie tego rodzaju kryterium miało na celu ograniczenie zarówno zakresu przedmiotowego, jak i zakresu podmiotowego obowiązku raportowania schematów podatkowych krajowych. Ustawodawca uzasadniał, że przedmiotowe kryterium było także wyrazem ograniczenia wymiaru *gold platingu* i zminimalizowania obowiązków raportowych w zakresie, w jakim wychodzą one poza ramy określone w dyrektywie MDR<sup>271</sup>. Wprowadzenie omawianego kryterium spowodowało ograniczenie obowiązku raportowania w odniesieniu do korzystających (podatników) o mniejszej skali działalności. W sytuacji gdy schemat podatkowy dotyczy korzystającego niespełniającego wskazanego powyżej kryterium, obowiązek raportowania nie powstaje, nawet pomimo spełnienia pozostałych przesłanek wystąpienia schematu podatkowego. Z uwagi jednak na fakt, że dyrektywa MDR nie zawiera tego typu ograniczenia, ma ono zastosowanie wyłącznie do schematów podatkowych niespełniających kryterium transgraniczności<sup>272</sup>.

Rzeczywiście, trudno nie zgodzić się ze stwierdzeniem, że kryterium to ograniczy w jakimś stopniu zakres raportowanych schematów podatkowych krajowych. Jednakże, jak wynika z powyższej analizy, w zasadzie nie tak znaczna część przedsiębiorców będzie mogła skorzystać z przedmiotowego wyłączenia<sup>273</sup>. W tym miejscu należałoby zatem postawić pytanie, czy uzasadnione z punktu widzenia walki z unikaniem opodatkowania na poziomie unijnym było wprowadzenie obowiązku informowania Szefa KAS o schematach podatkowych krajowych.

Podkreślić należy, że spełnienie chociażby jednej ze wskazanych powyżej przesłanek powoduje, iż dany podmiot nabywa status kwalifikowanego korzystającego. Oczywiście w praktyce nie jest wykluczone, że podmiot spełni dwie lub wszystkie z przesłanek, niemniej jednak spełnienie tylko jednej z nich powoduje, że na danym podmiocie ciąży obowiązki związane z nabyciem statusu kwalifikowanego korzystającego. Ustawodawca, określając kwotowe progi wartości przychodów lub kosztów korzystającego, lub wartości jego aktywów oraz progu związanego z wartością rynkową rzeczy lub praw, których dotyczy uzgodnienie, zdecydował się na ich wyrażenie w euro. Z uwagi na powyższe konieczne było ustalenie, jak należy dokonywać przeliczenia ww. wartości uzyskiwanych w polskiej walucie na euro<sup>274</sup>. Wyrażone w euro kwoty, o których mowa w art. 86a § 4

<sup>271</sup> Uzasadnienie, op.cit, s. 14.

<sup>272</sup> J. Rudowski, komentarz do art. 86a o.p. [w:] S. Babiarz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski, Ordynacja..., op.cit., s. 637.

<sup>273</sup> M. Zarzycki, A. Kubicz, MDR: jak identyfikować schemat podatkowy, <https://www.rp.pl/podatki/art9463291-mdr-jak-identyfikowac-schemat-podatkowy> (dostęp: 14.08.2022).

<sup>274</sup> W. Modzelewski, K. Radzikowski, komentarz do art. 86a o.p. [w:] Informacja..., op.cit.



o.p., przelicza się na złote według średniego kursu ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski w ostatnim dniu roku kalendarzowego poprzedzającego rok, w którym nastąpiło zdarzenie skutkujące obowiązkiem przekazania informacji o schemacie podatkowym krajowym<sup>275</sup>.

Co się zaś tyczy chwili, w której dany podmiot nabywa status kwalifikowanego korzystającego, to powyższe następuje w momencie rozpoczęcia biegu terminu na przekazanie informacji o schemacie podatkowym. Należy podkreślić, że w praktyce już w momencie planowania danego uzgodnienia ewentualna kwalifikacja będzie znana. Oznacza to, że termin ten odnosi się do dokonania zgłoszenia, a nie podejmowania decyzji co do merytorycznej kwalifikacji uzgodnienia<sup>276</sup>.

W przypadku omawianego kryterium obowiązek weryfikacji, czy korzystający ma status kwalifikowanego korzystającego, nie ciąży na promotorze i wspomagającym. Promotor i wspomagający nie mają obowiązku podejmowania dodatkowych czynności, tj. wychodzących poza granice staranności generalnie przyjmowanej w stosunkach biznesowych<sup>277</sup>, mających na celu określenie statusu korzystającego. Niemniej jednak, gdy pełniący funkcje promotora lub wspomagającego w ramach świadczonych usług dokonali weryfikacji sytuacji finansowej korzystającego lub podmiotów z nim powiązanych czy też informacje o sytuacji finansowej korzystającego lub podmiotów z nim powiązanych są powszechnie znane, wówczas podmioty te nie mogą danych tych zlekceważyć lub pominąć przy weryfikacji statusu korzystającego<sup>278</sup>. W przypadku stałej współpracy promotora lub wspomagającego z korzystającym podmioty te mogą dysponować wiedzą pozwalającą na stwierdzenie, czy omawiane kryterium jest spełnione. W przypadku niektórych uzgodnień informacje ich dotyczące będą dokładnie określać wartość rzeczy lub praw, których to uzgodnienie dotyczy, a tym samym już tylko na tej podstawie możliwe będzie określenie, czy kryterium kwalifikowanego korzystającego zostało spełnione<sup>279</sup>.

## **2.2. Schemat podatkowy transgraniczny**

### **2.2.1. Definicja schematu podatkowego transgranicznego**

---

<sup>275</sup> Art. 86a § 8 o.p.

<sup>276</sup> W. Modzelewski, K. Radzikowski, komentarz do art. 86a o.p. [w:] Informacja..., op.cit.

<sup>277</sup> Uzasadnienie, op.cit, s. 15.

<sup>278</sup> M. Olszewska, komentarz do art. 86a o.p. [w:] Ordynacja..., op.cit.

<sup>279</sup> Uzasadnienie, op.cit, s. 15.

Implementując przepisy dyrektywy MDR ustawodawca zdefiniował również pojęcie schematu podatkowego transgranicznego. Zgodnie z art. 86a § 1 pkt 12 o.p. za schemat taki uznaje się uzgodnienie, które spełnia kryterium transgraniczne i jednocześnie spełnia kryterium głównej korzyści oraz posiada którąkolwiek z ogólnych cech rozpoznawczych, o których mowa w art. 86a § 1 pkt 6 lit. a–h o.p. lub posiada szczególną cechę rozpoznawczą.

Jak wynika z powyższego, definicja schematu podatkowego transgranicznego została zbudowana w sposób analogiczny do definicji schematu podatkowego. Jediną nową przesłanką jest kryterium transgraniczności<sup>280</sup>. Podkreślić należy, iż schemat podatkowy transgraniczny, który posiada szczególną cechę rozpoznawczą, podobnie jak w przypadku schematu podatkowego, nie musi jednocześnie spełniać kryterium głównej korzyści<sup>281</sup>. Jednocześnie uzgodnienia spełniające kryterium transgraniczności nie podlegają weryfikacji pod kątem posiadania innej szczególnej cechy rozpoznawczej. Wystąpienie innej szczególnej cechy rozpoznawczej nie ma znaczenia w kontekście schematów podatkowych transgranicznych. W przypadku schematu podatkowego transgranicznego nie jest także wymagane spełnienie kryterium kwalifikowanego korzystającego<sup>282</sup>.

Uczestnicy obrotu gospodarczego, którzy chcą dokonać zgłoszenia, powinni w pierwszej kolejności zweryfikować, czy raportowany przez nich schemat podatkowy spełnia kryterium schematu podatkowego transgranicznego. W przypadku gdy raportowany schemat jest schematem podatkowym transgranicznym, konieczne jest zawarcie tej informacji w zgłaszającym Szeftowi KAS raporcie<sup>283</sup>. Na powyższy obowiązek wskazuje sposób konstrukcji definicji schematu podatkowego i definicji schematu podatkowego transgranicznego. Konieczność dokonania analizy, czy raportowany schemat podatkowy jest schematem transgranicznym, jest o tyle istotne, że informacje o stosowanych przez uczestników rynków poszczególnych unijnych państw schematach podatkowych transgranicznych podlegają wymianie z innymi państwami członkowskimi UE. W przypadku gdy raportowany schemat podatkowy nie ma charakteru transgranicznego, możliwe jest zgłoszenie takiego schematu w ramach innej kategorii

---

<sup>280</sup> W. Modzelewski, K. Radzikowski, komentarz do art. 86a o.p. [w:] Informacja..., op.cit.

<sup>281</sup> M. Olszewska, komentarz do art. 86a o.p. [w:] Ordynacja..., op.cit.

<sup>282</sup> M. Chorzępa-Starosta, Raportowanie schematów podatkowych w Polsce. Zasady wynikające z implementowania dyrektywy 2018/822, „Biuletyn Euro Info” 2019, nr 6, [https://www.parp.gov.pl/storage/publications/pdf/BIULETYN\\_06\\_2019.pdf](https://www.parp.gov.pl/storage/publications/pdf/BIULETYN_06_2019.pdf) (dostęp: 14.03.2022), s. 26-29.

<sup>283</sup> Objaśnienia, op.cit., s. 24.

schematów<sup>284</sup>. Jednakże przekazane Szefowi KAS informacje na temat schematów podatkowych innych niż transgraniczne nie są przekazywane w ramach UE.

### 2.2.2. Kryterium transgraniczności

Jednym z kluczowych zagadnień dla funkcjonowania przepisów MDR jest kryterium transgraniczności. Jest ono tak istotne, gdyż głównym celem dyrektywy MDR było narzucenie poszczególnym państwom członkowskim UE obowiązku przekazywania na poziomie unijnym informacji o stosowanych w tych państwach schematach podatkowych transgranicznych.

Zgodnie z art. 86a § 3 o.p. omawiane kryterium uważa się za spełnione, jeżeli uzgodnienie dotyczy więcej niż jednego państwa członkowskiego UE lub państwa członkowskiego UE i państwa trzeciego. Jednocześnie z dyspozycji wskazanego powyżej przepisu wynika, że poza zaistnieniem wskazanego powyżej uwarunkowania konieczne jest również spełnienie co najmniej jednego ze wskazanych w art. 86a § 3 o.p. warunków. Zastosowanie spójnika „oraz” powoduje, że aby uznać, iż dane uzgodnienie spełnia kryterium transgranicznego, konieczne jest łączne zastosowanie dwóch przesłanek, tj. spełnienie wskazanego powyżej uwarunkowania oraz jednoczesne wystąpienie jednego z pięciu następujących warunków:

- 1) nie wszyscy uczestnicy uzgodnienia mają miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium tego samego państwa, co najmniej jeden uczestnik uzgodnienia ma miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium więcej niż jednego państwa,
- 2) co najmniej jeden uczestnik uzgodnienia prowadzi działalność na terytorium danego państwa za pośrednictwem zagranicznego zakładu w tym państwie, a uzgodnienie stanowi część albo całość działalności gospodarczej tego zagranicznego zakładu,
- 3) co najmniej jeden uczestnik uzgodnienia prowadzi działalność na terytorium innego państwa, nie mając miejsca zamieszkania ani siedziby na terytorium tego państwa oraz nie posiadając zagranicznego zakładu na terytorium tego państwa,
- 4) uzgodnienie może mieć wpływ na automatyczną wymianę informacji, o której mowa w dziale III ustawy o wymianie informacji podatkowych z innymi

---

<sup>284</sup> B. Pahl, komentarz do art. 86a o.p. [w:] Ordynacja..., op.cit., s. 938.

państwami<sup>285</sup>, lub na wskazanie beneficjenta rzeczywistego w rozumieniu ustawy o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu<sup>286</sup>.

– z wyjątkiem 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 UE.

Podkreślenia wymaga, iż w przypadku wskazanych powyżej warunków spełnienia kryterium transgraniczności kluczowe znaczenie ma rezydencja podatkowa uczestnika. Odnosząc się do powyższej przesłanki, w pierwszej kolejności wyjaśnić należy, kim jest uczestnik. Termin ten nie został zdefiniowany w polskich przepisach MDR oraz w dyrektywie MDR, jednakże posługują się nim zarówno krajowy<sup>287</sup>, jak i unijny ustawodawca<sup>288</sup> w definicji kryterium transgraniczności. Uczestnikiem uzgodnienia jest podmiot, który bierze 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. Z powyższego wynika, że pojęcie uczestnika ma szerszy zakres niż pojęcie korzystającego czy strony uzgodnienia<sup>289</sup>. Uczestnik uzgodnienia nabędzie status korzystającego w chwili, gdy uzgodnienie zostanie mu udostępnione lub nastąpi u niego wdrożenie uzgodnienia<sup>290</sup>. W przeciwieństwie do korzystającego, w przypadku uczestnika, wystarczające jest zaangażowanie w dany schemat podatkowy<sup>291</sup>. W objaśnieniach jako przykładowych uczestników wskazano m.in. zagraniczne spółki kontrolowane albo spółki pośredniczące<sup>292</sup>.

Podkreślić należy, że powołane wyżej przesłanki spełnienia kryterium transgraniczności zostały implementowane z definicji uzgodnienia transgranicznego, zawartej w art. 3 pkt 18 dyrektywie MDR. Jak już wskazano, wyłącznie informacje dotyczące schematów podatkowych transgranicznych będą objęte automatyczną wymianą z innymi unijnymi państwami. Wszelkie dodatkowe krajowe regulacje w zakresie, w

---

<sup>285</sup> Ustawa z dnia 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 626 z późn. zm.).

<sup>286</sup> Ustawa z dnia 1 marca 2018 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 593 z późn. zm.) – dalej jako: u.p.p.p.f.t.

<sup>287</sup> Art. 86a § 3 o.p.

<sup>288</sup> Art. 3 pkt 18 dyrektywy MDR.

<sup>289</sup> Objaśnienia, op.cit., s. 90.

<sup>290</sup> Objaśnienia, op.cit., s. 44.

<sup>291</sup> W. Modzelewski, K. Radzikowski, komentarz do art. 86a o.p. [w:] Informacja..., op.cit.

<sup>292</sup> Objaśnienia, op.cit., s. 44.

jakim nie dotyczą schematów podatkowych transgranicznych, nie mogą być rozpatrywane jako oparte ściśle na przepisach dyrektywy MDR<sup>293</sup>.

Fakt, iż warunki transgraniczności uzgodnienia stanowią wynik transpozycji tożsamyh przepisów dyrektywy MDR, nie oznacza jednak, iż zakres tych definicji jest identyczny. W procesie implementacji krajowy ustawodawca – zapewne niecelowo – zawęził zakres przedmiotowego pojęcia. W tym miejscu wyjaśnić należy, że z terminu „uzgodnienie transgraniczne” zdefiniowanego w przepisach dyrektywy MDR wynika, iż za uzgodnienie transgraniczne należy uznać takie uzgodnienie, które dotyczy więcej niż jednego państwa członkowskiego UE lub państwa członkowskiego UE i państwa trzeciego. Powyższe jest warunkowane spełnieniem jednego z pięciu wskazanych powyżej warunków, o których mowa jest w dalszej części przepisu art. 3 pkt 18 dyrektywy MDR. Spełnienie jednego z tych warunków oznacza, że uzgodnienie dotyczy więcej niż jednego państwa członkowskiego UE lub państwa członkowskiego UE i państwa trzeciego, a w konsekwencji, ma charakter transgraniczny. Taka interpretacja przedmiotowej definicji wynika z zastosowania przez prawodawcę spójnika „jeżeli”. W polskich przepisach MDR, w toku implementacji omawianej definicji, ustawodawca w miejsce spójnika „jeżeli” zastosował spójnik „oraz”. Oznacza to, że uzgodnienie będzie miało charakter transgraniczny tylko wówczas, gdy obok spełniania jednego z pięciu warunków wskazanych w art. 86a § 3 o.p. będzie ono również dotyczyło więcej niż jednego państwa członkowskiego UE lub państwa członkowskiego UE i państwa trzeciego. Zmiana ta tylko z pozoru jest mało znacząca. W jej rezultacie w Polsce raportowaniu mogą nie podlegać uzgodnienia, które na gruncie przepisów dyrektywy MDR, podlegałyby obowiązkowi zgłoszenia<sup>294</sup>. Za przykład problematycznego w tym kontekście uzgodnienia może posłużyć podwyższenie kapitału własnego w zarejestrowanej w Polsce spółce na skutek wniesienia wkładu na kapitał zapasowy przez udziałowca stanowiącego podmiot zagraniczny. Zestawiając zakres, który obejmują porównywane definicje kryterium transgraniczności, należy uznać, iż wskazane wyżej uzgodnienie będzie miało charakter transgraniczny na gruncie unijnej regulacji, ale na gruncie polskich przepisów MDR już takiego charakteru nie będzie posiadało – spełniony jest warunek z art. 86a § 3 pkt 1 o.p., ale pobraniem korzyści podatkowej z tej czynności zainteresowane jest wyłącznie jedno państwo<sup>295</sup>.

<sup>293</sup> W. Modzelewski, K. Radzikowski, komentarz do art. 86a o.p. [w:] Informacja..., op.cit.

<sup>294</sup> M. Olszewska, komentarz do art. 86a o.p. [w:] Ordynacja..., op.cit.

<sup>295</sup> A. Ladziński, D. Wasiluk, O nieprawidłowej implementacji dyrektywy 2018/822 (MDR) i jej konsekwencjach, „Przegląd Podatkowy” 2019, nr 5, s. 9-16. Tak również: D. Nazimek, Raportowanie...,

Poszczególne państwa członkowskie UE, dokonując transpozycji unijnych regulacji, mają swobodę wyboru sposobu implementacji, tj. mogą jej dokonać poprzez dosłowne przeniesienie przepisów dyrektywy do prawa krajowego albo poprzez przełożenie regulacji unijnych na język pojęć i terminów prawa krajowego, przy czym dopuszczalne są też wszelkie pośrednie rozwiązania<sup>296</sup>. Niedopuszczalna jest jednak sytuacja, w której niestaranność ustawodawcy w procesie transpozycji doprowadzi do wprowadzenia do systemu prawnego niejednoznacznych lub zbyt generalnych sformułowań, a w konsekwencji do powstania stanu niepewności po stronie adresatów praw i obowiązków wynikających z implementowanych przepisów. W nawiązaniu do powyższego podkreślić należy, iż wadliwa implementacja do polskiego systemu prawnego definicji uzgodnienia transgranicznego spowodowała, iż uczestnicy obrotu gospodarczego nie są w stanie prawidłowo określić zakresu swoich obowiązków. Stan niepewności potęguje system restrykcyjnych sankcji grożących za niewykonanie lub nieprawidłowe wykonanie obowiązków raportowych. Oczywiście skutki nieprawidłowej transpozycji można usunąć w ramach odpowiedniej wykładni przepisów krajowych uwzględniającej kontekst unijny. Nie zmienia to jednak faktu, że literalne brzmienie przepisów MDR prowadzi do powstania po stronie podatników niepewności co do zakresu obowiązków raportowych, co nie powinno mieć miejsca<sup>297</sup>.

### **2.3. Schemat podatkowy standaryzowany**

Zgodnie z art. 86a § 1 pkt 11 o.p. przez schemat podatkowy standaryzowany należy rozumieć schemat podatkowy możliwy do wdrożenia lub udostępnienia u więcej niż jednego korzystającego bez konieczności zmiany jego istotnych założeń. Zmiany, o których mowa, we wskazanej wyżej definicji dotyczą w szczególności rodzaju czynności podejmowanych lub planowanych w ramach schematu podatkowego. Co istotne, definicję schematu podatkowego standaryzowanego może wypełnić zarówno schemat podatkowy transgraniczny, jak i schemat podatkowy krajowy<sup>298</sup>.

Z analizy powyższego pojęcia wynika, że podstawowym warunkiem uznania uzgodnienia za schemat podatkowy standaryzowany jest spełnienie przez to uzgodnienie jednocześnie kryteriów schematu podatkowego. Z kolei schemat podatkowy

op.cit.

<sup>296</sup> M. Romowicz, A. Niewiadomy, Dyrektywa unijna a zakres swobody polskiego ustawodawcy w tworzeniu prawa, <https://www.gospodarkamorska.pl/administracja-prawo-dyrektywa-unijna-a-zakres-swobody-polskiego-ustawodawcy-w-tworzeniu-prawa-44378> (dostęp: 13.03.2022).

<sup>297</sup> M. Olszewska, komentarz do art. 86a o.p. [w:] Ordynacja..., op.cit.

<sup>298</sup> W. Modzelewski, K. Radzikowski, komentarz do art. 86a o.p. [w:] Informacja..., op.cit.

standaryzowany transgraniczny musi dodatkowo spełniać kryterium transgraniczne. W objaśnieniach podkreślono, że zasadniczo każde uzgodnienie, które nie wymaga większego nakładu pracy, tj. dodatkowych analiz, opinii, modyfikacji czy istotnych zmian w przypadku jego wdrażania u różnych korzystających, spełnia przesłanki schematu podatkowego standaryzowanego<sup>299</sup>. Przykładem takiego schematu jest uzgodnienie, przed którym ostrzegął Szef KAS w swojej informacji o stosowaniu przepisów dotyczących przeciwdziałania unikaniu opodatkowania w kontekście tzw. programów motywacyjnych, w ramach których tworzone są konstrukcje „instrumentów finansowych (instrumentów pochodnych), w celu osiągnięcia korzyści podatkowej. Polega ona na reklasyfikacji wynagrodzenia ze stosunku pracy - o charakterze nagrody pieniężnej - opodatkowanego wg progresywnej skali podatkowej stawką do 32%, do źródła przychodów z kapitałów pieniężnych, w celu zastosowania stawki 19%”<sup>300</sup>.

Obowiązek identyfikacji, czy uzgodnienie spełnia przesłanki schematu podatkowego standaryzowanego, leży po stronie udostępniającego ten schemat promotora lub wdrażającego go korzystającego. Wskazane powyżej podmioty na podstawie posiadanych informacji muszą dokonać oceny opracowanego lub wdrażanego schematu podatkowego pod kątem tego, czy można go skutecznie wdrożyć lub udostępnić u więcej niż jednego korzystającego. Przede wszystkim podmioty te muszą przeanalizować sprawdzany schemat podatkowy i ocenić, czy jest na tyle uniwersalny, że potencjalnie można byłoby go wdrożyć u więcej niż jednego korzystającego bez dokonywania istotnych, indywidualizujących go modyfikacji<sup>301</sup>. Fundamentalną cechą schematu podatkowego standaryzowanego jest to, iż nie może on być przekształcony w schemat podatkowy inny niż standaryzowany, z chwilą jego wdrożenia lub udostępnienia u zamawiającego, tj. nie może on nabrać indywidualizujących go cech<sup>302</sup>. Z uwagi na powyższe nie jest wykluczona sytuacja, gdy opracowany schemat podatkowy standaryzowany będzie udostępniony lub wdrożony tylko przez jednego korzystającego<sup>303</sup>.

Promotor i korzystający, badając, czy udostępnienie lub wdrożenie uzgodnienia może odbyć się bez istotnej zmiany jego założeń, powinni dokonywać swojej oceny z

<sup>299</sup> Objąsnienia, op.cit., s. 22.

<sup>300</sup> Krajowa Informacja Skarbowa, Informacja Szefa KAS o stosowaniu przepisów dotyczących przeciwdziałania unikaniu opodatkowania w kontekście tzw. programów motywacyjnych, [https://www.kis.gov.pl/wiadomosci/komunikaty/-/asset\\_publisher/W24v/content/id/7216268](https://www.kis.gov.pl/wiadomosci/komunikaty/-/asset_publisher/W24v/content/id/7216268) (dostęp: 10.05.2021).

<sup>301</sup> P. Mięła, Schematy podatkowe MDR - przedłużenie terminu przekazywania informacji!, <https://poradnikprzedsiębiorcy.pl/-schematy-podatkowe-mdr-wszystko-co-warto-wiedziec> (dostęp: 3.03.2022).

<sup>302</sup> W. Modzelewski, K. Radzikowski, komentarz do art. 86a o.p. [w:] Informacja..., op.cit.

<sup>303</sup> Objąsnienia, op.cit., s. 22-23.

uwzględnieniem charakteru poszczególnych czynności składających się na uzgodnienie<sup>304</sup>. Zaznaczyć należy, iż istotnej zmiany założeń nie stanowi zmiana wysokości uzyskanej w wyniku zastosowania schematu podatkowego standaryzowanego korzyści podatkowej czy zmiana wartości transakcji. Wartości te mogą zależeć nie tyle od indywidualnych cech wdrożonego lub udostępnionego schematu podatkowego standaryzowanego, ile np. od skali prowadzonej przez korzystającego działalności gospodarczej czy aktywów, jakimi dysponuje. W objaśnieniach wskazano, że niedopuszczalne jest także sztuczne dzielenie schematów podatkowych na wiele odrębnych schematów podatkowych w celu oddzielnego ich raportowania jako schematy podatkowe standaryzowane. Sztuczność taka może mieć miejsce m.in. w sytuacji, gdy na skutek podziału na odrębne schematy podatkowe standaryzowane pierwotny schemat podatkowy inny niż schemat podatkowy standaryzowany (podlegający sztucznemu podziałowi), jako funkcjonalna całość, przestaje spełniać niektóre z przesłanek, tj. cech rozpoznawczych lub kryterium głównej korzyści<sup>305</sup>.

Wprowadzenie do przepisów MDR omawianego pojęcia nie było przypadkowe. Podział na schemat podatkowy standaryzowany i schemat podatkowy inny niż standaryzowany ma istotne znaczenie w kontekście obowiązków raportowych. Przepisy MDR różnicują obowiązki informacyjne związane ze stosowaniem schematów podatkowych standaryzowanych i innych niż standaryzowane. Odpowiednia kwalifikacja schematu ma też niebagatelne znaczenie z uwagi na konsekwencje, jakie wywołuje zajmowanie się przez profesjonalne podmioty określonymi rodzajami schematów na gruncie przepisów o tajemnicy zawodowej, o czym szerzej w rozdziale I ppkt 7 niniejszej dysertacji<sup>306</sup>.

#### **2.4. Podatki objęte obowiązkiem raportowania**

Na gruncie polskich przepisów MDR obowiązek raportowania co do zasady nie doznaje ograniczeń w zakresie dotyczącym rodzajów podatków. Obowiązek przekazywania Szefowi KAS informacji o schematach podatkowych dotyczy uzgodnień występujących na gruncie podatków bezpośrednich<sup>307</sup>, podatków pośrednich (np. podatek

---

<sup>304</sup> T. Szymański, *Informacje...*, op.cit., s. 6.

<sup>305</sup> *Objaśnienia*, op.cit., s. 22-23.

<sup>306</sup> B. Pahl, komentarz do art. 86a o.p. [w:] *Ordynacja...*, op.cit., s. 937.

<sup>307</sup> Podatki, które bezpośrednio obciążają dochody lub majątek osoby fizycznej lub instytucji. Im większy jest dochód lub zgromadzony majątek, tym większa jest także kwota płaconego podatku, źródło: T. Antonik, B. Zaucha, *Podatki bezpośrednie*, [https://mfiles.pl/pl/index.php/Podatki\\_bezpo%C5%9Brednie](https://mfiles.pl/pl/index.php/Podatki_bezpo%C5%9Brednie) (dostęp: 31.05.2021).



od towarów i usług, akcyza)<sup>308</sup>, podatków lokalnych (np. podatek od nieruchomości) oraz innych danin uregulowanych w polskim systemie podatkowym. Jedynym wyjątkiem wśród generalnego objęcia wszelakiego rodzaju podatków przepisami MDR jest cło. Tylko w przypadku uzgodnienia dotyczącego cła, bez względu na cechy tego uzgodnienia, tj. czy spełnia ono przesłanki schematu podatkowego transgranicznego, schematu podatkowego krajowego czy schematu podatkowego standaryzowanego nie trzeba informować o nim Szefa KAS<sup>309</sup>.

W objaśnieniach zwrócono uwagę, że zgodnie z art. 86a § 3 o.p. w przypadku, gdy uzgodnienie dotyczy wyłącznie podatku od wartości dodanej, w tym podatku od towarów i usług lub podatku akcyzowego nakładanych na terytorium państwa członkowskiego UE, nie będzie spełnione kryterium transgraniczne. Powyższe oznacza, że schemat podatkowy dotyczący jedynie podatku od towarów i usług lub podatku akcyzowego, tj. uzgodnienie, którego wyłącznie skutki na gruncie ww. podatków pozwalają na zakwalifikowanie go jako schematu podatkowego, nie spełnia definicji schematu podatkowego transgranicznego<sup>310</sup>. W rezultacie, nawet przy teoretycznym założeniu, że dane uzgodnienie dotyczy więcej niż jednego państwa członkowskiego UE lub państwa członkowskiego UE i państwa trzeciego, i spełnia co najmniej jeden z pięciu warunków wskazanych w art. 86a § 3 o.p.<sup>311</sup>, ale wywołuje skutki pozwalające zakwalifikować je jako schemat podatkowy wyłącznie na gruncie podatku od towarów i usług, podatku akcyzowego bądź cła, nie podlega on raportowaniu jak schemat podatkowy transgraniczny, a co najwyżej – przy spełnieniu innych przesłanek - jako schemat podatkowy krajowy lub schemat podatkowy standaryzowany<sup>312</sup>.

Przyjęta przez Ministra Finansów interpretacja wynika z faktu, że dyrektywa MDR, która nakłada na uczestników obrotu gospodarczego wyłącznie obowiązek raportowania o schematach podatkowych transgranicznych, nie zobowiązuje do raportowania o schematach podatkowych transgranicznych występujących na gruncie podatków od wartości dodanej. Ustawodawca, mając powyższe na uwadze, nie poszerzył zakresu schematów podatkowych transgranicznych o uzgodnienia wywołujące swoje skutki na

---

<sup>308</sup> Podatki nakładane na wydatki na dobra i usługi. Podmioty płacące podatek pośredni nie są bezpośrednio zobowiązane do ich zapłaty, źródło: K. Pawlik, M. Bosak, Podatek pośredni, [https://mfiles.pl/pl/index.php/Podatek\\_po%C5%9Bredni](https://mfiles.pl/pl/index.php/Podatek_po%C5%9Bredni) (dostęp: 31.05.2021).

<sup>309</sup> Objasnienia, op.cit., s. 12.

<sup>310</sup> A. Świdorska, Kryterium transgraniczne to nie zawsze schemat transgraniczny, <https://blog-tpa.pl/2020/11/24/kryterium-transgraniczne-to-nie-zawsze-schemat-transgraniczny/> (dostęp: 14.03.2022).

<sup>311</sup> Przepis określa warunki kryterium transgraniczności.

<sup>312</sup> Objasnienia, op.cit., s. 12.

gruncie podatków od towarów i usług, akcyzy oraz cła. Jednocześnie jednak, dążąc do zebrania jak największej ilości informacji o stosowanych przez polskich podatników uzgodnieniach z zakresu podatków, polski prawodawca zdecydował się zobowiązać adresatów przepisów MDR do raportowania o schematach podatkowych występujących na gruncie ww. podatku od towarów i usług oraz akcyzy w ramach raportowania o schematach podatkowych krajowych lub schematach podatkowych standaryzowanych.

## **2.5. Obowiązek ponownego raportowania stanów faktycznych zaistniałych przed dniem wejścia w życie obowiązku raportowania a zasada nie retroaktywności prawa**

Jak już wskazano w pierwszym rozdziale niniejszej dysertacji, wprowadzenie do polskiego systemu prawnego przepisów MDR wzbudziło wiele kontrowersji. Jednym z najszerzej i najczęściej krytykowanych rozwiązań było wprowadzenie obowiązku retrospektywnego raportowania<sup>313</sup>. Na mocy art. 28 ustawy wprowadzającej zobowiązano promotorów i korzystających<sup>314</sup> do przekazania Szefowi KAS informacji o uzgodnieniach spełniających przesłanki schematu podatkowego transgranicznego, jeżeli pierwszej czynności związanej z jego wdrożeniem dokonano po dniu 25 czerwca 2018 r., a w przypadku schematu podatkowego krajowego, jeżeli pierwszej czynności związanej z jego wdrożeniem dokonano po dniu 1 listopada 2018 r.<sup>315</sup>. Powyższe oznacza, że podatnicy, aby prawidłowo wywiązać się z nowego obowiązku, musieli przekazać Szefowi KAS informację o czynnościach, których dokonali jeszcze przed wejściem w życie przepisów MDR. Zaznaczyć należy, że dyrektywa MDR w zakresie retrospektywnego raportowania zobowiązuje państwo członkowskie UE do przyjęcia niezbędnych środków w celu zobowiązania pośredników<sup>316</sup> i właściwych podatników<sup>317</sup> do przekazywania informacji na temat podlegającego zgłoszeniu uzgodnienia transgranicznego, w odniesieniu do którego dokonano pierwszej czynności służącej jego wdrożeniu w okresie między dniem 25 czerwca 2018 r. a dniem 30 czerwca 2020 r.<sup>318</sup>. Dyrektywa MDR nie nakłada obowiązków dotyczących schematów podatkowych innych niż transgraniczne, w tym w zakresie ich retrospektywnego raportowania.

<sup>313</sup> K. Wawrzonkiewicz, Retrospektywne raportowanie schematu podatkowego a modyfikacja schematu powstałego przed datą graniczną, „Doradztwo Podatkowe” 2019, nr 6, s. 12-13.

<sup>314</sup> Pierwotnie obowiązek ten nie ciążył na wspomagających.

<sup>315</sup> M. Fabrowska, M. Wojcieszek, Raportowanie schematów podatkowych [w:] Przejście z wyniku bilansowego na podatkowy oraz ustalenie podatku odroczonego [w:] Podatkowe i bilansowe zamknięcie roku 2019, red. A. Hołda, Legalis/el. 2020.

<sup>316</sup> W przepisach MDR pojęciu pośrednika odpowiadają pojęcie: promotora i wspomagającego.

<sup>317</sup> W przepisach MDR pojęciu właściwego podatnika odpowiada pojęcie korzystającego.

<sup>318</sup> Art. 8ab ust. 12 dyrektywy Rady 2011/16/UE w brzmieniu nadanym dyrektywą MDR.

Wyjaśnić należy, że pierwsza czynność, do której odwołuje się ustawodawca, może mieć postać zarówno czynności prawnych, jak i czynności faktycznych, np. wybór określonej formy opodatkowania umożliwiający wykonanie lub zmierzający do wykonania uzgodnienia. Weryfikując, czy dana czynność stanowi pierwszą czynność uprzednio wdrażanego schematu, czy też stanowi element kolejnego schematu, zawsze należy mieć na względzie jej charakter, cel oraz skutek, do jakiego prowadzi<sup>319</sup>.

Przedmiotowemu rozwiązaniu zarzucono, że narusza art. 2 Konstytucji. W literaturze zwracano m.in. uwagę, że zgodnie z zasadą zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa sytuacja, w której obywatel nie jest w stanie przewidzieć prawnych rezultatów swoich działań ani się do nich przygotować, jest absolutnie niedopuszczalna<sup>320</sup>. Wprowadzenie obowiązku raportowania o stanach faktycznych, które miały miejsce przed wejściem w życie przepisów MDR, bez wątplenia pozbawiło obywateli możliwości zarówno przewidzenia prawnych rezultatów ich działań, jak i przygotowania się do wypełnienia obowiązków, które nałożyły na nich przepisy MDR<sup>321</sup>. Zaznaczyć należy, że zasady prawidłowej legislacji wymagają, aby adresaci nowych czy zmienionych norm prawnych przygotowywali się do ich stosowania w okresie *vacatio legis*, tj. w okresie pomiędzy ogłoszeniem ustawy a jej wejściem w życie, kiedy jest już znany ostateczny kształt przepisów. W przypadku przepisów MDR, które stanowiły całkowitą nowość dla polskich podatników, okres *vacatio legis* trwał zaledwie nieco ponad miesiąc - ustawę wprowadzającą ogłoszono dnia 28 listopada 2018 r., a weszła ona w życie już z początkiem roku 2019 r. Okres ten z pewnością nie może być uznany za wystarczająco długi na odpowiednie przygotowanie się przez obywateli do stosowania przepisów MDR. Powyższe stwierdzenie jest tym bardziej zasadne, jeżeli wziąć pod uwagę niską jakość legislacyjną przepisów MDR oraz fakt, że objaśnienia mające pomóc podatnikom zrozumieć nowe regulacje, zostały wydane dopiero w miesiąc po wejściu w życie przepisów MDR. Także krótki okres konsultacji dotyczących przepisów MDR, które rozpoczęły się dnia 20 października 2017 r.<sup>322</sup>, nie przyczynił się do poszerzenia wiedzy o obowiązku raportowania schematach podatkowych wśród obywateli.

Minister Finansów, broniąc się przed powszechną krytyką omawianego rozwiązania, podnosił – nie bez racji - że wyrażona w art. 2 Konstytucji zasada *lex retro non agit* nie

<sup>319</sup> Objasnienia, op.cit., s. 8.

<sup>320</sup> H. Dzwonkowski, Ocena..., op.cit., s. 1, 8–9.

<sup>321</sup> B. Pahl, komentarz do art. 86b [w:] Ordynacja podatkowa. Komentarz, t. I, Zobowiązania podatkowe. Art. 1-119zzk, red. L. Etel, Warszawa 2022, s. 954.

<sup>322</sup> Pismo z 20.10.2017 r. Ministerstwo Finansów SP3.8021.2.2017 Zawiadomienie..., op.cit.

ma charakteru bezwzględny. W przedmiotowym przypadku nie można jednak uznać, że powyższy wyjątek od zasady niedziałania prawa wstecz zwalnia ustawodawcę z obowiązku dokonania oceny działającej wstecznie normy prawnej pod kątem spełnienia warunków dopuszczalności retroaktywności prawa. TK wielokrotnie podkreślał, że tylko w wyjątkowej sytuacji możliwa jest akceptacja retroaktywnej normy prawnej ograniczającej prawa podmiotowe i wolności prawnie chronione<sup>323</sup>.

Minister Finansów podnosił również, że wsteczny termin raportowania wynika wprost z dyrektywy MDR, a odwlekanie wprowadzenia w życie przepisów MDR tylko przedłużałoby okres retrospektywnego raportowania<sup>324</sup>. Odnosząc się do powyższego, należy zwrócić uwagę, że jak wskazano powyżej, dyrektywa MDR nakładała obowiązek retrospektywnego raportowania tylko w zakresie schematów podatkowych transgranicznych. Ustawodawca w łatwy sposób mógł więc zmniejszyć naruszenie praw i wolności obywatelskich. Wystarczyło bowiem, by ograniczył obowiązek retrospektywnego raportowania do ram zakreślonych w dyrektywie MDR, nie poszerzając go o schematy podatkowe krajowe<sup>325</sup>.

Przedmiotowego problemu niestety nie rozwiązała też ustawa nowelizująca, która weszła w życie dnia 1 lipca 2020 r. W ramach wprowadzonych poprawek ustawodawca nie tylko nie zawęził obowiązku retrospektywnego raportowania, ale go poszerzył.

Prawodawca rozbudował krąg podmiotów zobowiązanych do retrospektywnego raportowania. Na mocy art. 28 ustawy wprowadzającej obowiązek ten ciążył wyłącznie na promotorach i korzystających. Zgodnie z art. 13 ustawy nowelizującej także wspomagający są zobowiązani do informowania o schematach podatkowych transgranicznych, jeżeli pierwszej czynności związanej z ich wdrożeniem dokonano w okresie od dnia 26 czerwca 2018 r. do 30 czerwca 2020 r.<sup>326</sup>. Powyższą zmianę, zważywszy na fakt, że pojęcie wspomagającego mieści się w pojęciu pośrednika, na którym na gruncie dyrektywy MDR ciąży obowiązek retrospektywnego raportowania, należy uznać za słuszną w kontekście implementacji prawa unijnego<sup>327</sup>.

---

<sup>323</sup> Wyrok TK z 27.02.2002 r., K 47/01, Dz.U. Nr 19, poz. 199. Zob. też H. Dzwonkowski, *Ocena...*, s. 8–9.

<sup>324</sup> M. Szulc, *Kontrowersje wokół raportowania schematów podatkowych*, <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/1413172,raportowanie-schematow-podatkowych.html> (dostęp: 25.05.2021).

<sup>325</sup> A. Modzelewska, *Obowiązek retrospektywnego raportowania o schematach podatkowych - stan dotychczasowy a wprowadzone zmiany*, „Przegląd Podatkowy” 2020, nr 11, s. 40-46.

<sup>326</sup> Ł. Zalewski, *Fiskus chce sprawniej działać w sprawie MDR-ów*, <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/1427347,fiskus-mdr-schematy-podatkowe-kas-numery-nsp.html> (dostęp: 23.05.2021).

<sup>327</sup> A. Modzelewska, *Obowiązek...*, op.cit. s. 40-46.

Poszerzeniu uległ również zakres przedmiotowy retrospektywnego raportowania. Minister Finansów twierdzi co prawda, że na mocy art. 13 ust. 1–4 ustawy nowelizującej retrospektywnemu raportowaniu podlegać będą dodatkowo przede wszystkim stany faktyczne nieobjęte dotychczas obowiązkiem raportowania. Szefowi KAS miały zostać przekazane informacje za okres od 26 czerwca 2018 r. do 30 czerwca 2020 r. w zakresie schematów transgranicznych odnoszących się do krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową, nieujętych w wykazie wydawanym na podstawie art. 23v ust. 2 u.p.d.o.f. i art. 11j ust. 2 u.p.d.o.p., a ujętych w unijnym wykazie jurysdykcji niechętnych współpracy do celów podatkowych, oraz informacje przekazywane przez wspomagających<sup>328</sup>. Niestety zapewnień tych nie można uznać za całkowicie zgodne z faktami. W zakresie wskazanym w art. 13 ust. 1–4 ustawy nowelizującej Szef KAS rzeczywiście otrzyma informacje o schematach transgranicznych, o jakich dotychczas nie był informowany. Nie można jednak pominąć, że ustawa nowelizująca nakłada również obowiązek ponownego przekazania Szefowi KAS informacji o zaraportowanych do dnia jej wejścia w życie schematach transgranicznych<sup>329</sup>. Powyższe oznacza, że np. promotor, aby wykonać swój obowiązek, będzie musiał uwzględnić unijny wykaz terytoriów i krajów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową i zbadać, czy uzgodnienia, jakie stosował z podmiotami z tych krajów i terytoriów, nie spełniają przesłanek schematu transgranicznego<sup>330</sup>, a dodatkowo będzie też zobowiązany poinformować Szefa KAS o wszystkich dotychczas zaraportowanych schematach transgranicznych<sup>331</sup>.

Zrozumiałe jest, że implementacja dyrektywy MDR wymagała wprowadzenia w pewnym zakresie obowiązku retrospektywnego raportowania. Powyższe w żaden sposób nie usprawiedliwia jednak, po pierwsze zbędnego poszerzenia zakresu retrospektywnego raportowania, który tylko zwiększał wymiar naruszeń praw i wolności obywatelskich, a po drugie - niekompetencji ustawodawcy polegającej na błędnej transpozycji dyrektywy MDR. Podkreślić należy, że obowiązek ponownego raportowania o wszystkich dotychczas zgłoszonych Szefowi KAS schematach podatkowych transgranicznych wynika z faktu, że ustawodawca błędnie zaimplementował dyrektywę MDR, a informacje o schematach podatkowych transgranicznych nie odpowiadały wymogom wynikającym z

---

<sup>328</sup> Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy..., op.cit., s. 65.

<sup>329</sup> A. Modzelewska, Obowiązek..., op.cit. s. 40-46.

<sup>330</sup> Art. 13 ust. 2 ustawy nowelizującej.

<sup>331</sup> 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: 28.05.2021).

określonego przez Komisję Europejską standardu wymiany informacji pomiędzy państwami UE, tzw. unijna schema<sup>332</sup>. Powyższe zaś nie pozwalało Szefowi KAS przekazać zgromadzonych przez niego informacji o schematach podatkowych transgranicznych Komisji Europejskiej<sup>333</sup>. Żeby umożliwić Szefowi KAS terminowe wypełnienie ciężącego na nim obowiązku, ustawodawca zmuszony był wprowadzić obowiązek ponownego zaraportowania schematów podatkowych transgranicznych, tym razem zgodnie z unijną schemą. W wyniku nadgorliwości polskiego ustawodawcy w implementacji dyrektyw MDR na polskich podatników nałożone zostały kolejne obowiązki<sup>334</sup>.

Konstatując, należy uznać, że obowiązek retrospektywnego raportowania w pierwotnym kształcie, jak i jego znowelizowana wersja budzi uzasadnione wątpliwości co do jego zgodności z Konstytucją<sup>335</sup>. Nie dosyć bowiem, że ustawodawca, wprowadzając przepisy MDR, bezzasadnie poszerzył zakres obowiązku retrospektywnego raportowania o schematy podatkowe krajowe, to nowelizując regulację dotyczącą wstecznego raportowania, dodatkowo poszerzył jego zakres przedmiotowy i podmiotowy. Z uwagi na powyższe, nie sposób uznać omawianej regulacji za zgodną z warunkami dopuszczalności retroaktywności prawa.

### **3. Cechy rozpoznawcze**

#### **3.1. Ogólne cechy rozpoznawcze**

Jednymi z najistotniejszych pojęć, z punktu widzenia obowiązku raportowania, są cechy rozpoznawcze, których wystąpienie w określonych przypadkach decyduje, iż uzgodnienie jest schematem podatkowym. Pierwszym rodzajem cech wskazanym w definicji schematu podatkowego są ogólne cechy rozpoznawcze. W związku z faktem, jak istotne w kontekście definicji schematu podatkowego jest ww. pojęcie, nie dziwi, że ustawodawca, tworząc dosyć obszerną siatkę pojęć, zawarł w o.p. również definicję ogólnej cechy rozpoznawczej. Ustawodawca zamieścił legalną definicję przedmiotowego

---

<sup>332</sup> Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy..., op.cit., s. 67.

<sup>333</sup> M. Lis, Rząd chciał być unijnym prymusem. Teraz musi po sobie sprzątać prawny bałagan, <https://businessinsider.com.pl/firmy/podatki/przepisy-o-mdr-niejasne-i-niezgodne-z-unijna-dyrektywa/j40cl8c> (dostęp: 28.05.2021).

<sup>334</sup> E. Wara-Wąsowska, Zła wiadomość dla osób raportujących schematy podatkowe. Przez nadgorliwość ustawodawcy część trzeba będzie zgłosić jeszcze raz, <https://bezprawnik.pl/zgloszenie-miedzynarodowych-schematow-podatkowych/> (dostęp: 28.05.2021).

<sup>335</sup> J. Ney, Obowiązek raportowania schematów podatkowych (MDR), „Doradztwo Podatkowe” 2020, nr 7, s. 21-26.

pojęcia w art. 86a § 1 pkt 6 o.p. Zgodnie z tą definicją przez ogólną cechę rozpoznawczą należy rozumieć właściwość uzgodnienia polegającą na tym, że spełniony jest co najmniej jeden z jedenastu warunków wymiennych w art. 86a § 1 pkt 6 lit. a-k o.p.<sup>336</sup>.

Przedmiotowa definicja zawiera stosunków długą listę właściwości, zauważyć jednak należy, że katalog ten ma charakter zamknięty. Enumeratywne wyliczenie cech skutkuje tym, iż wyłącznie zdarzenia wymienione w pkt 6 art. 86a § 1 o.p. mogą być uznane za ogólną cechę rozpoznawczą<sup>337</sup>. Projektując przesłanki ogólnej cechy rozpoznawczej, ustawodawca miał na celu przeciwdziałanie ewentualnym próbom unikania przez uczestników obrotu gospodarczego, informowania go o uzależnieniu wysokości wynagrodzenia promotora od wysokości uzyskanej korzyści<sup>338</sup>.

Ogólne cechy rozpoznawcze mają służyć ustaleniu, czy dane uzgodnienie stanowi schemat podatkowy podlegający obowiązkowi poinformowania o nim Szefa KAS. Z definicji schematu podatkowego wynika, że obowiązek zaraportowania o danym uzgodnieniu wystąpi m.in. w przypadku, gdy uzgodnienie to spełni chociażby jedną ze wskazanych powyżej ogólnych cech rozpoznawczych oraz kryterium głównej korzyści<sup>339</sup>.

Odnosząc się szczegółowo do poszczególnych ogólnych cech rozpoznawczych, wyjaśnić należy, iż pierwsza cecha dotyczy sytuacji, gdy 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. Nie należy tej cechy utożsamiać z klauzulami poufności w ich tradycyjnym rozumieniu, tj. klauzulą poufności związaną z tajemnicą przedsiębiorstwa czy tajemnicą zawodową. Cechę, o której mowa w art. 86a § 1 pkt 6 lit. a o.p., należy pojmować jako klauzulę poufności zastrzeżoną w stosunku do sposobu osiągnięcia korzyści podatkowej<sup>340</sup>. O klauzuli poufności w rozumieniu ww. przepisu można mówić w sytuacji, gdy promotor lub korzystający zobowiązuje się do zachowania w tajemnicy, np. planowanych sposobów osiągnięcia korzyści podatkowej czy sekwencji czynności uzgodnienia. Z powyższego wynika, iż istotą omawianej ogólnej cechy rozpoznawczej jest zobowiązanie do zachowania w tajemnicy sposobu, w jaki uzgodnienie prowadzi do uzyskania korzyści podatkowej<sup>341</sup>. Klauzula poufności, która w rozumieniu przepisów MDR stanowi ogólną cechę rozpoznawczą, nie będzie, co do

<sup>336</sup> R. Wilk-Formanowicz, Nowy..., op.cit.

<sup>337</sup> B. Pahl, komentarz do art. 86a o.p. [w:] Ordynacja..., op.cit., s. 932.

<sup>338</sup> W. Modzelewski, K. Radzikowski, komentarz do art. 86a [w:] Informacja..., op.cit.

<sup>339</sup> B. Pahl, komentarz do art. 86a o.p. [w:] Ordynacja..., op.cit., s. 937.

<sup>340</sup> M. Olszewska, komentarz do art. 86a o.p. [w:] Ordynacja..., op.cit.

<sup>341</sup> Objasnienia, op.cit., s. 68-69.

zasady, dotyczyła uzgodnień znanych i stosowanych w środowisku profesjonalnych podmiotów doradczych. O przedmiotowej cesze można mówić m.in. w przypadku uzgodnień „innovacyjnych”, np. schematów dotyczących zmienianych przepisów krajowego i międzynarodowego prawa podatkowego<sup>342</sup> czy prowadzenia alternatywnej spółki inwestycyjnej, w przypadku gdy zaangażowany w jej utworzenie doradca zobowiązał się do zachowania w poufności sposobu, w jaki uzgodnienie pozwala na uzyskanie korzyści podatkowej<sup>343</sup>. Z przepisów MDR nie wynika, w jakiej formie powinno się dokonać zastrzeżenia dotyczącego zobowiązania do zachowania poufności, należy więc uznać, że skuteczna będzie zarówno forma pisemna, jak i ustna<sup>344</sup>. Zobowiązanie do zachowania poufności może być ograniczone bądź nieograniczone terminem<sup>345</sup>. Przykładem uzgodnienia spełniającego omawianą cechę mogą być umowy oczywiście nieekwiwalentne czy propozycje zaleceń w zakresie zmniejszania wysokości zobowiązania podatkowego<sup>346</sup>.

Ogólna cecha rozpoznawcza, o której mowa w art. 86a § 1 pkt 6 lit. b i c o.p., dotyczy praktyki zawierania umów zawierających postanowienia o wynagrodzeniu *success fee*, tj. postanowienia o prawie do dodatkowego wynagrodzeniu za uzyskanie pozytywnego wyniku sprawy, czyli tzw. premii za sukces<sup>347</sup>. Gwoli wyjaśnienia zaznaczyć należy, iż wynagrodzenie *success fee* może przyjąć różne formy. Może oznaczać system, w którym wysokość wynagrodzenia promotora uzależniona jest od wysokości korzyści podatkowej uzyskanej na skutek zastosowania uzgodnienia, tj. wynagrodzenie jest proporcjonalne do uzyskanej korzyści podatkowej. Wynagrodzenie tego rodzaju może oznaczać również system, w którym wysokość wynagrodzenia promotora uzależniona jest od uzyskania korzyści podatkowej wynikającej z uzgodnienia lub system, w którym promotor zobowiązuje się do zwrotu wynagrodzenia lub jego części, w przypadku gdy korzyść podatkowa w ogóle nie powstanie lub powstanie, ale będzie w niższej wysokości, niż docelowo zakładano. Z punktu widzenia omawianej ogólnej cechy rozpoznawczej nie jest istotna forma umowy między stronami (tj. czy umowa została zawarta w formie pisemnej czy ustnej)<sup>348</sup>, sposób zapłaty wynagrodzenia czy też jego wysokość i wymagalność. W kontekście przedmiotowej cechy zasadnicze

<sup>342</sup> W. Modzelewski, K. Radzikowski, komentarz do art. 86a o.p. [w:] Informacja..., op.cit.

<sup>343</sup> K. Puzyr, Alternatywna Spółka Inwestycyjna jako schemat podatkowy podlegający raportowaniu (MDR), Legalis/el. 2021.

<sup>344</sup> M. Olszewska, komentarz do art. 86a o.p. [w:] Ordynacja..., op.cit.

<sup>345</sup> Objasnienia, op.cit., s. 68-69.

<sup>346</sup> A. Przybyło, Schematy podatkowe – ogólne cechy rozpoznawcze omówione na przykładach, Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych 2020, nr 1, s. 10-16.

<sup>347</sup> W. Modzelewski, K. Radzikowski, komentarz do art. 86a o.p. [w:] Informacja..., op.cit.



znaczenie ma przede wszystkim postanowienie umowne o wynagrodzeniu *success fee* i powstanie zobowiązania z jego tytułu. Reasumując powyższe, należy podkreślić, że przedmiotowa ogólna cecha rozpoznawcza jest spełniona, w przypadku gdy wskutek niepowstania korzyści podatkowej lub uzyskania korzyści w wysokości niższej od pierwotnie zakładanej promotor musi zwrócić wynagrodzenie lub jego część<sup>349</sup>.

Przykładem wynagrodzenia *success fee* podlegającego kwalifikacji jako omawiana ogólna cecha rozpoznawcza nie jest wynagrodzenie, którego wysokość oparta jest wyłącznie na liczbie godzin analitycznych czy godzin pracy poszczególnych członków zespołu opracowującego uzgodnienie<sup>350</sup>. Ocena, czy sposób ustalenia wynagrodzenia może być kwalifikowany jako omawiana ogólna cecha rozpoznawcza, powinna być dokonana w każdej sytuacji z uwzględnieniem rzeczywistego charakteru wynagrodzenia związanego z uzgodnieniem. Art. 86a § 1 pkt 6 lit. b-c o.p. obejmuje także wynagrodzenie, którego w oparciu o brzmienie postanowień umownych nie można w sposób bezpośredni powiązać ze standardowo pobieranym wynagrodzeniem za usługi z zakresu doradztwa, w praktyce bowiem jego wypłata uzależniona jest od osiągnięcia korzyści podatkowej<sup>351</sup>. Przykładem uzgodnienia spełniającego omawianą cechę może być np. wystąpienie z wnioskiem o indywidualną interpretację podatkową, za którą wynagrodzenie będzie ustalone w zależności od uzyskanej korzyści podatkowej<sup>352</sup>.

Kolejna, wskazana w art. 86a § 1 pkt 6 lit. d o.p. ogólna cecha rozpoznawcza, obejmuje sytuacje, w których dokonywane w ramach uzgodnienia czynności opierają się na znacznie ujednocionej dokumentacji albo przyjmują znacznie ujednocioną formę, które nie wymagają istotnych zmian w celu wdrożenia schematu u więcej niż jednego korzystającego. Przedmiotowa cecha dotyczy przypadków, w których w ramach uzgodnienia skorzystano z szablonów czy wzorów dokumentów, które swobodnie mogą być wykorzystane u kolejnych korzystających lub z dokumentacji ujednocionej w takim stopniu, że bez większych zmian może być ona użyta po raz kolejny u innego korzystającego. Istotą dokumentacji spełniającej przesłanki omawianej cechy stanowi to, iż korzystający może z niej skorzystać bez nakładu dodatkowych starań i wysiłków,

---

<sup>348</sup> D. Andrychowska, Schematy podatkowe MDR – ogólne cechy rozpoznawcze, <https://www.fir.pl/news/887/schematy-podatkowe-mdr-ogolne-cechy-rozpoznawcze> (dostęp: 12.03.2022).

<sup>349</sup> M. Olszewska, komentarz do art. 86a o.p. [w:] Ordynacja..., op.cit. Podobnie: W. Modzelewski, K. Radzikowski, komentarz do art. 86a o.p. [w:] Informacja..., op.cit.

<sup>350</sup> A. Czornik, P. Jastrzębiec Siemiątkowska, Restrukturyzacja zobowiązania podatkowego a obowiązek informowania o schemacie podatkowym, „Doradca Restrukturyzacyjny” 2019, nr 3, s. 11-133.

<sup>351</sup> Objaśnienia, op.cit., s. 69.

<sup>352</sup> A. Przybyło, Schematy..., op.cit.

polegających na jej modyfikacji czy dostosowywaniu jej do swojej specyfiki<sup>353</sup>. Minister Finansów zwraca uwagę, iż cecha ta związana jest funkcjonalnie z udostępnianiem schematów podatkowych standaryzowanych<sup>354</sup>. Przesłanka stosowania znacznie ujednoliconej dokumentacji znajdzie zastosowanie m.in. w przypadkach przekazania szablonów umów, uchwał oraz sposobów dokonywania czynności prawnych lub składania oświadczeń woli. O spełnieniu omawianej przesłanki można mówić, gdy rekomendacja promotora umożliwi łatwe podjęcie zaleconych przez niego kroków, np. przekazanych przez promotora w formie listy, wykazu najważniejszych elementów<sup>355</sup>. Omawiana cecha obejmuje również przekazanie korzystającemu instrukcji obejmujących podjęcie standaryzowanych kroków (np. przyjęcie uchwał w szablonowym brzmieniu), które składają się na uzgodnienie<sup>356</sup>.

Przedmiotowa ogólna cecha rozpoznawcza nie dotyczy treści opinii prawnej. Treść opinii może być uwarunkowana wypracowanymi w danym podmiocie standardami wypowiedzi na temat określonego zagadnienia<sup>357</sup>. W konsekwencji standardowo przedstawiana opinia prawna promotora na temat zagadnienia nie będzie spełniać tej cechy rozpoznawczej<sup>358</sup>. W niektórych sytuacjach także ujednolicona dokumentacja nie będzie spełniać przedmiotowej cechy. Jako ujednolicona dokumentacja, w rozumieniu art. 86a § 1 pkt 6 lit. d o.p., nie zostaną zakwalifikowane przypadki, gdy dokumentacja tego rodzaju obejmuje standaryzowane produkty bankowe, np. wzór standardowej umowy rachunku bankowego, produkty emerytalne (tj. Pracownicze Plany Kapitałowe, Pracownicze Programy Emerytalne, Indywidualne Konta Emerytalne, Indywidualne Konta Zabezpieczenia Emerytalnego), druki urzędowe czy wykorzystywane przez notariuszy „wzorce” umów notarialnych stosowane przy standardowych transakcjach (nienakierowane na osiągnięcie korzyści podatkowych). Z kolei ujednolicona forma czynności dokonywanych w ramach uzgodnienia w rozumieniu omawianej ogólnej cechy rozpoznawczej nie obejmuje np. szablonowych wzorów uchwał przygotowanych do podjęcia przez spółki prawa handlowego w standardowych celach biznesowych. W odniesieniu do powyższego Ministerstwo Finansów zaznacza jednak, że przesłanka ta może być spełniona, w sytuacji gdy komplet zestandaryzowanej dokumentacji tego

---

<sup>353</sup> W. Modzelewski, K. Radzikowski, komentarz do art. 86a [w:] Informacja..., op.cit.

<sup>354</sup> Objaśnienia, op.cit., s. 70.

<sup>355</sup> M. Olszewska, komentarz do art. 86a o.p. [w:] Ordynacja..., op.cit.

<sup>356</sup> A. Czornik, P. Jastrzębiec Siemiątkowska, op.cit.

<sup>357</sup> Objaśnienia, op.cit., s. 70.

<sup>358</sup> W. Modzelewski, K. Radzikowski, komentarz do art. 86a o.p. [w:] Informacja..., op.cit.

rodzaju został przygotowany w celu osiągnięcia korzyści podatkowych<sup>359</sup>. Przykładem uzgodnienia spełniającego analizowaną cechę może być wniesienie aportem zorganizowanej części przedsiębiorstwa na podstawie dokumentacji ujednocionej w takim stopniu, że bez bardziej znaczących zmian można wdrażać ten schemat u więcej niż jednego korzystającego<sup>360</sup>.

Kolejna ogólna cecha rozpoznawcza wskazana w przepisach MDR dotyczy podejmowania czynności prowadzących do świadomego nabycia spółki przynoszącej straty, zaprzestania głównej działalności takiej spółki i wykorzystywania strat w celu zmniejszenia zobowiązań podatkowych<sup>361</sup>. W tym kontekście sytuacją modelową jest użycie wytworzonej straty, aby na skutek połączenia lub przejęcia nie wykazać dochodu w spółce, która go osiągnęła. Powyższe obejmuje również przeniesienie strat do podmiotu na terytorium innego państwa lub przyspieszenie wykorzystania tych strat<sup>362</sup>. Omawiana ogólna cecha rozpoznawcza jest szczególnie istotna właśnie w sytuacji, gdy dochodzi do transgranicznego rozliczenia strat podatkowych lub ich przenoszenia do podmiotu mającego swą siedzibę na terytorium państwa trzeciego. Proces weryfikacji, czy w przypadku konkretnego uzgodnienia występuje przedmiotowa ogólna cecha rozpoznawcza, powinien być przeprowadzony przy uwzględnieniu rzeczywistego charakteru podejmowanych działań<sup>363</sup>.

W art. 86a § 1 pkt 6 lit. f o.p. zdefiniowana została ogólna cecha rozpoznawcza polegająca na zmianie kwalifikacji dochodów (przychodów) lub zmiany zasad opodatkowania. Omawiana ogólna cecha rozpoznawcza dotyczy przypadków, w których na skutek zastosowania uzgodnienia 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. Co istotne, aby wskazane powyżej zmiany można było uznać za spełniające przesłankę omawianej cechy, muszą one skutkować rzeczywistym obniżeniem wymiaru podatku lub też zwolnieniem czy wyłączeniem z opodatkowania. Bez znaczenia w kontekście wprowadzanych zmian są przyczyny ich dokonywania.

<sup>359</sup> Objaśnienia, op.cit., s. 70-71.

<sup>360</sup> A. Przybyło, Schematy..., op.cit.

<sup>361</sup> M. Zasiewska, D. Dąbrowska, Raportowanie schematów podatkowych | Tax Alert, [https://jdp-law.pl/wp-content/uploads/2021/12/20190313\\_Tax-Alert\\_JDP\\_Raportowanie-schematow-podatkowych-1.pdf](https://jdp-law.pl/wp-content/uploads/2021/12/20190313_Tax-Alert_JDP_Raportowanie-schematow-podatkowych-1.pdf) (dostęp: 26.08.2022).

<sup>362</sup> Art. 86a § 1 pkt 6 lit. e o.p.

<sup>363</sup> M. Fabrowska, M. Wojcieszek, op.cit.

Mogą one być zarówno skutkiem działań wyłącznie krajowych, jak i czynności, do których zastosowanie będą miały umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania<sup>364</sup>.

Proces weryfikacji, czy analizowane zmiany powodujące rzeczywiste obniżenie opodatkowania lub zwolnienia, czy też wyłączenie z opodatkowania powinny być zakwalifikowane jako ogólna cecha rozpoznawcza, zawsze powinien być prowadzony z uwzględnieniem charakteru przesłanek takiego wyboru. Z uwagi na powyższe wybór, np. 19% liniowego podatku dochodowego od osób fizycznych dla przychodów osiągniętych z pozarolniczej działalności gospodarczej, nie będzie automatycznie oznaczał, iż w danej sytuacji zaistnieje obowiązek raportowy<sup>365</sup>. Niemniej jednak należy pamiętać, że w przypadku, gdy decyzja o zmianie zasad opodatkowania będzie podyktowana zamiarem uzyskania korzyści podatkowej - o ile zostaną spełnione inne przesłanki schematu podatkowego - powstanie obowiązek informacyjny. Co do zasady, definicji omawianej ogólnej cechy rozpoznawczej nie powinny spełniać takie działania, jak skorzystanie z jednej z dostępnych form opodatkowania, skorzystanie z produktów emerytalnych czy zmiana kwalifikacji źródła dochodu, która wynika z korekty uprzedniej, błędnej kwalifikacji i ma na celu jej skorygowanie<sup>366</sup>.

Przykładem rozwiązania, które przy jednoczesnym spełnieniu innych przesłanek schematu podatkowego będzie podlegać raportowaniu, jest sztuczne rozbitcie kontraktu w celu realizacji go przez kilka spółek powiązanych, korzystających z preferencyjnej stawki 9% lub przejście na tzw. samozatrudnienie, mimo faktycznego wykonywania pracy w stosunku podporządkowania<sup>367</sup>. Cechę tę może spełniać również działanie polegające na wypłacie pracownikom ekwiwalentu za wykorzystanie prywatnego sprzętu do celów służbowych zamiast podniesienia wynagrodzenia zasadniczego<sup>368</sup>.

Następna z ogólnych cech rozpoznawczych dotyczy czynności, które prowadzą do okrężnego obiegu środków pieniężnych poprzez zaangażowanie podmiotów pośredniczących niepełniących istotnych funkcji gospodarczych lub działań, które wzajemnie się znoszą, kompensują lub prowadzą do uzyskania stanu identycznego, lub zbliżonego do stanu istniejącego przed dokonaniem tych czynności albo mają inne podobne cechy. Przedmiotowa ogólna cecha rozpoznawcza związana jest z wykorzystywaniem instrumentów oraz struktur hybrydowych do celów

<sup>364</sup> M. Olszewska, komentarz do art. 86a o.p. [w:] Ordynacja..., op.cit.

<sup>365</sup> M. Wilk, 011 – schematy podatkowe – 8 największych mitów, <https://dziendobrypodatki.pl/011-schematy-podatkowe-8-najwiekszych-mitow/#mit-nr-7> (dostęp: 13.03.2022).

<sup>366</sup> M. Olszewska, komentarz do art. 86a o.p. [w:] Ordynacja..., op.cit.

<sup>367</sup> Objaśnienia, op.cit., s. 71-72.

<sup>368</sup> A. Przybyło, Schematy..., op.cit.

optymalizacyjnych. W przypadku gdy środki pieniężne, w zasadniczej ich części, wracają do podmiotu, który zapoczątkował obieg tych środków (często wraz z korzyścią podatkową), mamy do czynienia z obiegiem środków pieniężnych w rozumieniu art. 86a § 1 pkt 6 lit. g o.p.<sup>369</sup>.

Aby można było mówić o prawidłowym zastosowaniu omawianej cechy, musi zaistnieć jedna ze wskazanych w art. 86a § 1 pkt 6 lit. g o.p. przesłanek. Zgodnie z pierwszą z nich, dotyczącą aspektu podmiotowego, okrężny obieg środków pieniężnych musi odbywać się poprzez zaangażowanie co najmniej jednego podmiotu pośredniczącego, który nie pełni istotnych funkcji gospodarczych. Przykładem podmiotów tego rodzaju są spółki zależne (np. spółki holdingowe) czy podmioty formalnie niezależne (np. fundacje). Druga przesłanka dotyczy aspektu przedmiotowego<sup>370</sup>. Zgodnie z tą przesłanką podejmowane w ramach uzgodnienia działania nie mogą wzajemnie się znosić, kompensować lub prowadzić do uzyskania stanu identycznego, lub zbliżonego do stanu istniejącego przed dokonaniem tych czynności albo mieć inne podobne cechy<sup>371</sup>. Uzgodnieniem spełniającym przedmiotową cechę może być wyprzedanie przez spółkę zależną majątku, który nabywa spółka matka i następnie wynajmuje go spółce zależnej<sup>372</sup>.

Kolejna ogólna cecha rozpoznawcza związana jest z transgranicznymi płatnościami do odbiorców z krajów o niskim poziomie opodatkowania dokonywane pomiędzy podmiotami powiązаныmi. Zgodnie z art. 86a § 1 pkt 6 lit. h o.p. cecha ta dotyczy płatności transgranicznych, które podlegają zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów przez podmiot posiadający rezydencję podatkową na terytorium Polski, jeśli łącznie spełnione zostaną dwie przesłanki. Po pierwsze podmiotami dokonującymi płatności transgranicznych muszą być podmioty powiązane. Po drugie miejsce zamieszkania, siedziby lub zarządu odbiorcy płatności transgranicznej musi znajdować się na terytorium państwa, w którym nie nakłada się podatku dochodowego od osób prawnych lub pobiera podatek od osób prawnych według stawki zerowej lub stawki mniejszej niż 5% albo płatności te korzystają z całkowitego zwolnienia lub objęte są preferencyjnymi zasadami opodatkowania<sup>373</sup>.

---

<sup>369</sup> M. Olszewska, komentarz do art. 86a o.p. [w:] Ordynacja..., op.cit.

<sup>370</sup> P. Stańczyk, Planowanie podatkowe [w:] Jak uniknąć ryzyka odpowiedzialności podatkowej. Tax compliance, red. P. Tomczykowski, Warszawa 2021, s. 68.

<sup>371</sup> Objasnienia, op.cit., s. 72-73.

<sup>372</sup> A. Przybyło, Schematy..., op.cit.

<sup>373</sup> M. Olszewska, komentarz do art. 86a o.p. [w:] Ordynacja..., op.cit.

Celem wprowadzenia przedmiotowej cechy do zamkniętego katalogu ogólnych cech rozpoznawczych było wyeliminowanie sztucznych korzyści podatkowych płynących z dokonywania płatności transgranicznych do krajów oferujących niski poziom opodatkowania. Wśród państw, o których mowa powyżej, nie znajdują się wyłącznie kraje stosujące szkodliwą konkurencję podatkową wskazane w rozporządzeniu 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<sup>374</sup> oraz w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 28 marca 2019 r. w sprawie określenia krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych<sup>375</sup>. Gwoli wyjaśnienia wskazać należy, że płatności do państw wskazanych w ww. rozporządzeniach dotyczy szczególna cecha rozpoznawcza, o której mowa w art. 86a § 1 pkt 13 lit. a o.p.<sup>376</sup>.

Następna ogólna cecha rozpoznawcza aktualizuje się w sytuacji, gdy korzystający zobowiązał się, że w przypadku wdrożenia uzgodnienia będzie współpracował z promotorem, który udostępnił to uzgodnienie, albo zapłaci promotorowi wynagrodzenie lub odszkodowanie<sup>377</sup>. Cecha ta dotyczy zatem sytuacji w której korzystający zobowiązał się do kontynuowania współpracy z promotorem w zakresie uzgodnienia, które zostało przez promotora opracowane i udostępnione. Współpraca ta ma być kontynuowana również na etapie wdrażania uzgodnienia. Kolejną przesłanką omawianej cechy jest zobowiązanie się przez korzystającego do zapłaty promotorowi, który udostępnił uzgodnienie, wynagrodzenia lub odszkodowania w przypadku, gdy promotor nie został zaangażowany na etapie wdrażania uzgodnienia. Z punktu widzenia weryfikacji, czy w danym przypadku mamy do czynienia z omawianą cechą, nie ma znaczenia forma prawna zobowiązania korzystającego oraz czy miało ono charakter pisemny czy ustny. Zobowiązanie korzystającego nie musi również dotyczyć całości uzgodnienia. Wystarczające do aktualizacji przedmiotowej cechy jest zobowiązanie korzystającego dotyczące fragmentu uzgodnienia<sup>378</sup>.

Z kolei ogólna cecha rozpoznawcza, o której mowa w art. 86a § 1 pkt 6 lit. j o.p. związana jest z faktycznym respektowaniem zobowiązań dotyczących wynagrodzenia promotora. W przypadkach gdy łącząca promotora i korzystającego umowa nie reguluje

---

<sup>374</sup> Dz. U. poz. 599.

<sup>375</sup> Dz. U. poz. 600.

<sup>376</sup> Objaśnienia, op.cit., s. 73.

<sup>377</sup> Art. 86a § 1 pkt 6 lit. i o.p.

<sup>378</sup> M. Olszewska, komentarz do art. 86a o.p. [w:] Ordynacja..., op.cit.

w sposób jednoznaczny, iż wynagrodzenie z tytułu wdrożenia lub udostępnienia uzgodnienia ma charakter wynagrodzenia *success fee*, wówczas zastosowanie może mieć przedmiotowa cecha. Jednocześnie zaznaczyć należy, iż z umowy między ww. stronami powinno wynikać, iż promotorowi, w przypadku wystąpienia korzyści podatkowej w określonej kwocie, należy się wynagrodzenie lub promotor, w przypadku gdy korzyść podatkowa nie została osiągnięta lub została osiągnięta w mniejszej niż planowana wysokość, jest zobowiązany do zwrotu części otrzymanego wynagrodzenia. Niniejsza cecha może znaleźć zastosowanie również w sytuacji, gdy łącząca strony umowa nie przewiduje premii z tytułu osiągnięcia korzyści podatkowej, ale np. na podstawie dodatkowych uzgodnień, porozumienia lub dotychczasowych stosunków stron danej umowy, w przypadku osiągnięcia korzyści podatkowej promotorowi należna będzie premia<sup>379</sup>.

Niniejsza cecha może dotyczyć też sytuacji, w których łącząca promotora i korzystającego umowa nie nakłada na promotora obowiązku zwrotu części lub całości wynagrodzenia w przypadku, gdy korzyść podatkowa nie powstała lub okazała się niższa niż planowana. Zwrot wynagrodzenia w rozumieniu omawianej cechy może polegać np. na udzieleniu znaczących rabatów w stosunku do innych faktur wystawionych przez promotora, wyświadczeniu przez promotora bez wynagrodzenia innych usług lub darowiznie środków pieniężnych. Ocena, czy w danej sytuacji zachodzi przedmiotowa cecha, zawsze powinna uwzględniać całość okoliczności faktycznych dotyczących uzgodnienia<sup>380</sup>.

Ustawodawca zdecydował się na wprowadzenie analizowanej cechy, mając na uwadze doświadczenia Wielkiej Brytanii w stosowaniu tego typu rozwiązań. Przedmiotowa cecha obrazuje bowiem próby uniknięcia obowiązku informowania o schemacie podatkowym poprzez niewskazanie w umowie otrzymania wynagrodzenia, którego wysokość jest uzależniona od wysokości korzyści podatkowej wynikającej z uzgodnienia<sup>381</sup>.

Ostatnia z katalogu ogólnych cech rozpoznawczych dotyczy przypadków faktycznego respektowania zobowiązań przez promotora lub korzystającego<sup>382</sup>. Cecha ta dotyczy sytuacji, w których z postanowień łączącej promotora i korzystającego umowy nie wynika wprost ani klauzula poufności, ani też wynagrodzenie *success fee* w

<sup>379</sup> objaśnienia, op.cit., s. 74.

<sup>380</sup> M. Olszewska, komentarz do art. 86a o.p. [w:] Ordynacja..., op.cit.

<sup>381</sup> Uzasadnienie, op.cit, s. 119.

<sup>382</sup> Art. 86a § 1 pkt 6 lit. k o.p.

rozumieniu wcześniej przedstawionych ogólnych cech rozpoznawczych. Jednocześnie jednak rozsądnie działający promotor lub korzystający, na podstawie dodatkowych uzgodnień, porozumienia lub z uwagi na dotychczasową współpracę stron oczekują, że dodatkowa premia z tytułu uzyskania korzyści podatkowej zostanie wypłacona, a w przypadku nieosiągnięcia korzyści podatkowej w ogóle lub w mniejszej niż zakładana wysokości zostanie w całości lub części zwrócona, lub że strony zachowają w poufności sposób osiągnięcia korzyści podatkowej. Z perspektywy niniejszej cechy fakt, iż promotor nie zobowiązał korzystającego do wypłaty premii z tytułu osiągnięcia korzyści podatkowej, nie przesądza o braku możliwości jej zastosowania. Istotna z punktu widzenia omawianej cechy jest bowiem perspektywa klienta i jego ewentualna gotowość do zapłaty dodatkowej premii za osiągnięcie korzyści podatkowej. Przedmiotowa cecha powinna być rozpatrywana przy założeniu, że promotor i korzystający są podmiotami racjonalnie postępującymi<sup>383</sup>.

### **3.2. Szczególne cechy rozpoznawcze**

Przepisy MDR zawierają, poza pojęciem ogólnej cechy rozpoznawczej, również definicję szczególnej cechy rozpoznawczej. Została ona skonstruowana w analogiczny sposób jak definicja ogólnej cechy rozpoznawczej i oznacza właściwość uzgodnienia, polegającą na spełnieniu co najmniej jednego z warunków wskazanych w art. 86a § 1 pkt 13 o.p.<sup>384</sup>. Z analizy definicji schematu podatkowego wynika, że wystąpienie szczególnej cechy rozpoznawczej implikuje wystąpienie schematu podatkowego, w tym przypadku spełnienia kryterium transgranicznego, schematu podatkowego transgranicznego. Spełnienie kryterium głównej korzyści nie jest wymagane dla uznania uzgodnienia spełniającego szczególną cechę rozpoznawczą za schemat podatkowy<sup>385</sup>. W uzasadnieniu do ustawy wprowadzającej podkreślono, że szczególne cechy rozpoznawcze mają stanowić kryteria ustalenia, czy dane uzgodnienie trzeba zgłosić Szefowi KAS<sup>386</sup>. Zawarcie w o.p. pojęcia szczególnej cechy rozpoznawczej stanowiło transpozycję postanowień dyrektywy MDR. Podkreślić należy, że jeżeli chodzi o rozwiązania dotyczące obowiązku raportowania o uzgodnieniach, których celem jest obejście

<sup>383</sup> objaśnienia, op.cit., s. 74-75.

<sup>384</sup> B. Pahl, komentarz do art. 86a o.p. [w:] Ordynacja..., op.cit., s 938.

<sup>385</sup> D. Andrychowska, Schematy podatkowe MDR – szczególne cechy rozpoznawcze, <https://www.fir.pl/news/892/schematy-podatkowe-mdr-szczegolne-cechy-rozpoznawcze> (dostęp: 10.09.2022).

<sup>386</sup> Uzasadnienie, op.cit., s. 125.



wspólnego systemu raportowania o rachunkach finansowych, to dyrektywa MDR zawiera analogiczne do tych wypracowanych na poziomie OECD<sup>387</sup>.

Przechodząc do pierwszego z warunków omawianej cechy, o którym mowa w art. 86a § 1 pkt 13 lit. a o.p., należy zwrócić uwagę, że pierwotna wersja tiretu drugiego ww. przepisu została zmieniona z dniem 1 lipca 2020 r. na mocy ustawy nowelizującej. Zgodnie z nowym brzmieniem lit. a ww. przepisu omawiana cecha oznacza właściwość uzgodnienia polegającą na tym, że obejmuje ono podlegające zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów transgraniczne płatności pomiędzy podmiotami powiązаныmi w rozumieniu przepisów MDR<sup>388</sup> oraz odbiorca płatności nie ma miejsca zamieszkania, siedziby ani zarządu w żadnym z państw lub posiada miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosujących szkodliwą konkurencję podatkową, wskazanych w aktach wykonawczych wydanych na podstawie przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych i podatku dochodowym od osób prawnych oraz w unijnym wykazie jurysdykcji niechętnych współpracy do celów podatkowych przyjmowanym przez Radę UE. Pierwotnie druga przesłanka dotyczyła jedynie krajów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową, określonych na podstawie przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz przepisów o podatku dochodowym od osób prawnych<sup>389</sup>. Celem nowelizacji przedmiotowej przesłanki było zapewnienie właściwego wypełnienia przez Polskę obowiązków zbierania informacji o schematach podatkowych transgranicznych oraz wymiany tych informacji z pozostałymi państwami członkowskimi UE, a przede wszystkim prawidłowa transpozycja cechy rozpoznawczej określonej w punkcie C.1.b.ii<sup>390</sup> załącznika do dyrektywy MDR<sup>391</sup>.

Na mocy tej samej nowelizacji, w ramach kontynuacji transpozycji, do art. 86a o.p. dodany został § 10. Zgodnie z jego dyspozycją minister właściwy do spraw finansów publicznych będzie ogłaszał, w drodze obwieszczenia, w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej "Monitor Polski" listę krajów i terytoriów wskazanych w

---

<sup>387</sup> B. Pahl, komentarz do art. 86a o.p. [w:] Ordynacja..., op.cit., s. 940.

<sup>388</sup> Definicja legalna pojęcia podmiotu powiązanego została zamieszczona w art. 86a § 1 pkt 7 o.p.

<sup>389</sup> M. Brzostowska, Zmiany w raportowaniu schematów podatkowych, LEX/el. 2020.

<sup>390</sup> Zgodnie z punktem C.1.b.ii załącznika do dyrektywy MDR: (C) Szczególne cechy rozpoznawcze powiązane z transakcjami transgranicznymi (1) uzgodnienie, które obejmuje podlegające odliczeniu płatności transgraniczne między co najmniej dwoma powiązаныmi przedsiębiorstwami, w przypadku gdy jest spełniony co najmniej jeden z następujących warunków: (b) odbiorca jest wprawdzie rezydentem do celów podatkowych w jednej z jurysdykcji, jednak jurysdykcja ta: (ii) znajduje się w wykazie jurysdykcji państw trzecich, które zostały ocenione wspólnie przez państwa członkowskie lub w ramach OECD jako niechętne współpracy.

<sup>391</sup> Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy..., op.cit., s. 64.

unijnym wykazie jurysdykcji niechętnych współpracy do celów podatkowych przyjmowanym przez Radę UE, 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. Obwieszczenie to miało zostać wydane po raz pierwszy w przeciągu 7 dni od dnia przyjęcia unijnego wykazu. Wskazany powyżej 7-dniowy termin dotyczy również wprowadzania nowelizacji obwieszczenia w przypadku zmian unijnego wykazu. W obwieszczeniu minister właściwy do spraw finansów publicznych jest obowiązany wskazać również dzień przyjęcia unijnego wykazu oraz dzień jego ewentualnej zmiany dokonanej przez Radę UE. Pierwsze takie obwieszczenie zostało wydane dnia 7 lipca 2020 r.<sup>392</sup>. Następne obwieszczenia zostały opublikowane kolejno dnia 12 października 2020 r.<sup>393</sup>, dnia 26 lutego 2021 r.<sup>394</sup>, dnia 13 października 2021 r.<sup>395</sup>, a aktualnie obowiązujące dnia 22 marca 2022 r.<sup>396</sup>. W najnowszym wykazie jurysdykcji niechętnych współpracy do celów podatkowych wymienionych zostało pięć państw: Republika Fidżi; Guam; Republika Palau; Republika Trynidadu i Tobago oraz Samoa Amerykańskie.

---

<sup>392</sup> Obwieszczenie Ministra Finansów z dnia 7 lipca 2020 r. w sprawie 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 według stanu na dzień 1 lipca 2020 r. oraz dnia przyjęcia tego wykazu przez Radę Unii Europejskiej (M. P. z 2020 r. poz. 614).

<sup>393</sup> Obwieszczenie Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 12 października 2020 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 2020 r. poz. 925).

<sup>394</sup> Obwieszczenie Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 26 lutego 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 (M. P. z 2021 r. poz. 225).

<sup>395</sup> 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 (M. P. z 2021 r. poz. 940).

<sup>396</sup> Obwieszczenie Ministra Finansów z dnia 10 marca 2022 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 2022 r. poz. 341).

Wracając do *meritum*, w przypadku omawianej ogólnej cechy podatnik musi ustalić, czy płatność, której dokonuje, stanowi koszt uzyskania przychodu. W tym miejscu zaznaczyć należy, że kosztów uzyskania przychodu nie stanowią wydatki, które nie służą osiągnięciu, zachowaniu lub zabezpieczeniu przychodu. Co więcej, w art. 16 u.p.d.o.p. i w art. 23 u.p.d.o.f. ustawodawca wskazał jakie inne wydatki również nie stanowią kosztów uzyskania przychodów. Wskazanie przez ustawodawcę warunków dotyczących płatności od taretów suponuje, iż należy je traktować rozłącznie. Oznacza to, iż warunkiem wystarczającym do wystąpienia omawianej cechy jest np. zaliczenie do kosztów uzyskania przychodów wydatku na rzecz odbiorcy niebędącego rezydentem do celów podatkowych w żadnej z jurysdykcji, której dotyczy transakcja. W takiej sytuacji nie jest nawet konieczne, aby wydatek ten trafił do „raju podatkowego”. Omawiana cecha występuje również w odwrotnej sytuacji, tj. gdy wydatek trafia do kraju, w którym odbiorca płatności jest rezydentem podatkowym, ale jest to kraj znajdujący się na liście „rajów podatkowych”<sup>397</sup>.

Rekapitulując, należy podkreślić, że zastosowany w konstrukcji omawianej przesłanki spójnik „oraz” oznacza, iż spełnienie tej przesłanki wymaga jednoczesnego zaistnienia obydwu jej warunków, tj. po pierwsze uzgodnienie musi obejmować podlegające zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów transgraniczne płatności pomiędzy podmiotami powiązаныmi, w rozumieniu art. 86a § 1 pkt 7 o.p., a po drugie musi zostać spełniony warunek związany z miejscem zamieszkania, siedziby lub zarządu odbiorcy płatności<sup>398</sup>.

W tym miejscu wyjaśnić należy również, że podmiotem powiązany w rozumieniu przepisów MDR jest podmiot powiązany z innym podmiotem przez co najmniej jeden z następujących sposobów:

- a) osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej uczestniczy w zarządzaniu innym podmiotem i wywiera znaczący wpływ na podmiot zarządzany,
- b) osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej uczestniczy w sprawowaniu kontroli nad innym podmiotem poprzez udział kapitałowy, który uprawnia do ponad 25% praw głosu,

---

<sup>397</sup> I. Żurkowska-Mróż, Raportowanie schematów podatkowych (MDR) – szczególne cechy rozpoznawcze, <https://ksiegowosc.infor.pl/podatki/ordynacja-podatkowa/5147085,Raportowanie-schematow-podatkowych-MDR-szczegolne-cechy-rozpoznawcze.html> (dostęp: 13.03.2022).

<sup>398</sup> W. Modzelewski, K. Radzikowski, komentarz do art. 86a o.p. [w:] Informacja..., op.cit.

- c) osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej posiada bezpośrednio lub pośrednio udział w kapitale innego podmiotu w wysokości ponad 25% kapitału, przy czym wysokość udziału pośredniego ustala się, mnożąc wysokość udziału na kolejnych poziomach, oraz uznaje się, że osoba posiadająca ponad 50% praw głosu posiada 100% tych praw,
- d) osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej jest uprawniona do co najmniej 25% zysków innego podmiotu<sup>399</sup>.

Jak wynika z przytoczonej powyżej definicji, aby uznać określony podmiot za powiązany, musi być spełnione co najmniej jedno z ww. czterech kryteriów<sup>400</sup>.

Kolejna ze szczególnych cech rozpoznawczych dotyczy uzgodnienia, w ramach którego w odniesieniu do tego samego środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej dokonywane są odpisy amortyzacyjne w więcej niż jednym państwie<sup>401</sup>. W objaśnieniach doprecyzowano, iż cecha ta dotyczy uzgodnień, w ramach których ten sam podatnik lub kilku podatników w stosunku do tego samego środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej dokona faktycznych odpisów amortyzacyjnych na podstawie przepisów prawa podatkowego różnych państw. Do sytuacji takiej może zaś dojść na skutek różnic w podatkowej kwalifikacji kosztów odpisów amortyzacyjnych w poszczególnych systemach podatkowych. Przykładem takiej sytuacji jest jednoczesna całkowita lub częściowa amortyzacja tego samego środka trwałego u jego właściciela i leasingobiorcy mających miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd w różnych państwach<sup>402</sup>.

Trzecia ze szczególnych cech rozpoznawczych obejmuje sytuacje, gdy ten sam dochód lub majątek korzysta z metod mających na celu unikanie podwójnego opodatkowania w więcej niż jednym państwie<sup>403</sup>. Z tego typu sytuacją możemy mieć do czynienia w wyniku zastosowania krajowych rozwiązań podatkowych obowiązujących w danym państwie, metod unikania podwójnego opodatkowania określonych w bilateralnych umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania czy na podstawie umów multilateralnych. Przykładem wystąpienia omawianej cechy jest sytuacja, w której podatnik może korzystać w stosunku do tego samego dochodu lub majątku z różnych metod unikania podwójnego opodatkowania na podstawie przepisów systemów

---

<sup>399</sup> Art. 86a § 1 pkt 7 o.p.

<sup>400</sup> B. Pahl, komentarz do art. 86a o.p. [w:] Ordynacja..., op.cit., s. 933.

<sup>401</sup> Art. 86a § 1 pkt 13 lit. b o.p.

<sup>402</sup> Objaśnienia, op.cit., s. 76-77.

<sup>403</sup> Art. 86a § 1 pkt 13 lit. c o.p.

podatkowych różnych państw, np. w stosunku do tej samej kwoty podatku korzysta z metody kredytu podatkowego w więcej niż jednym państwie<sup>404</sup>.

Następna szczególna cecha rozpoznawcza dotyczy sytuacji, w której 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%<sup>405</sup>. Cecha ta obejmuje sytuacje dotyczące wszelkich transferów aktywów z Polski, tj. przeniesienia wynagrodzenie poza terytorium kraju do państwa UE lub państwa trzeciego, lub pomiędzy dwoma państwami UE, lub państwem UE a państwem trzecim. Z kolei poprzez użycie określenia „przeniesienie” ustawodawca chciał podkreślić, że chodzi o każdą możliwą czynność prawną lub zdarzenie, na skutek których dochodzi do transferu aktywów. Do zmiany własności lub faktycznego przeniesienia aktywów może dojść w oparciu np. o umowę sprzedaży, leasing, najem, czy poprzez wniesienie aktywów aportem do innej spółki. Pojęcie przeniesienia aktywów w odniesieniu do przedmiotowej cechy obejmuje przeniesienie pomiędzy podmiotami powiązаныmi w rozumieniu przepisów MDR, w tym przeniesienie pomiędzy spółką a jej zakładem zagranicznym, jak również przeniesienie pomiędzy podmiotami niezależnymi<sup>406</sup>. Z niniejszą cechą będziemy mieli do czynienia również w przypadku, gdy wynagrodzenie w jednym z państw dla celów podatkowych jest równe zero, oczywiście przy jednoczesnym zachowaniu warunku różnicy w ustalonym wynagrodzeniu dla celów podatkowych między państwami wynoszącej co najmniej 25%<sup>407</sup>.

Co istotne, w kontekście wystąpienia omawianej cechy nie ma znaczenia, czy transferowane wynagrodzenie ma charakter pieniężny, czy ma inną formę. Kolejną istotną wskazówką w kontekście rozpoznania omawianej cechy jest zalecenie, by nie odczytywać jej jako odnoszącej się wyłącznie do przypadków, w których wynagrodzenie dla celów podatkowych jest ustalone bądź określone w drodze decyzji właściwego organu podatkowego. Przedmiotowa cecha będzie bowiem najczęściej obejmować sytuacje, w których odmienność w traktowaniu podatkowym określonego transferu będzie wynikała z samookreślenia przez podatników<sup>408</sup>.

Piąta szczególna cecha rozpoznawcza odnosi się do sytuacji, w której uzgodnienie może skutkować obejściem obowiązku raportowania wynikającego z ustawy o wymianie

---

<sup>404</sup> M. Olszewska, komentarz do art. 86a o.p. [w:] Ordynacja..., op.cit.

<sup>405</sup> Art. 86a § 1 pkt 13 lit. d o.p.

<sup>406</sup> Objasnienia, op.cit., s. 77.

<sup>407</sup> M. Olszewska, komentarz do art. 86a o.p. [w:] Ordynacja..., op.cit.

<sup>408</sup> Objasnienia, op.cit., s. 77.

informacji podatkowych z innymi państwami lub równoważnych ustaw, umów lub porozumień w zakresie automatycznej wymiany informacji o rachunkach finansowych, włączając umowy lub porozumienia z państwami trzecimi lub wykorzystywać brak równoważnych przepisów, umów lub porozumień lub ich niewłaściwe wdrożenie<sup>409</sup>. Niniejsza cecha dotyczy więc zasadniczo przypadków obchodzenia wszelkich przepisów dotyczących wymiany informacji podatkowych z innymi państwami. W art. 86a § 9 o.p. wskazanych zostało sześć sytuacji, w których cecha ta będzie występować. Wśród uzgodnień, które spełniają omawianą cechę, wymienione zostały m.in. uzgodnienia, w ramach których wykorzystywany jest rachunek, produkt lub inwestycja, które nie wypełniają pojęcia rachunku finansowego, lecz posiadają jego cechy; uzgodnienia, w których dochodzi do przekwalifikowania dochodu lub majątku na produkty lub płatności, które nie podlegają automatycznej wymianie informacji o rachunkach finansowych czy uzgodnienia, w których wykorzystywane są podmioty, porozumienia umowne lub struktury, które prowadzą lub których celem jest doprowadzenie do uwolnienia się od obowiązku raportowania o przynajmniej jednym posiadaczu rachunku lub przynajmniej jednej osobie kontrolującej w ramach automatycznej wymiany informacji o rachunkach finansowych<sup>410</sup>. Za przykład uzgodnienia spełniającego przedmiotową cechę posłużyć może sytuacja, w której polski rezydent podatkowy otwiera lub przenosi rachunek bankowy generujący dochody z odsetek, np. do Gruzji<sup>411</sup>.

Szosta ze szczególnych cech rozpoznawczych dotyczy uzgodnień, w których występuje nieprzejrzysta struktura własności prawnej lub trudny do ustalenia jest beneficjent rzeczywisty, o którym mowa w art. 2 ust. 2 pkt 1 u.p.p.p.f.t. Do powstania nieprzejrzystości oraz trudności w ustaleniu beneficjenta rzeczywistego dochodzi na skutek wykorzystania osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, konstrukcji lub struktur prawnych:

- 1) które nie prowadzą znaczącej działalności gospodarczej z wykorzystaniem lokalu, personelu i wyposażenia zazwyczaj wykorzystywanego w prowadzonej działalności gospodarczej;
- 2) które są zarejestrowane, zarządzane, znajdują się, są kontrolowane lub założone w jurysdykcji innej niż jurysdykcja miejsca zamieszkania, siedziby lub zarządu beneficjenta rzeczywistego aktywów będących w posiadaniu takich osób

<sup>409</sup> Art. 86a § 1 pkt 13 lit. e o.p.

<sup>410</sup> objaśnienia, op.cit., s. 78.

<sup>411</sup> I. Żurkowska-Mróż, Raportowanie schematów podatkowych (MDR) – szczególne ..., op.cit.

prawnych oraz jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, konstrukcji lub struktur prawnych;

- 3) jeżeli nie można wskazać beneficjenta rzeczywistego osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, konstrukcji lub struktur prawnych w rozumieniu przepisów ustawy o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy<sup>412</sup>.

Spełnienie tylko jednej z ww. przesłanek powoduje, że dane uzgodnienie można uznać za wypełniające definicję omawianej szczególnej cechy rozpoznawczej, co z kolei implikuje obowiązek raportowania. Analizując uzgodnienie pod kątem wystąpienia omawianej cechy, należy dochować staranności ogólnie wymaganej w stosunkach biznesowych, tj. należy dokonać weryfikacji m.in. dokumentów rejestracyjnych kontrahenta, umocowania pełnomocników kontrahenta, spełnienia przez kontrahenta obowiązku rejestracyjnego w podatku od towarów i usług, a także uzyskanych na temat kontrahenta informacji wynikających z dotychczasowej współpracy<sup>413</sup>. Staranność ta nie musi mieć charakteru szczególnej staranności, która jest charakterystyczna dla wywiadowni gospodarczych<sup>414</sup>. Powyższe nie wyklucza sytuacji w których charakter działalności danej instytucji sprawi, że taka weryfikacja będzie dokonywana. Wówczas istotne jest rzetelne wykonanie tych obowiązków i wykorzystanie uzyskanych w ich wyniku informacji w celu ustalenia spełnienia tej przesłanki. Powyższe nie wyklucza jednak sytuacji, w których charakter działalności danej instytucji może sprawić, że weryfikacja ze szczególną starannością będzie konieczna, np. w przypadku instytucji wykonującej obowiązki z zakresu przeciwdziałania praniu pieniędzy i finansowaniu terroryzmu. W takim przypadku przy weryfikacji zastosowanie powinna mieć szczególna staranność, o której mowa powyżej, w miejsce stosowanej, co do zasady, ogólnie wymaganej staranności<sup>415</sup>.

Siódma szczególna cecha rozpoznawcza dotyczy uzgodnień, które wykorzystują wprowadzone jednostronnie w danym państwie uproszczenie w stosowaniu przepisów związanych z ustalaniem cen transferowych. Ustawodawca wyjaśnia, że za uproszczenie wprowadzone jednostronnie nie uważa się uproszczenia, które wynika bezpośrednio z

---

<sup>412</sup> Art. 86a § 1 pkt 13 lit. f o.p.

<sup>413</sup> objaśnienia, op.cit., s. 79.

<sup>414</sup> Instytucja zajmująca się gromadzeniem oraz weryfikacją wiarygodności kredytowej firm. Wywiadownia sporządza i odpłatnie udostępnia raporty oraz informacje finansowe o firmach, źródło: M. Mazurek, J. Lelakowska, Encyklopedia zarządzania, [https://mfiles.pl/pl/index.php/Wywiadownia\\_gospodarcza](https://mfiles.pl/pl/index.php/Wywiadownia_gospodarcza) (dostęp: 22.05.2021).

<sup>415</sup> W. Modzelewski, K. Radzikowski, komentarz do art. 86a o.p. [w:] Informacja..., op.cit.

wytycznych OECD w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych oraz administracji podatkowych<sup>416</sup>, a także innych międzynarodowych regulacji, wytycznych lub rekomendacji w zakresie cen transferowych<sup>417</sup>. Cecha ta dotyczy uproszczeń w stosowaniu przepisów związanych z ustalaniem cen transferowych oraz przeniesieniu funkcji, ryzyka lub aktywów pomiędzy podmiotami powiązаныmi w rozumieniu przepisów MDR. Przykładem takiego jednostronnego uproszczenia będzie rozwiązanie typu „bezpieczna przystań” (ang. *Safe harbour*) dla pożyczek, kredytów oraz emisji obligacji wprowadzone do podatku dochodowego od osób prawnych<sup>418</sup> oraz podatku dochodowego od osób fizycznych<sup>419</sup> z początkiem 2019 r. Z kolei jednostronnym uproszczeniem w rozumieniu przepisów MDR nie będzie ww. rozwiązanie typu „bezpieczna przystań” w odniesieniu do „usług o niskiej wartości dodanej”<sup>420</sup>, jako wynikająca z wytycznych OECD<sup>421</sup>.

Ósmą szczególną cechą rozpoznawczą, o której mowa w art. 86a § 1 pkt 13 lit. h o.p., spełnia uzgodnienie, w ramach którego dochodzi do przeniesienia między podmiotami powiązаныmi trudnych do wyceny wartości niematerialnych w rozumieniu przepisów MDR. Przez przeniesienie, podobnie jak miało to miejsce w przypadku szczególnej cechy rozpoznawczej, o której mowa w art. 86a § 1 pkt 13 lit. d o.p., należy rozumieć każdy rodzaj transferu.

Jak już wskazano powyżej, w o.p. zawarta została definicja legalna trudnych do wyceny wartości niematerialnych. Zgodnie z art. 86a § 1 pkt 14 o.p. pod pojęciem tym należy rozumieć wartości niematerialne, w tym wartości prawne, a także prawa do tych wartości, które w momencie ich przenoszenia między podmiotami powiązаныmi, po pierwsze nie miały wiarygodnie określonej wartości porównywalnej, a po drugie prognozy przyszłych przepływów pieniężnych lub spodziewanych przychodów z tych wartości lub założenia zastosowane przy ich wycenie obarczone były wysokim poziomem niepewności. Zastosowanie takiej definicji znajduje swoje uzasadnienie w tym, że użycie pojęcia wartości niematerialnych i prawnych sugeruje odniesienie do regulacji prawa bilansowego<sup>422</sup>, w szczególności zaś ustawy o rachunkowości. W tym miejscu warto również podkreślić, że w anglojęzycznej wersji dyrektywy MDR pojęcie „trudnych do

<sup>416</sup> Więcej: OECD (2017) OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, [https://read.oecd.org/10.1787/tpg-2017-en?\\_ga=2.75955669.1374574382.1621779665-1304328439.1621779655](https://read.oecd.org/10.1787/tpg-2017-en?_ga=2.75955669.1374574382.1621779665-1304328439.1621779655) (dostęp: 22.05.2021).

<sup>417</sup> Art. 86a § 1 pkt 13 lit. g o.p.

<sup>418</sup> Art. 11g u.p.d.o.p.

<sup>419</sup> Art. 23s u.p.d.o.f.

<sup>420</sup> Art. 23r u.p.d.o.f. i art. 11f u.p.d.o.p.

<sup>421</sup> Objasnienia, op.cit., s. 79-80.



wyceny wartości niematerialnych” określa termin *intangibles*. Termin ten na gruncie regulacji o cenach transferowych ma daleko szersze znaczenie niż „wartości niematerialne i prawne”, odnosząc się również do dóbr (wartości) niematerialnych nieodzwierciedlonych w księgach, a mających ekonomiczną wartość, rozumianą najczęściej jako potencjał do generowania zysków. Wśród przykładów wartości niematerialnych wymienia się bazy klientów, relacje z klientami albo wizerunek maskotki marki<sup>423</sup>. Ustawodawca podkreślił również, że osiągnięcie celów dyrektywy MDR wymagało wprowadzenia nowej definicji, gdyż posłużenie się obowiązującym na gruncie ustawy o rachunkowości pojęciem „wartości niematerialne i prawne” mogłoby doprowadzić do zawężenia definicji w stosunku do wymagań dyrektywy MDR. Z uwagi na powyższe zastosowanych w omawianej definicji określeń „wartości niematerialne” oraz „wartości prawne” nie należy utożsamiać z pojęciem „wartości niematerialne i prawne”<sup>424</sup>. Przedmiotowe pojęcie ma zastosowanie do transakcji między podmiotami powiązanymi. W literaturze podkreśla się, że przenoszenie trudnej do wyceny wartości niematerialnej tylko pomiędzy podmiotami powiązanymi, tj. wartość niematerialna nie jest udostępniana podmiotom trzecim, może nie mieć wiarygodnie określonej wartości porównywalnej, gdyż nie jest oferowana na wolnym rynku. Powyższe nie oznacza w żadnym razie, że taka wartość niematerialna nie posiada żadnej wartości<sup>425</sup>.

---

<sup>422</sup> Prawo bilansowe w Polsce regulowane jest przez ustawę o rachunkowości; ustawę z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym; Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej oraz Międzynarodowe Standardy Rachunkowości wydane przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (zob. Ministerstwo Finansów, Rozporządzenia Komisji Europejskiej przyjmujące określone Międzynarodowe Standardy Rachunkowości, <https://www.gov.pl/web/finanse/rozporzadzenia-komisji-europejskiej-przyjmujace-okreslone-miedzynarodowe-standardy-rachunkowosci> (dostęp: 17.05.2022), z kolei Międzynarodowe Standardy Rachunkowości opublikowane przez Komisję Europejską do dnia 23 października 2018 r. dostępne są na: Archiwalna strona Ministerstwa Finansów, Rozporządzenia Komisji Europejskiej przyjmujące określone międzynarodowe standardy rachunkowości, [https://mf-arch2.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/rachunkowosc/miedzynarodowe-standardy-rachunkowosci/-/asset\\_publisher/ho6Q/content/rozporzadzenia-komisji-europejskiej-przyjmujace-okreslone-miedzynarodowe-standardy-rachunkowosci?redirect=https%3A%2F%2Fwww.mf.gov.pl%2Fministerstwo-finansow%2Fdzialalnosc%2Frachunkowosc%2Fmiedzynarodowe-standardy-rachunkowosci%3Fp\\_p\\_id%3D101\\_INSTANCE\\_ho6Q%26p\\_p\\_lifecycle%3D0%26p\\_p\\_state%3Dnormal%26p\\_p\\_mode%3Dview%26p\\_p\\_col\\_id%3Dcolumn-2%26p\\_p\\_col\\_count%3D1#p\\_p\\_id\\_101\\_INSTANCE\\_ho6Q\\_](https://mf-arch2.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/rachunkowosc/miedzynarodowe-standardy-rachunkowosci/-/asset_publisher/ho6Q/content/rozporzadzenia-komisji-europejskiej-przyjmujace-okreslone-miedzynarodowe-standardy-rachunkowosci?redirect=https%3A%2F%2Fwww.mf.gov.pl%2Fministerstwo-finansow%2Fdzialalnosc%2Frachunkowosc%2Fmiedzynarodowe-standardy-rachunkowosci%3Fp_p_id%3D101_INSTANCE_ho6Q%26p_p_lifecycle%3D0%26p_p_state%3Dnormal%26p_p_mode%3Dview%26p_p_col_id%3Dcolumn-2%26p_p_col_count%3D1#p_p_id_101_INSTANCE_ho6Q_) (dostęp: 17.05.2022)), a także Krajowe Standardy Rachunkowości wydawane przez Komitet Standardów Rachunkowości (zob. Ministerstwo Finansów, Krajowe Standardy Rachunkowości <https://www.gov.pl/web/finanse/krajowe-standardy-rachunkowosci> (dostęp: 17.05.2022)), źródło: K. Bitner, J. Rusin, Encyklopedia zarządzania, Ustawa o rachunkowości, [https://mfiles.pl/pl/index.php/Ustawa\\_o\\_rachunkowo%C5%9Bci](https://mfiles.pl/pl/index.php/Ustawa_o_rachunkowo%C5%9Bci) (dostęp: 17.05.2021).

<sup>423</sup> W. Modzelewski, K. Radzikowski, komentarz do art. 86a o.p. [w:] Informacja..., op.cit. Tak również: E. Zaniewicz, Raportowanie schematów podatkowych przez biura rachunkowe, LEX/el. 2019.

<sup>424</sup> Uzasadnianie..., op.cit., s. 127.

<sup>425</sup> W. Modzelewski, K. Radzikowski, komentarz do art. 86a o.p. [w:] Informacja..., op.cit.

Ostatnia szczególna cecha rozpoznawcza, o której mowa w art. 86a § 1 pkt 13 lit. i o.p., zaistnieje w przypadku, gdy na skutek uzgodnienia pomiędzy podmiotami powiązаныmi dojdzie do przeniesienia funkcji, ryzyka lub aktywów, jeżeli przewidywany roczny wynik finansowy podmiotu przenoszącego lub podmiotów przenoszących przed odsetkami i opodatkowaniem (EBIT<sup>426</sup>) w 3-letnim okresie po tym przeniesieniu wyniósłby mniej niż 50% przewidywanego rocznego EBIT, gdyby nie dokonano przeniesienia. W odniesieniu do przedmiotowej cechy zastosowanie będą miały rozwiązania z zakresu uproszczenia, wskazane przy omawianiu siódmej szczególnej cechy rozpoznawczej (art. 86a § 1 pkt 13 lit. g o.p.).

### 3.3. Inne szczególne cechy rozpoznawcze

Pierwszą definicją zawartą w przepisach MDR jest pojęcie innej szczególnej cechy rozpoznawczej. Zgodnie z definicją legalną wskazanego pojęcia zamieszczoną w art. 86a § 1 pkt 1 o.p. przez inną szczególną cechę rozpoznawczą należy rozumieć właściwość uzgodnienia polegającą na tym, że spełniony jest co najmniej jeden z czterech wskazanych w ww. przepisie warunków. Zaznaczyć należy, że przedmiotowa definicja została skonstruowana przez enumeratywne wymienienie przesłanek omawianej cechy<sup>427</sup>.

Podkreślić należy, że podobnie jak ma to miejsce w przypadku szczególnej cechy rozpoznawczej, wystąpienie innej szczególnej cechy rozpoznawczej znamionuje wystąpienie schematu podatkowego. W przypadku wystąpienia innej szczególnej cechy rozpoznawczej uzgodnienie nie musi spełniać jednocześnie kryterium głównej korzyści, aby mogło być uznane za schemat podatkowy. Wystąpienie innych szczególnych cech rozpoznawczych nie jest badane w przypadku schematów podatkowych transgranicznych.

W przypadku cech, o których mowa w art. 86a § 1 pkt 1 o.p., ustawodawca określił dodatkowe kryterium przedmiotowe. Zgodnie z tym kryterium, w przypadku przekroczenia określonych progów kwotowych, podmiot obrotu gospodarczego będzie zobowiązany do zaraportowania o uzgodnieniu spełniającym jedną z przesłanek innej szczególnej cechy rozpoznawczej<sup>428</sup>.

Przechodząc do pierwszej przesłanki, wystąpienia innej szczególnej cechy rozpoznawczej, należy wskazać, że zachodzi ona w sytuacji, gdy wpływ na część

---

<sup>426</sup> Ang. Earnings before deducting interest and taxes – zysk operacyjny, czyli zysk przed odliczeniem podatków i odsetek, źródło: C.B. Murphy, Earnings Before Interest and Taxes (EBIT): How to Calculate with Example, <https://www.investopedia.com/terms/e/ebit.asp> (dostęp: 31.08.2022).

<sup>427</sup> W. Modzelewski, K. Radzikowski, komentarz do art. 86a o.p. [w:] Informacja..., op.cit.

<sup>428</sup> Objaśnienia, op.cit., s. 81.

odroczonej 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<sup>429</sup>. W przypadku pierwszej z przesłanek omawianej cechy analizie jest poddawany sposób, w jaki dane uzgodnienie ma wpływ na część odroczonej podatku dochodowego lub aktywa albo rezerwy z tytułu podatku odroczonego u korzystającego<sup>430</sup>.

Celem wprowadzenia wskazanej powyżej przesłanki było objęcie obowiązkiem raportowania uzgodnień mających na celu optymalizację podatkową poprzez odroczenie wykazania przychodów lub kosztów podatkowych. W przypadku wskazanych powyżej praktyk obowiązek raportowania aktualizuje się, gdy wpływ na część odroczonej podatku dochodowego, wynikający lub oczekiwany w związku z wykonaniem uzgodnienia, posiada dwie cechy. Po pierwsze jest dla korzystającego istotny w rozumieniu przepisów o rachunkowości, a po drugie przekracza łącznie kwotę 5.000.000 zł w trakcie roku kalendarzowego. Ocena przywołanych powyżej cech, tj. istotności oraz zasady ustalania części odroczonej podatku, odbywa się na podstawie przepisów ustaw szczególnych<sup>431</sup>.

W objaśnieniach podkreślono, że nie w każdym przypadku, w którym wygenerowane zostaną aktywa lub rezerwa z tytułu odroczonego podatku, automatycznie powstanie obowiązek raportowania, co było powodem uzasadnionych obaw podatników<sup>432</sup>. Uczestnicy obrotu gospodarczego nie muszą bowiem informować Szefa KAS, o sytuacjach, w których na część odroczonej podatku dochodowego wpływ mają powszechne i standardowe czynności wykonywane przez podatników na zasadach prawa bilansowego. Wśród przykładów sytuacji niepodlegających raportowaniu wymienia się m.in. transakcje typu *buy-sell back* i *sell-buy back* (dokonywane standardowo w działalności banków), sytuacje, gdzie powstanie aktywa lub rezerwy z tytułu podatku odroczonego wynika z wyceny bilansowej aktywów i pasywów do wartości godziwej czy sytuacje, gdy wpływ na część odroczonej podatku wynika z różnego ujęcia w czasie kosztów remontów dla celów bilansowych i podatkowych<sup>433</sup>.

---

<sup>429</sup> Art. 86a § 1 pkt 1 lit. a o.p.

<sup>430</sup> Objąsniienia, op.cit., s. 81.

<sup>431</sup> W. Modzelewski, K. Radzikowski, komentarz do art. 86a o.p. [w:] Informacja..., op.cit.

<sup>432</sup> B. Matusik, P. Chodziński, Raportowanie schematów podatkowych – nowe obowiązki dla firm, <https://www.rp.pl/podatki/art9486191-raportowanie-schematow-podatkowych-nowe-obowiazki-dla-firm> (dostęp: 5.09.2022).

<sup>433</sup> Objąsniienia, op.cit., s. 81 -82.

Kolejna z przesłanek, zdefiniowana w art. 86a § 1 pkt 1 lit. b o.p., dotyczy sytuacji, w której 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<sup>434</sup>. Przedmiotowa cecha dotyczy więc hipotecznego podatku, który zostałby pobrany w trakcie roku podatkowego, gdyby w danym przypadku nie miały zastosowania przepisy odpowiedniej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania lub krajowe zwolnienia podatkowe. Z kolei w przypadku wypłat podlegających podatkowi u źródła analiza omawianej przesłanki powinna polegać na oszacowaniu hipotetycznej wartości podatku podlegającego pobraniu przez płatnika w danym roku kalendarzowym<sup>435</sup>.

Oceniając czy w określonej sytuacji zachodzi omawiana przesłanka, analizie należy poddać cały zespół czynności składających się na uzgodnienie, a nie pojedyncze operacje. Sztuczny podział płatności transgranicznych na transakcje, w wyniku których wartość hipotetycznego podatku u danego podatnika wyniosłaby mniej niż 5.000.000 zł, nie wyklucza zaistnienia obowiązku raportowania. Aktualizacja obowiązku raportowego może nastąpić, zwłaszcza w sytuacji, gdy z tytułu transakcji, którą sztucznie podzielono, kwota hipotetycznego podatku przekroczyłaby kwotę 5.000.000 zł. Jak już wskazano powyżej, ocenie podlega cała sekwencja czynności, których rezultatem jest obowiązek dokonania płatności, a nie pojedynczy transfer środków pieniężnych. Powyższe nie oznacza oczywiście, że wykluczone są przypadki, gdy pojedyncze płatności mogą stać się przedmiotem informacji przekazywanej Szeferowi KAS. Pojedyncze płatności będą przedmiotem raportowania przez korzystającego, gdy płatności te będą stanowiły element schematu podatkowego lub korzyść podatkową<sup>436</sup>. Spełnienie przez uzgodnienie omawianej przesłanki innej szczególnej cechy rozpoznawczej nie oznacza, że korzystający, który zastosował takie uzgodnienie, dopuszcza się agresywnej optymalizacji podatkowej. Jak już bowiem wielokrotnie wskazywano w ramach niniejszej dysertacji, zakwalifikowanie czynności do schematu w oparciu o przepisy MDR nie jest

---

<sup>434</sup> D. Andrychowska, Schematy podatkowe MDR – inne szczególne cechy rozpoznawcze, <https://www.fir.pl/news/897/schematy-podatkowe-mdr-inne-szczegolne-cechy-rozpoznawcze> (dostęp: 10.09.2022).

<sup>435</sup> W. Modzelewski, K. Radzikowski, komentarz do art. 86a o.p. [w:] Informacja..., op.cit.

<sup>436</sup> W. Modzelewski, K. Radzikowski, komentarz do art. 86a o.p. [w:] Informacja..., op.cit.

tożsame z objęciem tych czynności zakresem zastosowania ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania bądź też klauzul szczegółowych<sup>437</sup>.

Trzecia z przesłanek omawianej cechy dotyczy sytuacji, w której dochodzi do osiągnięcia przez nierezydenta<sup>438</sup> dochodu (przychodu) w danym roku kalendarzowym w wysokości przekraczającej 25.000.000 zł. Badając, czy uzgodnienie spełnia omawianą cechę, co do zasady należy wziąć pod rozwagę czynność lub zespół czynności, w wyniku której osiągnięty zostanie dochód spełniający warunek wskazany w art. 86a § 1 pkt 1 lit. b o.p., a nie sam dochód (przychód), który jest efektem wdrożenia uzgodnienia. Powyższe nie wyklucza zaistnienia obowiązku raportowania w stosunku do osiągniętego dochodu. Może on podlegać raportowaniu jako czynność będąca elementem zastosowanego schematu podatkowego lub stanowiąca korzyść podatkową wynikającą ze schematu<sup>439</sup>. Test pozwalający ocenić, czy w przypadku dochodów (przychodów) danego nierezydenta zachodzi omawiana cecha rozpoznawcza, polega na zsumowaniu wszystkich dochodów (przychodów) wypłacanych nierezydentowi lub oczekiwanych przez niego w danym roku kalendarzowym, bez względu na źródło ich powstania. Podkreślić należy, że w ramach wskazanego powyżej testu zsumowaniu podlegają wyłącznie dochody (przychody) nierezydenta, co do których w Polsce powstaje ograniczony obowiązek podatkowy<sup>440</sup>. Z tego też względu do sumy nie należy dodawać dochodu osiągniętego z tytułu transakcji towarowych. Obowiązkiem raportowania w zakresie omawianej cechy rozpoznawczej mogą być objęte wypłaty na rzecz nierezydentów z tytułu np. płatności związanych z wypłatą dywidendy, należności odsetkowych czy należności licencyjnych oraz płatności o innym charakterze. Podobnie jak w przypadku drugiej z omawianych cech rozpoznawczych, tak i w tym przypadku wystąpienie omawianej cechy nie oznacza automatycznie, że mamy do czynienia z agresywną optymalizacją podatkową<sup>441</sup>.

Ostatnia inna szczególna cecha rozpoznawcza, wskazana w art. 86a § 1 pkt 1 lit. d o.p., dotyczy przypadku, gdy 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<sup>442</sup>, a podlegającym faktycznej zapłacie podatkiem

<sup>437</sup> objaśnienia, op.cit., s. 83.

<sup>438</sup> Podatnik w rozumieniu art. 3 ust. 2a u.p.d.o.f. lub art. 3 ust. 2 u.p.d.o.p.

<sup>439</sup> objaśnienia, op.cit., s. 83.

<sup>440</sup> W. Modzelewski, K. Radzikowski, komentarz do art. 86a o.p. [w:] Informacja..., op.cit.

<sup>441</sup> objaśnienia, op.cit., s. 83-84.

<sup>442</sup> Podatnik w rozumieniu art. 3 ust. 1 u.p.d.o.f. lub art. 3 ust. 1 u.p.d.o.p.

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. Powyższa sytuacja dotyczy również podatku obliczonego hipotetycznie<sup>443</sup>. Analizując, czy uzgodnienie spełnia omawianą cechę rozpoznawczą, trzeba przeprowadzić analogiczny test jak w przypadku innej szczególnej cechy rozpoznawczej, o której mowa w art. 86a § 1 pkt 1 lit. c o.p., tj. trzeba zsumować obliczony hipotetycznie podatek, który zostałby w danym roku kalendarzowym wypłacony przez danego korzystającego w związku z wykonanym uzgodnieniem, bez względu na źródło jego powstania<sup>444</sup>.

Ustalenie, czy dane uzgodnienie spełnia ostatnią inną szczególną cechę rozpoznawczą, polega na obliczeniu wartości hipotetycznego podatku w oparciu o publicznie dostępne dane dotyczące systemu podatkowego danego kraju lub w oparciu o dane otrzymane przez podmiot zobligowany do raportowania od zagranicznych współpracowników twórcy schematu podatkowego. Przedmiotowej cechy rozpoznawczej nie można uznać za spełnioną, jeśli dane niezbędne do ustalenia podatku obliczonego hipotetycznie będą stanowiły tajemnicę przedsiębiorstwa, a jednocześnie podmiot, na którym ciąży obowiązek raportowania, takich danych nie posiada. Jeżeli w przypadku analizowanego uzgodnienia nie jest możliwe ustalenie podatku obliczonego hipotetycznie jedynie z niektórych źródeł podlegających sumowaniu, należy zsumować wartości hipotetycznie obliczonego podatku na podstawie dostępnych informacji<sup>445</sup>. W normalnych relacjach biznesowych pomiędzy podmiotami powiązаныmi nie powinna zachodzić sytuacja, w której informacje pozwalające na ustalenie podatku obliczonego hipotetycznie będą objęte tajemnicą przedsiębiorstwa<sup>446</sup>.

### **3.4. Wątpliwości interpretacyjne związane z nieprecyzyjnym zdefiniowaniem cech rozpoznawczych**

W pierwszej kolejności podkreślić należy, że cechy rozpoznawcze mają kluczowe znaczenie z punktu widzenia przepisów MDR i nakładanych przez nie obowiązków sprawozdawczych. Wystąpienie przynajmniej jednej ogólnej cechy rozpoznawczej, szczególnej cechy rozpoznawczej lub innej szczególnej cechy rozpoznawczej (dalej łącznie: cechy rozpoznawcze) stanowi warunek *sine qua non* wystąpienia schematu

<sup>443</sup> M. Olszewska, komentarz do art. 86a o.p. [w:] Ordynacja..., op.cit.

<sup>444</sup> objaśnienia, op.cit., s. 84.

<sup>445</sup> W. Modzelewski, K. Radzikowski, komentarz do art. 86a o.p. [w:] Informacja..., op.cit.

<sup>446</sup> objaśnienia, op.cit., s. 84.

podatkowego. Mając na uwadze, jak fundamentalne znaczenie w kontekście całej instytucji mają cechy rozpoznawcze, wydawałoby się, że powinny być one określone w sposób jasny, przejrzysty i przede wszystkim precyzyjny. Jak jednak wynika z analizy poszczególnych cech rozpoznawczych, definicje cech rozpoznawczych są źródłem rozlicznych wątpliwości interpretacyjnych i problemów w praktycznym stosowaniu przepisów MDR.

Definicja schematu podatkowego zakreślona w art. 86a § 1 pkt 10 o.p. ma zastosowanie, w sytuacji gdy dane uzgodnienie posiada co najmniej jedną z cech rozpoznawczych wskazanych w przepisach MDR. Pierwszą rzeczą, o jakiej adresaci przepisów MDR muszą pamiętać, jest to, że w zależności od tego, czy mamy do czynienia ze schematem podatkowym transgranicznym, czy tzw. schematem podatkowym krajowym, uzgodnienia te należy badać pod kątem wystąpienia różnych cech rozpoznawczych. W przypadku schematu podatkowego krajowego zastosowanie będą miały wszystkie rodzaje cech rozpoznawczych. Natomiast uzgodnienia spełniające kryterium transgraniczne są badane wyłącznie pod kątem wystąpienia jednej z ogólnych cech rozpoznawczych, o których mowa w art. 86a § 1 pkt 6 lit. a-h o.p., lub jednej ze szczególnych cech rozpoznawczych. Ogólne cechy rozpoznawcze wskazane w art. 86a § 1 pkt 6 lit. i-k o.p. nie występują na gruncie dyrektywy MDR i zostały dodane przez polskiego ustawodawcę w procesie implementacji<sup>447</sup>.

Trudność związaną z cechami rozpoznawczymi stanowi fakt, że pod względem redakcyjnym dotycząca ich regulacja jest skomplikowana. Ustawodawca wyodrębnił aż trzy kategorie różnych cech rozpoznawczych, o myląco podobnych nazwach, na podstawie których trzeba dokonać identyfikacji schematu podatkowego. Podział cech rozpoznawanych na ogólną, szczególną i inną szczególną cechę rozpoznawczą, zwłaszcza z punktu widzenia przeciętnego uczestnika obrotu gospodarczego, wydaje się bezzasadny. Zdaniem przedstawicieli prawa podatkowego zasadniejsze byłoby zachowanie zastosowanego w Dyrektywie MDR podziału cech rozpoznawczych na dwie kategorie i stworzenie szerokiej pojęciowo definicji szczególnej cechy rozpoznawczej w miejsce podziału na szczególne i inne szczególne cechy rozpoznawcze. Powyższe nie prowadziłyby do niepotrzebnej multiplikacji terminów<sup>448</sup>.

Kolejnym problemem, jaki napotykają adresaci przepisów MDR w związku z cechami rozpoznawczymi, zaraz po ich skomplikowanej strukturze, jest obszerność ich

<sup>447</sup> E. Banaszak, Polskie cechy rozpoznawcze w raportowaniu MDR, <https://blog-tpa.pl/2021/08/17/polskie-cechy-rozpoznawcze-w-raportowaniu-mdr/> (dostęp: 13.03.2022).

<sup>448</sup> W. Modzelewski, K. Radzikowski, komentarz do art. 86a o.p. [w:] Informacja..., op.cit.

definicji legalnych. Definicje cech rozpoznawczych zostały skonstruowane poprzez wyliczenie przesłanek, jakie muszą się ziścić, aby można było uznać, że w danym stanie faktycznym mamy do czynienia z ogólną, szczególną bądź inną szczególną cechą rozpoznawczą. Taki kazuistyczny charakter definicji cech rozpoznawczych, zwłaszcza ogólnej i szczególnej cechy rozpoznawczej (w ich przypadkach mamy do czynienia odpowiednio z 11 i 9 przesłankami), powoduje, że przeciętni uczestnicy obrotu gospodarczego mają duże problemy z usystematyzowaniem tych pojęć i ustaleniem, jakie zdarzenia są przesłankami decydującymi o wystąpieniu cech rozpoznawczych.

Kolejnym źródłem wątpliwości, tym razem związanych z pojęciami szczególnej cechy rozpoznawczej oraz innej szczególnej cechy rozpoznawczej, jest fakt, że ustawodawca, tworząc ich definicje legalne, w dużej mierze odwoływał się do zdarzeń mających miejsce nie u samego podatnika, a u podmiotów trzecich, np. u odbiorców płatności. Uczestnik obrotu gospodarczego nie zawsze jest w stanie zweryfikować, czy np. w odniesieniu do tego samego środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej dokonywane są odpisy amortyzacyjne w więcej niż jednym państwie (szczególna cecha rozpoznawcza art. 86a § 1 pkt 13 lit. b o.p.). Powyższe rodzi zaś u adresatów przepisów MDR uzasadnione obawy, że w przypadku gdy nie zraportują Szefowi KAS o schemacie podatkowym z uwagi na to, iż nie wiedzieli, że określona cecha wystąpiła w innym podmiocie, narażą się na horrendalnie wysokie sankcje z tego tytułu. Ogólny wydzwitek objaśnień oraz przyjęcie założenia racjonalności ustawodawcy każą sądzić, że jeżeli uczestnik obrotu gospodarczego rzeczywiście nie miał wiedzy na temat zaistnienia cechy rozpoznawczej, wówczas nie ciąży na nim obowiązek przekazania Szefowi KAS informacji o danym uzgodnieniu. Według wiedzy uczestnika obrotu gospodarczego, uzgodnienie to nie spełnia wówczas definicji schematu podatkowego. Jednocześnie nie sposób nie zauważyć, że w objaśnieniach nie wskazano w jednoznaczny sposób, że w takim przypadku nie aktualizuje się obowiązek raportowy. Powyższe zaś każe zachować podatnikom dużą dozę ostrożności przy weryfikowaniu uzgodnień podatkowych pod kątem występowania ogólnych i szczególnych cech rozpoznawczych. Podatnicy nie powinni też przyjmować z góry, że brak wiedzy zwalnia ich z obowiązku raportowego<sup>449</sup>. Problematyczne może być również wykazanie przed organami podatkowymi, że wiedzy tego rodzaju podatnik nie posiadał.

---

<sup>449</sup> M. Samborska, Schematy podatkowe – cechy i kryterium głównej korzyści, <https://grantthornton.pl/publikacja/schematy-podatkowe-cechy-i-kryterium-glownej-korzysci/> (dostęp: 31.05.2021).



Następnym przykładem szczególnej cechy rozpoznawczej trudnej do zastosowania w praktyce jest określona w art. 86a § 1 ust. 13 lit. i o.p. cecha związana z przeniesieniem pomiędzy podmiotami powiązаныmi funkcji, ryzyka lub aktywów (z wpływem na EBIT). W przypadku przedmiotowej cechy podatnicy mają trudności np. z ustaleniem, czy taka cecha powinna być uznana za spełnioną w przypadku połączenia spółek, w ramach którego spółka przejmująca jest sukcesorem funkcji, ryzyka lub aktywów spółki podlegającej przejściu. Nie mniej problematyczna może okazać się również szczególna cecha rozpoznawcza, o której mowa w art. 86a § 1 ust. 13 lit. h o.p., związana z przenoszeniem wartości niematerialnych. W przypadku tej cechy rozpoznawczej trudności następcza np. ustalenie, co stanowi przedmiotową wartość niematerialną oraz na ile aktywa zidentyfikowane, jako wartość niematerialna, mają być przedmiotem realizowanego przeniesienia oraz w jakim stopniu jej wartość ma kreować wartość przenoszonego zbioru. Doradcy podatkowi jako przykład sytuacji, w której trudno ostatecznie ustalić, czy występuje przedmiotowa cecha, wskazują przypadek przeniesienia całości przedsiębiorstwa, w którym zidentyfikowano bazę kontaktów z klientami<sup>450</sup>.

Źródłem problemów z praktycznym stosowaniem ogólnej cechy rozpoznawczej jest z kolei fakt, iż w definicji legalnej ww. cechy ustawodawca zastosował wiele nieprecyzyjnych określeń, np. znacznie ujednoliconą dokumentacją, oraz teoretycznych, w zasadzie obiektywnie niesprawdzalnych kryteriów, np. „należy przyjąć, że rozsądnie działający promotor lub korzystający [...] chcieliby, żeby co najmniej jedno ze zobowiązań [...] było faktycznie respektowane”<sup>451</sup>. Specjaliści z zakresu prawa podatkowego zwracają uwagę, że na gruncie stosowania przepisów MDR w zakresie dotyczącym schematów podatkowych krajowych najwięcej problemów praktycznych powstaje właśnie przy określeniu, czy w przypadku danego uzgodnienia występuje ogólna cecha rozpoznawcza<sup>452</sup>. Jak podkreśla się w literaturze, stosowanie pojęć nieostrych przez prawodawcę ma zapewnić elastyczność testu prawnego, tak by pozostawał on aktualny mimo zmian społecznych czy gospodarczych. Zapewnienie elastyczności testu prawnego nie może jednak przesłaniać wartości nadrzędnych, jakie powinny przyświecać prawodawcy, tj. pewności prawa oraz jego legalności. Powyższe

---

<sup>450</sup> M.K. Wiśniewski, MDR a M&A – praktyczne problemy przy raportowaniu transakcji, *Frontiers in tax*, marzec 2020, <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/pl/pdf/2020/03/pl-pl-frontiers-in-tax-marzec-2020.pdf> (dostęp: 31.05.2021), s. 26-28.

<sup>451</sup> Art. 86a § 1 pkt 6 lit. k o.p.

<sup>452</sup> M. Samborska, Schematy podatkowe – cechy..., op.cit.

oznacza, że stosowanie pojęć niedookreślonych jest dopuszczalne, a niekiedy nawet pożądanе, nie może jednak być używane w nadmiarze, tak by nie naruszyć bezpieczeństwa prawnego przejawiającego się tym, że przepisy podatkowe muszą być dookreślone w stopniu pozwalającym podatnikowi na określenie, jak powinien się zachować<sup>453</sup>. Podatnik, czytając przepisy podatkowe go dotyczące, powinien być w stanie je zrozumieć<sup>454</sup>.

Nie mniej trudne do interpretacji są inne szczególne cechy rozpoznawcze. Wystąpienie na gruncie uzgodnienia którejś z przesłanek innej szczególnej cechy rozpoznawczej powoduje, że nabywa ono status schematu podatkowego krajowego. Cechy te dotyczą wyłącznie krajowych schematów podatkowych z tego względu, iż nie występują one na gruncie dyrektywy MDR. Ich wprowadzenie do polskich przepisów MDR stanowiło wyłącznie wyraz inwencji polskiego prawodawcy<sup>455</sup>. Z uwagi na powyższe, inne szczególne cechy rozpoznawcze mają specyficzną konstrukcję, odbiegającą od standardu cech przewidzianych w dyrektywę MDR. Unijny legislator, konstruując ogólne i szczególne cechy rozpoznawcze, odwoływał się do ogólnych kryteriów. Polski ustawodawca zdecydował się zaś na wprowadzenie w definicji innej szczególnej cechy rozpoznawczej kryterium kwotowego, co wcale nie okazało się lepszym rozwiązaniem. W praktyce próby wykalkulowania przez uczestników obrotu gospodarczego, czy spełniają oni określone przez ustawodawcę progi kwotowe, może okazać się niezwykle problematyczne. Nie jest bowiem jasne, na jakiej podstawie powinni oni ustalać przyszłe dochody (przychody) wynikające lub oczekiwane w związku z wykonaniem uzgodnienia, tj. czy uczestnicy obrotu gospodarczego powinni w tym celu np. sporządzać specjalne prognozy. Nie wiadomo również, jak adresaci przepisów MDR powinni postąpić, jeżeli np. po wdrożeniu uzgodnienia, co do którego prognozowano, iż przepływy pieniężne do nierezydenta nie przekroczą kwoty 25.000.000 zł, ale w praktyce okaże się, że rzeczywiste przepływy są jednak wyższe i przekraczają zakresłyony przez ustawodawcę próg kwotowy<sup>456</sup>.

---

<sup>453</sup> A. Justyńska, Klauzule ogólne przeciwko unikaniu opodatkowania w polskim prawie podatkowym a ochrona praw podatnika, „Monitor Podatkowy” 2019, nr 3, s. 19-24.

<sup>454</sup> J. Glumińska-Pawlic, Zmienność prawa podatkowego a zasada pewności opodatkowania [w:] Zasada pewności w prawie podatkowym, red. A. Kaźmierczyk, A. Franczak, Warszawa 2018, s. 51.

<sup>455</sup> E. Banaszak, Polskie cechy rozpoznawcze..., op.cit.

<sup>456</sup> M.K. Wiśniewski, MDR..., op.cit.

## **4. Zakres podmiotowy obowiązku raportowania**

### **4.1. Podmioty zobowiązane do raportowania**

#### **4.1.1. Podmioty raportujące na gruncie dyrektywy MDR**

Na gruncie dyrektywy MDR wyróżniono tylko dwie kategorie podmiotów zobowiązanych do raportowania, tj. właściwego podatnika oraz pośrednika. W polskich przepisach MDR pojęciu właściwego podatnika odpowiada pojęcie korzystającego. W mniej oczywisty sposób ustawodawca zaimplementował pojęcie pośrednika. Polski prawodawca podzielił przedmiotową definicję na dwie kategorie i w miejsce jednego pojęcia wprowadził dwa oddzielne, tj. pojęcie promotora i pojęcie wspomagającego.

Na gruncie dyrektywy MDR pojęcie „właściwy podatnik” 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<sup>457</sup>.

Z kolei pojęcie „pośrednik” zastosowane na gruncie dyrektywy MDR oznacza osobę, która opracowuje, wprowadza do obrotu, organizuje lub udostępnia do wdrożenia podlegające zgłoszeniu uzgodnienie transgraniczne lub zarządza wdrażaniem takiego uzgodnienia. Tej części pojęcia „pośrednik” co do zasady odpowiada zastosowane na gruncie polskich przepisów MDR pojęcie promotora. Dodatkowo w dyrektywie MDR dookreślono, że termin pośrednika obejmuje również osobę, 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. Ta część unijnej definicji co do zasady odpowiada pojęciu „wspomagającego”. Na gruncie dyrektywy MDR w definicji wspomagającego dodatkowo zawarto zastrzeżenie, że każdej osobie musi przysługiwać prawo do udowodnienia, że nie zdawała sobie sprawy lub że nie można było racjonalnie oczekiwać, by zdawała sobie sprawę, że jest zaangażowana w podlegające zgłoszeniu uzgodnienie transgraniczne. W tym celu taka osoba może powołać się na wszystkie stosowne fakty i

---

<sup>457</sup> Art. 3 pkt 22 dyrektywy Rady 2011/16/UE w brzmieniu nadanym dyrektywą MDR.

okoliczności, a także dostępne informacje i swoją odpowiednią wiedzę fachową i orientację.

Dyrektywa MDR wprowadza również kryterium, zgodnie z którym uznanie danej osoby za pośrednika jest możliwe wówczas, gdy spełnia ona co najmniej jeden z następujących warunków dodatkowych:

- a) jest rezydentem do celów podatkowych w państwie członkowskim;
- b) posiada stały zakład w państwie członkowskim, za którego pośrednictwem świadczone są usługi dotyczące uzgodnienia;
- c) jest zarejestrowana w państwie członkowskim lub podlega przepisom prawa państwa członkowskiego;
- d) jest zarejestrowana w stowarzyszeniu zawodowym związanym z usługami prawnymi, podatkowymi lub doradczymi w państwie członkowskim<sup>458</sup>.

---

<sup>458</sup> Art. 3 pkt 21 do dyrektywy Rady 2011/16/UE w brzmieniu nadanym dyrektywą MDR.

#### 4.1.2. Promotor

Jak już wskazano powyżej, na gruncie polskich przepisów MDR do raportowania zobowiązane są trzy kategorie podmiotów. Pierwszą z nich tworzą podmioty pełniące w ramach danego uzgodnienia funkcję promotora. Zgodnie z art. 86a § 1 pkt 8 o.p. przez promotora rozumie się osobę fizyczną, osobę prawną lub jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej, w szczególności doradcę podatkowego, adwokata, radcę prawnego, pracownika banku lub innej instytucji finansowej doradzającego 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. Sposób konstrukcji przytoczonej powyżej definicji jest o tyle specyficzny, że nie określa w sposób precyzyjny cech czy przesłanek, jakie powinien spełniać podmiot, który należy uważać za promotora. Tworząc przedmiotową definicję, ustawodawca ograniczył się do wskazania przykładowego katalogu zawodów oraz określił, jakie czynności dany podmiot powinien wykonywać w ramach pełnienia funkcji promotora.

Zakreślony przez ustawodawcę katalog zawodów, których przedstawiciele zajmują się świadczeniem usług doradczych i udzielaniem pomocy w ustalaniu i sterowaniu obroną strategią podatkową korzystającego, ma charakter otwarty. Powyższe oznacza, że również przedstawiciele innych zawodów niż wymienione powyżej, którzy świadczą usługi w zakresie schematów podatkowych, tj. opracowują, oferują, udostępniają, wdrażają lub zarządzają ich wdrażaniem, także mogą zostać uznani za promotorów w rozumieniu przepisów MDR. Jednocześnie sam fakt wykonywania jednego ze wskazanych powyżej zawodów nie implikuje automatycznie stwierdzenia, że podmiot taki pełni funkcję promotora. W przypadku gdy przedstawiciel jednego z wymienionych przez ustawodawcę zawodów nie wykonuje czynności wymienionych w definicji promotora, nie można uznać go za promotora. W omawianej definicji celowo dokonano jedynie przykładowego wyliczenia zawodów. Intencją ustawodawcy było zapobieżenie próbom uchylania się przez potencjalnych promotorów od obowiązku raportowego<sup>459</sup>. Ustawodawca nie chciał, przez enumeratywne wyliczenie profesji w definicji promotora, doprowadzić do sytuacji, w której przedstawiciele innych zawodów, wykonujący czynności właściwe dla promotorów, nie będą zobowiązani do raportowania tylko dlatego, że wykonują inny zawód. Generalnie promotorem w rozumieniu przepisów

---

<sup>459</sup> B. Pahl, komentarz do art. 86a o.p. [w:] Ordynacja..., op.cit., s. 933-934.

MDR jest więc podmiot, który opracowuje, oferuje, udostępnia lub wdraża uzgodnienie lub zarządza wdrażaniem uzgodnienia, niezależnie od tego, jaki zawód wykonuje. Oczywiście nie oznacza to, że katalog zawodów zaprezentowany przez ustawodawcę nie ma żadnego znaczenia w kontekście przedmiotowej definicji. Przedstawiciele wskazanych przez prawodawcę profesji zajmują się czynnościami wskazanymi w definicji promotora zawodowo, w związku z czym to oni najczęściej – ale nie zawsze – będą spełniać przesłanki definicji promotora. Z uwagi na powyższe, a więc brak automatycznej korelacji pomiędzy wykonywanym zawodem a pełnieniem funkcji promotora, w procesie kontroli czy w przypadku danego uzgodnienia określony podmiot jest promotorem, za każdym razem należy uwzględniać funkcję pełnioną przez podmiot, poddawany weryfikacji<sup>460</sup>.

Co istotne, za pełniącego funkcję promotora na gruncie polskich przepisów MDR mogą zostać uznane także podmioty nieposiadające miejsca zamieszkania, siedziby ani zarządu na terytorium Rzeczypospolitej. W uzasadnieniu ustawy wprowadzającej wskazano, że takie rozwiązanie zostało wprowadzane do omawianej definicji głównie z uwagi na praktyczny wymiar funkcjonowania korporacji o międzynarodowym zasięgu. Z oczywistych względów pojedyncze państwa mogą mieć trudności z efektywnym wyegzekwowaniem od takich korporacji potencjalnych sankcji lub kar, za nieprzestrzeganie przepisów regulujących obowiązki raportowania o schematach podatkowych. W tym miejscu jednak pomocny okazuje się fakt, że działanie ponadnarodowych korporacji zasadniczo opiera się na wewnętrznych procedurach *corporate governance*<sup>461</sup> oraz kwestiach wizerunkowych. Powyższe powoduje, że międzynarodowe korporacje, pomimo że wiedzą, iż poszczególne państwa zasadniczo nie mogą skutecznie ich ukarać, nie podejmują czynności w zakresie doradztwa, które są niezgodne z normami prawnymi kraju, których ich usługi dotyczą<sup>462</sup>.

Tak długo jak podmiot nie działa jako podmiot doradczy świadczący usługi na rzecz konkretnego klienta nie aktualizują się po jego stronie obowiązki promotora. Przykładem może być tu sytuacja, w której pracownik naukowy w ramach swoich badań opracował hipotetyczne uzgodnienie podatkowe i opublikował jego założenia np. w formie artykułu

---

<sup>460</sup> objaśnienia, op.cit., s. 28.

<sup>461</sup> Tzw. Ład korporacyjny czyli system zasad, praktyk i procesów, za pomocą których firma jest kierowana i kontrolowana. Ład korporacyjny zasadniczo obejmuje wyważenie interesów wielu interesariuszy firmy, takich jak akcjonariusze, kierownictwo wyższego szczebla, klienci, dostawcy, finansiści, rząd i społeczność, źródło: J. Chen, Corporate Governance, <https://www.investopedia.com/terms/c/corporategovernance.asp> (dostęp: 17.05.2021).

<sup>462</sup> Uzasadnienie, op.cit, s. 120.

czy monografii. Obowiązek raportowy po stronie pracownika naukowego nie powstaje, gdyż taki sposób opublikowania wyników jego pracy nie stanowi udostępnienia, przygotowania do wdrożenia lub dokonania pierwszej czynności związanej z wdrażaniem schematu podatkowego. Przytoczony przykład jest tak ważny, gdyż doskonale obrazuje, że o promotorze można mówić w sytuacji, gdy udostępnia on uzgodnienie konkretnemu korzystającemu lub korzystającym. Bez, przynajmniej wstępnego, zapoznania się z sytuacją korzystającego nie sposób przygotować się do wdrożenia uzgodnienia, gdyż nawet nie wiadomo, czy podmiot, który chce skorzystać z uzgodnienia, może to zrobić. Opublikowanie uzgodnienia, np. w prasie, jest zaś czynione w oderwaniu od konkretnego korzystającego i zawiera jedynie teoretyczne rozważania<sup>463</sup>.

Przechodząc do drugiej części definicji promotora, tj. czynności, których wykonywanie przez osoby fizyczne, osoby prawne lub jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, determinuje aktualizację po ich stronie obowiązków promotora, należy podkreślić, że nie muszą one występować łącznie. Oznacza to, że wykonywanie jednej z określonych w definicji promotora czynności powoduje, że wykonujący ją podmiot może zostać uznany za pełniący funkcję promotora. Wykonywanie wskazanych powyżej czynności należy rozpatrywać w znaczeniu funkcjonalnym. W związku z powyższym wdrażania schematu podatkowego czy też zarządzania wdrażanym schematem nie należy upatrywać jedynie w formalnym podejmowaniu decyzji w tym zakresie. Przesłankę wdrażania może bowiem spełniać uskutecznianie działań w ramach instrukcji wdrażania danego uzgodnienia przekazanej przez korzystającego, tj. np. sporządzanie lub kierowanie sporządzaniem dokumentacji związanej z wdrażaniem<sup>464</sup>.

Jednocześnie podkreślić należy, że ustawodawca, odnosząc się do czynności, których wykonywanie powoduje pełnienie funkcji promotora, wprowadza definicję legalną tylko dwóch z nich, tj. udostępniania i wdrażania. Definiując pojęcie udostępniania schematu podatkowego, ustawodawca zasadniczo podzielił ją na dwie części. Po pierwsze przez udostępnianie rozumie się oferowanie uzgodnienia korzystającemu, zawarcie umowy, której przedmiotem jest przekazanie informacji o uzgodnieniu lub przyjmowanie wynagrodzenia z tytułu przekazania informacji o uzgodnieniu. Po drugie przekazywanie korzystającemu w jakiegokolwiek formie, w tym drogą elektroniczną, telefoniczną lub osobiście, informacji o uzgodnieniu, w szczególności poprzez przedstawianie jego

---

<sup>463</sup> objaśnienia, op.cit., s. 32.

<sup>464</sup> Ibidem, s. 28-29.

założeń. Tak szerokie zakreślenie przedmiotowej definicji może wywołać uzasadnione wątpliwości co do tego, czy np. zwykła rozmowa telefoniczna prowadzona w ramach osobistych kontaktów, traktująca o możliwych oszczędnościach podatkowych, stanowi już udostępnienie w rozumieniu przepisów MDR, czy jeszcze nie<sup>465</sup>. O udostępnieniu można mówić w przypadku, gdy promotor dysponuje sprecyzowanym planem odnoszącym się do czynności lub zespołu powiązanych ze sobą czynności, które docelowo mają przynieść zaplanowany skutek podatkowy<sup>466</sup>. Warunkiem *sine qua non* udostępnienia jest istnienie uzgodnienia, które może być korzystającemu zaoferowane lub przekazywane i które jako takie może podlegać obowiązkowi raportowemu. Definicja udostępniania nie określa, w jakiej formie udostępnianie powinno następować, należy więc przyjąć, że uzgodnienie może zostać udostępnione w dowolnej formie, np. na spotkaniu, mailowo czy telefonicznie. Objasnienia doprecyzowują, że chodzi o świadome otrzymywanie oferty, a nie np. o otrzymywane w formie spamu propozycje<sup>467</sup>.

Przez wdrożenie należy z kolei rozumieć dokonywanie czynności faktycznych lub prawnych umożliwiających wykonanie lub zmierzających do wykonania uzgodnienia, w tym:

- a) zarządzanie, faktyczne uczestniczenie w podejmowaniu decyzji lub przeprowadzanie czynności związanych z uzgodnieniem, także gdy podejmowanie decyzji lub czynności dotyczy wykonania uzgodnienia przez inny podmiot,
- b) pośredniczenie lub udzielanie pomocy w czynnościach związanych z uzgodnieniem,
- c) dokonywanie innych czynności będących elementem uzgodnienia, lub
- d) oferowanie czynności wskazanych w lit. a-c, zawarcie umowy, której przedmiotem są te czynności, lub przyjmowanie wynagrodzenia z tytułu tych czynności lub umowy<sup>468</sup>.

Ustawodawca, konstruując definicję wdrażania, ograniczył się jedynie do wskazania przykładowego katalogu czynności, które mogą zostać uznane za wdrażające uzgodnienie<sup>469</sup>. Czynności związane z wdrożeniem mogą podejmować zarówno

---

<sup>465</sup> J. Majcherczak, A. Mariański, Raportowanie schematów podatkowych (MDR) [w:] Regulacje w zakresie unikania opodatkowania. Komentarz praktyczny, red. A. Mariański, Warszawa 2020, s. 79.

<sup>466</sup> Art. 86a § 1 pkt 15 o.p.

<sup>467</sup> Objasnienia, op.cit., s. 49.

<sup>468</sup> Art. 86a § 1 pkt 17 o.p.

<sup>469</sup> A. Kubicz, Zgłaszanie schematów podatkowych - kto jest zobowiązany, <https://www.rp.pl/rachunkowosc/art1488701-zglaszanie-schematow-podatkowych-kto-jest-zobowiazany> (dostęp: 6.09.2022).



promotorzy, korzystający, jak i wspomagający<sup>470</sup>. Role wymienionych powyżej podmiotów we wdrażaniu schematów mają inny charakter i powinny być interpretowane w znaczeniu funkcjonalnym. W przypadku promotora będzie to co do zasady opracowanie rozwiązania. Korzystający najczęściej będzie decydował o realizacji schematu, a wspomagający zazwyczaj będzie odpowiedzialny za określony fragment wdrożenia, np. przygotowanie dokumentacji. Za czynności mieszczące się w definicji wdrożenia mogą być uznane zarówno czynności, które czynią możliwym wykonanie schematu, jak i czynności, których celem jest jego wykonanie<sup>471</sup>.

Niedookreśloność definicji promotora powoduje, że w praktyce adresaci przepisów MDR niejednokrotnie mają problem z ocenieniem, czy wykonywanie danej czynności powoduje nabycie statusu promotora. Wątpliwości te mają o tyle istotne znaczenie praktyczne, iż identyfikacja poszczególnych czynności w kontekście nabycia statusu promotora rzutuje na prawidłowe wykonanie wynikających z przepisów MDR obowiązków. Dlatego weryfikując wykonywane przez podmiot doradczy czynności, zawsze należy ocenić, czy charakter tych czynności i pełnione przez nie funkcje świadczą o tym, że są one elementem opracowania, oferowania, udostępniania, wdrażania lub zarządzania wdrożeniem uzgodnienia. Test pozwalający dokonać takiej oceny powinien składać się z trzech elementów. Po pierwsze należy określić charakter dokonywanej czynności, tj. ocenić, czy ma ona charakter twórczy czy opisowy. Po drugie trzeba zbadać, czy w ramach czynności występuje element rekomendacji co do dalszego postępowania. Po trzecie w końcu, trzeba określić horyzont czasowy, którego dotyczy weryfikowana czynność, zawierający ocenę zdarzeń przeszłych, tj. ocenę planowanych działań lub wpływ na skutki podatkowe zdarzeń przeszłych<sup>472</sup>.

Wśród czynności nietypowych dla funkcji promotora wskazuje się m.in. sporządzenie lub pomoc w sporządzaniu kalkulacji podatkowych, deklaracji, informacji i zeznań podatkowych czy czynności związane z bieżącym wypełnianiem obowiązków podatkowych na podstawie dokumentacji i informacji otrzymywanych od klienta<sup>473</sup>. Wskazane powyżej czynności, czyli w zasadzie czynności z zakresu ogólnego doradztwa podatkowego, nie są uznawane za typowe dla funkcji promotora, gdyż zawierają element rekomendacji odnoszący się jedynie do zastosowania określonego sposobu rozliczeń podatkowych czy określonego podejścia, w przypadku gdy istnieją w tym zakresie

<sup>470</sup> objaśnienia, op.cit., s. 50.

<sup>471</sup> W. Modzelewski, K. Radzikowski, komentarz do art. 86a o.p. [w:] Informacja..., op.cit.

<sup>472</sup> Ibidem. Więcej: objaśnienia, op.cit., s. 32-33.

<sup>473</sup> Tzw. compliance.

rozbieżności w doktrynie lub judykaturze. Powyższe czynności nie obejmują typowej dla funkcji promotora rekomendacji w zakresie podejmowania przez klienta określonych czynności faktycznych lub prawnych, w efekcie których klient w przyszłości ma osiągnąć korzyść podatkową. Prowadzącymi do nabycia statusu promotora powyższe czynności nie są zwłaszcza w sytuacji, gdy zawierają w sobie jedynie element pomocy lub opinii w zakresie, w którym dotyczą zdarzeń przeszłych i których celem jest prawidłowe rozliczenie zakończonych stanów faktycznych na potrzeby rozliczenia podatkowego. Podobnie czynności polegające na przygotowywaniu lub pomocy w przygotowywaniu dokumentacji i wniosków o udzielenie pozwoleń i zezwoleń podatkowych, dokonywanie zgłoszeń, notyfikacji, powiadomień przewidzianych w prawie podatkowym czy też informowanie o warunkach korzystania z ulg czy zwolnień podatkowych nie są typowe dla funkcji promotora<sup>474</sup>. Również czynności mające na celu weryfikację czy działania podjęte w przeszłości, np. rozliczenia podatkowe, z punktu widzenia ówczesnie obowiązującego prawa podatkowego były prawidłowo dokonane, nie są czynnościami charakterystycznymi dla promotora. Nabycia statusu promotora nie powodują zwłaszcza rekomendacje dotyczące zebrania wymaganej prawem dokumentacji zdarzeń lub stanów zaistniałych w przeszłości. Fakt, że wnioski z analizy stanów przeszłych mogą mieć zastosowanie do zdarzeń aktualnych, nie powoduje automatycznie, że podmiot świadczący ww. czynności nabywa status promotora. W takiej sytuacji kluczowe znaczenie ma charakter i przedmiot przedstawionych rekomendacji. W przypadku gdy rekomendacje dotyczą wyłącznie zapewnienia zgodności działań klienta z obowiązującym prawem i ograniczają się jedynie do wskazywania legalnych i prostych optymalizacji podatkowych, wówczas nie powstaje obowiązek raportowania po stronie podmiotu świadczącego tego typu usługi<sup>475</sup>.

Do nabycia statusu promotora co do zasady nie prowadzi również podejmowanie przez doradcę czynności z zakresu przygotowywania i pomocy w przygotowywaniu dokumentacji cen transferowych, w tym również pomoc w wyborze metody weryfikacji cen transferowych oraz przygotowanie lub pomoc w przygotowaniu analizy porównawczej lub analizy zgodności. W tym przypadku oceny należy dokonać przy uwzględnieniu całokształtu okoliczności oraz ich charakteru<sup>476</sup>.

---

<sup>474</sup> Objaśnienia, op.cit., s. 33-34.

<sup>475</sup> W. Modzelewski, K. Radzikowski, komentarz do art. 86a o.p. [w:] Informacja..., op.cit.

<sup>476</sup> Objaśnienia, op.cit., s. 35.

Zasadniczo także wydawanie opinii i komentarzy o konsekwencjach podatkowych, ryzykach wynikających z wydanych interpretacji podatkowych i stanowisku judykatury dotyczących przeszłych i zamkniętych transakcji lub zdarzeń gospodarczych, czy sposobach usunięcia ewentualnych błędów lub ryzyk podatkowych, nie powodują nabycia przez doradcę statusu promotora. W przypadku opinii i komentarzy dotyczących bieżących zdarzeń i zdarzeń, które mogą wystąpić w przyszłości, kluczowe znaczenie dla oceny czy ich wydanie spowoduje nabycie przez doradcę statusu promotora, będzie miał ich charakter. Udzielenie opinii lub komentarza o charakterze deskryptywnym (opisowym), tj. oceniającym stan prawny w stosunku do zdarzeń, które wystąpiły albo mają wystąpić u klienta w przyszłości, niezawierającego bezpośrednich lub pośrednich elementów zaleceń, dotyczących podejmowania przez podatnika w przyszłości działań w odmienny sposób, co do zasady nie będzie charakterystyczne dla funkcji promotora. Z kolei udzielenie opinii lub komentarza o charakterze normatywnym (twórczym), tj. zawierającym elementy wskazanych powyżej zaleceń dotyczących podejmowania przez podatnika w przyszłości działań w odmienny sposób lub rekomendacji odnośnie do uzasadnienia podjętych w przeszłości decyzji podatkowych, mogą – ale nie muszą – stanowić czynności powodujące nabycie statusu promotora<sup>477</sup>. Co istotne, wydanie generalnej i opisowej opinii czy komentarza, zawierającego porównanie różnych wariantów postępowania, wcale nie wyklucza nabycia przez doradcę statusu promotora. W sytuacji bowiem, gdy taka opinia czy komentarz, pomimo że nie będą zawierać żadnych rekomendacji co do sposobu działania przez podatnika w przyszłości, z której rozsądny klient jest w stanie wywnioskować, który wariant jest dla niego korzystniejszy, jej wydanie może powodować nabycie statusu promotora<sup>478</sup>.

Czynności związane z profesjonalnym doradztwem podatkowym, które nie są typowe dla funkcji promotora, mogą obejmować m.in. udzielanie porad dotyczących wprowadzania przez podatników procedur podatkowych w celu zapewnienia zgodności rozliczeń podatkowych z obowiązującymi przepisami i praktyką podatkową; udzielanie porad i wsparcia w zakresie odzyskiwania nadpłaconych zobowiązań podatkowych; prowadzenie szkoleń informacyjnych z zakresu obowiązujących przepisów podatkowych lub planowanych w nich zmian; usługi bieżącego doradztwa podatkowego; zastępowanie

---

<sup>477</sup> W. Modzelewski, K. Radzikowski, komentarz do art. 86a o.p. [w:] Informacja..., op.cit.

<sup>478</sup> M. Duda, Sporządzanie opinii podatkowych w kontekście przepisów o raportowaniu schematów podatkowych, „Monitor Podatkowy” 2020, nr 3, s. 17-22.

klientów przed organami administracji publicznej i sądami czy przygotowywanie lub pomoc w przygotowywaniu oświadczeń dla celów podatkowych<sup>479</sup>.

Podsumowując powyższe, podkreślić należy, że ocena, czy czynności wykonywane w ramach świadczonych przez doradcę usług są charakterystyczne dla promotora, a ich wykonywanie prowadzi do nabycia jego statusu, każdorazowo powinna być dokonywana indywidualnie przy uwzględnieniu celu i charakteru wykonywanych przez doradcę usług<sup>480</sup>.

#### 4.1.3. Wspomagający

Ustawodawca w przepisach MDR wprowadził również definicję legalną wspomagającego. Zgodnie z art. 86a § 1 pkt 18 o.p. wspomagającym jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej, 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. Ustawodawca wskazał, że do podmiotów, które przy spełnieniu wskazanych powyżej przesłanek należy uznać za wspomagającego, zalicza się w szczególności biegłego rewidenta, notariusza, osobę świadczącą usługi prowadzenia ksiąg rachunkowych, księgowego lub dyrektora finansowego, bank lub inną instytucję finansową, a także ich pracowników<sup>481</sup>. Wspomagający jest kolejnym po promotorze podmiotem, który uczestniczy w pracach nad uzgodnieniem, jednakże zakres jego obowiązków jest odmienny. Definicja wspomagającego co do zasady miała odpowiadać drugiemu akapitowi definicji pośrednika zawartej w dyrektywie MDR<sup>482</sup>.

W definicji wspomagającego, analogicznie jak miało to miejsce w przypadku pojęcia promotora, ustawodawca posługuje się jedynie przykładowym katalogiem podmiotów, które na gruncie przepisów MDR mogą zostać uznane za wspomagającego. Otwarty charakter wskazanego przez prawodawcę katalogu implikuje stwierdzenie, że przedmiotową funkcję, jak już wskazano, mogą pełnić zarówno osoby fizyczne, jak i

<sup>479</sup> J. Józefowski, Raportowanie..., op.cit. Więcej: Objasnienia, op.cit., s. 37.

<sup>480</sup> Objasnienia, op.cit., s. 37.

<sup>481</sup> B. Pahl, komentarz do art. 86a o.p. [w:] Ordynacja..., op.cit., s. 944.

<sup>482</sup> J. Jankowski, Przepisy o MDR – nieodzowna konieczność czy skrajna nieproporcjonalność?, „Monitor Podatkowy” 2019, nr 8, s. 9-15. Tak również: Objasnienia, op.cit., s. 40.

osoby prawne czy też jednostki organizacyjne niebędące osobami prawnymi, które posiadają zdolność prawną<sup>483</sup>. Sam fakt wykonywania zawodu wskazanego w definicji wspomagającego nie oznacza automatycznie, że mamy do czynienia ze wspomagającym, jednakże prawdopodobieństwo to w przypadku tych podmiotów jest zwiększone<sup>484</sup>.

Zakres czynności wykonywany przez wspomagających w stosunku do uzgodnienia powoduje, że podmiot pełniący tę funkcję ma ograniczony poziom wiedzy o uzgodnieniu. W przeciwieństwie do promotora, który ma wiedzę o kluczowych względem uzgodnienia czynnościach, wspomagający dysponuje jedynie wiedzą o pewnym wycinku uzgodnienia<sup>485</sup>. W praktyce ustalenie funkcji, jaką pełni podmiot w przypadku uzgodnienia, może być bardzo trudne. Weryfikując, czy określony podmiot w danym przypadku należy uznać za promotora czy za wspomagającego, za każdym razem należy mieć na względzie funkcję tego podmiotu, poziom jego zaangażowania w pracę oraz zakres podejmowanych przez niego czynności. Co do zasady jednak, gdy czynności danego podmiotu nie są związane z doradztwem podatkowym, podmiot ten najprawdopodobniej będzie pełnił funkcję wspomagającego<sup>486</sup>.

Przesłankę zachowania należytej staranności ogólnie wymaganej przy wykonywaniu czynności z uwzględnieniem ich zawodowego charakteru należy inaczej oceniać w stosunku do pracownika banku i instytucji finansowej czy kadry zarządzającej wyższego szczebla, a inaczej w stosunku do pracownika wykonującego polecenia służbowe poprzez redakcję umów bankowych. Z kolei na podobnym poziomie należy określać wymagania w stosunku do np. notariusza i pracownika kancelarii notarialnej. Jednocześnie w przypadku wszystkich podmiotów wymienionych w definicji wspomagającego należy uwzględniać zawodowy charakter działalności, ich wykształcenie oraz dotychczasowe doświadczenie<sup>487</sup>. Na proces oceny czy w danym przypadku wspomagający powinien był dostrzec, że ma do czynienia ze schematem podatkowym, wpływać może wiele czynników. Za przykład mogą tu posłużyć działania, które zasadniczo nie są typowe dla danej branży, np. przeprowadzanie czynności, które w długim czasie nie mają żadnego wpływu na rezultat końcowy działań podjętych u klienta. Za czynności typowe dla wspomagającego, podobnie jak w przypadku promotora, nie można uznać czynności podejmowanych w stosunku do zakończonych stanów faktycznych i zdarzeń przeszłych.

<sup>483</sup> J. Kalus, P. Szymczyk, MDR: rola wspomagającego w zakresie obowiązkowego raportowania schematu podatkowego, „Przegląd Podatkowy” 2022, nr 7, s. 37-48.

<sup>484</sup> W. Modzelewski, K. Radzikowski, komentarz do art. 86a o.p. [w:] Informacja..., op.cit.

<sup>485</sup> Objasnienia, op.cit., s. 40.

<sup>486</sup> B. Pahl, komentarz do art. 86a o.p. [w:] Ordynacja..., op.cit., s 944.

<sup>487</sup> Objasnienia, op.cit., s. 43.

Dlatego też sprawdzających sprawozdania finansowe biegłych rewidentów nie można uznać za wspomagających. Podobnie funkcji wspomagającego nie będą pełnić doradcy podatkowi, zajmujący się wyłącznie czynnościami związanymi z przygotowywaniem lub pomocą w przygotowywaniu wymaganej przepisami ustawowymi dokumentacji cen transferowych, o ile dokumentacja ta zostanie przygotowana dla zakończonego stanu faktycznego<sup>488</sup>.

#### 4.1.4. Korzystający

Ostatnią kategorią podmiotów zobowiązaną do raportowania na gruncie przepisów MDR są korzystający. Zgodnie z art. 86a § 1 pkt 3 o.p. przez pojęcie korzystającego rozumie się 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.

Korzystający, podobnie jak promotor i wspomagający, stanowi kolejną nową kategorię podmiotów prawa podatkowego. Podkreślenia wymaga fakt, że termin korzystającego jest szerszy niż pojęcie podatnika, którego definicja legalna wskazana została w art. 7 o.p.<sup>489</sup>. W przeciwieństwie do podatnika ustawodawca nie wymaga, aby na korzystającym spoczywał obowiązek podatkowy. Skutkiem skorzystania przez korzystającego ze schematu podatkowego może być bowiem niepowstanie obowiązku podatkowego<sup>490</sup>. Co istotne, dany podmiot, aby zostać uznanym za korzystającego, nie musi nawet osiągnąć korzyści podatkowej w związku z realizacją schematu podatkowego<sup>491</sup>.

Z punktu widzenia omawianej definicji kluczową przesłanką uznania danego podmiotu za korzystającego jest spełnienie jednego z czterech wskazanych powyżej warunków. Zastosowanie w konstrukcji przedmiotowej definicji spójnika „lub” oznacza, że do uznania danego podmiotu za korzystającego w rozumieniu przepisów MDR wystarczy spełnienie tylko jednego z warunków. Oczywiście nie jest wykluczona sytuacja, w której określony podmiot spełni ich większą liczbę<sup>492</sup>.

---

<sup>488</sup> W. Modzelewski, K. Radzikowski, komentarz do art. 86a o.p. [w:] Informacja..., op.cit.

<sup>489</sup> Zgodnie z art. 7 o.p. podatnikiem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, podlegająca na mocy ustaw podatkowych obowiązkowi podatkowemu.

<sup>490</sup> B. Pahl, komentarz do art. 86a o.p. [w:] Ordynacja..., op.cit., s. 929.

<sup>491</sup> Objaśnienia, op.cit., s. 37.

<sup>492</sup> B. Pahl, komentarz do art. 86a o.p. [w:] Ordynacja ..., op.cit., s. 929.

Z przytoczonej powyżej definicji wynika, że w kontekście definicji korzystającego nie ma znaczenia forma organizacyjno-prawna podmiotu. W art. 86a § 1 pkt 3 o.p. nie dookreślono również, czy pojęcie dotyczy wyłącznie krajowych podmiotów, czy także zagranicznych<sup>493</sup>. Tak szeroka definicja korzystającego powoduje, że w jej zakresie mieścić się mogą różne podmioty, w tym również zakłady budżetowe, spółki komunalne czy – co najbardziej kontrowersyjne - jednostki samorządu terytorialnego<sup>494</sup>, w tym gminy<sup>495</sup>. Zasadniczo definicję korzystającego będzie spełniał podatnik. W kontekście przedmiotowej definicji bez znaczenia będzie forma prawna podatnika, jego miejsce zamieszkania, siedziba czy zarząd. Z kolei w przypadku podmiotów transparentnych podatkowo dla potrzeb podatków dochodowych takich jak np. spółki jawne, korzystającym będą również wspólnicy tych podmiotów, o ile schemat podatkowy wywołuje u nich skutki podatkowe. W definicji korzystającego mieści się poza podatnikiem również płatnik, który uzyskał korzyść podatkową polegającą na braku obowiązku pobrania podatku<sup>496</sup>.

Ustawodawca, mając na uwagę specyfikę zakresu podmiotowego podatku dochodowego od osób prawnych, w art. 86a § 6 o.p. dookreślił, że w przypadku, gdy korzystającym jest spółka wchodząca w skład podatkowej grupy kapitałowej<sup>497</sup> w rozumieniu przepisów u.p.d.o.p., przepisy rozdziału 11a „Informacje o schematach podatkowych” stosuje się odpowiednio. Zaznaczyć należy, że na mocy art. 7 pkt 16 lit. b ustawy 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 poszerzono zakres art. 86a § 6 o.p. przez dodanie zapisu, że przepisy rozdziału 11a o.p. mają zastosowanie również w przypadku, gdy korzystający jest członkiem grupy VAT w rozumieniu przepisów ustawy o VAT<sup>498</sup>. Celem wprowadzenia przedmiotowej regulacji było wyraźne zaznaczenie, że także w przypadku, gdy osoba prawna, w postaci spółki kapitałowej, wchodząca w skład PGK, będzie uczestniczyła w uzgodnieniu wywierającym skutki na gruncie podatku dochodowego, którego podatnikiem jest PGK, zaktualizuje się obowiązek raportowy. Analogicznie, przedmiotowy obowiązek zaktualizuje się w przypadku, gdy spółka będąca członkiem grupy VAT będzie uczestniczyła w uzgodnieniu wywierającym skutki na gruncie podatku VAT, którego

<sup>493</sup> W. Modzelewski, K. Radzikowski, komentarz do art. 86a o.p. [w:] Informacja..., op.cit.

<sup>494</sup> Dalej jako: JST.

<sup>495</sup> B. Pahl, komentarz do art. 86a o.p. [w:] Ordynacja..., op.cit., s. 929.

<sup>496</sup> Objasnienia, op.cit., s. 37.

<sup>497</sup> Dalej jako: PGK.

<sup>498</sup> B. Pahl, komentarz do art. 86a o.p. [w:] Ordynacja..., op.cit., s. 948.

podatnikiem jest grupa VAT. Przepis zapobiega uchylaniu się od obowiązku raportowego przez spółki wchodzące w skład grupy w sytuacji gdy podatnikiem korzystającym ze schematu jest PGK<sup>499</sup> lub grupa VAT.

Odnosząc się w objaśnieniach do przesłanek wskazanych w definicji korzystającego, zwrócono uwagę, iż przez bycie przygotowanym do wdrożenia należy rozumieć sytuację, w której korzystający jest gotowy wdrożyć przygotowany schemat podatkowy, który został mu udostępniony. Zasadniczo spełnienie tej przesłanki możliwe jest, gdy prace nad schematem zostały już zakończone, tj. wszystkie elementy konieczne do jego wdrożenia są już określone i został on już udostępniony, a korzystający, po zapoznaniu się z czynnościami uzgodnienia, może zdecydować o jego wdrożeniu. Dopiero wówczas można stwierdzić, że korzystający jest „przygotowany do wdrożenia”. W przypadku gdy powołana została spółka specjalnego przeznaczenia, której założenie stanowiło jedną z czynności składających się na uzgodnienie, taka spółka, z uwagi na cel, dla którego została założona, z chwilą zawiązania jest przygotowana do wdrożenia uzgodnienia<sup>500</sup>.

Co się zaś tyczy przesłanki dokonania „czynności służącej wdrożeniu takiego uzgodnienia”, obejmuje ona wszelkie czynności faktyczne i prawne, umożliwiające wykonanie lub zmierzające do wykonania uzgodnienia przez korzystającego. Co istotne, za ww. czynności nie są uznawane czynności podejmowane przez podmioty trzecie, np. notariusza działającego na zlecenie w stosunku do uzgodnienia. Z uwagi na powyższe tego rodzaju podmioty trzecie nie wypełniają definicji korzystającego<sup>501</sup>.

#### **4.2. Obowiązek raportowania przez jednostki samorządu terytorialnego jako organy publicznoprawne**

Wejście w życie przepisów MDR wzbudziło kontrowersje również w zakresie dotyczącym kręgu podmiotów zobowiązanych do raportowania. Najszerzej komentowane wątpliwości dotyczące zakresu podmiotowego odnosiły się do kwestii, czy obowiązek raportowania ciąży na JST oraz jednostkach budżetowych.

Wątpliwości w tym zakresie wynikały z faktu, że niezwykle szeroko określony zakres definicji podmiotów zobowiązanych do raportowania, tj. korzystającego, promotora i wspomagającego, spowodował, że JST i jednostki budżetowe mogą pełnić wszystkie ww. funkcje. Powyższe w połączeniu z brakiem wyłączenia w o.p. czy w

<sup>499</sup> J. Rudowski, komentarz do art. 86a o.p. [w:] S. Babiarz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski, Ordynacja..., op.cit., s. 628.

<sup>500</sup> Objasnienia, op.cit., s. 38.

<sup>501</sup> B. Pahl, komentarz do art. 86a o.p. [w:] Ordynacja..., op.cit., s. 929-930.



objaśnieniach JST oraz jednostek budżetowych z katalogu podmiotów, na których ciąży obowiązek wynikający z przepisów MDR, prowadzi do konstatacji, że podmioty te nie są uprzywilejowane względem innych uczestników obrotu gospodarczego i na nich również ciąży obowiązek wynikający z przepisów MDR.

W praktyce obowiązek raportowy najczęściej będzie spoczywał na JST i jednostkach budżetowych jako korzystających, tj. podmiotach, którym udostępniany jest lub u którego wdrażany jest schemat podatkowy bądź też podmioty, które są przygotowywane do wdrożenia schematu podatkowego lub dokonały czynności służącej takiemu wdrożeniu. Jednocześnie niewykluczone są również sytuacje, w których JST będą w ramach danego uzgodnienia pełnić funkcję promotora lub wspomagającego. Fakt, że podmioty te nie zostały wymienione w zawartych w definicjach ww. pojęć katalogach zawodów, nie ma żadnego znaczenia. Jak już wskazano, katalogi te mają charakter jedynie przykładowy. Jeżeli jakiś podmiot, pomimo iż nie został wymieniony wśród przykładów zawodów, spełnia przesłanki definicji promotora lub wspomagającego, należy go uznać za pełniącego te funkcje. Przykładowo gmina może zostać uznana za promotora w sytuacji, gdy udostępni opracowany przez siebie lub po prostu znany jej schemat podatkowy, np. instytucji kultury czy gminnej spółce komunalnej lub gdy będzie podejmować czynności obejmujące wdrożenie lub zarządzanie wdrożeniem schematu podatkowego. W analogicznych sytuacjach za promotorów mogą zostać uznane również funkcjonujące w samorządach tzw. centra usług wspólnych. Przedmiotowe rozważania nie mają wyłącznie teoretycznego charakteru. Pamiętać bowiem należy, że na promotorach, poza obowiązkiem raportowania Szefowi KAS, ciąży również obowiązek posiadania wewnętrznej procedury w zakresie przeciwdziałania niewywiązywaniu się z obowiązku przekazywania informacji o schematach podatkowych, o ile ich przychody lub koszty w rozumieniu przepisów o rachunkowości, ustalone na podstawie prowadzonych ksiąg rachunkowych, przekroczyły w poprzednim roku obrotowym kwotę 8.000.000 zł<sup>502</sup>.

Przechodząc do kwestii dotyczącej tego, o czym ewentualnie JST czy jednostki budżetowe muszą raportować, to specjaliści podkreślają, iż obowiązek ten częściej będzie dotyczył rozwiązań z zakresu podatku od towarów i usług niż podatków dochodowych. Powyższe stwierdzenie wynika po pierwsze z faktu, że zarówno JST, jak i jednostki budżetowe są zwolnione z podatku dochodowego od osób prawnych. Z kolei w odniesieniu do podatku dochodowego od osób fizycznych obowiązek raportowy najczęściej będzie miał zastosowanie do ww. podmiotów, w zakresie w jakim pełnią one

<sup>502</sup> A. Bieńkowska, Raportowanie schematów podatkowych przez JST, LEX/el. 2019.

funkcje płatnika zaliczek na ten podatek. Przykładem uzgodnienia, które może zostać uznane za schemat podatkowy w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych, jest utworzenie przez np. gminę zakładowego funduszu świadczeń socjalnych i wypłacanie pracownikom gminy świadczeń z ww. funduszu, a nie ze środków obrotowych. Powyższe rozwiązanie pozwala bowiem na skorzystanie ze zwolnienia podatkowego dla wybranych świadczeń<sup>503</sup> i tym samym uniknięcie obowiązku pobrania podatku<sup>504</sup>. Najczęściej jednak JST i jednostek budżetowych obowiązek raportowania dotyczył będzie w przypadku podatku od towarów i usług. Wśród uzgodnień, które mogą aktualizować obowiązek raportowy, wymienia się m.in. zwiększenie odliczenia podatku od towarów i usług naliczonego przez powierzenie inwestycji spółce komunalnej; zwiększenie odliczenia podatku od towarów i usług naliczonego przez zmianę sposobu zagospodarowania majątku (tzw. zmiana przeznaczenia); zwiększenie odliczenia podatku od towarów i usług naliczonego przez alokację zadań do jednostek uprawnionych do odliczeń w oparciu o wyższą proporcję czy wreszcie stosowanie tzw. indywidualnego prewspółczynnika odliczenia podatku od towarów i usług<sup>505</sup> naliczonego w miejsce współczynnika określonego w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 17 grudnia 2015 r.<sup>506</sup>, czy wreszcie zwiększenie odliczenia podatku od towarów i usług naliczonego przez alokację zadań do jednostek uprawnionych do odliczeń w oparciu o wyższą proporcję<sup>507</sup>.

Reasumując, należy uznać, iż zważywszy na cel instytucji raportowania, jakim jest przeciwdziałanie agresywnemu planowaniu podatkowemu, a w rezultacie ochrona dochodów budżetu państwa<sup>508</sup>, nakładanie na JST i jednostki budżetowe, jako organy publicznoprawne, obowiązku raportowania nie znajduje logicznego uzasadnienia. Zobowiązanie tych podmiotów do raportowania prowadzi do sytuacji, gdy jeden organ publicznoprawny przekazuje informacje o schemacie podatkowym drugiemu organowi publicznoprawnemu, i to w sytuacji gdy w interesie żadnego z nich nie leży stosowanie schematów. Objęcie obowiązkiem raportowania JST i jednostek budżetowych wydaje się działaniem nadmiernym również dlatego, że jest ono kosztowne – trzeba wyszkolić

---

<sup>503</sup> Zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 67 u.p.d.o.f. zwolnienie przysługuje do kwoty 1.000 zł rocznie.

<sup>504</sup> K. Jędrzejewska, Raportowanie schematów podatkowych nie ominie samorządów, (dostęp: 31.05.2021).

<sup>505</sup> P. Kubiesa, Prewspółczynnik dla działalności wodno-kanalizacyjnej gminy, LEX/el. 2020.

<sup>506</sup> Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 17 grudnia 2015 r. w sprawie sposobu określania zakresu wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej w przypadku niektórych podatników (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 999).

<sup>507</sup> A. Bieńkowska, Raportowanie..., op.cit.

<sup>508</sup> Uzasadnienie, op. cit., s. 95.

pracowników, opracować procedury itd.<sup>509</sup>. Najrozsądniejszym rozwiązaniem byłoby więc wyłączenie JST i jednostek budżetowych, w drodze objaśnień lub ustawowo z kręgu podmiotów zobowiązanych do raportowania albo przynajmniej ograniczenie zakresu tego obowiązku przez wskazanie konkretnych sytuacji, w których na ww. podmiotach ciążyłby obowiązek raportowy. Rozwiązanie to z pewnością przyczyniłoby się do zmniejszenia kosztów, jakie generuje przedmiotowy obowiązek nałożony na JST i jednostki budżetowe, które obciążają budżety samorządowe, będący przecież przedmiotem ochrony instytucji raportowania<sup>510</sup>.

### 4.3. Wielość podmiotów a obowiązek raportowania

W praktyce gospodarczej mogą wystąpić sytuacje, w których zaangażowanych w dany schemat podatkowy będzie wiele podmiotów, co może rodzić wątpliwości, na którym z tych podmiotów ciąży obowiązek zgłoszenia schematu podatkowego. W przypadku gdy obowiązek raportowy ciąży na kilku podmiotach, wykonanie go przez jednego z nich zwalnia z przedmiotowego obowiązku pozostałe podmioty, o ile zostały one wskazane w informacji o schemacie podatkowym oraz zostały poinformowane na piśmie o numerze schematu podatkowego<sup>511</sup>, a także przesłano im potwierdzenia nadania NSP<sup>512</sup>.

Identyfikacja osoby, na której ciąży obowiązek raportowy, w przypadku gdy w ramach schematu usługi świadczy wiele podmiotów, jest na tyle istotna, że kwestia ta pojawiła się w objaśnieniach. Minister Finansów, odnosząc się do przedmiotowego zagadnienia, poruszył m.in. problem powstający w przypadku, gdy podmiot będący osobą prawną lub jednostką organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej zatrudnia osoby fizyczne w celu wywiązywania się z wiążących go umów, których przedmiotem jest świadczenie usług polegających na opracowywaniu, oferowaniu, udostępnianiu lub wdrażaniu uzgodnień lub zarządzaniu wdrażaniem uzgodnienia. W objaśnieniach wskazano, że w takiej sytuacji za promotora należy uznać zarówno podmiot zatrudniający te osoby, jak i osobę lub osoby fizyczne, które faktycznie kierują wykonawstwem tych czynności, czyli podejmują rozstrzygające decyzje lub decydują o kierunku

<sup>509</sup> A. Tarka, Gminy też muszą raportować, (dostęp: 31.05.2021).

<sup>510</sup> A. Godlewska, Raportowanie schematów podatkowych przez gminy – zbyt dużo niewiadomych, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2019, nr 6, s. 20–24.

<sup>511</sup> Dalej jako: NSP.

<sup>512</sup> J. Rudowski, komentarz do art. 86e o.p. [w:] S. Babiaryz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski, Ordynacja podatkowa. Komentarz, wyd. XI, Warszawa 2019, s. 648. Tak też: J. Kondratowska-Muszyńska, komentarz do art. 86b-86e o.p. [w:] Ordynacja podatkowa. Komentarz, wyd. VIII, red. H. Dzwonkowski, Warszawa 2019, s. 656.

prowadzonych działań. Za promotora w takiej sytuacji należy więc uznać zarówno spółkę świadczącą usługi z zakresu np. doradztwa podatkowego, jak i m.in. wspólnika, partnera, dyrektora czy pracownika tej spółki, który odpowiedzialny jest za merytoryczną stronę usługi. W kontekście oceny, czy któraś z ww. osób fizycznych spełnia definicję promotora, nie ma znaczenia podstawa prawna jej współpracy ze spółką doradcą. Zatrudnienie się partnera w swojej spółce doradczej na podstawie umowy o pracę, odpowiedzialnego za merytoryczną stronę usługi, której przedmiotem jest schemat podatkowy, w żaden sposób nie wyłącza go z definicji promotora. Z pewnością w takiej sytuacji nie ogranicza jego odpowiedzialności jako promotora argument, iż świadczył on usługę pod kierunkiem spółki doradczej, jako pracodawcy. Kluczową przesłanką uznania podmiotu za promotora jest bowiem odpowiedzialność za kwestie merytoryczne<sup>513</sup>.

Z uwagi na powyższe za promotora nie można uznać osób niewykonujących czynności merytorycznych w zakresie świadczenia usług, których przedmiotem jest schemat podatkowy, m.in. osób zajmujących się wysyłką korespondencji, telemarketerów czy sekretarzy. Osoby wykonujące czynności, które mogłyby być uznane za czynności kwalifikujące je jako promotorów, ale wykonujące je na polecenie przełożonego, bez względu na to, czy są doradcami podatkowym, czy studentami na praktyce, również nie mieszczą się w definicji promotora. Także osoby przygotowujące analizę stanu prawnego czy orzecznictwa, robiące to zgodnie z wcześniej przygotowaną instrukcją, nie będą promotorami. Za promotora nie można też uznać osób zajmujących się wyłącznie nadzorowaniem przestrzegania wewnętrznej procedury w zakresie przeciwdziałania niewywiązywaniu się z obowiązku raportowania. W definicji promotora nie mieszczą się też podmioty odpowiadające tylko za pojedynczy, ściśle określony element prac związanych z danym schematem podatkowym. Oczywiście powyższe nie oznacza, że fragmentaryzacja prac związanych ze schematem podatkowym doprowadzi do sytuacji, w której nikogo nie będzie można uznać za promotora. W takim przypadku promotorem będzie ten podmiot, który odpowiada za najważniejszy element świadczonej usługi bądź największą część prac merytorycznych związanych ze schematem. Gdyby zaś okoliczności nie pozwalały na jednoznaczne wskazanie takiego podmiotu, wówczas za promotorów może być uznanych równocześnie kilka podmiotów. W tym miejscu podkreślić należy, że nie jest wykluczona sytuacja, w której w przypadku danego schematu podatkowego kilka podmiotów będzie pełniło funkcję promotora. Minister Finansów różnicował również sytuacje osób współpracujących ze spółką doradcą od

---

<sup>513</sup> Objaśnienia, op.cit., s. 30-31.

sytuacji osób świadczących usługi na podstawie umowy o pracę czy umowy cywilnoprawnej, tj. osób samozatrudnionych i będących w stosunku podporządkowania. Osoby samozatrudnione mogą bowiem dysponować większą swobodą w podejmowaniu decyzji co do kierunku prac, których przedmiotem jest schemat podatkowy. Z uwagi na powyższe samozatrudnieni zdecydowanie częściej mogą spełniać definicję promotora, a co za tym idzie, częściej może dochodzić do sytuacji wielości podmiotów zobowiązanych do raportowania w związku z pełnieniem funkcji promotora<sup>514</sup>.

Uregulowanie przedmiotowej kwestii miało skłonić podatników do dokonywania ustaleń, który z nich dokona zgłoszenia schematu podatkowego Szefowi KAS, a następnie poinformuje pozostałe podmioty o wykonaniu przedmiotowego obowiązku. Powyższe ma zaś na celu zmaksymalizowanie prawdopodobieństwa, iż informacja o schemacie dotrze do organów podatkowych<sup>515</sup>. Z drugiej zaś strony ma on zapobiegać przekazywaniu kilkakrotnie informacji na temat tego samego schematu podatkowego od różnych podmiotów, na których ciąży obowiązek jego zgłoszenia<sup>516</sup>.

W art. 86e § 3 o.p. traktującym o kolizji obowiązku raportowego ustawodawca zaznaczył, iż z obowiązku zgłoszenia schematu podatkowego nie zwalnia trwające postępowanie w przedmiocie wydania uprzedniego porozumienia cenowego, o którym mowa w ustawie z dnia 16 października 2019 r. o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych lub wydanie takiego porozumienia<sup>517</sup>.

Przedmiotowe rozważania mają zastosowanie również do podmiotów pełniących funkcję wspomagających, zwłaszcza w sytuacji, gdy dany podmiot zatrudnia osoby fizyczne, aby wywiązać się z zawartych przez siebie umów o świadczenie usług wchodzących w zakres przedmiotowy pojęcia wspomagającego. W takiej sytuacji funkcję wspomagającego pełnić będzie podmiot, który zatrudnia osoby fizyczne, ale również te zatrudnione osoby fizyczne, które rzeczywiście kierują wykonywaniem czynności wspomagającego, tj. podejmują kluczowe decyzje lub wytyczają kierunki prowadzonych działań<sup>518</sup>.

---

<sup>514</sup> Ibidem, s. 31-32.

<sup>515</sup> Uzasadnienie, op.cit., s. 141.

<sup>516</sup> M. Guzek, komentarz do art. 86e o.p. [w:] Regulacje MDR. Raportowanie o schematach podatkowych. Komentarz, K. Gil, M. Guzek, M. Lejman, Legalis/el. 2019.

<sup>517</sup> M. Olszewska, komentarz do art. 86e o.p. [w:] Ordynacja podatkowa. Komentarz, red. A. Mariański, Legalis/el. 2021.

<sup>518</sup> Objaśnienia, op.cit., s. 43.

Ustawodawca w przepisach MDR przewidział również sytuację, w której obowiązek raportowy może ciążyć równocześnie na kilku korzystających, np. w sytuacji gdy promotor ten sam schemat podatkowy udostępnił kilku podmiotom. Prawodawca przewidział reguły mające na celu ograniczenie multiplikowania informacji na temat tego samego schematu podatkowego pochodzące od różnych korzystających. Co jednak istotne, odmienny sposób raportowania dotyczy wyłącznie schematów podatkowych transgranicznych<sup>519</sup>. Wystąpienie kilku korzystających w stosunku do tego samego schematu podatkowego krajowego nie powoduje zastosowania szczególnych reguł raportowania. Pozostali korzystający, jeżeli są w stanie wykazać, że informacja o schemacie podatkowym transgranicznym została złożona Szefowi KAS przez innego korzystającego, np. posiada potwierdzenia nadania NSP, są zwolnieni z obowiązku zgłoszenia przedmiotowego schematu<sup>520</sup>.

---

<sup>519</sup> B. Pahl, komentarz do art. 86e o.p. [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, t. I, Zobowiązania podatkowe. Art. 1-119zzk, red. L. Etel, Warszawa 2022, s. 965-966.

<sup>520</sup> J. Kondratowska-Muszyńska, komentarz do art. 86b-86e o.p. [w:] *Ordynacja...*, op.cit., s. 656.

### **Rozdział III. Procedura raportowania schematów podatkowych**

#### **1. Obowiązki podmiotów, na których ciąży obowiązek raportowy**

##### **1.1. Uwagi ogólne**

Jak już wskazano w dziale II niniejszej dysertacji, podmioty zaangażowane w uzgodnienia podatkowe w pierwszej kolejności zobowiązane są ustalić, czy uzgodnienia, w które są zaangażowane bądź które stosują, nie spełniają przesłanek schematu podatkowego. W przypadku, gdy w toku analizy okaże się, iż uzgodnienie podlega zaraportowaniu, podmioty te stają przed kolejnym wyzwaniem, a mianowicie muszą ustalić, jaką funkcję pełnią w ramach uzgodnienia, a co za tym idzie, jakie dalsze obowiązki raportowe na nich spoczywają<sup>521</sup>.

Obowiązek raportowania nałożony został na trzy kategorie podmiotów zaangażowanych w opracowywanie i wdrażanie schematów podatkowych, tj. promotorów, korzystających i wspomagających. Z treści działu 11A o.p. wynika, że wskazane powyżej uszeregowanie nie ma charakteru przypadkowego. Obowiązek przekazania Szefowi KAS informacji o schemacie podatkowym w pierwszej kolejności spoczywa na podmiocie pełniącym w stosunku do schematu podatkowego funkcję promotora. W sytuacji gdy w ramach uzgodnienia, które podlega zaraportowaniu, nie występuje promotor lub nie spełnił on spoczywającego na nim obowiązku lub nie poinformował o jego spełnieniu korzystającego, obowiązek poinformowania Szefa KAS o wystąpieniu schematu podatkowego przechodzi na korzystającego. Dopiero w ostateczności, gdy żaden z ww. podmiotów nie wykona nałożonych na nich obowiązków, obowiązek raportowy spoczywa na wspomagającym. Wskazane powyżej podmioty zobowiązane są raportować zarówno o schematach podatkowych krajowych, jak i transgranicznych.

Obowiązki podmiotów zaangażowanych w schemat podatkowy nie kończą się na złożeniu stosownego raportu Szefowi KAS. Przepisy MDR nakładają na te podmioty szereg innych obowiązków informacyjnych względem pozostałych uczestników schematu podatkowego. Zakres obowiązków oraz sposób i termin ich wykonania jest zależny nie tylko od funkcji, jaką podmiot pełni w ramach schematu podatkowego, ale też od tego, jakie inne podmioty występują w ramach uzgodnienia czy wykonania obowiązków informacyjnych przez pozostałych uczestników schematu.

---

<sup>521</sup> Objaśnienia, op.cit., s. 27.

## 1.2. Obowiązki promotora wynikające z przepisów MDR

### 1.2.1. Termin raportowania

#### 1.2.1.1. Terminy raportowania bieżących schematów podatkowych

Jak już uprzednio zwrócono uwagę, obowiązek raportowy w pierwszej kolejności spoczywa na podmiocie pełniącym w ramach zgłaszanego schematu podatkowego funkcję promotora<sup>522</sup>. Zgodnie z art. 86b § 1 o.p. promotor zobowiązany jest przekazać Szefowi KAS informację o schemacie podatkowym w terminie 30 dni od dnia zaistnienia jednej z trzech wskazanych przez prawodawcę przesłanek w zależności od tego, która z nich wystąpi jako pierwsza. Zgodnie z powyższym termin ten może być liczony od dnia:

- 1) następnego po udostępnieniu schematu podatkowego,
- 2) następnego po przygotowaniu do wdrożenia schematu podatkowego, lub
- 3) dokonania pierwszej czynności związanej z wdrażaniem schematu podatkowego.

W praktyce ustalenie, od kiedy należy liczyć określony przez ustawodawcę 30-dniowy termin, rodzi wiele wątpliwości. Niełatwe okazuje się praktyczne stosowanie pojęć, którymi posłużył się prawodawca, określając upływ terminu na przekazanie zgłoszenia Szefowi KAS. Szczególnie problematyczne jest pojęcie „przygotowanie do wdrożenia”. Pozostałe dwa pojęcia zastosowane przez ustawodawcę przy konstruowaniu regulacji dotyczącej terminów na zaraportowanie, tj. „udostępnianie” oraz „wdrażanie” zostały zdefiniowane w art. 86a o.p.<sup>523</sup>, więc podatnicy wiedzą przynajmniej, co one oznaczają. Niestety prawodawca nigdzie w dziale 11A o.p. nie wskazał, co należy rozumieć przez trzecie z zastosowanych w definicji promotora pojęć, tj. „przygotowanie do wdrożenia”<sup>524</sup>. W objaśnieniach również nie podjęto próby jego zdefiniowania.

Podkreślić należy, że zastosowanie pojęcia „przygotowanie do wdrożenia” w przepisach MDR nie stanowiło inwencji własnej krajowego prawodawcy. Termin ten ma swoje źródło w prawie unijnym, tj. w art. 8ab ust. 1 lit. b dyrektywy 2011/16/UE. Niestety unijny prawodawca również nigdzie nie dookreślił, co należy rozumieć przez przygotowanie schematu podatkowego do wdrożenia. Z uwagi na powyższe przedstawiciele doktryny wyprowadzają znaczenie przedmiotowego pojęcia z języka

---

<sup>522</sup> D. Andrychowska, Schematy podatkowe MDR – obowiązek przekazywania informacji - przez promotora, <https://www.fr.pl/news/864/schematy-podatkowe-mdr-obowiazek-przekazywania-informacji-przez-promotora> (dostęp: 12.08.2022).

<sup>523</sup> O pojęciach „udostępniania” oraz „wdrażania” szerzej w rozdz. II ppkt 4.1.2. niniejszej dysertacji.

<sup>524</sup> M. Guzek, komentarz do art. 86b o.p. [w:] Regulacje MDR. Raportowanie o schematach podatkowych. Komentarz, K. Gil, M. Guzek, M. Lejman, Legalis/el. 2019.



powszechnego<sup>525</sup>. Zgodnie z definicją zawartą w Słowniku języka polskiego PWN „przygotowany” to taki, który jest gotów do czegoś<sup>526</sup>, z kolei wyrażenie „gotowy” oznacza tyle co całkowicie wykonany lub opracowany, już istniejący<sup>527</sup> i niewymagający żadnych uzupełnień<sup>528</sup>. Z powyższego można wywodzić, że przez schemat podatkowy przygotowany do wdrożenia należy rozumieć taki schemat, który jest kompletny, tzn. korzystający może go wdrożyć i zrealizować, gdyż wszelkie jego podstawowe elementy zostały już opracowane<sup>529</sup> i nie wymaga on prowadzenia żadnych dalszych czy dodatkowych prac koncepcyjnych i analitycznych. Co jednak kluczowe, schemat przygotowany do wdrożenia to schemat, w stosunku do którego nie rozpoczęły się jeszcze działania mające na celu jego wdrożenie. Przypadek „przygotowanie do wdrożenia” zasadniczo dotyczył będzie sytuacji, gdy schemat podatkowy opracowywany jest samodzielnie przez korzystającego. W przypadku gdy schemat podatkowy jest opracowywany przez promotora, najczęściej w pierwszej kolejności nastąpi jego udostępnienie, a dopiero potem przygotowanie do wdrożenia. Powyższe oczywiście nie wyklucza sytuacji, w której promotor będzie liczył termin na zaraportowanie Szefowi KAS od dnia następnego po przygotowaniu do wdrożenia schematu, np. gdy w danej sytuacji promotor będzie nie tylko udostępniał schemat, ale również będzie odpowiedzialny za zarządzanie jego wdrożeniem u korzystającego<sup>530</sup>.

Z punktu widzenia określenia terminu na wykonanie obowiązku zaraportowania przez promotora istotne jest również wyjaśnienie pojęcia „oferowanie”, którym ustawodawca posłużył się, konstruując definicję promotora. W doktrynie podkreśla się, że przez „oferowanie” co do zasady należy rozumieć wyłącznie świadome i intencjonalne przekazanie oferty korzystającemu<sup>531</sup>. Po stronie promotora obowiązek raportowy nie powstaje w przypadku ofert, co do których korzystający nigdy nie miał woli ich wykorzystania. Obowiązek raportowy nie powstaje również w przypadku ofert, których realizacja, z różnych względów, nie jest możliwa lub ofert, które korzystający otrzymał od promotora wbrew swojej woli<sup>532</sup>.

---

<sup>525</sup> M. Guzek, komentarz do art. 86b o.p. [w:] Regulacje..., op.cit.

<sup>526</sup> M. Szymczak (red.), Słownik języka polskiego, t. 2, Warszawa 1978, s. 1038.

<sup>527</sup> M. Szymczak (red.), Słownik języka polskiego, t. 1, Warszawa 1978, s. 684.

<sup>528</sup> Słownik języka polskiego PWN on-line, gotowy, <https://sjp.pwn.pl/szukaj/gotowy.html> (dostęp: 17.10.2021).

<sup>529</sup> Objasnienia, op.cit., s. 38.

<sup>530</sup> M. Guzek, komentarz do art. 86b o.p. [w:] Regulacje..., op.cit.

<sup>531</sup> B. Pahl, komentarz do art. 86a o.p. [w:] Ordynacja..., op.cit., s. 942.

<sup>532</sup> Objasnienia, op.cit., s. 49.

### 1.2.1.2. Terminy raportowania retrospektywnych schematów podatkowych

Zaznaczyć należy, że jak wskazano w art. 28 ustawy wprowadzającej, ustawodawca, inkorporując do polskiego systemu podatkowego dyrektywę MDR, nałożył na adresatów przepisów MDR obowiązek raportowania także o schematach podatkowych, w stosunku do których pierwszej czynności związanej z ich wdrożeniem dokonano po 25 czerwca 2018 r. w przypadku schematów podatkowych transgranicznych lub po 1 listopada 2018 r., w przypadku schematów podatkowych innych niż transgraniczne.

Terminy na poinformowanie Szefa KAS o schematach podatkowych zostały zakreślone odrębnie dla każdej z kategorii podmiotów, na których ciąży obowiązek raportowy. Zgodnie z art. 28 ust. 1 i 2 ustawy wprowadzającej promotorzy zobowiązani byli zgłosić Szefowi KAS retrospektywne schematy podatkowe transgraniczne i retrospektywne schematy podatkowe krajowe w terminie 6 miesięcy od dnia wejścia w życie ustawy wprowadzającej.

Zasadniczo więc obowiązek zaraportowania o retrospektywnych schematach podatkowych powinien być zostać spełniony przez promotorów do końca czerwca 2019 r. Jednakże z początkiem lipca 2020 r. w życie weszła ustawa nowelizująca, na mocy której wprowadzono obowiązek ponownego zaraportowania wszystkich schematów podatkowych transgranicznych, co do których pierwszej czynności związanej z ich wdrożeniem dokonano w okresie od 26 czerwca 2018 r. do 30 czerwca 2020 r.<sup>533</sup>. Zgodnie z art. 13 ust. 1 ustawy nowelizującej promotorzy mieli mieć czas na ponowne zaraportowanie do dnia 31 lipca 2020 r. Zakreślenie tak krótkiego terminu na ponowne poinformowanie Szefa KAS o schematach podatkowych transgranicznych z okresu ponad dwóch lat wynikało z faktu, iż właściwe krajowe organy podatkowe miały obowiązek przekazać pozostałym państwom członkowskim UE informacje o zgłoszonych im schematach podatkowych transgranicznych do dnia 31 października 2020 r.<sup>534</sup>.

Z uwagi jednak na fakt, że wprowadzana nowelizacja zbiegła się w czasie z wybuchem pandemii COVID-19 oraz związanymi z tym obostrzeniami, unijny prawodawca w art. 1 dyrektywy Rady (UE) 2020/876 z dnia 24 czerwca 2020 r.<sup>535</sup> umożliwił przedłużenie terminu na przekazanie informacji o schematach podatkowych

<sup>533</sup> Art. 13 ustawy nowelizującej.

<sup>534</sup> O przyczynach nowelizacji i nałożeniu przez ustawodawcę ponownego obowiązku zaraportowania o schematach podatkowych transgranicznych szerzej w rozdz. II ppkt 2.5. niniejszej dysertacji.

<sup>535</sup> Dyrektywa Rady (UE) 2020/876 z dnia 24 czerwca 2020 r. zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w celu uwzględnienia pilnej potrzeby odroczenia niektórych terminów przekazywania i wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania z powodu pandemii COVID-19 (Dz. U. UE L z 2020 r. Nr 204, str. 46) – dalej jako: dyrektywa 2020/876.

transgranicznych na szczeblu unijnym do końca kwietnia 2021 r. Mając powyższe na uwadze, Minister Finansów w drodze rozporządzenia z dnia 30 czerwca 2020 r.<sup>536</sup> również przedłużył termin na ponowne zaraportowanie o retrospektywnych schematach podatkowych transgranicznych. Zgodnie z § 3 ust. 1 ww. rozporządzenia promotorzy mieli wykonać przedmiotowy obowiązek w terminie do końca grudnia 2020 r.

### **1.2.2. Inne obowiązki promotora**

Dział 11A o.p. poza obowiązkiem dokonywania zgłoszeń do Szefa KAS nakłada na promotora także szereg innych zobowiązań. Promotor ma m.in. obowiązki informacyjne względem korzystającego. Nałożenie przedmiotowych obciążeń na promotora wynika z konstrukcji obowiązku sprawozdawczego. Głównym celem wprowadzenia przepisów MDR jest doprowadzenie do tego, by zawiadomienie o schemacie podatkowym dotarło do organów podatkowych. Obowiązki informacyjne nałożone na promotora wobec korzystającego mają za zadanie ograniczyć zjawisko multiplikowania danych o tym samym schemacie podatkowym przekazywanych przez różne podmioty zaangażowane w ten schemat<sup>537</sup>.

Zgodnie z przyjętą przez prawodawcę koncepcją raportowania promotor jest zobowiązany do poinformowania korzystającego o tym, jaki NSP został nadany zgłoszonemu przez niego schematowi podatkowemu oraz przesłać mu potwierdzenie nadania NSP. Informacja taka powinna zostać przekazana korzystającemu na piśmie<sup>538</sup>. W tym miejscu należy wyjaśnić, że pierwotnie w art. 86b § 2 o.p. użyte zostało określenie „pisemnie”, które z dniem 5 października 2021 r. zostało zastąpione sformułowaniem „na piśmie”, na mocy art. 84 pkt 8 ustawy z dnia 18 listopada 2020 r. o doręczeniach elektronicznych<sup>539</sup>. Pierwotnie zastosowane określenie „pisemnie” niezasadnie sugerowało, iż wymaganą formą jest forma papierowa z własnoręcznym podpisem. Tymczasem w objaśnieniach wprost wskazano, iż nawet na gruncie pierwotnego brzmienia dyspozycji ww. przepisu dopuszczalna była elektroniczna forma przekazania korzystającemu wskazanych wyżej informacji<sup>540</sup>. Aby jednak wykluczyć wszelkie wątpliwości oraz uspoźnić zastosowaną w o.p. terminologię z wprowadzanymi

---

<sup>536</sup> Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 30 czerwca 2020 r. w sprawie przedłużenia niektórych terminów związanych z przekazywaniem informacji o schematach podatkowych i wymianą informacji podatkowych z innymi państwami (Dz. U. poz. 1162) – dalej jako: rozporządzenie z 30 czerwca 2020 r.

<sup>537</sup> M. Guzek, komentarz do art. 86b [w:] Regulacje..., op.cit.

<sup>538</sup> Art. 86b § 2 o.p.

<sup>539</sup> T.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 569 z późn. zm.

<sup>540</sup> Objasnienia, op.cit., s. 47.

na poziomie pojęciowym zmianami w przepisach objętych projektem ww. ustawy o doręczeniach elektronicznych, dokonano przedmiotowej zmiany<sup>541</sup>. Nowelizacja nie ukłóciła jednak wątpliwości w zakresie tego, jaka forma elektronicznego przekazania informacji o NSP będzie wystarczająca do uznania, że obowiązek ten został wykonany prawidłowo. Z jednej strony podnosi się, iż przekazana elektronicznie informacja powinna być opatrzona co najmniej kwalifikowanym podpisem elektronicznym. Z drugiej jednak strony w objaśnieniach uściślono jedynie, że dla celów dowodowych należy archiwizować dowody przekazania stosownych informacji korzystającemu – nie wskazano na potrzebę zachowania jakiegokolwiek kwalifikowanej formy. Reasumując, należy uznać, że z punktu widzenia promotora, który zdecyduje się na przekazywanie informacji o NSP korzystającemu w formie elektronicznej, bezpieczniejszym rozwiązaniem będzie potwierdzenie jej kwalifikowanym podpisem elektronicznym. Niezależnie jednak od tego, w jakiej formie promotor poinformuje korzystającego o NSP, musi pamiętać o tym, aby uczynić to w taki sposób, żeby w przypadku ewentualnej kontroli mógł udowodnić wywiązanie się z analizowanego obowiązku<sup>542</sup>.

Ustawodawca nie precyzuje, w jakim terminie promotor ma poinformować korzystającego o nadaniu NSP i przesłać mu potwierdzenie jego nadania, a jedynie wskazuje, że powinno to nastąpić niezwłocznie po otrzymaniu NSP. Brak legalnej definicji pojęcia „niezwłocznie” oznacza, iż jego rozumienie należy wywieść z innych przepisów oraz jego powszechnego rozumienia. Zgodnie z definicją zawartą w Słowniku języka polskiego PWN niezwłoczny to taki, który powinien nastąpić w jak najkrótszym czasie<sup>543</sup>. Z kolei na gruncie postępowania administracyjnego, gdzie zwrot ten został użyty w art. 35 kodeksu postępowania administracyjnego<sup>544</sup>, doktryna podkreśla, iż niezwłocznie nie znaczy, że „sprawa ma być załatwiona natychmiast po wniesieniu przez stronę żądania wszczęcia postępowania, ale że organ powinien natychmiast przystąpić do rozpatrzenia sprawy, co jednak może zabrać pewien czas”<sup>545</sup>. Termin „niezwłocznie”

---

<sup>541</sup> Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o doręczeniach elektronicznych, IX kadencja, druk sejmowy nr 239, s. 95.

<sup>542</sup> M. Guzek, komentarz do art. 86b o.p. [w:] Regulacje..., op.cit.

<sup>543</sup> Słownik Języka Polskiego PWN on-line, niezwłocznie, <https://sjp.pwn.pl/slowniki/niezw%C5%82ocznie.html> (dostęp: 20.10.2021).

<sup>544</sup> Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 735 z późn. zm.) - dalej jako: k.p.a.

<sup>545</sup> Tak: P. Przybysz, komentarz do art. 35 k.p.a. [w:] Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz, wyd. XIII, Warszawa 2021, s. 209. Podobnie: N. Szczęch, komentarz do art. 35 k.p.a. [w:] Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz do art. 1-60, t. I, red. M. Karpiuk, P. Krzykowski, A. Skóra, Olsztyn, LEX/el. 2020; Z. Kmieciak, komentarz do art. 35 k.p.a. [w:] Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz, red. W. Chróścielewski, Warszawa 2019, s. 274; A. Gołęba, komentarz do art. 35 k.p.a. [w:] Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz, wyd. II, red. H. Knysiak-Sudyka,

pojawia się również w art. 455 kodeksu cywilnego<sup>546</sup>. Analizując przedmiotowe pojęcia na gruncie prawa cywilnego, SN podkreślił, że „użyty w art. 455 k.c. termin „niezwłocznie” nie należy utożsamiać z terminem natychmiastowym, termin „niezwłocznie” oznacza bowiem termin realny, mający na względzie okoliczności miejsca i czasu (...)”<sup>547</sup>. Jak wynika z powyższego, w praktyce niezwykle trudne jest jednoznaczne określenie, jak długi okres mieści się w dyspozycji określenia „niezwłocznie”. Nieprecyzyjność tego pojęcia może sprawiać wiele problemów praktycznych, gdyż promotor w zasadzie nie ma pewności co do tego, w jakim konkretnie terminie ma przekazać korzystającemu wymaganą informację. Powyższe oznacza, że najbezpieczniejszym rozwiązaniem będzie przekazanie korzystającemu informacji o nadaniu NSP wraz ze stosowanym potwierdzeniem od razu po tym, jak promotor otrzyma je od Szefa KAS, a przynajmniej uczynienie tego możliwie jak najszybciej<sup>548</sup>.

W praktyce możliwe są przypadki, kiedy promotor dysponuje NSP i potwierdzeniem jego nadania jeszcze przed udostępnieniem schematu podatkowego korzystającemu. Sytuacja taka może zachodzić, gdy promotor udostępnia schemat podatkowy standaryzowany kilku korzystającym. Promotor nie ma w takim przypadku możliwości przekazania ww. informacji kolejnym korzystającym, tj. takim, którym schemat podatkowy standaryzowany został przekazany później, niezwłocznie po otrzymaniu NSP od Szefa KAS. Wówczas uznaje się, iż przekazanie kolejnym korzystającym NSP wraz z potwierdzeniem jego nadania powinno nastąpić nie później niż w terminie wypełnienia obowiązków informacyjnych promotora, powstałych w chwili, gdy udostępnione uzgodnienie należy uznać za schemat podatkowy<sup>549</sup>.

Na mocy ustawy nowelizującej po art. 86b § 2 o.p. dodany został § 2a, w którym ustawodawca doprecyzował, iż w przypadku, o którym mowa w art. 86g § 2c o.p., promotor ma obowiązek przekazać korzystającemu NSP wraz z załącznikiem zawierającym wyłącznie dane identyfikujące tego korzystającego. W tym miejscu wyjaśnić należy, że art. 86g § 2c o.p. również został dodany do działu 11A o.p. na mocy ww. ustawy nowelizującej. Zgodnie z tym przepisem w przypadku, gdy korzystającym lub podmiotami, o których mowa w art. 86f § 1 pkt 1, 11 i 12 o.p., są osoby fizyczne,

---

Warszawa 2019, s. 359.

<sup>546</sup> Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 1360 z późn. zm.) – dalej jako: k.c.

<sup>547</sup> Wyrok SN z 30.06.2011 r., III CSK 282/10, LEX nr 898707. Tak też: wyrok SA w Szczecinie z 17.10.2019 r., I AGa 14/19, LEX nr 3081207.

<sup>548</sup> M. Guzek, komentarz do art. 86b o.p. [w:] Regulacje..., op.cit.

<sup>549</sup> Ibidem.

dane identyfikujące tego korzystającego i te podmioty wskazuje się wyłącznie w załącznikach do potwierdzenia nadania NSP. Co istotne, jeden załącznik powinien zawierać dane osobowe dotyczące jednej osoby fizycznej. Wprowadzenie przedmiotowej zmiany miało na celu zapewnienie lepszej ochrony danych osobowych osób fizycznych ujętych w potwierdzeniu nadania NSP, które promotor przekazuje innym podmiotom<sup>550</sup>.

Ustawodawca, regulując zakres obowiązków promotora, przewidział również sytuację, gdy pomimo przekazania Szefowi KAS raportu o schemacie podatkowym, promotor nie otrzyma informacji o nadaniu NSP w określonym terminie 7 dni – co było wręcz nagminne zwłaszcza w pierwszych dwóch latach obowiązywania przepisów MDR<sup>551</sup>. W takim przypadku promotor zobowiązany jest po pierwsze poinformować korzystającego na piśmie o tym, iż nie otrzymał potwierdzenia nadania NSP, a po drugie przekazać mu wszelkie niezbędne dane dotyczące zgłaszanego schematu podatkowego, czyli treść zgłoszenia, które promotor przekazał Szefowi KAS, tj. tzw. informację zastępczą<sup>552</sup>. Problemem przy wykonywaniu przedmiotowego obowiązku informacyjnego okazuje się określenie, w jakim czasie powinien on zostać wykonany. Z dyspozycji art. 86b § 3 o.p. można wywieść, iż początek biegu terminu na przekazanie informacji zastępczej rozpoczyna się w po upływie 30-dniowego terminu, w którym promotor był zobowiązany przekazać Szefowi KAS raport o schemacie podatkowym, o ile schematowi temu nie został nadany w tym czasie NSP. Taka interpretacja nie daje jednak odpowiedzi na pytanie, kiedy upływa termin na przekazanie informacji zastępczej. Ustawodawca w żaden sposób nie dookreślił bowiem przedmiotowej kwestii w przepisach MDR. W doktrynie przyjmuje się zasadniczo dwie koncepcje liczenia tego terminu. Zgodnie z pierwszą z nich, jeśli do 30 dnia od dnia następnego po dniu, w którym zaktualizuje się po stronie promotora obowiązek zaraportowania o schemacie podatkowym, schematowi nie zostanie nadany NSP, to najpóźniej 30. dnia promotor powinien przekazać korzystającemu informację zastępczą. Termin ten wywodzony jest z faktu, iż ustawodawca, regulując omawiany obowiązek, odwołał się wprost do art. 86b § 1 o.p., w którym mowa jest o 30-dniowym terminie<sup>553</sup>. Koncepcja ta nie jest jednak rozwiązaniem idealnym. Co bowiem w sytuacji, w której z przyczyn niezależnych od siebie promotor przekaze Szefowi KAS raport pod koniec określonego przez ustawodawcę 30-dniowego

---

<sup>550</sup> Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy..., op.cit., s. 71, 74.

<sup>551</sup> Szerzej w ppkt 2.4.3. niniejszego rozdziału.

<sup>552</sup> Art. 86b § 3 o.p.

<sup>553</sup> M. Guzek, komentarz do art. 86b o.p. [w:] Regulacje..., op.cit.

terminu, np. 28 dni po wystąpieniu zdarzenia aktualizującego przedmiotowy obowiązek po jego stronie? Z jednej strony wykona on swój obowiązek w terminie, a z drugiej Szef KAS ma 7 dni na nadanie NSP zgłoszonemu schematowi podatkowemu<sup>554</sup>. W takiej sytuacji, pomimo iż co do zasady NSP zostanie nadany zgodnie z terminami zakreślonymi w przepisach MDR, to niemożliwe będzie zachowanie ww. 30-dniowego terminu na przekazanie korzystającemu informacji zastępczej. Dlatego też w doktrynie wykrystalizowała się konkurencyjna koncepcja liczenia upływu przedmiotowego terminu. Odwołuje się ona do literalnej wykładni art. 86b § 3 o.p. Zgodnie z nią z faktu, iż ustawodawca nie dookreśla, w jakim terminie informacja zastępcza ma zostać przekazana korzystającemu, należy wywodzić, iż takiego terminu nie ma. Przyjęcie drugiej z hipotez również rodzi problemy. Założenie, iż nie ma terminu końcowego na przekazanie informacji zastępczej, prowadziłoby bowiem do sytuacji, w której korzystający nie otrzymywaliby przedmiotowej informacji, w terminie w jakim są zobowiązani przekazać ją Szefowi KAS - o czym szerzej w kolejnym punkcie<sup>555</sup>.

Z oczywistych względów bezpieczniejsze z punktu widzenia promotora i korzystającego jest przyjęcie pierwszej z koncepcji i przekazanie informacji zastępczej po upływie 30 dni od dnia, w którym po stronie promotora zaktualizował się obowiązek raportowy, ale nie otrzymał NSP. W praktyce może to jednak okazać się nierealne. Jednocześnie nie można tu nie wspomnieć o sytuacji, w której Szef KAS nada NSP w ostatnim dniu 30-dniowego terminu. Wówczas wcześniejsze wykonanie obowiązku wskazanego art. 86b § 3 o.p. doprowadzi do tego, iż przedwcześnie przekazana informacja zastępcza będzie niezgodna z rzeczywistym stanem faktycznym. Reasumując przedmiotową kwestię, należy zwrócić uwagę, że problematyka liczenia terminu na przekazanie informacji zastępczej korzystającemu wynika ze sposobu ukształtowania obowiązku raportowego, tj. jego przechodzenia na kolejne podmioty w zależności od okoliczności. Całkowite rozwiązanie tego problemu wymagałoby dokonania zmian w strukturze instytucji raportowania. W jej obecnym kształcie niemożliwe wydaje się takie zakreślenie terminu na przekazanie informacji zastępczej, aby nie prowadziło ono do kolejnych problemów po stronie promotora czy korzystającego<sup>556</sup>.

### **1.2.3. Obowiązki promotora w przypadku schematu podatkowego innego niż standaryzowany**

---

<sup>554</sup> Art. 86g § 3 o.p.

<sup>555</sup> M. Guzek, komentarz do art. 86b o.p. [w:] Regulacje..., op.cit.

<sup>556</sup> Ibidem.

Odmienne obowiązki promotora kształtują się w sytuacji, gdy schemat podatkowy ma charakter inny niż standaryzowany, a samego promotora wiąże prawnie chroniona tajemnica zawodowa, np. gdy promotor jest radcą prawnym, adwokatem lub doradcą podatkowym<sup>557</sup>. Zakres obowiązków promotora, w przypadku gdy korzystający nie zwolnił go z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej, ustawodawca określił w art. 86b § 4 o.p. W takim przypadku na promotorze nie ciąży obowiązek przekazania Szefowi KAS informacji o schemacie podatkowym. Powyższe nie oznacza oczywiście, iż na opracowaniu schematu podatkowego czy jego wdrożeniu u korzystającego udział promotora się kończy.

W przedmiotowej sytuacji promotor zobowiązany jest po pierwsze w terminie 30 dni od dnia, w którym po jego stronie zaktualizowałby się obowiązek raportowy, poinformować na piśmie korzystającego, iż to na korzystającym ciąży obowiązek zaraportowania o schemacie podatkowym. Jednocześnie promotor zobowiązany jest przekazać korzystającemu również wszelkie informacje niezbędne do wykonania obowiązku raportowego. Podobnie jak miało to miejsce w przypadku obowiązku przekazania korzystającemu informacji zastępczej, tutaj również ustawodawca nie określił, w jakim terminie promotor ma obowiązek poinformować korzystającego, iż to na nim ciąży obowiązek raportowy. W tym jednak przypadku ustawodawca dookreślił przynajmniej, iż powinno to nastąpić niezwłocznie, w domyśle w takim czasie, aby korzystający mógł terminowo wykonać ciążący na nim obowiązek raportowy. Brak konkretnie wskazanego terminu może jednak prowadzić do sytuacji, w których promotor przekaze korzystającemu przedmiotową informację na tyle późno, że korzystający, mimo że teoretycznie jest jeszcze w terminie, nie zdoła na czas zaraportować Szefowi KAS. Dlatego też w doktrynie słusznie postuluje się, aby ustawodawca określił promotorowi konkretny termin na przekazanie korzystającemu ww. informacji z uwzględnieniem potrzeby zapewniania korzystającemu wystarczająco dużo czasu na sporządzenie i dokonanie zgłoszenia Szefowi KAS<sup>558</sup>.

Ustawodawca zobowiązał promotora do przekazania na piśmie tożsamej informacji również innym znanym mu podmiotom, na których może ciążyć obowiązek raportowy, np. wspomagającym lub innym promotorom<sup>559</sup>. Promotor zobowiązany jest przekazać podmiotom trzecim przedmiotową informację równocześnie z przekazywaną

---

<sup>557</sup> O problematyce związanej z kwestią tajemnicy zawodowej w obliczu obowiązku raportowania o schematach podatkowych szerzej w rozdz. I pkt 7 niniejszej dysertacji.

<sup>558</sup> M. Guzek, komentarz do art. 86b o.p. [w:] Regulacje..., op.cit.

<sup>559</sup> Art. 86b § 5 o.p.



korzystającemu informacją, iż z uwagi na wiążącą go prawnie chronioną tajemnicę zawodową nie zgłosi schematu podatkowego Szefowi KAS<sup>560</sup>.

Brak zwolnienia z obowiązku zachowania prawnie chronionej tajemnicy nie oznacza bynajmniej, iż promotor nie ma żadnych obowiązków informacyjnych wobec Szefa KAS. Z uwagi jednak na wiążącą promotora tajemnicę zawodową jego obowiązek informacyjny został znacznie ograniczony<sup>561</sup>. Kwestia ta jest przedmiotem analizy w ppkt 2.2.2 niniejszego rozdziału.

Nie tylko w Polsce w wątpliwość podawana jest kwestia zgodności nakładania obowiązku raportowania na przedstawicieli zawodów zaufania publicznego. I tak np. w Belgii Grondwettelijk Hof<sup>562</sup> dnia 21 grudnia 2020 r. wystosował pytanie prejudycjalne do TSUE dotyczące przedmiotowej kwestii<sup>563</sup>, w którym zapytał, czy przepisy MDR są zgodne z art. 7 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej<sup>564</sup>, statuującym zasadę prawa do poszanowania życia prywatnego oraz art. 47 ww. aktu prawnego, który z kolei stanowi o prawie do rzetelnego procesu sądowego<sup>565</sup>. Rozstrzygnięcie TSUE stwierdzające niezgodność przepisów MDR z art. 7 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej bez wątplenia może przynieść daleko idące skutki, m.in. w postaci zmian w dyrektywie MDR<sup>566</sup>. Nadmienić należy, iż Rzecznik Generalny Athanasios Rantos w wydanej przez siebie opinii<sup>567</sup> stwierdził, że TSUE powinien uznać, iż przepisy MDR „poprzez zobowiązanie działającego w charakterze pośrednika adwokata, który powołując się na obowiązek dochowania tajemnicy zawodowej, korzysta ze zwolnienia z obowiązku zgłoszenia, do niezwłocznego powiadomienia innego pośrednika o obowiązkach zgłoszenia, jakie na nim ciąży (...), nie narusza prawa do poszanowania życia prywatnego

---

<sup>560</sup> M. Guzek, komentarz do art. 86b o.p. [w:] Regulacje..., op.cit.

<sup>561</sup> Art. 86b § 6 o.p.

<sup>562</sup> Belgijski odpowiednik Trybunału Konstytucyjnego.

<sup>563</sup> Sprawa C-694/20: Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Grondwettelijk Hof (Belgia) w dniu 21 grudnia 2020 r. - Orde van Vlaamse Balies, IG, Belgian Association of Tax Lawyers, CD, JU / Vlaamse Regering (Dz. U. UE C z 2021 r. Nr 128, str. 10/1).

<sup>564</sup> Karta praw podstawowych Unii Europejskiej (Dz. U. UE C z 2007 r. Nr 303, str. 1 z późn. zm.).

<sup>565</sup> M. Pogroszewska, Radca prawny: MDR to nieudany eksperyment podatkowy, nie tylko w Polsce, <https://www.rp.pl/Postepowanie-podatkowe/303089995-Radca-prawny-MDR-to-nieudany-eksperyment-podatkowy-nie-tylko-w-Polsce.html> (dostęp: 10.03.2022).

<sup>566</sup> W. Niedźwiedzki, Raportowanie schematów podatkowych przed Trybunałami, <https://casp.sgh.waw.pl/aktualnosc/raportowanie-schematow-podatkowych-przed-trybunalami> (dostęp: 10.08.2022).

<sup>567</sup> Opinia Rzecznika Generalnego Athanasiosa Rantosa przedstawiona 5 kwietnia 2022 r. (1) Sprawa C-694/20 Orde van Vlaamse Balies, IG, Belgian Association of Tax Lawyers, CD, JU przeciwko Vlaamse Regering, <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?jsessionid=78F91EB2C0631DE4EFC990E803C1A20F?text=&docid=257281&pageIndex=0&doclang=PL&mode=req&dir=&occ=first&part=1&cid=13246439> (dostęp: 18.08.2022).

zagwarantowanego w art. 7 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej, pod warunkiem że nazwisko tego adwokata nie zostanie ujawnione organom podatkowym w ramach wypełniania obowiązku zgłoszenia (...)”<sup>568</sup>.

#### **1.2.4. Obowiązki promotora w przypadku schematów podatkowych transgranicznych**

Tryb raportowania przez promotora jest odmienny w przypadku, gdy promotor ma obowiązek zaraportowania o schemacie podatkowym transgranicznym w więcej niż jednym państwie członkowskim UE na podstawie przepisów tego państwa implementujących wymogi wynikające z przepisu art. 8ab dyrektywy Rady 2011/16/UE w brzmieniu nadanym dyrektywą MDR. W celu niepowielania informacji dotyczących tego samego schematu podatkowego transgranicznego w różnych państwach członkowskich UE uregulowano, iż obowiązek ten podlega wykonaniu tylko w jednym państwie. Przyjęcie takiego rozwiązania należy uznać za słuszne, gdyż implementacja dyrektywy MDR ma doprowadzić do przekazywania sobie przez państwa członkowie UE informacji o stosowanych na ich terytoriach schematach podatkowych transgranicznych. Z uwagi na powyższe kilkukrotne przekazywanie tej samej informacji w różnych państwach stanowiłoby niepotrzebny formalizm i multiplikowanie tożsamy danych.

Ustalenie w jakim państwie UE należy przekazać informację o schemacie podatkowym transgranicznym zależne jest od reguł kolizyjnych. Zgodnie z art. 86b § 8 o.p., który powtarza w tym zakresie regulację art. 8ab ust. 3 dyrektywy 2011/16/UE w brzmieniu nadanym dyrektywą MDR, obowiązek raportowy podlega wykonaniu przez promotora w państwie, które widnieje wyżej na poniższej liście:

- 1) państwo, w którym ma miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd, tj. w państwie rezydencji podatkowej promotora,
- 2) państwo, w którym za pośrednictwem zagranicznego zakładu świadczy usługi dotyczące schematu podatkowego,
- 3) państwo, w którym jest zarejestrowany lub którego przepisom prawa podlega,
- 4) państwo, w którym jest członkiem samorządu zawodowego lub innej organizacji pozarządowej posiadającej siedzibę lub zarząd na terytorium tego państwa, reprezentujących osoby lub podmioty świadczące usługi prawne, doradztwa podatkowego lub doradcze.

---

<sup>568</sup> F. Majdowski, Aktualności z Brukseli, „Przegląd Podatkowy” 2022, nr 6, s. 62-63.

Wskazane powyżej kryteria należy rozpatrywać oddzielnie w stosunku do każdego schematu podatkowego transgranicznego. Przy przyjęciu odmiennej koncepcji miejscem spełnienia obowiązku raportowego zawsze byłoby państwo rezydencji podatkowej promotora. Nie wykluczona jest bowiem sytuacja gdy schemat podatkowy transgraniczny nie dotyczy państwa rezydencji podatkowej promotora. W takim przypadku zastosowanie znajdą kolejne z przytoczonych reguł kolizyjnych. Zaznaczyć warto również, iż w doktrynie podnosi się, że zastosowane przez polskiego ustawodawcę rozwiązanie polegające na odniesieniu się nie wprost do rezydencji podatkowej promotora, a do kryteriów decydujących o określeniu rezydencji podatkowej, tj. miejsca zamieszkania, siedziby lub zarządu, może prowadzić do powstawania niepotrzebnych niejasności. Możliwe jest bowiem posiadanie przez promotora miejsca zamieszkania lub siedziby czy zarządu w więcej niż jednym państwie. Wówczas o rezydencji podatkowej danego podatnika rozstrzyga umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania<sup>569</sup>. Dlatego też za niezasadne należy uznać działanie ustawodawcy polegające na modyfikacji zapisów dyrektywy MDR w przedmiotowym zakresie jako wprowadzające niepotrzebne wątpliwości i stanowiące pole do ewentualnych sporów.

### **1.3. Obowiązki korzystającego na gruncie przepisów MDR**

#### **1.3.1. Powstanie obowiązku raportowego po stronie korzystającego**

Jak już wskazano powyżej, obowiązek raportowy co do zasady spoczywa na podmiocie, który w procesie tworzenia i wdrażania schematu podatkowego pełni funkcję promotora. Jednakże przy spełnieniu określonych warunków obowiązek ten może przejść na inne podmioty. Kolejnym po promotorze podmiotem, na którym może on spocząć, jest korzystający, na którego obowiązek raportowy przejdzie w kilku przypadkach.

W pierwszej kolejności korzystający będzie zobowiązany do przekazania Szefowi KAS stosownej informacji w sytuacji, gdy podlegający zaraportowaniu schemat podatkowy został opracowany samodzielnie przez korzystającego, tj. bez pomocy podmiotu trzeciego, który mógłby zostać uznany za pełniącego funkcję promotora<sup>570</sup>.

Poza wskazaną powyżej sytuacją ustawodawca przewidział jednak również przypadki, w których pomimo iż w pierwszej kolejności obowiązek raportowy ciążył na promotorze, to korzystający będzie zobowiązany do przekazania Szefowi KAS zgłoszenia

<sup>569</sup> M. Guzek, komentarz do art. 86b o.p. [w:] Regulacje..., op.cit.

<sup>570</sup> D. Andrychowska, Schematy podatkowe MDR – obowiązek przekazywania informacji - przez korzystającego, <https://www.frr.pl/news/869/schematy-podatkowe-mdr-obowiazek-przekazywania-informacji-przez-korzystajacego> (dostęp: 12.08.2022).

o schemacie podatkowym. Zgodnie z art. 86c § 1 i 2 o.p. obowiązek ten spoczywa na korzystającym w przypadku schematu podatkowego standaryzowanego, gdy:

- 1) promotor nie przekazał korzystającemu w odpowiedniej formie informacji o nadaniu NSP wraz z potwierdzeniem jego nadania;
- 2) promotor nie przekazał korzystającemu w odpowiedniej formie, iż w terminie 30 dni od dnia, w którym zaktualizował się obowiązek raportowy, zgłoszonemu schematowi podatkowemu nie nadany został jeszcze NSP oraz nie przekazał informacji zastępczej;

- a w przypadku schematu podatkowego innego niż standaryzowany, gdy:

- 3) promotora wiąże prawnie chroniona tajemnica zawodowa, z której korzystający go nie zwolnił; oraz
- 4) promotor, pomimo iż został zwolniony z obowiązku zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej, nie wykonał ciężącego na nim obowiązku raportowego<sup>571</sup>.

Jak wynika z powyższego, co do zasady, o ile w ramach uzgodnienia występuje promotor, to na nim w pierwszej kolejności spoczywa obowiązek raportowy. Dopiero w sytuacji, gdy obowiązek ten nie zostanie wykonany przez promotora – bez względu na to, czy niewykonanie obowiązku nastąpiło z przyczyn od niego zależnych, czy nie - obowiązek przekazania Szefowi KAS raportu o schemacie podatkowym przechodzi na korzystającego.

Z powyższego należy wywodzić, że nawet w przypadku, gdy korzystający współpracuje w zakresie uzgodnienia z promotorem, nie może on całkowicie lekceważyć kwestii związanych z instytucją raportowania o schematach podatkowych. W sytuacji gdy korzystający współpracuje z profesjonalnym promotorem, w dalszym ciągu zobowiązany jest on monitorować zarówno to, czy promotor wykonał ciężący na nim obowiązek informacyjny, jak również, czy wykonał go w odpowiednim zakresie oraz terminie. W przypadku gdy promotor z różnych względów nie dopełni ciężącego na nim obowiązku informacyjnego, automatycznie przechodzi on na korzystającego i to korzystający ponosi wówczas konsekwencje prawne jego niedopełnienia. Bez względu bowiem na fakt, czy korzystający nie dopełnił ciężącego na nim obowiązku informacyjnego celowo, czy z zaniedbania, np. nie zweryfikował, czy promotor zgłosił Szefowi KAS schemat

---

<sup>571</sup> W. Modzelewski, K. Radzikowski, komentarz do art. 86c o.p. [w:] Informacja o schematach podatkowych. Komentarz do ustawy – Ordynacja podatkowa, red. W. Modzelewski, Legalis/el. 2019.

podatkowy w terminie, poniesie on reperkusje związane z niedopełnieniem obowiązku raportowego, który na nim spoczął<sup>572</sup>.

Podkreślić należy, że sam fakt przekazania przez promotora Szefowi KAS informacji o schemacie podatkowym nie zwalnia korzystającego ze wszelkich obowiązków raportowych. Jak już wskazano wyżej, zwolnienie korzystającego z obowiązku zgłoszenia Szefowi KAS o schemacie podatkowym wymaga podjęcia przez promotora dodatkowych czynności, o których mowa w art. 86b § 2 i 3 o.p., tj. przekazania korzystającemu informacji o nadaniu NSP wraz z potwierdzeniem jego nadania lub przekazania mu informacji zastępczej<sup>573</sup>.

Sposób ustalania, w jakim państwie członkowskim UE korzystający powinni raportować o schematach podatkowych transgranicznych, został określony w analogiczny sposób jak w przypadku promotorów<sup>574</sup>.

W ostatnim paragrafie art. 86c o.p. unormowano, że w przypadku gdy więcej niż jeden korzystający ma obowiązek zaraportowania o tym samym schemacie podatkowym transgranicznym, obowiązek raportowy spoczywa w pierwszej kolejności na tym korzystającym, który uzgodnił schemat z promotorem lub wspomagającym. W następnej kolejności obowiązek ten spocznie na korzystającym, który zarządza wdrożeniem schematu podatkowego transgranicznego<sup>575</sup>. Wykonanie przedmiotowego obowiązku przez jednego z korzystających ze schematu podatkowego nie powoduje jednak automatycznego zwolnienia pozostałych korzystających z wszelkich obowiązków. Muszą oni bowiem być w stanie wykazać, że inny korzystający zawiadomił Szefa KAS o schemacie podatkowym transgranicznym, w szczególności przez przedstawienie potwierdzenia nadania NSP<sup>576</sup>.

---

<sup>572</sup> M. Lejman, komentarz do art. 86c o.p. [w:] Regulacje MDR. Raportowanie o schematach podatkowych. Komentarz, K. Gil, M. Guzek, M. Lejman, Legalis/el. 2019.

<sup>573</sup> M. Guzek, komentarz do art. 86b o.p. [w:] Regulacje..., op.cit.

<sup>574</sup> W. Modzelewski, K. Radzikowski, komentarz do art. 86c o.p. [w:] Informacja..., op.cit.

<sup>575</sup> B. Pahl, komentarz do art. 86c o.p. [w:] Ordynacja podatkowa. Komentarz, t. I, Zobowiązania podatkowe. Art. 1-119zzk, red. L. Etel, Warszawa 2022, s. 959.

<sup>576</sup> J. Rudowski, komentarz do art. 86c o.p. [w:] S. Babiarsz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski, Ordynacja podatkowa. Komentarz, wyd. XI, Warszawa 2019, s. 643.

### 1.3.2. Terminy raportowania przez korzystającego

Termin na wykonanie obowiązku raportowego przez korzystającego został określony w analogiczny sposób jak w przypadku promotora. Zgodnie z art. 86c § 1 o.p. korzystający ma obowiązek przekazać Szefowi KAS informacje o schemacie podatkowym w terminie 30 dni:

- 1) od dnia następnego po udostępnieniu schematu podatkowego;
- 2) od następnego dnia po przygotowaniu do wdrożenia schematu podatkowego, lub
- 3) od dnia dokonania pierwszej czynności związanej z wdrażaniem schematu podatkowego

– w zależności od tego, które z tych zdarzeń nastąpi wcześniej.

Najistotniejszym z punktu widzenia dotrzymania przez korzystającego terminu na zaraportowanie Szefowi KAS jest fakt, że wskazany powyżej 30-dniowy termin nie jest liczony od nowa w przypadku przejścia obowiązku raportowego z promotora na korzystającego. Bez względu więc na to, czy raport przekazany zostanie przez promotora, czy przez korzystającego bieg terminu na jego złożenie rozpoczyna się w tym samym dniu, tj. od dnia następującego po udostępnieniu schematu, przygotowaniu schematu do wdrożenia lub od dnia dokonania pierwszej czynności związanej z wdrażaniem schematu przez korzystającego, w zależności od tego, które z tych zdarzeń nastąpi wcześniej. Przyjęcie takiej konstrukcji liczenia terminu na zaraportowanie o schemacie podatkowym z oczywistych względów nie jest korzystne z punktu widzenia korzystającego.

Wszelkie opóźnienia w przekazaniu informacji o schemacie podatkowym przez promotora mogą prowadzić do znacznego ograniczenia czasu, w jakim korzystający musi wywiązać się ze swoich obowiązków sprawozdawczych, a nawet uniemożliwić mu ich terminowe wykonanie. Dlatego też w doktrynie pojawiają się zasadne głosy, że termin na wykonanie obowiązku informacyjnego przez korzystającego powinien być liczony od dnia, w którym poweźmie on informację, iż to na nim spoczywa przedmiotowy obowiązek<sup>577</sup>. Przyjęcie takiego rozwiązania z pewnością byłoby bardziej sprawiedliwe z punktu widzenia korzystającego, który w obecnym stanie prawnym nie ze swojej winy może ponosić konsekwencje nieterminowego zgłoszenia Szefowi KAS o schemacie podatkowym.

Zdając sobie sprawę z niedoskonałości legislacyjnej przepisów MDR w omawianej kwestii, Minister Finansów wskazał w objaśnieniach, iż zaraportowanie przez

---

<sup>577</sup> M. Guzek, komentarz do art. 86b o.p. [w:] Regulacje..., op.cit.

korzystającego nieznacznie po upływie 30 dni od dnia, w którym bieg terminu na raportowanie otworzył się dla korzystającego, nie powinno rodzić po jego stronie negatywnych konsekwencji. Jednocześnie podkreślił jednak, że ewentualny brak konsekwencji przewidziany jest tylko w sytuacji, gdy korzystający podjął wszelkie możliwe czynności mające na celu niezwłoczną weryfikację otrzymanych od promotora informacji oraz ich modyfikacji i zaraportowania<sup>578</sup>. Takie stanowisko nie prowadzi do realnego rozwiązania problemu. Po pierwsze promotorzy nadal nie wiedzą, w jakim terminie zobowiązani są przekazać korzystającemu informację zastępczą, tak by nie narazić zarówno siebie, jak i swojego klienta na ewentualne konsekwencje prawne. Po drugie użycie sformułowania, iż nieznaczne opóźnienie „nie powinno” nieść negatywnych konsekwencji, nie zapewnia poczucia bezpieczeństwa prawnego zarówno po stronie korzystającego, jak i promotora. Żaden ze wskazanych wyżej podmiotów nie ma bowiem gwarancji, że w danym przypadku opóźnienie w przekazaniu informacji o schemacie podatkowym przez korzystającego zostanie potraktowane ulgowo, czy też na korzystającego zostaną nałożone na sankcje z tytułu opóźnienia. Wątpliwości budzi również, co właściwie należy rozumieć przez wykonanie obowiązku raportowego przez korzystającego nieznacznie po upływie 30 dni. Minister Finansów nie dookreślił w żaden sposób, jaki okres należy rozumieć jako „nieznaczny”. W Słowniku języka polskiego PWN pojęcie to definiowane jest jako „niewielki pod względem ilości, natężenia”<sup>579</sup>, co nie pomaga w precyzyjnym określeniu terminu. Z jednej strony zastosowanie w objaśnieniach ww. nieostrego pojęcia jest zrozumiałe, gdyż pozwala na objęcie różnych sytuacji. Z drugiej jednak strony korzystający nigdy nie ma pewności, czy opóźnienie, z jakim zaraportował Szefowi KAS o schemacie podatkowym, zostanie uznane za nieznaczne. Z uwagi na powyższe, w celu zapewnienia podatnikom poczucia bezpieczeństwa, zasadne wydaje doprecyzowanie na gruncie o.p. lub chociaż kolejnych objaśnień, jaki konkretnie okres stanowi „nieznaczne” przekroczenie ww. 30-dniowego terminu.

---

<sup>578</sup> *Objaśnienia*, op.cit., s. 57.

<sup>579</sup> Słownik języka polskiego PWN on-line, nieznacznie, <https://sjp.pwn.pl/slowniki/nieznacznie.html>, (dostęp: 6.11.2021).

## 1.4. Obowiązki wspomagającego wynikające z przepisów MDR

### 1.4.1. Obowiązek informacyjny wobec wspomagającego

Ostatnim z kategorii podmiotów, na którym może spocząć obowiązek zaraportowania o schemacie podatkowym, jest wspomagający. Z przyjętej przez ustawodawcę konstrukcji przepisów MDR wynika, że co do zasady obowiązek raportowy ciąży na promotorze lub korzystającym. Przypadki, kiedy to wspomagający będzie zobowiązany poinformować Szefa KAS o schemacie podatkowym, mają występować na zasadzie wyjątku<sup>580</sup>.

Obowiązek raportowy może ciążyć na wspomagającym tylko w sytuacji, gdy samodzielnie lub za pośrednictwem osób trzecich był on zaangażowany poprzez udzielenie wsparcia merytorycznego lub organizacyjnego w opracowanie, wprowadzenie do obrotu, udostępnianie do wdrożenia lub nadzorowanie wdrożenia uzgodnienia podlegającego zaraportowaniu<sup>581</sup>. Z treści art. 86d § 1 o.p. wynika, że podmioty zlecające wspomagającemu wykonanie czynności są zobowiązane poinformować go o NSP, jaki nadano schematowi podatkowemu, w ramach którego udzielał on wsparcia. Do informacji w postaci NSP podmiot zlecający zobowiązany jest załączyć również potwierdzenie jego nadania.

Podmiotem, który będzie zobowiązany przekazać wspomagającemu wskazaną powyżej informację, będzie - w zależności od okoliczności - promotor lub korzystający zaangażowany w schemat podatkowy. W przypadku gdy w ramach schematu podatkowego występują zarówno promotor, jak i korzystający, podmioty te muszą ustalić, który z nich należy uznać za podmiot zlecający wspomagającemu wykonanie czynności angażujących go w schemat podatkowy. W doktrynie zwraca się uwagę, że za zlecającego należy uznać podmiot, który po pierwsze łączy stosunek prawny z korzystającym, a po drugie taki, który rzeczywiście zlecił wykonanie określonych prac wspomagającemu. Powyższe oznacza, że w sytuacji gdy korzystający jest kompleksowo obsługiwany w ramach jednej umowy przez promotora, który równocześnie kieruje pracami wspomagającego i decyduje o zakresie jego prac, wówczas obowiązek poinformowania wspomagającego spocznie na promotorze. W innym przypadku, np. gdy

---

<sup>580</sup> B. Pahl, komentarz do art. 86d o.p. [w:] Ordynacja podatkowa. Komentarz, t. I, Zobowiązania podatkowe. Art. 1-119zzk, red. L. Etel, Warszawa 2022, s. 961.

<sup>581</sup> M. Olszewska, komentarz do art. 86d o.p. [w:] Ordynacja podatkowa. Komentarz, red. A. Mariański, Legalis/el. 2021.



wspomagającego łączy stosunek prawny wyłącznie z korzystającym lub to korzystający nadzoruje prace wspomagającego, kierując nimi oraz decyduje o ich zakresie, to korzystający będzie zobowiązany przekazać wspomaganemu stosowne informacje. Obowiązek ten będzie ciążył na korzystającym bez względu na fakt, czy wspomagający w ramach wykonywania zleconych mu czynności będzie kontaktował się z promotorem lub ustalał z nim jakieś szczegóły techniczne tych czynności<sup>582</sup>. Przez zlecenie wspomaganemu wykonania określonych czynności należy rozumieć nie tylko zawarcie pisemnej umowy, w ramach realizacji której wykona on prace angażujące go w uzgodnienie. Zleceniem w tym przypadku będzie także faktyczne bądź dorozumiane zlecenie wspomaganemu wykonania określonych czynności<sup>583</sup>. Zaznaczyć należy, że w sytuacji gdy to wspomagający będzie zlecał wykonanie określonych czynności innemu wspomaganemu, wówczas po stronie wspomagającego będącego zlecającym nie powstanie obowiązek przekazania wskazanej powyżej informacji. Obowiązek jej przekazania może bowiem spocząć wyłącznie na promotorze bądź korzystającym<sup>584</sup>.

W sytuacji gdy schematowi podatkowemu, w który zaangażowany był wspomagający, nie nadano NSP, promotor lub korzystający informują wspomaganego na piśmie o tym fakcie. Co istotne, wraz z informacją o braku NSP promotor lub korzystający zobowiązani są przekazać wspomaganemu informację zastępczą<sup>585</sup>.

Obowiązek informacyjny ciążyący na promotorze lub korzystającym względem wspomaganego powinien zostać zrealizowany najpóźniej w dniu poprzedzającym wykonanie przez niego czynności, które zostały mu zlecone przez promotora lub korzystającego<sup>586</sup>. Zastosowanie przez ustawodawcę formy dokonanej słowa „wykonanie” sugeruje, że termin na realizację obowiązku informacyjnego przez promotora lub korzystającego względem wspomaganego upływa dopiero w chwili gdy ten w całości wykona wszystkie zlecone mu czynności, na które może składać się bardzo wiele różnych działań. Dopiero wykonanie wszystkich tych działań aktualizuje po stronie promotora lub korzystającego obowiązek informacyjny. Taki sposób sformułowania terminu na realizację obowiązku informacyjnego wobec wspomaganego może jednak rodzić problemy z uwagi na brak jego zsynchronizowania z terminem zakreślonym dla

---

<sup>582</sup> M. Guzek, komentarz do art. 86l o.p. [w:] Regulacje MDR. Raportowanie o schematach podatkowych. Komentarz, K. Gil, M. Guzek, M. Lejman, Legalis/el. 2019.

<sup>583</sup> M. Olszewska, komentarz do art. 86d o.p. [w:] Ordynacja..., op.cit.

<sup>584</sup> M. Guzek, komentarz do art. 86l o.p. [w:] Regulacje..., op.cit.

<sup>585</sup> J. Rudowski, komentarz do art. 86d o.p. [w:] S. Babiarsz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgodka-Medek, J. Rudowski, Ordynacja podatkowa. Komentarz, wyd. XI, Warszawa 2019, s. 645.

<sup>586</sup> M. Olszewska, komentarz do art. 86d o.p. [w:] Ordynacja..., op.cit.

promotorów i korzystających na zaraportowanie o schemacie podatkowym. W obrocie gospodarczym może dojść do sytuacji, gdy wspomagający wykona zleczone mu czynności przed upływem 30-dniowego terminu, jaki na zgłoszenie raportu Szefowi KAS wyznaczono podmiotom zlecającym. W takim przypadku po stronie promotora lub korzystającego zaktualizuje się obowiązek poinformowania wspomagającego o NSP lub przekazanie mu informacji zastępczej, podczas gdy nadal są oni w terminie na zgłoszenie raportu Szefowi KAS. Z uwagi na powyższe zasadne jest dokonanie zmiany art. 86d § 1 o.p. poprzez powiązanie dyspozycji przedmiotowego przepisu w zakresie dotyczącym terminu z treścią art. 86b § 1 o.p. i art. 86c § 1 o.p. Do czasu nowelizacji zasadę, iż termin na wykonanie obowiązku informacyjnego wobec wspomagającego nie może upłynąć przed terminem na zgłoszenie schematu Szefowi KAS, wywodzić należy z wykładni systemowej<sup>587</sup>.

#### **1.4.2. Obowiązki wspomagającego, wobec którego nie wypełniono obowiązków informacyjnych**

W art. 86d § 2 o.p. ustawodawca określił, jakie czynności powinien podjąć wspomagający, który nie otrzymał od promotora lub korzystającego informacji o NSP wraz z potwierdzeniem jego nadania lub informacji o nienadaniu NSP wraz z informacją zastępczą. W takim przypadku, gdy wspomagający przy zachowaniu staranności ogólnie wymaganej w dokonywanych przez niego czynnościach, przy uwzględnieniu zawodowego charakteru jego działalności, obszaru jego specjalizacji oraz przedmiotu wykonywanych przez niego czynności, powziął lub powinien był powziąć wątpliwości, że uzgodnienie, w odniesieniu do którego zleczone mu zostało wykonanie czynności, może stanowić schemat podatkowy, jest on zobowiązany wystąpić do podmiotu zlecającego z odrębnym pismem, w którym zażąda przekazania mu sporządzonego na piśmie oświadczenia, że uzgodnienie, w które został zaangażowany, nie stanowi schematu podatkowego. Wspomagający powinien wystąpić z przedmiotowym żądaniem niezwłocznie, nie później jednak niż w terminie 5 dni roboczych od dnia, w którym powziął lub powinien był powziąć wątpliwości odnośnie do charakteru uzgodnienia. Jak wynika z powyższego, kwestia powzięcia wątpliwości jest istotna nie tylko jako warunek ziszczenia się obowiązku wystąpienia do podmiotu zlecającego z żądaniem złożenia ww. oświadczenia, ale też z punktu widzenia liczenia terminu, w jakim wspomagający

---

<sup>587</sup> M. Guzek, komentarz do art. 86l o.p. [w:] Regulacje..., op.cit.

powinien z żądaniem wystąpić<sup>588</sup>. Zakreślenie wspomagającemu terminu na wystąpienie do podmiotu zlecającego od momentu powzięcia przez niego wątpliwości stanowi logiczne rozwiązanie. Praktyka pokazuje, że od momentu zlecenia wspomagającemu wykonania określonych czynności w ramach uzgodnienia do dnia powzięcia wątpliwości co do jego charakteru prawnego może upłynąć bardzo dużo czasu<sup>589</sup>.

Przechodząc do kwestii formy w jakiej wspomagający powinien zwrócić się do podmiotu zlecającego z żądaniem złożenia oświadczenia, to prawodawca określił jedynie, że powinno ono stanowić odrębne pismo. Doktryna precyzuje, iż żądanie takie nie powinno być elementem umów zawartych pomiędzy promotorem lub korzystającym a wspomagającym<sup>590</sup>. Niedopuszczalna jest próba zastąpienia procedury wystąpienia przez wspomagającego z przedmiotowym żądaniem standardowymi klauzulami lub oświadczeniami umownymi<sup>591</sup>.

Obowiązek wystąpienia do promotora lub korzystającego nie powstanie w przypadku, gdy wspomagający nie poweźmie wątpliwości co do tego, czy uzgodnienie, w ramach którego udzielał on merytorycznego lub formalnego wsparcia, stanowi schemat podatkowy<sup>592</sup>. Powyższe oznacza, że wspomagający nie będzie zobowiązany wystąpić do promotora lub korzystającego z omawianym żądaniem, nawet jeżeli nie otrzyma informacji o NSP lub o jego nienadaniu, o ile będzie miał on pewność, że uzgodnienie, w które został zaangażowany, stanowi schemat podatkowy albo że nie podlega ono obowiązkowi raportowemu. Co do zasady wspomagający nie ma obowiązku aktywnego poszukiwania informacji w celu weryfikacji, czy uzgodnienie stanowi schemat podatkowy. Ewentualne wątpliwości w zakresie oceny charakteru uzgodnienia powinny wynikać z informacji już posiadanych przez wspomagającego, np. pozyskanych w toku wypełniania obowiązków wynikających z ustawy o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu. W przypadku gdy wspomagający posiada informacje, z których może wywieść przypuszczenie, iż uzgodnienie stanowi schemat podatkowy, nie może ich jednak zignorować. Zobowiązany jest wówczas zwrócić się do podmiotu

---

<sup>588</sup> B. Pahl, komentarz do art. 86d o.p. [w:] *Ordynacja...*, op.cit., s. 962.

<sup>589</sup> M. Guzek, komentarz do art. 86l o.p. [w:] *Regulacje...*, op.cit.

<sup>590</sup> M. Olszewska, komentarz do art. 86d o.p. [w:] *Ordynacja...*, op.cit.

<sup>591</sup> *Objaśnienia*, op.cit, s. 62.

<sup>592</sup> D. Andrychowska, Schematy podatkowe MDR – obowiązek przekazywania informacji - przez wspomagającego, <https://www.frr.pl/news/874/schematy-podatkowe-mdr-obowiazek-przekazywania-informacji-przez-wspomagajacego> (dostęp: 12.08.2022). Tak również: B. Pahl, komentarz do art. 86d o.p. [w:] *Ordynacja...*, op.cit., s. 962.

zlecającego z żądaniem przedłożenia mu pisemnego oświadczenia, iż dane uzgodnienie nie stanowi schematu podatkowego<sup>593</sup>.

Jednocześnie w art. 86d § 3 zd. 2 o.p. ustawodawca uprawnił wspomaganego do wstrzymania się z wykonaniem czynności zleconych mu przez promotora lub korzystającego w odniesieniu do uzgodnienia, w które został zaangażowany, a co do którego powziął wątpliwości, czy stanowi ono schemat podatkowy, do dnia otrzymania ww. oświadczenia, potwierdzenia nadania NSP lub informacji zastępczej<sup>594</sup>. W doktrynie podkreśla się, że przedmiotowe uprawnienie wspomaganego stanowi jedyny środek oddziaływania, jaki może on wyrzucić na podmiocie zlecającym w celu przymuszenia go do złożenia przedmiotowego oświadczenia. Jest to jedynie uprawnienie wspomaganego, z którego może, ale nie musi skorzystać. Powyższe prowadzi do wniosku, iż podjęcie czynności zleconych w ramach uzgodnienia, co do którego wspomagający powziął wątpliwości, może doprowadzić do sytuacji, w której nigdy nie uzyska on oświadczenia od podmiotu zlecającego<sup>595</sup>. Sytuacja taka może być częsta, trudno bowiem oczekiwać, iż wspomagający będzie podejmował działania mogące narazić go na utratę zlecenia, a tym samym utratę wynagrodzenia.

W art. 86d § 6 o.p. prawodawca dookreśla, iż skorzystanie przez wspomaganego z omawianego uprawnienia nie będzie się wiązało z ryzykiem poniesienia odpowiedzialności cywilnej względem podmiotu zlecającego w zakresie związanym ze wstrzymaniem się z wykonaniem tych czynności. Co więcej, w takim przypadku wspomaganemu ma nie grozić także odpowiedzialność dyscyplinarna<sup>596</sup>. W przypadku gdy promotor lub korzystający rozwiali wątpliwości wspomaganego, utwierdzając go w przekonaniu, iż uzgodnienie, w które wspomagający został zaangażowany, nie stanowi schematu podatkowego, kończy się jego udział w procedurze raportowania<sup>597</sup>. Należy zwrócić uwagę, że celem omawianej regulacji jest przeciwdziałanie zatajaniu informacji o wprowadzonych w życie schematach podatkowych. W praktyce trudno jednak oczekiwać, że może ona rzeczywiście powstrzymać korzystających lub promotorów przed wyciąganiem konsekwencji wobec wspomaganego, który dokonał zgłoszenia Szefowi KAS, zwłaszcza w postaci zakończenia dalszej współpracy. W obliczu powyższego należy stwierdzić, że przedmiotowa regulacja godzi w wyrażoną w art. 2

<sup>593</sup> objaśnienia, op.cit., s. 62-63.

<sup>594</sup> M. Olszewska, komentarz do art. 86d o.p. [w:] *Ordynacja...*, op.cit.

<sup>595</sup> objaśnienia, op.cit., s. 63.

<sup>596</sup> M. Guzek, komentarz do art. 86l o.p. [w:] *Regulacje...*, op.cit.

<sup>597</sup> objaśnienia, op.cit., s. 63.

Konstytucji zasadę demokratycznego państwa prawnego<sup>598</sup> oraz wynikające z niej zasady pewności i bezpieczeństwa prawnego oraz ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa<sup>599</sup>.

Zaznaczyć należy, że ustawodawca nie nałożył na promotora lub korzystającego obowiązku ustosunkowania się do żądania wspomagającego w zakresie przedłożenia oświadczenia, o którym mowa w art. 86d § 2 o.p. Na gruncie przepisów MDR nie określono również terminu, w jakim promotor lub korzystający mieliby udzielić odpowiedzi na żądanie wspomagającego. Prowadzi to do kuriozalnej sytuacji, w której wspomagający zobowiązany jest zwrócić się do podmiotu zlecającego z odrębnym pismem w zakresie udzielenia informacji, czy dane uzgodnienie stanowi schemat podatkowy w niezwykle krótkim terminie zaledwie 5 dni roboczych od dnia powzięcia wątpliwości w tym zakresie. Jednocześnie podmiot zlecający nie ma obowiązku udzielenia wspomagającemu żądanej informacji<sup>600</sup>.

W art. 86d § 5 zd. 1 o.p. ustawodawca uregulował zakres obowiązku informacyjnego ciążącego na wspomagającym wobec pozostałych uczestników schematu podatkowego, w przypadku gdy wspomagający nie został zwolniony z obowiązku zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej. W takiej sytuacji wspomagający ma obowiązek poinformować na piśmie korzystającego lub promotora zlecających mu czynności, że w jego opinii uzgodnienie, w które został zaangażowany, stanowi schemat podatkowy, o którym należy zaraportować Szefowi KAS. Określając termin na wykonanie powyższego obowiązku, ustawodawca wskazał, iż przekazanie tej informacji powinno nastąpić niezwłocznie. Zgodnie z ugruntowanym stanowiskiem judykatury nie oznacza to, że wspomagający musi przekazać wskazaną powyżej informację natychmiast, ale powinien to uczynić w terminie realnym, uwzględniającym okoliczności miejsca i czasu<sup>601</sup>.

Obowiązki informacyjne wspomagającego nie kończą się jednak na innych uczestnikach schematu podatkowego. Musi on również przekazać określone informacje Szefowi KAS. W związku jednak z faktem, iż wspomagający ma najczęściej ograniczoną wiedzę na temat schematu podatkowego albo nie może ujawnić określonych danych ze

---

<sup>598</sup> O zakazaniu stanowienia prawa godzącego w zasady pewności i bezpieczeństwa prawnego oraz ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa zob. np. wyrok TK z 4.06.2013 r., P 43/11, OTK-A 2013, nr 5, poz. 55.

<sup>599</sup> S. Obuchowski, Zastrzeżenia wobec przepisów o MDR a zasada zaufania [w:] *Uszczelnienie systemu podatkowego w Polsce*, red. D. J. Gajewski, Warszawa 2020, s. 482.

<sup>600</sup> M. Guzek, komentarz do art. 86l o.p. [w:] *Regulacje...*, op.cit.

<sup>601</sup> Tak: wyrok SN z 13.12.2006 r., II CSK 293/06, LEX nr 453147; wyrok SN z 30.06.2011 r., III CSK 282/10, LEX nr 898707; wyrok SN z 26.04.2017 r., I CSK 408/16, LEX nr 2334894.

względu na wiążącą go tajemnicę zawodową, jego obowiązek informacyjny wobec Szefa KAS jest znacząco ograniczony, o czym szerzej w ppkt 2.2.2. niniejszego rozdziału.

### **1.4.3. Obowiązek raportowy wspomagającego**

#### **1.4.3.1. Powstanie obowiązku raportowego po stronie wspomagającego**

Zgodnie z dyspozycją art. 86d § 4 o.p. obowiązek zawiadomienia Szefa KAS o schemacie podatkowym może spocząć na wspomagającym, gdy ten nie otrzymał od podmiotu zlecającego informacji, o których mowa w § 1 art. 86d o.p., tj. NSP lub informacji zastępczej. Powyższe nie stanowi jednak jedynego warunku koniecznego do ziszczenia się po stronie wspomagającego obowiązku raportowego. Wspomagający będzie bowiem zobowiązany do zgłoszenia Szefowi KAS raportu, tylko wówczas gdy przy zachowaniu należytej staranności dostrzegł lub powinien był on dostrzec, iż uzgodnienie, co do którego nie otrzymał od podmiotu zlecającego wymaganych informacji, spełnia warunki schematu podatkowego<sup>602</sup>.

Zaznaczyć należy również, że bez znaczenia w kontekście okoliczności powstania po stronie wspomagającego obowiązku poinformowania Szefa KAS o schemacie podatkowym jest fakt, czy podmiot zlecający przedłożył wspomagającemu oświadczenie, o którym mowa w art. 86d § 2 o.p., tj. oświadczenie, że uzgodnienie nie stanowi schematu podatkowego. Nieprzekazanie wspomagającemu przedmiotowego oświadczenia nie rodzi po jego stronie żadnych dodatkowych obowiązków<sup>603</sup>.

#### **1.4.3.2. Problematyka ustalania terminu raportowania przez wspomagającego**

Regulując kwestie terminu, w jakim wspomagający powinien wykonać obowiązek raportowy, ustawodawca w art. 86d § 4 o.p. zawarł odesłanie do art. 86b § 1 o.p., tj. przepisu określającego termin, w jakim promotor powinien wykonać obowiązek raportowy. Jednocześnie jednak w dalszej części art. 86d § 4 o.p. ustawodawca wskazał kolejny sposób liczenia terminu, w jakim wspomagający powinien przekazać Szefowi KAS informację o schemacie podatkowym. Powyższe oznacza, iż w przepisach MDR przewidziano dla wspomagającego zasadniczo dwa różne terminy na dokonanie zgłoszenia Szefowi KAS. Taką interpretację potwierdzono także w objaśnieniach<sup>604</sup>.

W pierwszej kolejności należy wskazać, że obowiązek raportowy aktualizuje się po stronie wspomagającego w dniu, w którym zgodnie z art. 86d § 1 o.p. najpóźniej powinien on być otrzymać od podmiotu zlecającego informację o NSP lub informację zastępczą. Przyjęcie wskazanej powyżej konstrukcji początku biegu terminu na

<sup>602</sup> M. Guzek, komentarz do art. 86l o.p. [w:] Regulacje..., op.cit.

<sup>603</sup> Ibidem.

<sup>604</sup> Objasnienia, op.cit., s. 65.

wykonanie przez wspomaganego obowiązku raportowego oznacza, iż zaczyna on biec w dniu poprzedzającym dzień wykonania przez wspomaganego zleconej mu czynności, o ile do tego czasu nie otrzyma on NSP lub informacji zastępczej<sup>605</sup>.

Przechodząc z kolei do kwestii liczenia terminu na wykonanie obowiązku raportowego, to zgodnie z art. 86d § 4 o.p. w pierwszym przypadku wspomagający jest zobowiązany wykonać przedmiotowy obowiązek w terminie 30 dni od dnia następnego po udostępnieniu schematu, dnia następnego po przygotowaniu do wdrożenia schematu lub od dnia dokonania pierwszej czynności związanej z wdrażaniem schematu. W drugim przypadku wspomagający jest zobowiązany wykonać obowiązek raportowy w terminie 30 dni od następnego dnia po udzieleniu bezpośrednio lub za pośrednictwem innych osób, pomocy, wsparcia lub porad dotyczących opracowania, wprowadzenia do obrotu, organizowania, udostępnienia do wdrożenia lub nadzorowania wdrożenia schematu podatkowego<sup>606</sup>. Jednocześnie ustawodawca nie wskazuje żadnych dodatkowych zasad stosowania wskazanych powyżej terminów. Powyższa regulacja jest o tyle dziwna, iż w sytuacji wspomaganego stosowanie obydwu z ww. terminów jest w istocie niemożliwe.

Odnosząc się do powyższego, należy podkreślić, iż zastosowanie wobec wspomaganego pierwszego ze sposobów określania terminu na wykonanie obowiązku raportowego, sformułowanego poprzez odesłanie do przepisów regulujących tożsamą kwestię w stosunku do promotora, jest zasadniczo niemożliwe. Zgodnie z definicją zawartą w art. 86a § 1 pkt 18 o.p. podmiot pełniący funkcję wspomaganego nie udostępnia schematów podatkowych, jak też nie przygotowuje ich do wdrożenia oraz ich nie wdraża. Powyższe czynności wykonuje promotor. Wspomagający pełni jedynie zadania pomocnicze, wykonując ograniczone czynności zlecone i nadzorowane przez promotora czy korzystającego. Funkcja narzucona wspomaganemu przez ustawodawcę powoduje, iż zasadniczo nie ma on i nie musi mieć wiedzy na temat tego, czy uzgodnienie, w które był zaangażowany, zostało wdrożone, czy udostępnione i ewentualnie kiedy to nastąpiło. Zawyżwszy na powyższe, niezrozumiałe jest, w jaki sposób wspomagający miałby liczyć 30-dniowy termin na przekazanie Szefowi KAS raportu, jeżeli nie wie, czy zdarzenie, od którego miałby go liczyć, w ogóle wystąpiło, ani też kiedy nastąpiło. Przyjęcie takiego terminu jako właściwego na raportowanie dla wspomaganego wynika najprawdopodobniej z nieprawidłowej implementacji przez polskiego prawodawcę zapisów dyrektywy MDR. Na gruncie dyrektywy MDR

---

<sup>605</sup> M. Guzek, komentarz do art. 86l o.p. [w:] Regulacje..., op.cit.

<sup>606</sup> objaśnienia, op.cit., s. 65.



funkcjonuje pojęcie pośrednika, które polski prawodawca rozbił na dwa odrębnie funkcjonujące pojęcia, tj. promotora i wspomagającego. Dlatego też bezpośrednie przeniesienie zapisu zawartego w art. 8ab ust. 1 dyrektywy 2011/16/UE określającego termin raportowania dla pośrednika doprowadziło do zakresienia wspomagającemu terminu na złożenie raportu w sposób niekompatybilny z definicją legalną wspomagającego zawartą w polskich przepisach MDR<sup>607</sup>.

Przechodząc do drugiego z terminów na wykonanie przez wspomagającego obowiązku raportowego, należy wskazać, że również ma on swoje źródło w prawie unijnym<sup>608</sup>. Pośrednicy z drugiej kategorii wyróżnionej na gruncie unijnej regulacji są bowiem zobowiązani do przekazywania informacji w ciągu 30 dni, licząc od następnego dnia po udzieleniu, bezpośrednio lub za pośrednictwem innych osób pomocy, wsparcia lub porady<sup>609</sup>. Tak określony termin może mieć zastosowanie do wspomagającego w rozumieniu przepisów MDR. W tym przypadku wspomagający jako wykonujący czynności mające na celu udzielenie pomocy, wsparcia lub porady, bez większego trudu jest w stanie określić termin, w jakim ewentualnie powinien poinformować Szefa KAS o schemacie podatkowym.

Nieścisłość w regulacji dotyczącej terminów na raportowanie przez wspomagających, z jaką mamy do czynienia, wynika najprawdopodobniej z niedopatrzenia lub niezrozumienia przez polskiego ustawodawcę przepisów unijnych. Dokonując implementacji art. 8ab dyrektywy 2011/16/UE, ustawodawca najprawdopodobniej błędnie zinterpretował użyte we tym przepisie wyrażenie „także”. Nie oznacza ono bowiem, iż w stosunku do pośrednika obowiązek raportowania powstaje dwukrotnie. Intencją unijnego ustawodawcy było doprecyzowanie, iż w zależności od rodzaju czynności i roli odgrywanej w danym schemacie pośrednik może mieć obowiązek zaraportować w terminie 30 dni od następnego dnia po udzieleniu bezpośrednio lub za pośrednictwem innych osób pomocy, wsparcia lub porad dotyczących opracowania, wprowadzenia do obrotu, organizowania, udostępnienia do wdrożenia lub nadzorowania wdrożenia schematu podatkowego albo w terminie 30 dni, licząc od następnego dnia po udzieleniu, bezpośrednio lub za pośrednictwem innych osób, pomocy, wsparcia lub porady. Takie podejście nie powinno być jednak powielone

---

<sup>607</sup> M. Guzek, komentarz do art. 861 o.p. [w:] Regulacje..., op.cit.

<sup>608</sup> Art. 8ab ust. 1 akapit 2 dyrektywy 2011/16/UE w brzmieniu nadanym dyrektywą MDR.

<sup>609</sup> M. Samborska, Schematy podatkowe – obowiązki promotora, korzystającego i wspomagającego, <https://grantthornton.pl/publikacja/schematy-podatkowe-obowiazki-promotora-korzystajacego-i-wspomagajacego/> (dostęp: 10.02.2022).

na gruncie polskich przepisów. Fakt, iż wspomagający pełni inną rolę niż promotor, wyklucza możliwość zastosowania w jego przypadku pierwszego z powołanych wyżej terminów<sup>610</sup>.

Z uwagi na zaprezentowaną powyżej problematykę związaną z ustaleniem terminu raportowania dla wspomagającego zasadne byłoby znowelizowanie art. 86d § 4 o.p. poprzez usunięcie odesłania do art. 86b § 1 o.p. W rezultacie regulacja ta określałaby tylko jeden termin na wykonanie obowiązku raportowego, tj. 30 dni od następnego dnia po udzieleniu bezpośrednio lub za pośrednictwem innych osób pomocy, wsparcia lub porad dotyczących opracowania, wprowadzenia do obrotu, organizowania, udostępnienia do wdrożenia lub nadzorowania wdrożenia schematu podatkowego, który to termin rzeczywiście może być stosowany przez wspomagającego<sup>611</sup>. Utrzymywanie art. 86d § 4 o.p. w jego aktualnym brzmieniu rodzi po stronie podmiotów pełniących funkcje wspomagających niepotrzebne wątpliwości w zakresie ustalania terminów, które łatwo można by usunąć.

#### **1.4.3.3. Wątpliwości związane z wymogiem zachowania staranności ogólnie wymaganej**

Z definicji wspomagającego zawartej w art. 86a § 1 ust. 18 o.p. wynika, iż obowiązek raportowy może spocząć na nim tylko w przypadku, gdy wykonując zleczone mu czynności, dostrzeże, że uzgodnienie, w które został zaangażowany, stanowi schemat podatkowy lub przy zachowaniu staranności ogólnie wymaganej powinien był to dostrzec. W sytuacji więc, gdy wiedza posiadana przez wspomagającego oraz okoliczności nie pozwalają mu dostrzec, iż uzgodnienie stanowi schemat podatkowy, przepisy MDR nie mają do niego zastosowania<sup>612</sup>.

Jak wynika z powyższego, zachowanie staranności ogólnie wymaganej ma niebagatelne znaczenie z punktu widzenia oceny, czy w przypadku badanego uzgodnienia przepisy MDR mają zastosowanie, a co za tym idzie - ewentualnej odpowiedzialności wspomagającego z tytułu niewykonania obowiązków raportowych. Dlatego też tak istotne jest właściwe zrozumienie, co oznacza zachowanie ogólnie wymaganej

---

<sup>610</sup> M. Guzek, komentarz do art. 86l o.p. [w:] Regulacje..., op.cit.

<sup>611</sup> Ibidem.

<sup>612</sup> P.K. Kamiński, Kiedy należy złożyć informację o schemacie podatkowym?, „Doradca Podatkowy” 2020, nr 1, [https://kidp.pl/files/user/Kwartalnik\\_Doradca\\_Podatkowy\\_1\\_2020.pdf](https://kidp.pl/files/user/Kwartalnik_Doradca_Podatkowy_1_2020.pdf) (dostęp: 22.08.2022), s. 10-15.

staranności<sup>613</sup>. Praktyczne zastosowanie tego pojęcia jest o tyle trudne, że nie posiada ono definicji legalnej. Ustawodawca celowo zresztą użył w tym przypadku pojęcia nieostrego, tak aby w praktyce mogło ono mieć zastosowanie do różnego rodzaju indywidualnych sytuacji.

Oceniając, czy w danym przypadku wspomagający zachował ogólnie wymaganą staranność, należy uwzględnić takie okoliczności jak zawodowy charakter jego działalności, obszar jego specjalizacji oraz przedmiot wykonywanych przez niego czynności. Powyższe należy interpretować nie tylko w odniesieniu do zakresu informacji, jakie uzyskał wspomagający, ale także jego doświadczenia, posiadanych przez niego specjalizacji, jak i cechy rozpoznawczej występującej w ramach schematu podatkowego. Oznacza to, że w zależności np. od zawodu wykonywanego przez wspomagającego inny będzie wymagany od niego poziom staranności. Wyższy poziom staranności wymagany będzie od doradcy podatkowego specjalizującego się w przepisach z zakresu schematów podatkowych niż od np. księgowej, która jedynie okazujnie wykonała jakąś czynność<sup>614</sup>.

Uwzględniając konstrukcję definicji wspomagającego i wynikający z niej sposób ustalania powstania obowiązku raportowanego po jego stronie, zrozumiałym i zasadnym zabiegiem było zastosowanie przez ustawodawcę omawianego pojęcia nieostrego. Pozwala ono na indywidualną ocenę każdego przypadku. Z drugiej jednak strony jego użycie rodzi po stronie podmiotów, którym zlecono wykonanie określonych czynności w ramach uzgodnienia, ryzyko. Podmioty takie nie mogą mieć bowiem pewności, iż w przypadku kontroli organ nie zakwestionuje prawidłowości ich postępowania i nie uzna, iż w danym przypadku, zważywszy na indywidualne okoliczności sprawy, nie został dochowany wymagany poziom staranności. Powyższe powoduje, iż wspomagający, chcąc uniknąć ewentualnych reperkusji, mogą raportować nawet w przypadkach, gdy nie są pewni, czy dane uzgodnienie stanowi schemat podatkowy, jak też czy ciąży na nich taki obowiązek. To z kolei prowadzić może do niepotrzebnego obciążenia zarówno wspomagających, jak i organów podatkowych.

---

<sup>613</sup> Zauważyć należy, że do ogólnie wymaganej staranności (staranności należytej) odwołuje się art. 355 k.c. Pomimo że na gruncie odmiennej ustawy analiza przedmiotowego pojęcia może okazać się pomocna na gruncie ordynacji podatkowej, zgodnie bowiem z § 2 art. 355 k.c. należyta staranność dłużnika określa się przy uwzględnieniu zawodowego charakteru jego działalności. Więcej: P. Nazaruk, komentarz do art. 355 k.c. [w:] Kodeks cywilny. Komentarz, red. J. Ciszewski, Warszawa 2019, s. 629; K. Czub, komentarz do art. 355 k.c. [w:] Kodeks cywilny. Komentarz, red. M. Balwicka-Szczyrba, A. Sylwestrzak, Warszawa 2022, s. 624; B. Fuchs, komentarz do art. 355 k.c. [w:] Kodeks cywilny. Komentarz, t. III, Zobowiązania. Część ogólna (art. 353-534), red. M. Fras, M. Habdas, Warszawa 2018, s. 59; A. Hryc-Frańd, Od profesjonalnego wykonawcy wymaga się podwyższonej staranności, <https://www.portalzp.pl/nowosci/od-profesjonalnego-wykonawcy-wymaga-sie-podwyzszonej-starannosci-20174.html> (dostęp: 8.03.2022).

<sup>614</sup> M. Guzek, komentarz do art. 861 o.p. [w:] Regulacje..., op.cit.

## 2. Sposób raportowania

### 2.1. Uwagi ogólne

W pierwszej kolejności należy wyjaśnić, że na gruncie przepisów MDR uregulowano, iż wszelkie informacje przekazywane Szefowi KAS powinny być przesyłane za pomocą środków komunikacji elektronicznej zgodnie z obowiązującą strukturą logiczną<sup>615</sup>. W oparciu o art. 86n § 3 o.p. Minister Finansów wydał rozporządzenie<sup>616</sup> w którym w § 2 wskazano iż informacje, które zobowiązani mają obowiązek przekazywać Szefowi KAS, są przesyłane za pomocą oprogramowania interfejsowego dostępnego na stronie, której adres jest podany w BIP na stronie Ministra Finansów<sup>617</sup>. W BIP wyróżniono cztery rodzaje formularzy MDR, za pomocą których raportujący mogą przekazać Szefowi KAS wymagane informacje, tj.:

- 1) formularz MDR–1 - informacja o schemacie podatkowym, przekazywana Szefowi KAS na podstawie art. 86b § 1 o.p., art. 86c § 1 i 2 o.p. oraz art. 86d § 4 o.p.;
- 2) formularz MDR–2 - informacja dotycząca schematu podatkowego, przekazywana Szefowi KAS na podstawie art. 86b § 6 o.p. oraz art. 86d § 3 i 5 o.p.,
- 3) formularz MDR–3 - informacja korzystającego o schemacie podatkowym, przekazywana Szefowi KAS na podstawie art. 86j § 1 o.p.,
- 4) formularz MDR–4 - kwartalna informacja o standaryzowanym schemacie podatkowym, przekazywana Szefowi KAS na podstawie art. 86f § 4 o.p.<sup>618</sup>.

W art. 86na o.p. dodanym do o.p. na mocy ustawy nowelizującej ustawodawca dookreślił, iż o ile w treści samego pełnomocnictwa nie zastrzeżono inaczej, pełnomocnictwo szczególne do działania w sprawie z zakresu stosowania art. 86b-86ia upoważnia również do działania w innych sprawach z tego samego zakresu. W pierwotnej wersji art. 86o o.p. – także zmienionego na mocy ustawy nowelizującej - regulującym kwestie stosowania innych przepisów zawarte było sformułowanie, zgodnie z którym do spraw nieuregulowanych w art. 86g-86i o.p. stosuje się odpowiednio m.in. przepisy dotyczące pełnomocnictw szczególnych uregulowanych w rozdziale 3a działu IV o.p. (art. 138e o.p.). Takie odesłanie rodziło szereg wątpliwości, gdyż nie pozwalało na jednoznaczne stwierdzenie, czy pełnomocnictwo szczególne uprawnia zarówno do

---

<sup>615</sup> Art. 86n § 1 o.p.

<sup>616</sup> Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 grudnia 2018 r. w sprawie sposobu przesyłania informacji o schemacie podatkowym za pomocą środków komunikacji elektronicznej (Dz. U. poz. 2534).

<sup>617</sup> B. Pahl, komentarz do art. 86n o.p. [w:] Ordynacja podatkowa. Komentarz, t. I, Zobowiązania podatkowe. Art. 1-119zzk, red. L. Etel, Warszawa 2022, s. 987.

<sup>618</sup> Objasnienia, op.cit., s. 86.

dokonania zgłoszenia schematu podatkowego, jak i do dokonywania czynności w toku nadawania NSP, czy też w drugim przypadku potrzebne jest oddzielne pełnomocnictwo. Wątpliwości w tym zakresie wynikały z faktu, iż art. 138 e o.p. stanowi, że pełnomocnictwo szczególne upoważnia do działania we wskazanej sprawie. Z treści pełnomocnictwa musi wynikać, w jakiej sprawie pełnomocnik może reprezentować swojego mocodawcę<sup>619</sup>. Z uwagi na powyższe, za zasadne należy uznać działanie ustawodawcy polegające na doprecyzowaniu przedmiotowej kwestii. Na aprobatę zasługuje również przyjęta przez ustawodawcę koncepcja, zgodnie z którą pełnomocnictwo szczególne upoważnia do podejmowania różnych czynności z zakresu raportowania o schematach podatkowych<sup>620</sup>.

W przypadku gdy podmiot, na którym ciążył obowiązek zaraportowania Szefowi KAS, nie zrobił tego w terminie, może on skorzystać z instytucji tzw. czynnego żalu<sup>621</sup>, co pozwoli mu na uniknięcie odpowiedzialności karnej skarbowej. W czynnym żalu należy wskazać m.in. przyczyny nieterminowego wykonania obowiązku. Kluczowe w kontekście skuteczności instytucji czynnego żalu, zgodnie z art. 16 § 2 k.k.s. jest złożenie czynnego żalu, któremu musi towarzyszyć jednocześnie dopełnienie zaległego obowiązku. Czynny żal, w przeciwieństwie do raportu, nie powinien być składany Szefowi KAS, a naczelnikowi urzędu skarbowego właściwemu według miejsca prowadzenia działalności gospodarczej podmiotu zobowiązanego (raportującego). Co się tyczy formy czynnego żalu, to może on być złożony na piśmie utrwalonym w postaci papierowej lub elektronicznej albo ustnie do protokołu<sup>622</sup>.

---

<sup>619</sup> M. Charkiewicz, Pełnomocnik na gruncie przepisów prawa podatkowego - istota, pozycja prawna i zakres odpowiedzialności, Białystok 2021, s. 127.

<sup>620</sup> B. Pahl, komentarz do art. 86na o.p. [w:] Ordynacja podatkowa. Komentarz, t. I, Zobowiązania podatkowe. Art. 1-119zzk, red. L. Etel, Warszawa 2022, s. 988.

<sup>621</sup> Zgodnie z art. 16 § 1 k.k.s nie podlega karze za przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe sprawca, który po popełnieniu czynu zabronionego zawiadomił o tym organ powołany do ścigania, ujawniając istotne okoliczności tego czynu, w szczególności osoby współdziałające w jego popełnieniu.

<sup>622</sup> Portal podatki.gov, Redakcja Portalu Podatkowego, Pytania i odpowiedzi oraz kontakt, odpowiedź na pytanie nr 19, <https://www.podatki.gov.pl/mdr/statystyki-mdr/> (dostęp: 23.02.2022).

## 2.2. Treść i elementy formularzy

### 2.2.1. Formularz MDR-1

Formularz MDR-1 stanowi podstawowe źródło informacji na temat schematów podatkowych przekazywanych Szefowi KAS<sup>623</sup>. Zawiadomienie to zobowiązany może złożyć samodzielnie lub przez pełnomocnika<sup>624</sup>. Formularz MDR-1 - podobnie jak pozostałe rodzaje formularzy - gdy składa go osoba fizyczna, podpisany jest przez tę osobę fizyczną, natomiast składany przez jednostkę organizacyjną podpisany jest zgodnie z ogólnymi zasadami reprezentacji tej jednostki organizacyjnej. Zastosowanie mają w tym przypadku również przepisy dotyczące prokurenta<sup>625</sup>. Co ważne, do złożenia formularza MDR-1, jak również formularzy MDR-2 i MDR-4, nie jest uprawniona osoba dysponująca pełnomocnictwem do podpisywania deklaracji podatkowych, udzielonym na podstawie przepisów działu III rozdział 9a o.p. Do dokonywania zgłoszeń Szefowi KAS, zgodnie z art. 86o o.p., zastosowanie mają jedynie przepisy rozdziału 3a działu IV o.p. traktujące o pełnomocnictwie<sup>626</sup>.

Zakres danych, jakie w ramach raportowania bieżącego zgłaszający - bez względu na to, czy jest nim promotor, korzystający czy wspomagający - zobowiązany jest wskazać Szefowi KAS (raport MDR-1), określony został w art. 86f § 1-3 o.p. Wskazany wyżej przepis ma więc kapitalne znaczenie z punktu widzenia wykonywania obowiązku raportowego<sup>627</sup>. Statuuje on bowiem treść i zakres informacji, jaka ostatecznie dociera do Szefa KAS<sup>628</sup>. W praktyce najczęściej składanymi formularzami są formularze MDR-1<sup>629</sup>.

Określając poszczególne składowe raportu o schemacie podatkowym, ustawodawca w pierwszej kolejności wskazał, że musi on zawierać dane umożliwiające identyfikację

<sup>623</sup> D. Andrychowska, Schematy podatkowe MDR – raport MDR-1, MDR-2, MDR-3, <https://www.frr.pl/news/878/schematy-podatkowe-mdr-raport-mdr-1-mdr-2-mdr-3/> (dostęp: 23.02.2022).

<sup>624</sup> Ł. Kempa, Jak zaraportować schemat podatkowy (terminy, technikalnia)?, <https://grantthornton.pl/publikacja/jak-zaraportowac-schemat-podatkowy-terminy-technikalnia/> (dostęp: 5.02.2022).

<sup>625</sup> Portal podatki.gov, Redakcja Portalu Podatkowego, Pytania i odpowiedzi oraz kontakt, odpowiedź na pytanie nr 43, <https://www.podatki.gov.pl/mdr/statystyki-mdr/> (dostęp: 13.08.2022).

<sup>626</sup> Portal podatki.gov, Redakcja Portalu Podatkowego, Pytania i odpowiedzi oraz kontakt, odpowiedź na pytanie nr 14, <https://www.podatki.gov.pl/mdr/statystyki-mdr/> (dostęp: 23.02.2022).

<sup>627</sup> M. Guzek, komentarz do art. 86f o.p. [w:] Regulacje MDR. Raportowanie o schematach podatkowych. Komentarz, K. Gil, M. Guzek, M. Lejman, Legalis/el. 2019.

<sup>628</sup> J. Rudowski, komentarz do art. 86f o.p. [w:] [w:] S. Babiarz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski, Ordynacja podatkowa. Komentarz, wyd. XI, Warszawa 2019, s. 650.

<sup>629</sup> W okresie do końca grudnia 2021 r. łącznie złożono 10750 zgłoszeń pierwotnych MDR-1 oraz przekazano 2833 uzupełnień MDR-1, źródło: Portal podatki.gov, Statystyki MDR, Redakcja Portalu Podatkowego, <https://www.podatki.gov.pl/mdr/statystyki-mdr/> (dostęp: 31.01.2022).

po pierwsze raportującego, a po drugie, o ile ma to zastosowanie, korzystającego, któremu udostępniony został schemat podatkowy. Ustawodawca w art. 86f § 1 pkt 1 o.p. doprecyzował, jakie dane identyfikacyjne powinny zostać przekazane Szefowi KAS. W zależności bowiem od sytuacji zakres danych identyfikacyjnych będzie różny. W przypadku gdy przedmiotem raportu będzie schemat podatkowy standaryzowany, a zgłaszający będzie promotor objęty obowiązkiem zachowania tajemnicy zawodowej, z którego nie został zwolniony, wówczas zgodnie z § 2 omawianego przepisu promotor taki jest zwolniony z obowiązku wskazywania danych identyfikacyjnych korzystających<sup>630</sup>. Z kolei w sytuacji gdy raportującym jest bezpośrednio korzystający, nie ciąży na nim obowiązek wskazywania danych identyfikujących promotora, nawet w przypadku gdy podmiot pełniący tę funkcję był zaangażowany w zgłaszany schemat podatkowy<sup>631</sup>.

Drugi element zgłoszenia stanowi wskazanie podstawy prawnej obowiązku raportowego oraz przesłanek, na podstawie których raportujący uznał, iż dane uzgodnienie stanowi schemat podatkowy, w szczególności raportujący zobowiązany jest wskazać zidentyfikowaną cechę rozpoznawczą. Dodatkowo zgłaszający musi wskazać, jaką rolę pełni w ramach schematu, tj. czy jest promotorem, korzystającym czy wspomagającym. Obowiązek wskazania wyżej wymienionych danych jest zrozumiały. Obowiązek raportowy dotyczy wyłącznie uzgodnień spełniających definicję schematu podatkowego. W przypadku gdy potencjalny raportujący w toku analizy dojdzie do wniosku, iż dane uzgodnienie nie spełnia tych warunków, np. nie jest wstanie wskazać cechy rozpoznawczej, nie powinien dokonywać zgłoszenia. Odnosząc się do kwestii podstawy prawnej, w objaśnieniach doprecyzowano, iż chodzi tu o przepisy dotyczące cech rozpoznawczych, jakie spełnia uzgodnienie. W tej części zgłoszenia raportujący powinien zawrzeć również oświadczenie, że uzgodnienie spełnia pozostałe kryteria schematu podatkowego określone w przepisach MDR, tj. spełnia kryterium głównej korzyści, kryterium transgraniczności czy kryterium kwalifikowanego korzystającego<sup>632</sup>. W doktrynie zwraca się również uwagę, że przypadek gdy schemat podatkowy spełnia kilka cech rozpoznawczych, nie implikuje w żadnym razie wniosku, iż mamy do czynienia z kilkoma schematami. Wręcz przeciwnie, schematem podatkowym może być czynność lub zespół czynności, a co za tym idzie, możliwa jest sytuacja, w której

---

<sup>630</sup>J. Rudowski, komentarz do art. 86b o.p. [w:] [w:] S. Babiarz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski, Ordynacja podatkowa. Komentarz, wyd. XI, Warszawa 2019, s. 641.

<sup>631</sup> M. Olszewska, komentarz do art. 86f o.p. [w:] Ordynacja podatkowa. Komentarz, red. A. Mariański, Legalis/el. 2021.

<sup>632</sup> Objasnienia, op.cit., s. 88.

uzgodnienie spełnia kilka cech rozpoznawczych. Wówczas zasadne jest wskazanie wszystkich zidentyfikowanych cech rozpoznawczych wraz z podstawami prawnymi. Z drugiej jednak strony, niewskazanie wszystkich cech rozpoznawczych albo np. częściowo błędne wskazanie cech rozpoznawczych nie powinno pociągać za sobą konsekwencji karnych skarbowych. Na gruncie k.k.s. penalizowany jest jedynie brak zgłoszenia schematu podatkowego, a nie błędne jego zgłoszenie<sup>633</sup> – o czym szerzej w podrozdziale 4.3.

Trzeci element zgłoszenia stanowi informacja o rodzaju zgłaszanego schematu podatkowego. Ustawodawca w art. 86f § 1 pkt 3 o.p. dookreśla, że w tym punkcie zgłoszenia raportujący zobowiązany jest wskazać, czy informuje o schemacie podatkowym standaryzowanym, czy też o schemacie podatkowym transgranicznym. Oczywiście niewykluczona jest sytuacja, w której zgłaszany schemat podatkowy będzie stanowił jednocześnie schemat podatkowy transgraniczny i standaryzowany. W takim przypadku zgłaszający odznacza taką informację na formularzu MDR-1<sup>634</sup>.

W kolejnym punkcie formularza MDR-1 raportujący musi zawrzeć streszczenie schematu podatkowego, tj. krótki opis raportowanego uzgodnienia oraz działalności gospodarczej i nazwę schematu podatkowego. Jak podkreśla ustawodawca, opis uzgodnienia ma stanowić jedynie streszczenie, czyli treść ujętą krótko i zwięźle<sup>635</sup>. W ramach tej części zgłoszenia raportujący zobowiązany jest wskazać jego kluczowe czynności, etapy i elementy, tak aby w oparciu o przekazane dane możliwe było zrozumienie istoty uzgodnienia oraz identyfikacja ewentualnych korzyści podatkowych, jakie mogą z niego płynąć. Przechodząc do nazwy schematu, jaką raportujący zobowiązany jest wskazać, to tutaj również z pomocą przychodzą objaśnienia, gdyż przepisy MDR nie odnoszą się w żaden sposób do tej kwestii. Przez nazwę należy rozumieć miano uzgodnienia, pod jakim funkcjonuje ono w obrocie gospodarczym<sup>636</sup>. Problematyczny element omawianej części zgłoszenia stanowi opis działalności gospodarczej. W przypadku gdy przedmiotem zgłoszenia jest schemat podatkowy standaryzowany, wskazywanie opisu działalności gospodarczej jest niezasadne. Z standaryzowanego charakteru wynika, iż schematy takie mogą być stosowane u różnych podmiotów w oderwaniu od charakteru prowadzonej przez nie działalności. W efekcie

---

<sup>633</sup> M. Guzek, komentarz do art. 86f o.p. [w:] Regulacje..., op.cit.

<sup>634</sup> Objąsnienia, op.cit., s. 88.

<sup>635</sup> Słownik języka polskiego PWN on-line, streszczenie, <https://sjp.pwn.pl/slowniki/streszczenie.html> (dostęp: 8.02.2022).

<sup>636</sup> Objąsnienia, op.cit., s. 88.



takie zgłoszenie traci swój uniwersalny charakter. Powyższe powoduje zaś, że promotor, wykonując obowiązki wynikające z przepisów MDR, tj. przekazując kolejnemu korzystającemu informacje o NSP nadanym schematowi podatkowemu standaryzowanemu, przekaze mu również m.in. opis działalności gospodarczej, która może w żaden sposób nie przystawać do działalności prowadzonej przez tego korzystającego. Istotą standaryzowanego schematu podatkowego jest to, iż może on być stosowany przez różne podmioty, niezależnie, jakiego rodzaju działalność gospodarczą prowadzą. W ramach tej części raportu zgłaszający nie musi wskazywać danych objętych tajemnicą handlową, przemysłową, zawodową lub procesu produkcyjnego<sup>637</sup>.

W art. 86f § 1 pkt 5 o.p. ustawodawca zobowiązał z kolei do wskazania wyczerpującego opisu schematu podatkowego. Wyczerpujący opis, a więc przedstawiający jakieś zagadnienie wszechstronnie i szczegółowo<sup>638</sup>, powinien określać wartości przedmiotów czynności, założenia uzgodnienia, czynności dokonywane w ramach uzgodnienia i ich chronologię oraz występujące pomiędzy podmiotami powiązania. Co istotne, wskazany powyżej katalog ma charakter otwarty, a jego elementy stanowią jedynie przykłady. Jednocześnie ustawodawca zastrzegł, iż szczegółowy opis powinien być dokonany według wiedzy przekazującego informację. Konstatując, zasadne jest przyjęcie założenia, iż raportujący nie jest zobowiązany do aktywnego poszukiwania danych. Szczegółowego opisu powinien on dokonać, opierając się na informacjach, które już posiada, a które powziął, np. w toku wykonywania czynności w ramach schematu podatkowego<sup>639</sup>.

Z punktu widzenia raportujących problematyczne jest określenie zakresu informacji, jakie powinni oni zawrzeć w ostatnich dwóch omawianych częściach zgłoszenia. Zarówno przepisy MDR, jak i objaśnienia nie określają wyraźnej granicy pomiędzy tym, co powinno być zawarte w streszczeniu opisu uzgadniania, a co w jego wyczerpującej wersji. Multiplikowanie informacji poprzez ich powielanie w kolejnych punktach stanowi niepotrzebne obciążenie zarówno dla raportującego, jak i dla Szefa KAS. Z drugiej jednak strony ustawodawca wprost wskazuje, iż w ramach wyczerpującego opisu raportujący zobowiązany jest wskazać m.in. założenia uzgodnienia, których wskazanie wydaje się stanowić nieodzowny element streszczenia opisu uzgodnienia. Jak wynika z

---

<sup>637</sup> M. Guzek, komentarz do art. 86f o.p. [w:] Regulacje..., op.cit.

<sup>638</sup> Słownik języka polskiego PWN on-line, wyczerpujący, <https://sjp.pwn.pl/slowniki/wyczerpuj%C4%85cy.html> (dostęp: 8.02.2022).

<sup>639</sup> Objaśnienia, op.cit., s. 88-89.

powyższego, rozgraniczenie zakresu danych, jakie powinny znaleźć się w omawianych punktach, może być bardzo trudne, a co za tym idzie, rodzić wiele wątpliwości<sup>640</sup>.

Następny punkt zgłoszenia powinien określać cele, jakie w ocenie zgłaszającego realizuje schemat podatkowy, np. zmniejszenie podstawy opodatkowania, zmniejszenie przychodów, czy zmianę stawki opodatkowania<sup>641</sup>. Powyższe pozwala suponować, że przez cele, o jakich mowa w 86f § 1 pkt 6 o.p., należy rozumieć cele stricte podatkowe. Taka interpretacja nie przystaje jednak do realiów. Zgodnie z kryteriami zawartymi w przepisach MDR za schemat podatkowy może zostać uznane uzgodnienie, które nie niesie konkretnej korzyści podatkowej, np. sprzedaż przedsiębiorstwa realizująca wyłącznie cel biznesowy może być uznana za uzgodnienie spełniające szczególną cechę rozpoznawczą, o której mowa w art. 86a § 1 pkt 13 lit. i o.p. Dlatego należy uznać, że w omawianej części zgłoszenia powinno się podawać faktyczne cele zgłaszanego schematu, a nie tylko te podatkowe. Raportujący powinien wskazać także metody służące osiągnięciu danego celu, np. czy osiągnięcie założonego efektu nastąpiło w wyniku zmiany kwalifikacji źródła dochodu, czy zmiany wysokości stawek amortyzacyjnych. W ocenie przedstawicieli prawa podatkowego, jest to jednak zbyt daleko posunięty wymóg, gdyż nie znajduje on pokrycia w treści analizowanego przepisu<sup>642</sup>.

Raportujący zobowiązany jest także wskazać konkretne przepisy prawa podatkowego materialnego, na podstawie których zgłaszany schemat podatkowy funkcjonuje, np. ustawa o VAT czy u.p.d.o.p.<sup>643</sup>. Na portalu podatki.gov w zakładce „Pytania i odpowiedzi oraz kontakt” doprecyzowano, iż zwłaszcza podmioty profesjonalnie świadczące usługi z zakresu doradztwa podatkowego i posiadający specjalistyczną wiedzę w tym zakresie, np. doradcy podatkowi, adwokaci czy biegli rewidenci, nie powinny zasłaniać się brakiem wiedzy co do zastosowanych przepisów prawa podatkowego<sup>644</sup>. Zbędne jest podawanie w ramach tej części zgłoszenia przepisów, jakie mają lub mogą mieć zastosowanie w przypadku danego schematu podatkowego, tylko jako konsekwencja dokonania czynności w ramach danego uzgodnienia i nie stanowią elementu konstrukcyjnego schematu podatkowego<sup>645</sup>.

---

<sup>640</sup> M. Guzek, komentarz do art. 86f o.p. [w:] Regulacje..., op.cit.

<sup>641</sup> objaśnienia, op.cit., s. 89.

<sup>642</sup> M. Guzek, komentarz do art. 86f o.p. [w:] Regulacje..., op.cit.

<sup>643</sup> objaśnienia, op.cit., s. 89.

<sup>644</sup> Portal podatki.gov, Redakcja Portalu Podatkowego, Pytania i odpowiedzi oraz kontakt, odpowiedź na pytanie nr 38, <https://www.podatki.gov.pl/mdr/statystyki-mdr/> (dostęp: 23.02.2022)

<sup>645</sup> M. Guzek, komentarz do art. 86f o.p. [w:] Regulacje..., op.cit.

W zgłoszeniu wskazać należy również informację o szacunkowej wartości osiągniętej bądź spodziewanej korzyści podatkowej lub o przybliżonej wartości aktywa z tytułu podatku odroczonego. Ustalenie wskazanych powyżej wartości w praktyce niejednokrotnie bywa jednak karkołomnym wyzwaniem. Przykładowo przeciętny podatnik może mieć znaczne trudności z oszacowaniem wartości korzyści polegającej na odsunięciu w czasie powstania obowiązku podatkowego<sup>646</sup>, czy odsunięciu w czasie powstania obowiązku sporządzenia i przekazywania informacji podatkowych<sup>647</sup>. W objaśnieniach doprecyzowano, że o ile jest to możliwe, ww. wartości powinny być określone w polskiej walucie. Takie zastrzeżenie jest w pełni zrozumiałe. Skoro zobowiązania podatkowe są określane w złotych polskich, pożądane jest, aby również wartość korzyści czy aktywa były wskazywane w tożsamej walucie. Co jednak kluczowe, raportujący zmuszony jest wskazać przedmiotowe wartości jedynie wówczas, gdy są one mu znane lub ma on możliwość ich oszacowania. W przeciwnym razie w zgłoszeniu można ten element formularza pominąć<sup>648</sup>.

Raportujący zobowiązany jest wskazać także czynności, których dokonał, a które spowodowały, iż spoczął na nim obowiązek dokonania zgłoszenia Szefowi KAS<sup>649</sup>. Określając czynności, o których mowa w art. 86f § 1 pkt 9 o.p., należy wskazać, czy schemat został udostępniony lub czy jest gotowy do wdrożenia. Dodatkowo raportujący musi wskazać dzień, w którym została lub zostanie dokonana pierwsza czynność służąca wdrożeniu schematu podatkowego będącego przedmiotem raportu<sup>650</sup>. Problemów z

---

<sup>646</sup> Zaznaczyć należy, że na gruncie przepisów ustawy z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 743 z późn. zm.) wydane zostało rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 11 sierpnia 2004 r. w sprawie szczegółowego sposobu obliczania wartości pomocy publicznej udzielanej w różnych formach (t.j. Dz. U. z 2018 r. poz. 461), które określa szczegółowy sposób przeliczania wartości pomocy publicznej, udzielanej w różnych formach, na równą jej wartość dotacji, wyrażoną w ekwiwalencie dotacji brutto (kwota pomocy, którą otrzymałby beneficjent pomocy lub podmiot ubiegający się o pomoc, gdyby uzyskał pomoc w formie dotacji, bez uwzględnienia opodatkowania podatkiem dochodowym). I tak w np. w § 4 pkt 18 ww. rozporządzenia przewidziany został przelicznik pozwalający ustalić ekwiwalent dotacji brutto dla odroczenia zapłaty zaległości podatkowej lub innego zaległego świadczenia pieniężnego stanowiącego środki publiczne, wraz z odsetkami za zwłokę. Wydaje się, że przeliczniki te mogą być stosowane również w przypadku ustalania korzyści podatkowej na potrzeby raportowania schematów podatkowych. Więcej o pomocy publicznej, w kontekście wpływu na prawo podatkowe: R. Dowgier, Wpływ regulacji dotyczących pomocy publicznej na stanowienie i stosowanie lokalnego prawa podatkowego, <https://repozytorium.uwb.edu.pl/jspui/bitstream/11320/1392/1/R.%20Dowgier%2C%20Wp%25%82yw%20regulacji%20dotycz%25%85cych%20pomocy%20publicznej%20na%20stanowienie%20i%20stosowanie%20prawa%20podatkowego%20-%20raport%20z%20bada%25%84%20empirycznych.pdf> (dostęp: 9.03.2022).

<sup>647</sup> M. Guzek, komentarz do art. 86f o.p. [w:] Regulacje..., op.cit.

<sup>648</sup> Objasnienia, op.cit., s. 89.

<sup>649</sup> B. Pahl, komentarz do art. 86f o.p. [w:] Ordynacja podatkowa. Komentarz, t. I, Zobowiązania podatkowe. Art. 1-119zzk, red. L. Etel, Warszawa 2022, s. 969.

<sup>650</sup> Objasnienia, op.cit., s. 89.

uzupełnieniem tej części zgłoszenia może nastęrczać raportującym wskazanie dnia dokonania pierwszej czynności zmierzającej do wdrożenia, w przypadku gdy czynnością tą jest udostępnienie schematu podatkowego bądź sytuacja bycia przygotowanym do wdrożenia. W takim przypadku raportujący może nie wiedzieć, kiedy będzie miał miejsce dzień dokonania pierwszej czynności. Wówczas zasadne jest pominięcie tej kwestii w zgłoszeniu<sup>651</sup>. Trudno bowiem oczekiwać, że zgłaszający schemat podatkowy będzie zgadywał datę dokonania pierwszej czynności.

Prawodawca zobowiązał raportującego także do określenia etapu, na jakim w chwili zgłoszenia znajduje się schemat podatkowy, tj. jak zaawansowane jest jego wdrożenie<sup>652</sup>. Zakres danych przekazywanych przez raportującego w ramach omawianego punktu pokrywa się częściowo z zakresem informacji żądanych na podstawie art. 86f § 1 pkt 9 o.p.<sup>653</sup>. W tej części zgłoszenia wskazać należy, czy schemat został już udostępniony, czy jest gotowy do wdrożenia, ewentualnie czy rozpoczęto procedurę jego wdrażania. Ponadto wymagane jest również wskazanie daty czynności dokonywanych w ramach wdrożenia schematu, a więc zarówno pierwszej czynności służącej wdrożeniu – podobnie jak w poprzednio omawianym elemencie zgłoszenia, jak i kolejnych, o ile takie nastąpiły<sup>654</sup>. Co ważne z punktu widzenia zgłaszającego, przekazuje on przedmiotowe dane w oparciu o wiedzę, jaką posiada, co oznacza, iż nie jest on zobowiązany do aktywnego ich poszukiwania<sup>655</sup>.

Następnie raportujący zobowiązany jest wskazać dane umożliwiające identyfikację innych podmiotów uczestniczących lub mających uczestniczyć w zgłaszanym schemacie podatkowym w przyszłości lub podmiotów, na które schemat podatkowy może mieć wpływ. Zakres danych identyfikujących, jakie raportujący musi wskazać, został określony przez odesłanie do art. 86f § 1 pkt 1 o.p. Raportujący musi więc podać takie same dane identyfikujące, jakie podaje, wskazując korzystającego, któremu udostępnił zgłaszany schemat. Raportujący obowiązany jest wskazać także państwa i terytoria, w których podmioty uczestniczące w schemacie podatkowym stanowiącym przedmiot raportu mają miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd. Prawodawca nie bez przyczyny posłużył się pojęciem podmiotu uczestniczącego w schemacie podatkowym - ma ono

---

<sup>651</sup> M. Guzek, komentarz do art. 86f o.p. [w:] Regulacje..., op.cit.

<sup>652</sup> Art. 86f § 1 pkt 10 o.p.

<sup>653</sup> M. Guzek, komentarz do art. 86f o.p. [w:] Regulacje..., op.cit.

<sup>654</sup> objaśnienia, op.cit., s. 90.

<sup>655</sup> Portal podatki.gov, Redakcja Portalu Podatkowego, Raportowanie schematów podatkowych (MDR), <https://www.podatki.gov.pl/mdr/raportowanie-schematow-podatkowych-mdr/> (dostęp: 23.07.2022).

szerszy zakres niż pojęcie strony schematu podatkowego<sup>656</sup>. Pojęcie uczestnika schematu podatkowego obejmuje także korzystającego. O konieczności wskazania danych identyfikujących korzystającego traktuje zaś art. 86f § 1 pkt 1 o.p. Przedstawiciele prawa podatkowego wskazują, iż pkt 11 omawianego przepisu nie stanowi podstawy do przekazywania Szefowi KAS danych identyfikujących promotora czy wspomagającego. Nie są oni uczestnikami schematu podatkowego, ale odpowiednio wdrażają go albo udzielają pomocy w jego wdrożeniu. Należy również zwrócić uwagę, iż analogicznie jak miało to miejsce w przypadku podawania danych identyfikujących korzystających, tak również w tym przypadku, zgodnie z art. 86f § 2 o.p., jeżeli zgłoszenia dokonuje podmiot, który nie został zwolniony z obowiązku zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej, a przedmiotem raportu jest schemat podatkowy standaryzowany, zgłaszający nie wskazuje danych identyfikujących uczestników schematu podatkowego<sup>657</sup>.

Raportujący musi wskazać również dane identyfikujące innych podmiotów, na których ciąży obowiązek zgłoszenia schematu podatkowego Szefowi KAS, np. innych promotorów, wspomagających czy ewentualnie pozostałych korzystających. W tym przypadku zakres danych identyfikujących również został określony poprzez odesłanie do art. 86f § 1 pkt 1 o.p.<sup>658</sup>. Z punktu widzenia całościowej struktury obowiązków raportowych istotna jest korelacja omawianego punktu z art. 86e § 1 o.p. Zgodnie z dyspozycją ww. artykułu podmioty wskazane w zgłoszeniu na podstawie art. 86f § 1 pkt 12 o.p., które poinformowano o NSP lub przekazano im informację zastępczą, są zwolnione ze zgłoszenia Szefowi KAS schematu podatkowego<sup>659</sup>. Podkreślić należy, że na zgłaszającym co do zasady nie ciąży obowiązek aktywnego poszukiwania informacji. Oznacza to, że w przypadku gdy zgłaszający posiada wiedzę o innych podmiotach, na których ciąży obowiązek informacyjny, zobowiązany jest o tym poinformować Szefa KAS. Jednakże w przypadku gdy nie posiada takiej wiedzy, nie musi podejmować żadnych dodatkowych czynności celem jej zdobycia<sup>660</sup>. W tym przypadku, podobnie jak w pkt 1 i 11 omawianego przepisu, zastosowanie ma art. 86f § 2 o.p. wprowadzający ograniczenia w zakresie informacji, do przekazania których zobowiązani są raportujący o

<sup>656</sup> objaśnienia, op.cit., s. 90.

<sup>657</sup> M. Guzek, komentarz do art. 86f [w:] Regulacje..., op.cit.

<sup>658</sup> objaśnienia, op.cit., s. 90.

<sup>659</sup> M. Guzek, komentarz do art. 86f o.p. [w:] Regulacje..., op.cit.

<sup>660</sup> M. Olszewska, komentarz do art. 86f o.p. [w:] Ordynacja..., op.cit.

schemacie podatkowym standaryzowanym, objęci obowiązkiem zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej, z którego nie zwolnił ich korzystający.

Raportujący w formularzu wskazuje też adres do doręczeń elektronicznych. Nałożenie obowiązku podania takiego adresu służy ułatwieniu i przyspieszeniu komunikacji na linii organ podatkowy - raportujący. Na adres ten doręczane jest nie tylko potwierdzenie nadania NSP, ale również wszelka inna korespondencja w sprawie, np. wezwanie do uzupełniania przekazanych informacji lub do wyjaśnienia wątpliwości. Raportujący muszą jednak pamiętać, że wskazanie adresu do doręczeń elektronicznych oznacza automatyczne wyrażenie zgody na doręczanie korespondencji wyłącznie za pomocą środków komunikacji elektronicznej<sup>661</sup>. W przypadku wyrażenia takiej zgody Szef KAS nie będzie się kontaktował ze zgłaszającym za pośrednictwem innych środków przekazu, np. pocztą papierową. Wyłącznym kanałem komunikacyjnym będzie forma elektroniczna. Jako wyjątek należy wskazać przypadek wystąpienia jakichś problemów technicznych, uniemożliwiających Szefowi KAS doręczenie pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej. Wówczas Szef KAS może skontaktować się z raportującym drogą tradycyjną, np. w celu ustalenia prawidłowego adresu do doręczeń elektronicznych, na który doręczone zostanie, wyłącznie w formie elektronicznej, potwierdzenie nadania NSP. Korzystanie z innych form doręczeń niż elektroniczne powinno następować jedynie na zasadzie wyjątku<sup>662</sup>.

W ostatnim punkcie formularza zgłaszający wskazuje NSP nadany przez inne państwo członkowskie UE w odniesieniu do schematu podatkowego transgranicznego. W przypadku gdy NSP nie został nadany, zgłaszający pomija tę część zgłoszenia<sup>663</sup>.

W sytuacji gdy zgłaszający będzie chciał przedstawić dodatkowe, jego zdaniem istotne informacje na temat zgłaszanego schematu, a żadne z dotychczas uzupełnionych pól formularza nie dało mu tej możliwości, może je ująć w polu „Dodatkowe wyjaśnienia”. Zgłaszający musi jednak pamiętać, że jeżeli do wskazania określonych danych przeznaczone zostało pole w formularzu, to w tym właśnie polu należy je umieścić<sup>664</sup>.

---

<sup>661</sup> Art. 86f § 1 pkt 13 o.p.

<sup>662</sup> B. Pahl, komentarz do art. 86f o.p. [w:] Ordynacja..., op.cit., s. 970.

<sup>663</sup> Art. 86f § 1 pkt 13 o.p.

<sup>664</sup> Portal podatki.gov, Redakcja Portalu Podatkowego, Pytania i odpowiedzi oraz kontakt, odpowiedź na pytanie nr 5, <https://www.podatki.gov.pl/mdr/statystyki-mdr/> (dostęp: 23.02.2022).

### 2.2.2. Formularz MDR-2

Zawiadomienie na formularzu MDR-2 przekazywane jest Szefowi KAS w oparciu o art. 86b § 6 o.p. oraz art. 86d § 3 i 5 o.p., a co za tym idzie, podmiotami, na jakich może ciążyć obowiązek złożenia przedmiotowego formularza, mogą być odpowiednio promotor lub wspomagający. Obowiązek złożenia formularza MDR-2 nie dotyczy korzystającego<sup>665</sup>.

Termin złożenia formularza MDR-2 oraz zakres danych, jakie powinny się w nim zawrzeć, będzie różnił się w zależności od tego, czy składającym raport będzie promotor, czy wspomagający. Zróżnicowanie to wynika z faktu, że wskazane wyżej podmioty pełnią odmienne role w schemacie podatkowym i odrębnie określone zostały ich obowiązki wynikające z zaangażowania w schemat podatkowy.

Na wstępie rozważań dotyczących przedmiotowego formularza należy wskazać, że jest on składany zasadniczo w dwóch przypadkach. Pierwszym przypadkiem, który może dotyczyć zarówno promotora, jak i wspomagającego, będzie sytuacja, w której na ww. podmiotach ciąży obowiązek zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej, z którego nie zostali zwolnieni. Na marginesie należy zwrócić uwagę, iż obowiązek zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej nie dotyczy schematów podatkowych standaryzowanych. Drugim przypadkiem, w którym, tym razem tylko na wspomagającym, spocznie obowiązek złożenia zgłoszenia MDR-2, będzie sytuacja, w której nie został on poinformowany o NSP lub braku NSP, a dodatkowo, przy zachowaniu ogólnie wymaganej staranności, powziął wątpliwość, czy uzgodnienie, w które został zaangażowany, stanowi schemat podatkowy<sup>666</sup>.

Przechodząc do poszczególnych podmiotów, wyjaśniać należy, że w odniesieniu do promotora, który nie został zwolniony z obowiązku zachowania tajemnicy, poza wykonaniem obowiązków informacyjnych w stosunku do pozostałych uczestników schematu podatkowego, o których mowa w art. 86b § 4 i § 5 o.p., ciąży również obowiązek przekazania stosownych danych Szefowi KAS. Promotor w formularzu MDR-2 zawiadamia Szefa KAS, że poinformował korzystającego lub inne podmioty, na których potencjalnie może ciążyć obowiązek zgłoszenia schematu podatkowego, np. wspomagającego, iż z uwagi na fakt, że jest związany obowiązkiem zachowania

---

<sup>665</sup> Od początku stycznia 2019 r. do końca 2021 r. łącznie złożono 2299 zgłoszeń pierwotnych MDR-2 oraz przekazano 17 uzupełnień MDR-2, źródło: Portal podatki.gov, Statystyki MDR, Redakcja Portalu Podatkowego, <https://www.podatki.gov.pl/mdr/statystyki-mdr/> (dostęp: 31.01.2022).

<sup>666</sup> M. Samborska, Schematy podatkowe – obowiązki..., op.cit.

tajemnicy zawodowej, to na tych podmiotach ciąży obowiązek zgłoszenia schematu podatkowego. Promotor zobowiązany jest wskazać także datę udostępniania korzystającemu ze schematu podatkowego lub datę dokonania pierwszej czynności związanej z jego wdrażaniem. Dodatkowo promotor musi oznaczyć liczbę podmiotów, którym przekazał informacje, o których mowa w art. 86b § 4 i § 5 o.p. Na złożenie przedmiotowego formularza ustawodawca określił promotorowi 30-dniowy termin liczony od dnia, w którym promotor poinformował korzystającego lub inne podmioty, iż to na tych podmiotach spoczywa obowiązek raportowy. Co istotne, gdy promotora wiąże obowiązek zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej, nie informuje on Szefa KAS o szczegółach schematu podatkowego, ani nie wskazuje danych identyfikacyjnych podmiotów, na których ciąży obowiązek raportowy<sup>667</sup>. Wskazuje jedynie liczbę podmiotów, które poinformował o spoczywającym na nich obowiązku raportowym.

Odmienne obowiązek składania zawiadomienia MDR-2 kształtuje się w przypadku wspomaganego. Art. 86d § 3 o.p. zobowiązuje wspomaganego, wobec którego podmiot zlecający mu wykonanie czynności w ramach schematu podatkowego nie wypełnił obowiązku informacyjnego, do zawiadomienia Szefa KAS o niewykonaniu względem niego ww. obowiązku informacyjnego. Informując o powyższym, wspomagający wskazuje dzień, w którym powziął wątpliwości, że uzgodnienie, w które był zaangażowany, stanowi schemat podatkowy oraz liczbę podmiotów, do których wystąpił o przekazanie mu pisemnego oświadczenia, że uzgodnienie nie stanowi schematu podatkowego. Co istotne, wspomagający informuje Szefa KAS wyłącznie o liczbie tych podmiotów. Nie ma on prawa przekazać Szefowi KAS danych identyfikujących podmioty, do których wystąpił z żądaniem przekazania mu oświadczenia<sup>668</sup>. Wspomagający zobowiązany jest wykonać przedmiotowy obowiązek odrębnie dla każdego uzgodnienia, w które był zaangażowany. Formularz MDR-2 powinien zostać złożony niezwłocznie, nie później jednak niż w terminie 5 dni roboczych od dnia, w którym wspomagający powziął lub powinien był powziąć wątpliwości, iż uzgodnienie może stanowić schemat podatkowy. Celem wprowadzenia przedmiotowego obowiązku jest wpłynięcie na postępowanie promotora i korzystającego, tak by zminimalizować ryzyko nieprzekazywania Szefowi KAS informacji o wystąpieniu schematu podatkowego<sup>669</sup>.

---

<sup>667</sup> M. Guzek, komentarz do art. 86b o.p. [w:] Regulacje..., op.cit.

<sup>668</sup> objaśnienia, op.cit., s. 62.

<sup>669</sup> B. Pahl, komentarz do art. 86d o.p. [w:] Ordynacja..., op.cit. s. 962.



Drugim przypadkiem, w którym wspomagający zobowiązany jest przedłożyć Szefowi KAS formularz MDR-2, jest - podobnie jak w przypadku promotora – sytuacja, w której nie został on zwolniony z obowiązku zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej. Zgodnie z § 5 art. 86d o.p. w powyższej sytuacji wspomagający zobowiązany jest w terminie 30 dni zawiadomić Szefa KAS, iż w jego opinii dane uzgodnienie stanowi schemat podatkowy oraz że poinformował pozostałe podmioty, na których może ciążyć obowiązek raportowy, iż z uwagi na wiążącą go tajemnicę zawodową to na tych podmiotach spocznie obowiązek zgłoszenia tego schematu Szefowi KAS. Termin ten liczony jest od następnego dnia po udzieleniu bezpośrednio lub za pośrednictwem innych osób, pomocy, wsparcia lub porad dotyczących opracowania, wprowadzenia do obrotu, organizowania, udostępnienia do wdrożenia lub nadzorowania wdrożenia schematu podatkowego. Dokonując zawiadomienia, wspomagający wskazuje dzień, w którym dostrzegł, że uzgodnienie, w ramach którego wykonywał zlecone mu czynności, stanowi schemat podatkowy, oraz liczbę podmiotów, które poinformował o obowiązku zaraportowania Szefowi KAS o schemacie.

### **2.2.3. Formularz MDR-3**

Obowiązek złożenia zawiadomienia MDR-3 wynika z dyspozycji art. 86j § 1 o.p i może on spocząć wyłącznie na korzystającym<sup>670</sup>. W ramach zgłoszenia MDR-3 korzystający informuje Szefa KAS, iż zastosował w danym okresie rozliczeniowym schemat podatkowy<sup>671</sup>. Doprecyzowując, co należy rozumieć pod pojęciem zastosowania schematu podatkowego, ustawodawca wskazał, że obowiązek przedłożenia omawianej informacji aktualizuje się po stronie korzystającego w sytuacji, gdy dokonywał on w danym okresie rozliczeniowym jakichkolwiek czynności stanowiących składową schematu podatkowego lub wskutek zastosowania schematu podatkowego uzyskał korzyść podatkową<sup>672</sup>.

W formularzu MDR-3 korzystający zobowiązany jest wskazać NSP oraz wysokość korzyści podatkowej, którą odniósł w związku z zastosowaniem schematu podatkowego, o ile rzeczywiście taką korzyść odniósł<sup>673</sup>. W sytuacji gdy schemat podatkowy nie posiada

<sup>670</sup> Od momentu wejścia w życie przepisów MDR do końca grudnia 2021 r. łącznie złożono 11451 zgłoszeń pierwotnych MDR-3 oraz przekazano 696 uzupełnień MDR-3, źródło: Portal podatki.gov, Redakcja Portalu Podatkowego, Statystyki MDR, <https://www.podatki.gov.pl/mdr/statystyki-mdr/> (dostęp: 31.01.2022).

<sup>671</sup> B. Pahl, komentarz do art. 86j o.p. [w:] Ordynacja podatkowa. Komentarz, t. I, Zobowiązania podatkowe. Art. 1-119zzk, red. L. Etel, Warszawa 2022, s. 978.

<sup>672</sup> Art. 86j § 1 o.p.

<sup>673</sup> J. Rudowski, komentarz do art. 86j o.p. [w:] S. Babiarez, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski, Ordynacja podatkowa. Komentarz, wyd. XI, Warszawa 2019, s. 656.

NSP, korzystający, który znalazł się w okolicznościach, o jakich mowa w akapicie poprzedzającym, przekazuje Szefowi KAS informacje w zakresie wynikającym z formularza MDR-1<sup>674</sup>. Obowiązek złożenia zawiadomienia MDR-3 jest niezależny od faktu złożenia zawiadomienia MDR-1 przez promotora lub korzystającego i aktualizuje się każdorazowo w przypadku wystąpienia wskazanych powyżej okoliczności<sup>675</sup>.

W art. 86j § 3 o.p. ustawodawca nałożył na korzystającego obowiązek modyfikacji informacji o schemacie podatkowym, w przypadku gdy posiadane przez niego informacje różnią się od danych zawartych w otrzymanym przez niego potwierdzeniu nadania NSP lub informacji zastępczej. Celem nałożenia na korzystającego obowiązku weryfikacji aktualności danych przekazanych Szefowi KAS jest zapewnienie możliwie maksymalnej zgodności wiedzy Szefa KAS z stanem rzeczywistym. Powyższe nierozłącznie wiąże się z tym, iż zarówno promotor, jak i korzystający składający zawiadomienie MDR-1 nie mają obowiązku aktywnego poszukiwania informacji. Dlatego też korzystający, składając zawiadomienie MDR-3, powinien ponownie zweryfikować dane dotyczące schematu podatkowego, jakie posiada i w przypadku stwierdzenia rozbieżności wskazać je w zaktualizowanej wersji. Przekazanie poprawionych informacji może nastąpić na dwa sposoby. Po pierwsze poprzez podanie NSP oraz wskazanie i uzupełnienie informacji o zmodyfikowane dane. Drugi sposób przekazania zaktualizowanej informacji będzie z kolei dotyczył sytuacji, w której schematowi podatkowemu będącemu przedmiotem zawiadomienia MDR-3 nie nadano jeszcze NSP. Wówczas korzystający ponownie przekazuje Szefowi KAS informacje w zakresie określonym w art. 86f o.p. (formularz MDR-1), jednakże w ich zaktualizowanej wersji.

Zawiadomienie MDR-3 korzystający składa pod rygorem odpowiedzialności karnej za złożenie fałszywego oświadczenia. Ustawodawca w art. 86j § 7 o.p. przewidział nawet specjalną klauzulę, która zamieszczona jest na formularzu MDR-3 „Jestem świadomy odpowiedzialności karnej za złożenie fałszywego oświadczenia”, a której treść zastępuje pouczenie o odpowiedzialności karnej za składanie fałszywych oświadczeń.

Zawiadomienia MDR-3, w przeciwieństwie do zawiadomień MDR-1 i MDR-2, nie może za korzystającego złożyć pełnomocnik. Przedmiotowe zgłoszenie może podpisać sam podatnik, jeżeli korzystającym jest osoba fizyczna, w przypadku przedsiębiorcy zagranicznego posiadającego oddział działający na terytorium Rzeczypospolitej osoba upoważniona do reprezentowania go w oddziale, a w przypadku pozostałych podatników

<sup>674</sup> J. Kondratowska-Muszyńska, komentarz do art. 86j o.p. [w:] Ordynacja podatkowa. Komentarz, wyd. VIII, red. H. Dzwonkowski, Warszawa 2019, s. 661.

<sup>675</sup> *Objaśnienia*, op.cit., s. 56.

- osoby uprawnione do ich reprezentacji<sup>676</sup>. Jeżeli do reprezentacji osób prawnych i spółek osobowych uprawniony jest prokurent, także on może podpisać i złożyć formularz MDR-3 – samodzielnie, jeżeli udzielona została mu prokura samoistna i posiada uprawnienia do samodzielnej reprezentacji podmiotu przed organami i sądami lub łącznie z członkiem zarządu w przypadku prokury mieszanej<sup>677</sup>.

Należy zwrócić uwagę, że ustawodawca pod naporem uzasadnionej krytyki na mocy art. 5 ust. 8 ustawy nowelizującej dokonał zmiany pierwotnego brzmienia § 4 i uchylił § 5 art. 86j o.p. statuujących zasady określające sposób podpisywania formularza MDR-3. W początkowym kształcie przepisów MDR warunki te były bowiem określone zdecydowanie bardziej rygorystycznie i tak np. w przypadku gdy zgłoszenie MDR -3 składał podatnik będący osobą prawną, formularz musieli podpisać wszyscy członkowie organu zarządzającego tego podatnika, a nie tylko osoby uprawnione do składania oświadczeń w imieniu tej osoby zgodnie z zasadami reprezentacji.

Przechodząc do kwestii terminu złożenia przedmiotowego formularza, to został on skorelowany z terminem złożenia deklaracji podatkowej dotyczącej okresu rozliczeniowego, w którym korzystający zastosował schemat podatkowy. Zgodnie z art. 86j § 1 o.p. korzystający zobowiązany jest złożyć Szefowi KAS formularz MDR-3 w terminie, w jakim ma obowiązek złożyć deklarację podatkową za dany okres rozliczeniowy. Jednocześnie w art. 86j § 6 o.p. zastrzeżono, iż w przypadku gdy korzystającym jest podmiot wchodzący w skład PGK w rozumieniu u.p.d.o.p., wówczas zobowiązany jest złożyć zawiadomienie MDR-3 w terminie złożenia deklaracji podatkowej dotyczącej okresu rozliczeniowego dla PGK. Takie zakreślenie terminu wynika z faktu, iż deklaracje podatkowe w przypadku PGK składa spółka dominująca<sup>678</sup>. Co więcej, od dnia 1 lipca 2022 r. na mocy art. 7 pkt 17 ustawy 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 analogiczne zasady wprowadzono dla członków grupy VAT w rozumieniu ustawy o VAT.

Wątpliwości w zakresie sposobu składania formularza MDR-3, terminu i ilości tych formularzy nastrocza sytuacja, w której schemat podatkowy dotyczy kilku podatków albo jednego podatku, ale wymagającego złożenia kilku różnych deklaracji podatkowych.

---

<sup>676</sup> Art. 86j § 4 o.p.

<sup>677</sup> Portal podatki.gov, Redakcja Portalu Podatkowego, Pytania i odpowiedzi oraz kontakt, odpowiedź na pytanie nr 37, <https://www.podatki.gov.pl/mdr/statystyki-mdr/> (dostęp: 23.02.2022).

<sup>678</sup> M. Olszewska, komentarz do art. 86j o.p. [w:] Ordynacja podatkowa. Komentarz, red. A. Mariański, Legalis/el. 2021.

Przedstawiciele prawa podatkowego skłaniają się ku koncepcji, iż w takim przypadku zgłoszenie MDR-3 powinno być dokonane oddzielnie dla każdej deklaracji podatkowej składanej dla podatku bądź podatków, na które schemat podatkowy wywarł wpływ. Deklaracja taka, zdaniem doktryny, powinna być również składana oddzielnie dla każdego okresu rozliczeniowego, w którym wystąpiły okoliczności aktualizujące obowiązek jej złożenia. Za przyjęciem takiej koncepcji składania zawiadomienia MDR-3 przemawia fakt, iż podstawowym celem jego składania jest dostarczanie organom podatkowym informacji, iż podatnik w danym okresie rozliczeniowym wdrażał schemat podatkowy bądź uzyskał z jego tytułu korzyść podatkową. Uzyskanie takiej wiedzy pozwala organom podatkowym na bieżące monitorowanie sytuacji podatkowej raportujących, w tym weryfikowanie prawidłowości dokonywanych rozliczeń<sup>679</sup>.

#### **2.2.4. Formularz MDR-4**

W ostatnim paragrafie art. 86f o.p. na promotorów i wspomagających nałożono obowiązek składania informacji kwartalnej, w której zobowiązani są zgłosić Szefowi KAS na formularzu MDR-4 schematy podatkowe, jakie udostępnił korzystającym w trakcie minionego kwartału<sup>680</sup>. W ramach przedmiotowego zgłoszenia podmioty te zobowiązane są informować wyłącznie o schematach podatkowych standaryzowanych. Na przekazanie formularza MDR-4 ustawodawca określił 30-dniowy termin liczony od zakończenia kwartału, w trakcie którego ww. podmioty udostępniły korzystającemu schemat podatkowy standaryzowany. W doktrynie zwraca się uwagę, iż przez pojęcie kwartału należy rozumieć kwartał kalendarzowy<sup>681</sup>.

Celem wprowadzenia obowiązku raportowania kwartalnego było m.in. zmniejszenie obciążeń związanych z wykonywaniem obowiązków raportowych ciążących na promotorach i wspomagających. Podmioty te w praktyce często są profesjonalistami, zaangażowanymi w wiele schematów podatkowych, aby więc nie multiplikować im obowiązków raportowych, ustawodawca wprowadził zasadę kwartalnego dokonywania zgłoszeń. Kwartalny obowiązek raportowy zastępuje obowiązek bieżącego raportowania. Z drugiej strony należy zwrócić uwagę, że kwartalne raportowanie ma zastosowanie do schematów podatkowych, o których Szef KAS został już poinformowany i którym nadał

---

<sup>679</sup> M. Guzek, komentarz do art. 86f o.p. [w:] Regulacje..., op.cit.

<sup>680</sup> W okresie od dnia 1 stycznia 2019 r. do dnia 31 grudnia 2021 r. łącznie złożono 2795 zgłoszeń pierwotnych MDR-4 oraz przekazano 103 uzupełnień MDR-4, źródło: Portal podatki.gov, Redakcja Portalu Podatkowego, Statystyki MDR, <https://www.podatki.gov.pl/mdr/statystyki-mdr/> (dostęp: 31.01.2022).

<sup>681</sup> M. Guzek, komentarz do art. 86f o.p. [w:] Regulacje..., op.cit.

NSP. W takim przypadku ponowne przekazywanie Szefowi KAS informacji o tym samym schemacie podatkowym prowadziłyby do niepotrzebnego gromadzenia przez organy podatkowe tych samych danych. Jak już wskazano powyżej, przedmiotem raportowania kwartalnego są schematy podatkowe standaryzowane, czyli schematy podatkowe które mogą być stosowane u wielu podmiotów bez dokonywania znaczących zmian w ich założeniach czy konstrukcji. W takim przypadku wielokrotne raportowanie o schematach tego typu w żaden sposób nie zwiększałoby zakresu wiedzy organów podatkowych na temat stosowanych przez podatników schematów podatkowych<sup>682</sup>.

Pomimo że powyższa interpretacja nie wynika wprost z brzmienia przepisów MDR, to wniosek taki implikuje wykładnia celowościowa oraz funkcjonalna. Taką interpretację potwierdzają objaśnienia, gdzie wskazano, iż w przypadku schematu standaryzowanego, o którym promotor lub wspomagający poinformowali już Szefa KAS i w zakresie którego otrzymali NSP, w sytuacji kolejnego jego udostępnienia nie są zobowiązani do ponownego raportowania o tym schemacie na formularzu MDR-1. Promotor lub wspomagający mają wówczas obowiązek przekazać Szefowi KAS informację o ponownym udostępnieniu takiego schematu tylko w trybie raportowania kwartalnego<sup>683</sup>.

### **2.3. Uzupelnianie informacji składanych Szefowi KAS**

Z uwagi na fakt, iż zgłoszeń Szefowi KAS niejednokrotnie dokonują podmioty nieposiadające specjalistycznej wiedzy z zakresu prawa podatkowego czy rachunkowości, składane przez nich raporty nie zawsze są kompletne czy wystarczające precyzyjne, a co za tym idzie, również zrozumiałe. Taka sytuacja jest z punktu widzenia organów podatkowych niedopuszczalna, zwłaszcza zważywszy na fakt, że celem raportowania schematów podatkowych jest zapewnienie organom podatkowym jak najszerszej wiedzy o działaniach podatników. Dlatego też w art. 86h o.p. ustawodawca wprowadził narzędzia prawne umożliwiające Szefowi KAS reagowanie w przypadku, gdy otrzyma on nieprawidłowo sporządzone zgłoszenie. Szef KAS może wezwać zgłaszającego, aby uzupełnił złożoną informację lub wyjaśnił wątpliwości co do jej treści<sup>684</sup>. Wyjaśnienia mogą wymagać takie kwestie jak np. błędy w wypełnianiu poszczególnych pól. Uprawnienia te przysługują Szefowi KAS na każdym etapie

---

<sup>682</sup> Ibidem.

<sup>683</sup> Objaśnienia, op.cit., s. 53–54.

<sup>684</sup> J. Kondratowska-Muszyńska, komentarz do art. 86h-86i o.p. [w:] Ordynacja podatkowa. Komentarz, wyd. VIII, red. H. Dzwonkowski, Warszawa 2019, s. 659.

składania raportu, a więc zarówno przed, jak i po nadaniu NSP. Komunikacja z raportującymi odbywa się elektronicznie<sup>685</sup>.

Na mocy ustawy nowelizującej ustawodawca dodał § 1a do art. 86h o.p., w którym rozwiął wątpliwości co do sposobu uzupełniania informacji o schemacie podatkowym. Uzupełnienie odbywa się poprzez ponowne przekazanie pełnego zakresu danych wynikających z formularza MDR-1. Podatnik obowiązkowo musi również wypełnić pole „Dodatkowe wyjaśnienia”, w którym wskazuje przyczyny uzupełnienia informacji<sup>686</sup>. W art. 86h § 1 o.p. ustawodawca doprecyzował, iż zarówno wezwanie do uzupełniania, jak i złożenia wyjaśnień mają na celu w szczególności ułatwienie automatycznej wymiany informacji o schematach podatkowych transgranicznych, dlatego też opis schematu podatkowego zawarty w ponownym raporcie powinien być dokonany zgodnie z aktualnie obowiązującą wersją schemy<sup>687</sup>. Uzasadniając ten nietypowy sposób uzupełniania informacji, ustawodawca wyjaśnił, iż rozwiązanie to ma na celu wyeliminowanie ryzyka powstania rozbieżności pomiędzy kolejnymi wersjami raportów<sup>688</sup>.

W przepisach MDR nie przewidziano możliwości składania wyjaśnień czy uzupełniania zgłoszeń, w przypadku gdy podatnik już po złożeniu formularza sam zauważy w nim błędy. Składanie wyjaśnień lub uzupełnienie formularzy MDR możliwe jest wyłącznie na wezwanie Szefa KAS. Samodzielne działanie podatnika w tym zakresie, tj. bez uprzedniego wezwania Szefa KAS, nie wywoła skutków prawnych i zostanie pozostawione bez rozpatrzenia. Powyższe nie oznacza jednak, iż podatnik, który znalazł się w takiej sytuacji, nie może nic zrobić. Przeciwnie, powinien wówczas ponownie złożyć pierwotny raport, wskazując w polu „Dodatkowe wyjaśnienie” dlaczego powtórnie dokonuje zgłoszenia oraz wskazać identyfikator poprzednio złożonego raportu<sup>689</sup>.

## **2.4. NSP i NZSPT**

### **2.4.1. Nadanie NSP i NZSPT**

---

<sup>685</sup> M. Guzek, komentarz do art. 86f o.p. [w:] Regulacje..., op.cit.

<sup>686</sup> Portal podatki.gov, Redakcja Portalu Podatkowego, Pytania i odpowiedzi oraz kontakt, odpowiedź na pytanie nr 2, <https://www.podatki.gov.pl/mdr/statystyki-mdr/> (dostęp: 23.02.2022).

<sup>687</sup> Portal podatki.gov, Redakcja Portalu Podatkowego, Pytania i odpowiedzi oraz kontakt, odpowiedź na pytanie nr 1, <https://www.podatki.gov.pl/mdr/statystyki-mdr/> (dostęp: 23.02.2022).

<sup>688</sup> Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy... op.cit., s. 74.

<sup>689</sup> Portal podatki.gov, Redakcja Portalu Podatkowego, Pytania i odpowiedzi oraz kontakt, odpowiedź na pytanie nr 3, <https://www.podatki.gov.pl/mdr/statystyki-mdr/> (dostęp: 23.02.2022).

W art. 86a § 1 ust. 5 o.p. prawodawca dookreślił, że pojęciu „numer schematu podatkowego” odpowiada akronim NSP. Problematyka dotycząca ewidencjonowania raportowanych schematów podatkowych została poszerzona i doprecyzowana w drodze ustawy nowelizującej, która weszła w życie dnia 1 lipca 2020 r. Na mocy ustawy nowelizującej do słownika definicji zawartego w 86a § 1 o.p. po ust. 5 dodano ust. 5a, wprowadzając pojęcie „numer zgłoszenia schematu podatkowego transgranicznego”, któremu odpowiada akronim NZSPT<sup>690</sup>. NZSPT nadawany jest przez Szefa KAS w celu automatycznej wymiany informacji o schematach podatkowych transgranicznych<sup>691</sup>. Uzasadniając zmiany w zakresie NSP oraz wprowadzenie NZSPT, ustawodawca podkreślił, że nowelizacja była konieczna w celu umożliwienia sprawnej wymiany informacji podatkowych z państwami członkowskimi UE i Komisją Europejską oraz dostosowanie krajowych przepisów MDR do wymogów technicznych opracowanych przez Komisję Europejską<sup>692</sup>.

Przechodząc do kwestii merytorycznych, wyjaśnić należy, iż zarówno NSP, jak i NZSPT pełnią istotną funkcję w procedurze raportowania Szefowi KAS o schematach podatkowych. Otrzymanie potwierdzenia nadania NSP, co do zasady oznacza, że obowiązek raportowy został dopełniony przez inny podmiot, np. promotora<sup>693</sup>. Obowiązek nadawania NSP spoczywa na Szefie KAS. Nie nadaje on jednak NSP w przypadku, gdy prawidłowo zgłoszona informacja o schemacie podatkowym zawiera numer ewidencyjny nadany przez inne państwo członkowskie UE. Po nadaniu NSP Szef KAS wydaje i przekazuje potwierdzenie jego nadania zawierające zarówno sam NSP, jak i dane wskazane w przekazanej informacji o schemacie podatkowym. Co istotne, w przypadku zaraportowania Szefowi KAS o schemacie podatkowych transgranicznym, potwierdzenie nadania NSP zawiera również NZSPT<sup>694</sup>. W art. 86g § 2b o.p. ustawodawca doprecyzował, że w przypadku, gdy raportującym jest osoba fizyczna, potwierdzenie nadania NSP w zakresie danych identyfikujących przekazującego tę informację zawiera wyłącznie imię i nazwisko oraz identyfikator podatkowy raportującego. Z kolei w przypadku, gdy korzystającym lub innym podmiotem uczestniczącym lub mającym uczestniczyć w schemacie podatkowym lub innym

---

<sup>690</sup> Dalej jako: NZSPT.

<sup>691</sup> Objaśnienia zostały wydane 31 stycznia 2019 r. w związku z powyższym nie odnoszą się do regulacji wprowadzonych na mocy ustawy z dnia 28 maja 2020 r.

<sup>692</sup> Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy..., op.cit., s. 71.

<sup>693</sup> Objaśnienia, op.cit., s. 94.

<sup>694</sup> Art. 86g § 2 i § 2a o.p.

podmiotem obowiązującym do zaraportowania o schemacie podatkowym jest osoba fizyczna, wówczas jej dane identyfikujące wskazuje się tylko w załącznikach do potwierdzenia nadania NSP, przy czym jeden załącznik zawiera dane osobowe dotyczące jednej osoby fizycznej<sup>695</sup>.

Po otrzymaniu poprawnej informacji o schemacie podatkowym Szef KAS zobowiązany jest do niezwłocznego nadania NSP, nie później niż w terminie 7 dni od dnia, w którym przedmiotowa informacja do niego dotarła<sup>696</sup>. Podkreślić należy jednak, że brak nadania NSP w terminie 7 dni nie oznacza bynajmniej, że zgłoszone uzgodnienie nie stanowi schematu podatkowego<sup>697</sup>. Co istotne, zwłaszcza z punktu widzenia adresatów obowiązków raportowych, przedmiotowy termin ma charakter instrukcyjny<sup>698</sup>. Oznacza to, że pomimo jednoznacznego zakreślania Szefowi KAS maksymalnie 7-dniowego terminu na wydanie potwierdzenia nadania NSP, jego przekroczenie nie jest zagrożone żadnymi sankcjami. Zakreślenie tak krótkiego terminu, zwłaszcza w pierwszych miesiącach, a nawet latach, obowiązywania przepisów MDR, doprowadziło do powstania ogromnych opóźnień w wydawaniu potwierdzeń nadanie NSP. Szef KAS nie nadążał z terminowym nadawaniem NSP. Zrozumiałe jest, że dotrzymanie terminu na początkowym etapie funkcjonowania systemu raportowania, kiedy to Szef KAS dopiero wypracowywał system nadawania NSP i wydawania potwierdzeń, jego nadania mogło być trudne. Nikt chyba jednak nie spodziewał się, iż dojdzie aż do tak znacznych i długotrwałych opóźnień.

---

<sup>695</sup> M. Olszewska, komentarz do art. 86g o.p. [w:] Ordynacja podatkowa. Komentarz, red. A. Mariański, Legalis/el. 2021.

<sup>696</sup> B. Pahl, komentarz do art. 86g o.p. [w:] Ordynacja podatkowa. Komentarz, t. I, Zobowiązania podatkowe. Art. 1-119zzk, red. L. Etel, Warszawa 2022, s. 973.

<sup>697</sup> Portal podatki.gov, Redakcja Portalu Podatkowego, Pytania i odpowiedzi oraz kontakt, odpowiedź na pytanie nr 7, <https://www.podatki.gov.pl/mdr/statystyki-mdr/> (dostęp: 23.02.2022).

<sup>698</sup> Objaśnienia, op.cit., s. 94.



## 2.4.2. Odmowa nadania i unieważnienie NSP

Fakt przedłożenia Szefowi KAS informacji o schemacie podatkowym nie powoduje automatycznego nadania NSP. Z dyspozycji art. 86i § 1 o.p. wynika, iż Szef KAS po stwierdzeniu, że przekazany mu raport nie spełnia wymogów określonych dla tej informacji w przepisach MDR, odmawia nadania NSP, wydając postanowienia w tym przedmiocie<sup>699</sup>.

Informacją niespełniającą wymogów będzie zgłoszenie uzgodnienia niebędącego schematem podatkowym lub zgłoszenie, które nie spełnia warunków formalnych określonych w art. 86f o.p. i to pomimo wystosowania przez Szefa KAS wezwania do jej uzupełnienia lub wyjaśnienia wątpliwości z nią związanych<sup>700</sup>. Informacją niespełniającą wymogów będzie również zgłoszenie przekazane niezgodnie z trybem określonym w art. 86g o.p., np. wysłane kurierem lub listownie na adres korespondencyjny Szefa KAS<sup>701</sup>. Przyjęcie takiego przez prawodawcę jest w pełni zrozumiałe i uzasadnione. W przeciwnym bowiem przypadku mogłoby dochodzić do kuriozalnych sytuacji, w których NSP otrzymywałyby uzgodnienie niebędące nawet schematem podatkowym<sup>702</sup>.

Z zastosowanego przez ustawodawcę wyrażenia „wydaje postanowienie” wynika, iż Szef KAS nie posiada luzu decyzyjnego w zakresie odmowy nadania NSP. Braki formalne przekazanej mu przez raportującego informacji o schemacie podatkowym lub brak spełnienia przez zgłaszane uzgodnienie warunków schematu podatkowego dyskwalifikują dane zgłoszenie, uniemożliwiając Szefowi KAS nadanie mu NSP.

W art. 86i § 2 o.p. prawodawca przewidział możliwość unieważnienia z urzędu nadanego uprzednio NSP. Szef KAS unieważnia NSP, wydając stosowne postanowienie w dwóch sytuacjach: po pierwsze w przypadku wielokrotnego nadania NSP temu samemu schematowi podatkowemu, a po drugie w sytuacji nadania NSP na podstawie fałszywych lub fikcyjnych danych przekazanych przez zgłaszającego. Podobnie jak miało to miejsce w przypadku odmowy nadania NSP, tak i w przypadku unieważnienia NSP Szef KAS, stwierdziwszy wystąpienie ww. okoliczności, nie dysponuje luzem decyzyjnym. Jest on w takiej sytuacji zobligowany do unieważnienia NSP. W kolejnym paragrafie art. 86i o.p., tj. § 3, Szefa KAS zobowiązano, by w postanowieniu

<sup>699</sup> B. Pahl, komentarz do art. 86i o.p. [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, t. I, Zobowiązania podatkowe. Art. 1-119zzk, red. L. Etel, Warszawa 2022, s. 976.

<sup>700</sup> Art. 86i § 1 o.p.

<sup>701</sup> W. Modzelewski, K. Radzikowski, komentarz do art. 86i o.p. [w:] *Informacja o schematach podatkowych. Komentarz do ustawy – Ordynacja podatkowa*, red. W. Modzelewski, Legalis/el. 2019.

<sup>702</sup> M. Lejman, komentarz do art. 86i o.p. [w:] *Regulacje MDR. Raportowanie o schematach podatkowych. Komentarz*, K. Gil, M. Guzek, M. Lejman, Legalis/el. 2019.

unieważniającym NSP z powodu wielokrotnego nadania NSP temu samemu schematowi podatkowemu wskazywał on właściwy NSP dla schematu będącego przedmiotem wielokrotnych zgłoszeń. Dodatkowo, aby zapobiec ewentualnym wątpliwościom w objaśnieniach doprecyzowano, iż unieważnienie NSP nie powoduje, że promotor, który przekazał Szefowi KAS informację o schemacie podatkowym i otrzymał NSP, musi ponownie raportować o tym schemacie podatkowym. Zgłaszający schemat podatkowy, co do którego wydano postanowienie o unieważnieniu NSP, po dniu unieważnienia zobowiązany jest posługiwać się uaktualnionym NSP<sup>703</sup>. Co więcej, na raportującym ciąży obowiązek poinformowania pozostałych podmiotów zaangażowanych w schemat podatkowy o unieważnieniu nadanego uprzednio NSP i o aktualnym NSP, np. promotor musi poinformować o omawianym fakcie korzystającego oraz wspomagającego (o ile podmioty pełniące te funkcję wystąpiły w ramach schematu podatkowego)<sup>704</sup>. Ustawodawca nie tylko zabronił używania NSP, w stosunku do którego Szef KAS wydał postanowienie o jego unieważnieniu, ale zakazał również ponownego nadawania unieważnionych NSP innym schematom podatkowym<sup>705</sup>. Celem przyjęcia takiego rozwiązania było zapobieżenie dublowaniu się NSP lub nadawania różnych NSP temu samemu schematowi podatkowemu<sup>706</sup>.

Podkreślić należy, że od postanowienia Szefa KAS zarówno w zakresie odmowy nadania NSP, jak i jego unieważnienia przysługuje środek zaskarżenia. Podmiotowi zgłaszającemu Szefowi KAS raport o schemacie podatkowym, co do którego wydane zostało postanowienie o odmowie nadania NSP lub postanowienie o unieważnieniu NSP, służy zażalenie<sup>707</sup>.

Ustawodawca w przepisach MDR w żaden sposób nie odnosi się do kwestii formy, jaką powinny przyjąć zarówno postanowienia Szefa KAS, jak i zażalenie. W związku z powyższym należy stosować zasady ogólne z zakresu postanowień i zażaleń, tj. przepisy rozdziałów 14 i 16 działu IV o.p.<sup>708</sup>.

W ostatnim paragrafie art. 86i o.p. ustawodawca uregulował, iż w sytuacji gdy na podstawie posiadanych informacji Szef KAS nie będzie miał możliwości potwierdzenia

<sup>703</sup> Objaśnienia, op.cit., s. 96.

<sup>704</sup> M. Lejman, komentarz do art. 86i [w:] Regulacje..., op.cit.

<sup>705</sup> Art. 86i § 4 o.p.

<sup>706</sup> J. Rudowski, komentarz do art. 86i o.p. [w:] S. Babiaryz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski, Ordynacja podatkowa. Komentarz, wyd. XI, Warszawa 2019, s. 654.

<sup>707</sup> Art. 86i § 5 o.p.

<sup>708</sup> W. Modzelewski, K. Radzikowski, komentarz do art. 86i [w:] Informacja..., op.cit.

tożsamości lub istnienia podmiotu raportującego, zobowiązany on jest pozostawić takie zgłoszenie o schemacie podatkowym bez rozpatrzenia.

Na mocy ustawy nowelizującej po art. 86i o.p. dodano art. 86ia. Wprowadzenie przedmiotowego przepisu do o.p. związane było z uchYLENIEM – również na mocy ustawy nowelizującej - art. 86g § 4 o.p., zgodnie z którym Szef KAS doręczał potwierdzenie nadania NSP drogą elektroniczną na adres wskazany przez przekazującego zgłoszenie o schemacie podatkowym. W związku z uchYLENIEM wskazanego powyżej przepisu konieczne było doprecyzowanie, iż Szef KAS doręcza potwierdzenie nadania NSP oraz inne pisma w zakresie związanym ze stosowaniem przepisów 86g-86i o.p., w tym również postanowienia o odmowie nadania i unieważnieniu NSP, na adres do doręczeń elektronicznych wskazany przez raportującego w zgłoszeniu<sup>709</sup>.

### **2.4.3. Problematyka związana z nadawaniem NSP i NZSPT**

Realizując obowiązek określony w art. 29 ustawy wprowadzającej, Szef KAS przygotował sprawozdanie w zakresie informacji o schematach podatkowych przekazanych w latach 2019-2021<sup>710</sup>. Zgodnie z wskazaną powyżej regulacją Szef KAS zobowiązany był przygotować przedmiotowe sprawozdanie w terminie do 1 czerwca 2021 r. z uwagi na powyższe dane w nim opracowane, które dotyczą okresu od 1 stycznia 2019 r. do 15 maja 2021 r. W sprawozdaniu tym ujęto m.in. dane o liczbie doręczonych potwierdzeń nadania NSP w poszczególnych latach. Uzupełnienie danych statystycznych zarówno w zakresie ilości przekazanych Szefowi KAS zgłoszeń, jak i doręczonych potwierdzeń nadania NSP za okres do końca roku 2021 znaleźć można na portalu podatki.gov<sup>711</sup>. Powyższe dane w zestawieniu z liczbą przekazanych Szefowi KAS raportów o schematach podatkowych obrazuje skalę problemu związanego z terminowym wydawaniem potwierdzeń nadania NSP<sup>712</sup>.

---

<sup>709</sup> B. Pahl, komentarz do art. 86ia o.p. [w:] Ordynacja..., op.cit., s. 977.

<sup>710</sup> Departament Kluczowych Podmiotów, 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 12.02.2022).

<sup>711</sup> Zob. Portal podatki.gov, Redakcja Portalu Podatkowego, Statystyki MDR, <https://www.podatki.gov.pl/mdr/statystyki-mdr/> (dostęp: 12.02.2022).

<sup>712</sup> Zaznaczyć należy, że dane dotyczące liczby informacji MDR-2 przekazanych Szefowi KAS w roku 2019 oraz w roku 2020 wskazane w sprawozdaniu Szefa KAS wydanym na podstawie art. 29 ustawy wprowadzającej oraz wskazane na portalu podatki.gov różnią się. We sprawozdaniu Szefa KAS wskazano następującą liczbę informacji MDR-2: w roku 2019 – 1045, w roku 2020 – 645. Dane zawarte w przedmiotowym sprawozdaniu za 2021 rok dotyczą tylko okresu do 15 maja 2021 r. W związku z faktem, że statystyki zamieszczone na portalu podatki.gov są najbardziej aktualne, te dane przyjęto jako prawdziwe przy opracowywaniu Tabeli nr 1.

**Tabela nr 1. Zestawienie złożonych w latach 2019-2021 raportów i nadanych NSP**

	MDR-1 pierwotne	MDR-2 pierwotne	MDR-3 pierwotne	MDR-4 pierwotne	Doręczone potwierdzenia nadania NSP	Ważne NSP
2019	4227	1038	1049	761	891	897
2020	3438	642	4560	851	3305	2998
2021	3085	619	5842	1183	3996	3990
Łącznie	10750	2299	11451	2795	8192	7885

Źródło: opracowanie na podstawie sprawozdania Szefa KAS w zakresie informacji o schematach podatkowych przekazanych w latach 2019-2021.

Liczby wskazane w przedstawionej wyżej tabeli obrazują, jak bezradny w obliczu nadraportowania przez podatników okazał się Szef KAS, który nie nadał z analizowaniem zgłoszeń i nadawaniem NSP<sup>713</sup>. Doprowadzenie do sytuacji, gdy organ z uwagi na nadmiar informacji wpływających do niego – podatnicy obawiając się sankcji wolą zgłosić za dużo niż za mało - nie jest w stanie przeprowadzić miarodajnej analizy przekazywanych mu zgłoszeń, gromadzenie takich danych jest nieracjonalne. Mija się to z celem wprowadzenia przepisów MDR, jakim jest pozyskiwanie rzetelnych informacji na temat stosowanych przez podatników sposobów agresywnej optymalizacji podatkowej<sup>714</sup>.

W podsumowaniu sprawozdania podkreślono, iż na bieżąco podejmowane są kroki mające na celu usprawnienie procedury nadawania NSP. Jako przykład działania, które skutkowało przyspieszeniem nadawania NSP w 2021 r., wskazano podjęcie współpracy Departamentu Kluczowych Podmiotów i pracowników Centrum Kompetencyjnego MDR z raportującymi podmiotami w trakcie obsługi informacji o schematach podatkowych<sup>715</sup>. Kolejnym działaniem podjętym przez Ministra Finansów było wydanie na podstawie art. 86n § 4 o.p. rozporządzenia<sup>716</sup>, na mocy którego dyrektor Izby Administracji Skarbowej

<sup>713</sup> A. Franczak, Obowiązek przekazywania informacji o schematach podatkowych w świetle unijnych standardów ochrony praw podatnika [w:] Identyfikacja barier prawnych w prowadzeniu działalności gospodarczej. Wybrane zagadnienia, red. J. Głumińska-Pawlic, B. Przywora, A. Słysz, Legalis/el. 2020.

<sup>714</sup> Wilk M., Ujawnianie..., op.cit.

<sup>715</sup> Sprawozdanie..., op.cit., s. 11.

<sup>716</sup> 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. poz. 2367).

w Olsztynie został upoważniony m.in. do nadawania NSP i NZSPT, unieważniania NSP, a także pozyskiwania informacji od promotorów, korzystających i wspomagających. Celem delegowania części obowiązków Szefa KAS było zapewnienie sprawniejszej obsługi zgłoszeń o schematach podatkowych<sup>717</sup>. Co jednak istotne, delegacja części zadań Szefa KAS nie zwalnia go z odpowiedzialności za ich realizację. Dlatego też uprawniony on jest nie tylko do bieżącego realizowania zadań, za które jest odpowiedzialny, ale także do sprawowania kontroli nad prawidłowością realizacji zadań powierzonych dyrektorowi Izby Administracji Skarbowej w Olsztynie<sup>718</sup>.

Niezależnie od powyższych problemów Szef KAS coraz wnikliwiej analizuje zgłaszane mu schematy podatkowe. Po otrzymaniu zgłoszenia coraz częściej żąda od raportującego szeregu dodatkowych informacji, w tym takich, co do których istnieje uzasadniona wątpliwość, czy ma prawo ich żądać, np. w jaki sposób uzgodnienie będące przedmiotem zgłoszenia wpływa na powstanie korzyści podatkowej w jurysdykcjach, w których rezydencję podatkową mają inni uczestnicy uzgodnienia, czy opinia prawna przekazana polskiej spółce kapitałowej wskazywała jasno na wybór określonego sposobu postępowania oraz jakie czynności w związku z powiększeniem kapitału zapasowego są planowane w przyszłości i jakie zrodzą skutki podatkowe. Należy wyjaśnić, że Szef KAS powinien nadać NSP na podstawie danych, jakie otrzymał w zgłoszeniu. Jeżeli w zgłoszeniu nie ma mowy o np. skutkach podatkowych w obcych jurysdykcjach, to w przypadku gdy faktycznie one występują, brak takiej informacji obciąża zgłaszającego, a Szef KAS nie powinien o to dopytywać. Takie działanie Szefa KAS nie dosyć, że wątpliwe prawnie, to dodatkowo wydłuża procedurę nadawania NSP<sup>719</sup>.

Z punktu widzenia podmiotów zobowiązanych do przekazania Szefowi KAS informacji o schematach podatkowych opóźnienia w wydawaniu potwierdzeń nadania NSP są kłopotliwe. Jak już wskazano, w ramach wykonywania obowiązków

---

W tym miejscu należy zaznaczyć, że na mocy art. 7 pkt 9 ustawy z dnia 8 czerwca 2022 r. o zmianie niektórych ustaw w celu automatyzacji załatwiania niektórych spraw przez Krajową Administrację Skarbową (Dz. U. poz. 1301) przepis art. 86n § 4 o.p. z dniem 7 lipca 2022 r. został uchylony. Jednakże na mocy art. 28 ust. 2 przedmiotowej ustawy dotychczasowe przepisy wykonawcze wydane na podstawie art. 86n § 4 o.p. zachowują moc do dnia wejścia w życie odpowiednich przepisów wykonawczych w zakresie zadań, o których mowa w art. 86g-861a o.p., jednak nie dłużej niż przez 24 miesiące od dnia wejścia w życie niniejszej ustawy.

<sup>717</sup> M. Szulc, Olsztyński fiskus zajmie się MDR-ami, <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/1497591,ias-olsztyn-zmiany-w-przepisach-mdr.html> (dostęp: 17.02.2022).

<sup>718</sup> E. Konderak, Kto zajmie się schematami podatkowymi? Jest decyzja, <https://firma.rp.pl/prawo-i-podatki/art17059491-kto-zajmie-sie-schematami-podatkowymi-jest-decyzja> (dostęp: 17.02.2022).

<sup>719</sup> K. Kośliński, Skarbowka coraz wnikliwiej weryfikuje schematy podatkowe, <https://www.prawo.pl/podatki/raportowanie-schematow-podatkowych-i-nadawanie-nsp,511828.html> (dostęp: 21.02.2022).

informacyjnych względem pozostałych uczestników schematu podatkowego promotor lub korzystający zobowiązani są przekazać tym podmiotom m.in. potwierdzenie nadania NSP lub informację zastępczą. Nienadawanie NSP przez Szefa KAS w określonym terminie 7 dni powoduje, że podmioty te niejednokrotnie stają przed kłopotliwym dylematem, czy czekać na nadanie NSP, czy przekazywać informację zastępczą.

Z drugiej strony przeprowadzenie czynności weryfikacyjnych w celu ustalenia m.in. czy zgłoszone uzgodnienie stanowi schemat podatkowy, a także czy dany schemat nie był już zgłaszany, a w rezultacie nie doszłoby do wielokrotnego nadania NSP temu samemu schematowi podatkowemu, z pewnością wymaga czasu. Tym bardziej dziwi określenie Szefowi KAS tak krótkiego terminu na nadanie NSP. Zważywszy na utrzymujący się problem z terminowym nadawaniem NSP, zasadne wydaje się wydłużenie terminu na nadanie NSP<sup>720</sup>.

### **3. Wewnętrzna procedura w zakresie przeciwdziałania niewywiązywaniu się z obowiązku raportowania schematach podatkowych**

#### **3.1. Uwagi ogólne**

W art. 86l o.p. ustawodawca uregulował kwestię tzw. wewnętrznej procedury, której celem jest przeciwdziałanie niewywiązywaniu się z obowiązku przekazywania informacji o schematach podatkowych<sup>721</sup>. Wyjaśnić należy, że przedmiotowe rozwiązanie nie ma swojego źródła w dyrektywie MDR, a stanowi autorski pomysł polskiego ustawodawcy<sup>722</sup>. Inspirację dla krajowego prawodawcy stanowiła funkcjonująca w polskim systemie prawnym od dnia 13 lipca 2018 r.<sup>723</sup> tzw. wewnętrzna procedura w zakresie przeciwdziałania praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu, uregulowana w art. 50 u.p.p.p.f.t. Regulacja dotycząca wewnętrznej procedury zawarta w o.p. została w znacznej części sformułowana w analogiczny sposób jak wewnętrzna procedura funkcjonująca na podstawie art. 50 u.p.p.p.f.t. W przypadku obydwu wewnętrznych procedur ustawodawca zdecydował się na wskazanie jedynie przykładowego katalogu elementów, jakie powinny one zawierać. Każda z wewnętrznych procedur wymaga

---

<sup>720</sup> K. Koślicki, Zaskakująco mało zgłoszonych schematów podatkowych, <https://www.prawo.pl/podatki/raportowanie-schematow-podatkowych-ile-raportow,513562.html> (dostęp: 21.02.2022).

<sup>721</sup> B. Pahl, komentarz do art. 86l o.p. [w:] Ordynacja podatkowa. Komentarz, t. I, Zobowiązania podatkowe. Art. 1-119zzk, red. L. Etel, Warszawa 2022, s. 983.

<sup>722</sup> M. Guzek, komentarz do art. 86l o.p. [w:] Regulacje..., op.cit.

<sup>723</sup> Zgodnie z art. 198 przedmiotowej ustawy co do zasady weszła ona w życie po upływie 3 miesięcy od dnia jej ogłoszenia.

również akceptacji przez członków kadry kierowniczej wyższego szczebla podmiotu je wprowadzającego. Kolejnym zbieżnym elementem porównywanych procedur jest wprowadzenie kary administracyjnej za ich niewprowadzenie lub nieprzestrzeganie. Oczywiście nie wszystkie elementy zestawianych procedur się pokrywają. W przeciwieństwie do wewnętrznej procedury uregulowanej w art. 50 u.p.p.f.t. wewnętrzna procedura określona w art. 86l o.p. nie wymaga przyjęcia zasad anonimowego dokonywania zgłoszeń dotyczących naruszeń. Brak narzucenia takiego wymogu nie oznacza jednak, iż podmioty wprowadzające wewnętrzną procedurę wynikającą z o.p., nie mogą we własnym zakresie wprowadzić zasady anonimowości. Przyjęciu takiego rozwiązania nie sprzeciwiają się przepisy o.p., a bez wątpienia mogłyby to być użyteczne<sup>724</sup>.

Wewnętrzna procedura stanowi dodatkowy środek prawny w stosunku do przewidzianych w prawie unijnym, wprowadzony przez krajowego prawodawcę w celu zapobiegania uchylaniu się przez podatników od obowiązków wynikających z przepisów MDR. Omawiana procedura stanowi również narzędzie, które ma pomóc w prawidłowym i terminowym realizowaniu obowiązków raportowych wobec Szefa KAS. Co istotne, w tym z punktu widzenia organów podatkowych, w oparciu o zapisy wewnętrznej procedury możliwe jest ustalenie zakresu odpowiedzialności osób biorących udział w wykonywaniu czynności dotyczących schematów podatkowych za realizację obowiązków wynikających z przepisów MDR. Dodatkowo stosowanie prawidłowo opracowanej wewnętrznej procedury może stanowić nieocenioną pomoc przy prawidłowej realizacji obowiązków informacyjnych względem pozostałych uczestników schematu podatkowego<sup>725</sup>.

Z drugiej strony należy zwrócić uwagę, iż posiadanie wewnętrznej procedury nie musi stanowić jedynie kolejnego obowiązku formalnego, ale może być korzystne z punktu widzenia stosującego ją podmiotu. Przepisy MDR są skomplikowane i niejasne, dlatego też opracowanie i wdrożenie zasad identyfikowania i raportowania schematów podatkowych ułatwia podmiotowi stosowanie przepisów MDR i chroni go przed nieumyślnym niewywiązaniem się z obowiązków raportowych, a tym samym minimalizuje ryzyko poniesienia przez podmiot konsekwencji karnych skarbowych

---

<sup>724</sup> M. Guzek, komentarz do art. 86l o.p. [w:] *Regulacje...*, op.cit.

<sup>725</sup> K. Wylegalski, *Procedura MDR – podmioty zobowiązane i obligatoryjne elementy*, [https://www.roedl.net/pl/pl/warto\\_wiedziec/mdr\\_raportowanie\\_schematow\\_podatkowych/procedura\\_mdr\\_podmioty\\_zobowiazane\\_i\\_obligatoryjne\\_elementy.html](https://www.roedl.net/pl/pl/warto_wiedziec/mdr_raportowanie_schematow_podatkowych/procedura_mdr_podmioty_zobowiazane_i_obligatoryjne_elementy.html) (dostęp: 1.09.2021). Więcej: *Uzasadnienie...*, op.cit, s. 148.

grożących za niedopełnienie tych obowiązków. Wdrożenie i stosowanie wewnętrznej procedury może mieć również znaczenie w kontekście rozpatrywania, czy dany podmiot dołożył należytej staranności przy wykonywaniu obowiązków raportowych. Podmiot posiadający wewnętrzną procedurę, który nie dopełnił obowiązków raportowych, udowadniając, że dochował należytej staranności, może zredukować ryzyko poniesienia odpowiedzialności lub przynajmniej ograniczyć wysokość wymierzonej mu sankcji<sup>726</sup>.

### **3.2. Zakres podmiotowy obowiązku posiadania wewnętrznej procedury**

Przechodząc do szczegółów regulacji dotyczącej wewnętrznej procedury, wyjaśnić należy, iż art. 861 § 1 o.p. nakłada obowiązek jej wprowadzania i stosowania na osoby prawne oraz jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, które:

- a) są promotorami,
- b) zatrudniają promotorów, lub
- c) faktycznie wypłacające promotorom wynagrodzenie<sup>727</sup>.

Jednocześnie aby ograniczyć zakres podmiotów, na których ciąży obowiązek wprowadzenia wewnętrznej procedury, ustawodawca zdecydował o zastosowaniu dodatkowego kryterium, tj. kryterium przychodów lub kosztów w rozumieniu przepisów o rachunkowości, ustalonych na podstawie prowadzonych ksiąg rachunkowych. Zgodnie z § 1 art. 861 o.p. ww. podmioty zobowiązane są wprowadzić i stosować wewnętrzną procedurę, w przypadku gdy ich przychody lub koszty przekroczyły w roku poprzedzającym rok obrotowy równowartość 8.000.000 zł<sup>728</sup>. W tym miejscu zaznaczyć należy, że zgodnie z art. 861 § 4 o.p. fakt, iż podmiot na którym ciążył obowiązek stosowania wewnętrznej procedury nie przekroczył w roku obrotowym progu 8.000.000 zł przychodów lub kosztów, nie oznacza, iż automatycznie obowiązek ten dezaktualizuje się w stosunku do niego. Podmiot taki jest obowiązany do stosowania wewnętrznej procedury przez okres kolejnych 3 lat obrotowych następujących po roku obrotowym, w którym nie został przekroczony ww. próg kwotowy<sup>729</sup>.

Prawodawca zwrócił też uwagę, iż zakreślony przez ustawodawcę próg 8.000.000 zł przychodów lub kosztów ma swoje źródło w analizie przychodów największych

<sup>726</sup> M. Zarzycki, A. Kubicz, Schematy podatkowe: czy w każdej firmie musi być wewnętrzna procedura MDR, <https://www.rp.pl/Postepowanie-podatkowe/303209993-Schematy-podatkowe-czy-w-kazdej-firmie-musi-byc-wewnetrzna-procedura-MDR.html> (dostęp: 31.08.2021).

<sup>727</sup> Ł. Matusiakiewicz, Ordynacja podatkowa 2019 - przewodnik po zmianach, LEX/el. 2018. Tak również: A. Derdak, Raportowanie schematów podatkowych, „Doradztwo Podatkowe” 2019, nr 2, s. 7-9.

<sup>728</sup> Objaśnienia, op.cit., s. 97.

<sup>729</sup> M. Rodak, komentarz do art. 861 o.p. [w:] Ordynacja podatkowa. Komentarz, red. A. Mariański, Legalis/el. 2021.



doradców podatkowych funkcjonujących na polskim rynku. Z analizy tej wynika, że w 2016 r. próg ten przekroczyło zaledwie 20 firm doradztwa podatkowego<sup>730</sup>. Powyższe oznacza, że obowiązek wprowadzenia i stosowania wewnętrznej procedury ciąży na podmiotach rzeczywiście pełniących funkcję promotorów i jednocześnie spełniających określone przez ustawodawcę kryterium kwotowe. Jednocześnie jednak przedmiotowy obowiązek ciąży również na podmiotach, które z powodów regulacyjnych nie powinny pełnić funkcji promotora, lecz z jakichś przyczyn w rzeczywistości funkcję tę pełnią<sup>731</sup>.

Zakreślenie zakresu podmiotowego omawianego obowiązku we wskazany powyżej sposób rodzi wiele wątpliwości interpretacyjnych. Pierwszym problemem jest fakt, iż zgodnie z art. 861 § 1 o.p. obowiązek ten nakładany jest wyłącznie na osoby prawne oraz jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej. Powyższe prowadzi do sytuacji, w której osoby prowadzące działalność gospodarczą na podstawie wpisu do ewidencji działalności gospodarczej nigdy nie będą zobowiązane do wprowadzenia i przestrzegania wewnętrznej procedury. Przedmiotowy obowiązek nie powstanie po ich stronie bez względu na rozmiar prowadzonej przez nich działalności gospodarczej, a więc nawet w przypadku, gdy podmioty te osiągną przychody lub koszty w wysokości przekraczającej 8.000.000 zł. Przedstawiona powyżej sytuacja wcale nie jest tak abstrakcyjna, jak mogłoby się wydawać. Powyższe jest możliwe zarówno w przypadku doradców podatkowych czy radców prawnych, jak i w przypadku podmiotów niewykonujących zawodu zaufania publicznego, ale pełniących funkcję promotora<sup>732</sup>.

Kolejne kontrowersje rodzi zapis nakładający przedmiotowy obowiązek także na podmioty zatrudniające promotorów lub faktycznie wypłacające im wynagrodzenie. Przyjęcie pierwszego ze wskazanych powyżej kryteriów implikuje wniosek, iż wewnętrzną procedurę muszą posiadać wszystkie osoby prawne oraz jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, które zatrudniają osoby pełniące w ramach ich struktury organizacyjnej funkcję promotora. Literalna wykładnia użytego przez ustawodawcę sformułowania prowadzi do wniosku, że przepis ten obejmuje zarówno promotorów świadczących swoje usługi w ramach stosunku pracy, jak i w ramach wszelkich innych form zatrudnienia, np. umowy zlecenia. Dosłowna wykładnia drugiego ze wskazanych powyżej kryteriów, tj. faktyczne wypłacanie promotorom wynagrodzenia, prowadzi z kolei do konkluzji, iż każdorazowe odpłatne skorzystanie z

<sup>730</sup> Uzasadnienie, op.cit., s. 148.

<sup>731</sup> W. Modzelewski, K. Radzikowski, komentarz do art. 861 o.p. [w:] Informacja o schematach podatkowych. Komentarz do ustawy – Ordynacja podatkowa, red. W. Modzelewski, Legalis/el. 2019.

<sup>732</sup> M. Guzek, komentarz do art. 861 o.p. [w:] Regulacje..., op.cit.

usług promotora aktywuje po stronie takiego podmiotu obowiązek wprowadzenia i stosowania procedury wewnętrznej<sup>733</sup>.

Przeciwno tak daleko idącej interpretacji wskazanych kryteriów jednoznacznie opowiedziano się jednak w objaśnieniach, gdzie podkreślone zostało, iż nie należy zbyt szeroko interpretować użytego przez ustawodawcę sformułowania „zatrudniające promotorów lub faktycznie wypłacające im wynagrodzenie”. Wykładania taka wynika z faktu, iż co do zasady osoby pozostające w stosunku pracy czy świadczące usługi dotyczące schematów podatkowych na podstawie umów cywilnoprawnych nie powinny być uznawane za promotorów. Z uwagi na powyższe obowiązek posiadania procedury wewnętrznej zasadniczo nie ciąży na podmiotach korzystających z usług doradców na podstawie umowy o pracę (tzw. *in-house*). Obowiązek ten zaktualizuje się jednak w sytuacji, gdy podmiot, zatrudnia za wynagrodzeniem osobę fizyczną, która jednocześnie pełni funkcję promotora w stosunku do innych podmiotów np. z grupy kapitałowej czy podmiotu powiązanego<sup>734</sup>. Obowiązek posiadania wewnętrznej procedury nie aktywuje się również za każdym razem, gdy podmiot osiągający kryterium kwotowe wypłaca wynagrodzenie za usługę doradztwa podatkowego osobom trzecim, tj. pozostającym poza jego strukturą organizacyjną. Podmiot taki nie musi posiadać procedury wewnętrznej, gdy wykorzystuje rezultaty odpłatnych usług doradczych jedynie w zakresie prowadzonej przez siebie działalności i nie udostępnia rezultatów tych usług innym podmiotom np. z grupy kapitałowej<sup>735</sup>.

Zawężenie zakresu podmiotowego obowiązku posiadania wewnętrznej procedury wynika wyłącznie z objaśnień. Z literalnego brzmienia przepisów MDR wynika o wiele szerszy krąg podmiotów. Powyższe oznacza zaś, że w przedmiotowym zakresie objaśnienia mają charakter prawotwórczy. Nie sposób nie zauważyć, że zawężająca interpretacja przedmiotowej regulacji jest zasadna chociażby z uwagi na wykładnię celowościową. Wewnętrzną procedurę docelowo posiadać mają tylko największe podmioty doradztwa podatkowego funkcjonujące w Polsce<sup>736</sup>. Z uwagi na powyższe niezasadne byłoby rozciąganie przedmiotowego obowiązku na wszystkie podmioty spełniające kryterium kwotowe. Z drugiej jednak strony zasadne i pożądane byłoby doprecyzowanie art. 861 § 1 o.p., tak by krąg podmiotów, które zobowiązane są

---

<sup>733</sup> Ibidem.

<sup>734</sup> W. Modzelewski, K. Radzikowski, komentarz do art. 861 o.p. [w:] Informacja..., op.cit.

<sup>735</sup> Objasnienia, op.cit., s. 97.

<sup>736</sup> Uzasadnienie, op.cit., s. 148.

wprowadzać i stosować wewnętrzną procedurę wynikający z ww. przepisu, odpowiadał w pełni wykładni płynącej z objaśnień<sup>737</sup>.

Obowiązek posiadania wewnętrznej procedury nie ciąży wyłącznie na podmiotach świadczących usługi z zakresu doradztwa podatkowego. Obowiązek ten ma zastosowanie do wszystkich podmiotów spełniających zakreślone powyżej kryteria, o ile dany podmiot lub zatrudniona w jego strukturze osoba fizyczna – bez względu na formę zatrudnienia – pełni funkcję promotora w stosunku do podmiotu trzeciego (np. podmiotu powiązanego), czyli korzystającego. Przykładem ilustrującym omawianą sytuację jest zatrudnienie w podmiocie wchodzącym w skład grupy kapitałowej dyrektora finansowego, który jednocześnie pełni funkcje promotora w stosunku do innych podmiotów z tej grupy kapitałowej<sup>738</sup>. Posiadać wewnętrzną procedurę będą musiały również podmioty, które pierwotnie nabyły określoną usługę z zakresu doradztwa podatkowego dla celów własnych, ale następnie przekazały ją np. podmiotowi powiązanemu. W przedstawionej sytuacji podmiot przekazujący będzie bowiem pełnił funkcję promotora<sup>739</sup>. Obowiązek posiadania wewnętrznej procedury nałożony został również na podmioty, które z przyczyn regulacyjnych nie powinny świadczyć usług z zakresu doradztwa podatkowego, ale pomimo to faktycznie je świadczą. Zgodnie z art. 81 ustawy o doradztwie podatkowym świadczenie usług doradztwa podatkowego podlega grzywnie do 50.000,00 zł, co monitoruje m.in. KIDP<sup>740</sup>. Nakładając przedmiotowy obowiązek na takie podmioty, prawodawca niejako sankcjonuje ich działanie. Niemniej, zważywszy na cel przepisów MDR, należy uznać, iż przyjęta w objaśnieniach koncepcja jest słuszna. Niezasadne byłoby bowiem zwolnienie podmiotów świadczących usługi doradztwa podatkowego – pomimo iż nie są do tego uprawnione – z obowiązków raportowych, w tym obowiązków posiadania wewnętrznej procedury, gdyż prowadziłyby to do ograniczenia wiedzy Szefa KAS na temat stosowanych przez podatników schematów podatkowych<sup>741</sup>.

Z powyższego można wywieść wniosek, iż w przypadku gdy podmiot spełnia kryterium kwotowe, ale nie ma pewności co do tego, jaką funkcję pełni, tj. czy jest jeszcze tylko korzystającym czy już promotorem, dla bezpieczeństwa powinien

<sup>737</sup> M. Guzek, komentarz do art. 861 [w:] Regulacje..., op.cit.

<sup>738</sup> Objaśnienia, op.cit., s 97.

<sup>739</sup> M. Guzek, komentarz do art. 861 [w:] Regulacje..., op.cit.

<sup>740</sup> K. Koślicki, 60 wniosków do prokuratury za nielegalne doradztwo podatkowe, <https://www.prawo.pl/podatki/swiadczenie-uslug-doradztwa-podatkowego-bez-uprawnien-wnioski-do,503940.html> (dostęp: 17.02.2022).

<sup>741</sup> K. Wiśniewski, J. Majcherczak, Raportowanie schematów podatkowych: dodatkowe obowiązki oprócz MDR, <https://www.rp.pl/podatki/art1456451-raportowanie-schematow-podatkowych-dodatkowe-obowiazki-oprocz-mdr> (dostęp: 17.02.2022).

wprowadzić i stosować wewnętrzną procedurę. Potencjalne sankcje za niewypełnienie przedmiotowego obowiązku są bowiem bez wątpienia o wiele dotkliwsze niż wysiłek i koszty związane z wprowadzeniem i stosowaniem omawianej procedury<sup>742</sup>.

Kolejnym budzącym wątpliwości zagadnieniem jest ustalenie, czy obowiązek wprowadzenia i stosowania wewnętrznej procedury ciąży na JST. Zaznaczyć należy, że przepisy MDR nie zwalniają JST z przedmiotowego obowiązku. Kwestia ta pominięta została również w objaśnieniach. W obliczu powyższego zasadne jest uznanie, że jeśli JST spełniają określone w art. 861 § 1 o.p. kryteria, są zobowiązane stosować wewnętrzną procedurę. Niektórzy przedstawiciele doktryny wywodzą, w oparciu o treść objaśnień, iż JST nie muszą posiadać wewnętrznej procedury, w przypadku gdy współpracują z promotorem, ale wykorzystują go wyłącznie na własne potrzeby i nie przekazują schematu podatkowego dalej, np. jednostkom budżetowym<sup>743</sup>. W tym miejscu należy podkreślić, że jak już wskazano w rozdziale 2 ppkt 4.2 niniejszej dysertacji, celem działania JST nie jest stosowanie agresywnej optymalizacji podatkowej, a działanie na rzecz wspólnot lokalnych. Co więcej, spełnienie omawianego obowiązku przez JST generuje po ich stronie niepotrzebne koszty, nie prowadząc w żadnym stopniu do realnego ograniczenia przypadków uchylania się od obowiązków wynikających z przepisów MDR. Z uwagi na powyższe pożądanym byłoby wyłączenie przez ustawodawcę JST z kręgu podmiotów zobowiązanych do wprowadzania i posiadania wewnętrznej procedury czy to w drodze nowelizacji czy na mocy objaśnień<sup>744</sup>.

Reasumując przedmiotowe zagadnienie, należy podkreślić, że omawiane przepisy o.p. określają, jakie podmioty zobowiązane są posiadać wewnętrzną procedurę. Powyższe nie oznacza natomiast, iż podmioty niespełniające wskazanych powyżej kryteriów nie mogą jej wprowadzić i stosować. Wręcz przeciwnie, zważywszy na fakt, jak wiele wątpliwości wzbudza precyzyjne określenie zakresu przedmiotowego, a co za tym idzie, jak wysokim ryzykiem obarczona jest identyfikacja konkretnych podmiotów, na których ciąży przedmiotowy obowiązek, zasadnym wydaje się jej wprowadzenie nawet przez podmioty, które nie są przekonane, czy ciąży na nich taki obowiązek<sup>745</sup>. Przedstawiciele

---

<sup>742</sup> M. Zarzycki, A. Kubicz, Schematy..., op.cit.

<sup>743</sup> M. Archacka, Czy samorząd musi mieć procedurę wewnętrzną MDR?, <https://kancelariawyrzykowscy.pl/pl/blog-jst/procedura-wewnetrzna-mdr-w-samorzadzie/> (dostęp: 13.03.2022).

<sup>744</sup> P. Szymański, Czy samorzady mają obowiązek wprowadzenia procedury MDR?, <https://www.rp.pl/Finanse/306049994-Czy-samorzady-maja-obowiazek-wprowadzenia-procedury-MDR.html?cid> (dostęp: 31.08.2021).

<sup>745</sup> A. Żądło, Procedura MDR – nowy obowiązek dla przedsiębiorców, <https://spolkiosobowe.pl/procedura-mdr-nowy-obowiazek-dla-przedsiębiorców/> (dostęp: 12.03.2022).

doktryny zwracają uwagę, że wprowadzenie oraz stosowanie wewnętrznej procedury przez podmioty, na których nie ciąży taki obowiązek, w przypadku dopuszczenia się przez nie uchybień w wypełnianiu obowiązków nakładanych przez przepisy MDR, powinno być uznane przez organy podatkowe za potwierdzenie dochowania należytej staranności przez takie podmioty oraz świadczyć o tym, iż uchybienie miało charakter niezawiniony<sup>746</sup>. Nie można też nie wspomnieć, iż posiadanie takiej procedury wewnętrznej chroni podmiot, który spełniając pozostałe warunki, stanie się promotorem, a co za tym idzie, automatycznie generuje się po jego stronie obowiązek jej posiadania<sup>747</sup>.

### 3.3. Elementy procedury wewnętrznej

Określając treść wewnętrznej procedury, prawodawca ograniczył się do wskazania przekładowego katalogu jej elementów. Powyższe oznacza, że poza wskazanymi w art. 86l § 2 o.p. komponentami wewnętrzna procedura może zawierać również inne składowe, o ile zostały zawarte w procedurze w celu zapewnieniu przestrzegania obowiązków wynikających z przepisów MDR.

Zgodnie z art. 86l § 2 o.p. wewnętrzna procedura powinna obejmować zasady postępowania stosowane w ramach podmiotu ją wprowadzającego, a w szczególności:

- 1) określenie czynności lub działań podejmowanych w celu, o którym mowa w § 1;
- 2) środki stosowane w celu właściwego wypełnienia obowiązku przekazywania informacji o schematach podatkowych;
- 3) określenie zasad przechowywania dokumentów oraz informacji;
- 4) określenie zasad wykonywania obowiązków obejmujących przekazywanie Szefowi KAS informacji o schematach podatkowych;
- 5) określenie zasad upowszechniania wśród pracowników tego podmiotu wiedzy z zakresu przepisów MDR;
- 6) określenie zasad zgłaszania przez pracowników rzeczywistych lub potencjalnych naruszeń przepisów MDR;
- 7) określenie zasad kontroli wewnętrznej lub audytu przestrzegania przepisów MDR oraz zasad postępowania określonych w wewnętrznej procedurze.

Wskazane wyżej elementy są najistotniejszymi częściami składowymi wewnętrznej procedury. Co jednak kluczowe, wszelkie elementy wewnętrznej procedury, w tym te

---

<sup>746</sup> M. Guzek, komentarz do art. 86l o.p. [w:] Regulacje..., op.cit.

<sup>747</sup> K. Koniewski, M. Kubica, MDR: do raportowania schematów podatkowych przyda się system alarmowy w organizacji, <https://www.rp.pl/podatki/art8679891-mdr-do-raportowania-schematow-podatkowych-przyda-sie-system-alarmowy-w-organizacji> (dostęp: 29.04.2022).

bardziej szczegółowe nieujęte w katalogu sporządzanym przez prawodawcę, powinny zostać opracowane z uwzględnieniem charakteru, rodzaju i rozmiaru działalności prowadzonej przez podmiot wprowadzający regulację wewnętrzną<sup>748</sup>.

Pierwszym elementem, jaki obligatoryjnie powinna określać wewnętrzna procedura, są czynności lub działania podejmowane w celu prawidłowego wypełniania obowiązków wynikających z działu 11A o.p. W tej części wewnętrznej procedury pożądane jest wyznaczenie przez obowiązanej osoby odpowiedzialnej za wszelkie kwestie dotyczące przestrzegania przepisów MDR w podmiocie, wskazując szczegółowo zakres jej obowiązków, np. nadzór nad stosowaniem przepisów MDR, rozstrzygnięcie wątpliwości powstających na tle przepisów MDR, przekazywanie raportów Szefowi KAS, prowadzenie ewidencji zaraportowanych schematów i nadanych NSP, przyjmowanie zgłoszeń dotyczących naruszenia lub potencjalnych naruszeń przepisów MDR w podmiocie czy zarządzanie okresowych audytów. W wewnętrznej procedurze zawarte powinny zostać również schematy działania stosowane przez dany podmiot w celu identyfikacji schematów podatkowych. Schematy działania powinny być odmienne w zależności od tego, czy podmiot pełni funkcje promotora, wspomagającego czy korzystającego. Definiując z kolei zasady przechowywania dokumentów oraz informacji, obowiązany powinien uregulować m.in. sposób zabezpieczenia przechowywanych materiałów oraz okres ich przechowywania, w tym archiwizacji. W zasadach przekazywania Szefowi KAS informacji o schematach podatkowych obowiązany powinien przede wszystkim wyszczególnić obszary zwiększonego ryzyka naruszenia przepisów MDR, występujące w ramach jego struktury organizacyjnej. W tej części mogą również znaleźć się informacje, o tym jakie formularze należy stosować do raportowania. Regulując kwestię upowszechniania i pogłębiania wśród pracowników wiedzy na temat przepisów MDR, zasadne byłoby nałożenie na pracowników, w tym każdego nowego pracownika, obowiązku zapoznania się z wewnętrzną procedurą oraz jej przestrzegania. Wewnętrzna procedura może też przewidywać okresowe szkolenia z zakresu przepisów MDR, których zakres i terminy powinna ustalać osoba odpowiedzialna za przestrzeganie przepisów MDR. W następnej części wewnętrznej procedury należy określić procedurę postępowania, do jakiej powinien zastosować się pracownik w sytuacji, gdy dopuści się albo jest świadkiem rzeczywistych lub potencjalnych naruszeń przepisów MDR. Procedura postępowania powinna precyzować m.in. komu, w jakim terminie i w jakiej

---

<sup>748</sup> J. Kondratowska-Muszyńska, komentarz do art. 86l o.p. [w:] Ordynacja podatkowa. Komentarz, wyd. VIII, red. H. Dzwonkowski, Warszawa 2019, s. 663. Tak również: Uzasadnienie, op.cit., s. 149.

formie należy przekazywać informacje o podejrzanych zdarzeniach oraz co zgłoszenie powinno zawierać. Regulując ostatni obligatoryjny element wewnętrznej procedury, obowiązany powinien sformułować zasady kontroli i audytu. Powinien to uczynić w taki sposób, aby ich stosowanie rzeczywiście pozwalało mu na identyfikację potencjalnych nieprawidłowości w stosowaniu procedury, a w konsekwencji w realizacji obowiązków raportowych. W omawianej części wewnętrznej procedury zasadne byłoby również określenie terminów dokonywania okresowych kontroli poszczególnych obszarów prac podmiotu<sup>749</sup>.

Niestety nawet tak ogólnie zakreślony katalog elementów wewnętrznej procedury rodzi wątpliwości. Pierwszą trudnością, jaką w procesie opracowywania wewnętrznej procedury napotykają obowiązani, jest fakt, że niektóre z jej składowych mają bardzo zbliżone znaczenie. Przekładem trudnych do jednoznacznego rozgraniczenia elementów są te wskazane w pkt 2 i 4 § 2 art. 86l o.p. W praktyce środki służące właściwemu wypełnianiu obowiązków wynikających z przepisów MDR i zasady raportowania Szefowi KAS mogą okazać się w zasadzie tożsame<sup>750</sup>. Z drugiej strony podnosi się, iż podmioty, na których nie ciąży obowiązek posiadania wewnętrznej procedury, ale zdecydują się na jej wprowadzenie, nie muszą zawierać w niej wszystkich omówionych wyżej elementów. Jej kształt może być dowolnie dostosowany do potrzeb danego podmiotu<sup>751</sup>.

Postuluje się również, iż ujęcie w wewnętrznej procedurze wyłącznie elementów wskazanych przez ustawodawcę w art. 86l § 2 o.p. może nie być wystarczające do uznania jej za kompletną. Przykładem regulacji, którą należałoby zamieścić w wewnętrznej procedurze, jest zapis dotyczący wykonywania przez promotorów ich obowiązków względem korzystających czy wspomagających. Zasadne wydaje się również wprowadzenie do wewnętrznej procedury zapisów, z których wynikałoby, kto ponosi odpowiedzialność za wykonanie obowiązków uregulowanych w przepisach MDR oraz sposobu, w jaki osoby te zostały wybrane. Kolejnym potrzebnym elementem może okazać się określenie sposobu publikacji wewnętrznej procedury w ramach wprowadzającego ją podmiotu<sup>752</sup>.

<sup>749</sup> D. Andrychowska, Schematy podatkowe MDR – przygotowanie procedury MDR, <https://www.fir.pl/news/907/schematy-podatkowe-mdr-przygotowanie-procedury-mdr> (dostęp: 31.08.2021). Podobnie: M. Samborska, Schematy podatkowe – jak przygotować procedurę MDR?, <https://grantthornton.pl/publikacja/schematy-podatkowe-jak-przygotowac-procedure-mdr/> (dostęp: 1.09.2021).

<sup>750</sup> M. Guzek, komentarz do art. 86l o.p. [w:] Regulacje..., op.cit.

<sup>751</sup> M. Archacka, Czy Samorząd..., op.cit.

<sup>752</sup> M. Guzek, komentarz do art. 86l o.p. [w:] Regulacje..., op.cit.

Jak wynika z powyższego, nawet przepisy dotyczące tak podstawowej kwestii jak obligatoryjne elementy wewnętrznej procedury rodzą wiele problemów i niejasności. Wziąwszy pod uwagę niebotyczny wręcz wymiar kar – o czym szerzej niżej - grożących za brak wewnętrznej procedury oraz jej wprowadzenie i stosowanie w kształcie nieodpowiadającym wymogom przepisów MDR, należy uznać, iż ustawodawca powinien doprecyzować sprawiające trudności regulacje lub też wyjaśnić powstałe wątpliwości w kolejnych objaśnieniach do przepisów MDR, których wydanie zapowiadane jest od momentu wydania pierwszych objaśnień.

### **3.4. Procedura przyjęcia i kontroli wewnętrznej procedury**

W art. 861 § 3 o.p. ustawodawca uregulował sposób przyjmowania wewnętrznej procedury. Wewnętrzna procedura przed jej wprowadzeniem i zastosowaniem musi uzyskać akceptację członków kadry kierowniczej wyższego szczebla podmiotu, w tym członków zarządu lub dyrektorów posiadających wiedzę z zakresu prawa podatkowego oraz podejmujących decyzje mające wpływ na ryzyko jego nieprzestrzegania przez kontrahentów będących korzystającymi<sup>753</sup>.

Zapis ten nie precyzuje jednak zarówno tego, jacy członkowie kadry kierowniczej powinni uczestniczyć w akceptacji wewnętrznej procedury, jak również ilu ich powinno być. Taki brak precyzji może nastroić trudności przy ustalaniu konkretnego kręgu osób, które powinny zaakceptować wewnętrzną procedurę. Prawodawca uściśli jedynie, że krąg członków kadry kierowniczej nie może składać się wyłącznie z członków zarządu. Powyższe wywieść można z zastosowanego w omawianym paragrafie sformułowania „w tym członków zarządu lub dyrektorów”. W praktyce skład kręgu osób akceptujących wewnętrzną procedurę w określonym podmiocie będzie ściśle zależny od jego struktury organizacyjnej. Kolejnym istotnym kryterium przy dobieraniu członków kadry kierowniczej, mającej zaakceptować wewnętrzną procedurę, jest warunek posiadania wiedzy merytorycznej z zakresu prawa podatkowego oraz podejmowanie przez te osoby decyzji, mogących mieć wpływ na nieprzestrzeganie przepisów prawa podatkowego przez podmioty będące kontrahentami podmiotów zobowiązanych do sporządzenia wewnętrznej procedury. Takie doprecyzowanie kryteriów, jakie muszą spełniać członkowie kadry kierowniczej, implikuje stwierdzenie, iż w przypadku podmiotów świadczących usługi doradztwa podatkowego w kręgu osób uprawnionych do

---

<sup>753</sup> J. Rudowski, komentarz do art. 861 o.p. [w:] S. Babiaryz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski, Ordynacja podatkowa. Komentarz, wyd. XI, Warszawa 2019, s. 659.



akceptacji wewnętrznej procedury powinny być osoby kierujące pracami zespołów projektowych oraz odpowiedzialne za ostateczną treść porad prawnych udzielanych klientom. Z kolei w przypadku podmiotów wprowadzających wewnętrzną procedurę, z uwagi na powiązania z innymi podmiotami grupy kapitałowej, wewnętrzna regulacja powinna uzyskać akceptację członków zarządu podmiotu, który w tym przypadku może pełnić funkcję promotora oraz osoby odpowiedzialnej za rozliczenia podatkowe podmiotów w ramach grupy kapitałowej, np. dyrektor finansowy lub główny księgowy<sup>754</sup>. W przypadku dużych podmiotów świadczących usługi doradztwa podatkowego wewnętrzna procedura powinna być zaakceptowana w szczególności przez partnerów i dyrektorów, którzy ponoszą odpowiedzialność za merytoryczną stronę porad udzielanych klientom<sup>755</sup>.

Forma akceptacji wewnętrznej procedury nie została określona w przepisach MDR. Niewątpliwie jednak akceptacja powinna zostać dokonana w sposób pozwalający na jej udokumentowanie dla celów dowodowych. Z uwagi na powyższe dopuszczalna wydaje się zarówno akceptacja wewnętrznej procedury w formie pisemnej, np. w formie podpisów pod jej treścią, jak i elektronicznej, np. poprzez akceptację za pośrednictwem poczty elektronicznej lub elektronicznym podpisem kwalifikowanym<sup>756</sup>.

Co istotne, przepisy o.p. nie przewidują również terminu na wprowadzenie wewnętrznej procedury. Kwestii tej nie doprecyzowują także objaśnienia. Brak zakreślenia terminu wbrew pozorom nie jest korzystny dla obowiązyjących, lecz rodzi po ich stronie znaczne ryzyko. W przypadku gdy podmiot spełniający kryterium kwotowe, na skutek zaistniałych wydarzeń, nagle zacznie pełnić np. funkcję promotora, do momentu opracowania i wdrożenia wewnętrznej procedury ponosi ryzyko odpowiedzialności za niedopełnienie tego obowiązku. Zgodnie z literalną wykładnią przedmiotowej regulacji podmiot już w momencie spełnienia kryteriów obligujących do stosowania wewnętrznej procedury musi ją posiadać i stosować<sup>757</sup>. Podmiot, który znajdzie się w takiej sytuacji, z jednej strony powinien jak najszybciej wprowadzić wewnętrzną procedurę, tak by zminimalizować ryzyko ponoszenia dotkliwej odpowiedzialności związanej z niedopełnieniem tego obowiązku. Z drugiej jednak strony powinien pamiętać, iż wewnętrzna procedura nie powinna być przygotowywana w

<sup>754</sup> M. Guzek, komentarz do art. 861 o.p. [w:] Regulacje..., op.cit.

<sup>755</sup> Objasnienia, op.cit., s. 98.

<sup>756</sup> M. Guzek, komentarz do art. 861 o.p. [w:] Regulacje..., op.cit.

<sup>757</sup> Ł. Kempa, Schematy podatkowe – kto musi mieć procedurę MDR?, <https://grantthornton.pl/publikacja/schematy-podatkowe-kto-musi-miec-procedure-mdr/> (dostęp: 31.08.2021).

pośpiechu, gdyż musi uwzględniać charakter, rodzaj i rozmiar działalności prowadzonej przez obowiązane, a jednocześnie zawierać wszystkie wymagane elementy. Co chyba jednak najistotniejsze z punktu widzenia wprowadzających wewnętrzną procedurę podmiotów, w ostatecznym rozrachunku ma ona ułatwiać im stosowanie przepisów MDR. Dobrze byłoby więc, aby procedura została należycie dopracowana i dostosowana do realiów funkcjonowania danego podmiotu, czemu pośpiech z pewnością nie służy.

Przechodząc do zagadnienia sprawowania kontroli wewnętrznej i audytu przestrzegania przepisów MDR oraz zasad postępowania określonych w wewnętrznej procedurze, należy podkreślić, że pomimo iż zgodnie z art. 861 § 2 ust. 7 o.p. obowiązani zobligowani są zawrzeć powyższą kwestię w wewnętrznej procedurze, rozdział 11a o.p. nie zawiera żadnych dodatkowych regulacji dotyczących kontroli i audytu. Z powyższego należy wywodzić, iż każda metoda, która faktycznie pozwala zweryfikować, czy realizowane są założenia wewnętrznej procedury, a w dalszej perspektywie, czy realizowane są obowiązki wynikające z przepisów MDR, jest właściwa. Podmioty stosujące wewnętrzną procedurę muszą mieć jednak na uwadze, że kontrola jej przestrzegania powinna zapewniać maksymalny obiektywizm. Z tego też względu zasadne jest angażowanie do audytu podmiotów, które nie realizują obowiązków wynikających z przepisów MDR lub podmiotów zewnętrznych<sup>758</sup>.

---

<sup>758</sup> M. Guzek, komentarz do art. 861 o.p. [w:] Regulacje..., op.cit.

## 4. Sankcje związane z niewywiązaniem się z obowiązku raportowania

### 4.1. Uwagi ogólne

Kwestia nakładania kar za niedopełnienie obowiązków wynikających z przepisów MDR nie została unormowana w sposób kompleksowy w jednym akcie prawnym. W rozdziale 11A o.p. ustawodawca uregulował nakładanie kar za niedopełnienie obowiązku posiadania wewnętrznej procedury. Sankcje za niewykonywanie lub nieterminowe wykonanie innych obowiązków określonych w przepisach MDR przewidziano w art. 80f k.k.s., do którego odsyła art. 86m § 2 o.p. Przepis ten dodano do k.k.s. z początkiem 2019 r. na mocy art. 9 pkt 5 ustawy wprowadzającej. Jego wprowadzenie było bezpośrednio związane z wdrożeniem do polskiego prawa dyrektywy MDR. Ustawodawca, dążąc do tego, aby cel wprowadzenia nowej instytucji - czyli uszczelnienie systemu podatkowego - został w jak największym stopniu osiągnięty, poza wprowadzenie kary administracyjnej, o której mowa w art. 86m o.p., za naruszenie obowiązków wynikających z przepisów MDR przewidział też odpowiedzialność karną skarbową<sup>759</sup>. Konstatując powyższe, można stwierdzić, iż odpowiedzialność grożąca za naruszenie przepisów MDR można zasadniczo podzielić na dwie kategorie, tj. administracyjną i karną skarbową.

Celem wprowadzenia kary administracyjnej przewidzianej w art. 86m o.p. jest zagwarantowanie, iż adresaci przepisów MDR będą realizować nałożone na nich obowiązki informacyjne związane z raportowaniem schematów podatkowych. W przypadku natomiast niezastosowania się do przepisów MDR sankcje przewidziane na gruncie k.k.s. – zgodnie z ich podstawowym celem – mają stanowić negatywny skutek niewywiązania się z ustawowych obowiązków. Dalej ustawodawca podkreślił, iż wysokość przewidzianych sankcji nie jest przypadkowa. Tak wysoki pułap kar ma stanowić na tyle przykrą dolegliwość, że zmotywuje adresatów obowiązków wynikających z przepisów MDR do ich wypełniania<sup>760</sup>. Dyrektywa MDR nie określa limitów kar za niestosowanie się do jej regulacji. Państwa członkowskie UE miały w tym zakresie pełną swobodę i mogły dowolnie kształtować wymiar kar. Polski prawodawca skorzystał z tej możliwości w największym stopniu, ustanawiając, w przeliczeniu na polską walutę, najwyższe limity kar za niewykonywanie obowiązków związanych z

<sup>759</sup> A. Łabuzińska, Zakres zastosowania sankcji w polskim prawie podatkowym, „Przegląd Podatkowy” 2021, nr 5, s. 10-16. Podobnie: P. Szymczyk, J. Kalus, Niedozwolona optymalizacja podatkowa i funkcjonowanie rajów podatkowych w kontekście dyrektywy 2018/822. Analiza wybranych zagadnień, „Doradztwo Podatkowe” 2021, nr 9, s. 77-86.

<sup>760</sup> Uzasadnienie, op.cit., s. 150.

raportowaniem schematów podatkowych spośród wszystkich krajów wspólnotowych<sup>761</sup>. Bez względu na cel, w osiągnięciu którego pomoc miało ustanowienie tak dotkliwych kar, należy ocenić ich wymiar jako zdecydowanie zbyt surowy<sup>762</sup>.

Art. 86m o.p. nie reguluje całościowo kwestii nakładania kary za brak wewnętrznej procedury. W Art. 86m § 3 o.p. ustawodawca zawarł odesłanie, zgodnie z którym w zakresie nieuregulowanym w dziale 11A o.p. do nakładania kary pieniężnej stosuje się przepisy działu IVA k.p.a. W związku z powyższym, pomimo iż sankcja administracyjna została wprowadzona przepisami o.p., to zastosowanie do niej będą miały odpowiednie przepisy k.p.a., np. regulacje dotyczące przesłanek nakładania administracyjnych kar pieniężnych, przesłanek odstąpienia od wymierzania administracyjnych kar pieniężnych czy biegu terminów przedawnienia. Wspomnieć należy, że w związku z odesłaniem do przepisów k.p.a. zawartym w art. 86m § 3 o.p. w doktrynie pojawiły się wątpliwości czy przepisami stanowiącymi podstawę prawną do wszczęcia i prowadzenia postępowania w przedmiocie wydania decyzji odnośnie do kary pieniężnej za brak lub nieprzestrzeganie wewnętrznej procedury MDR stanowią przepisy k.p.a. czy też o.p. Zważywszy jednak m.in. na treść uzasadnienia do ustawy wprowadzającej, gdzie wprost wskazano, iż postępowanie w sprawie nałożenia kary pieniężnej będzie toczyło się na podstawie przepisów k.p.a., należy uznać, że właściwymi są przepisy właśnie tego aktu prawnego<sup>763</sup>. Sam fakt umieszczenia przepisów dotyczących kary pieniężnej w o.p. nie powinien stanowić przyczynku do stosowania w przedmiotowej sprawie przepisów o.p. Powyższy wniosek jest tym bardziej zasadny, jeżeli wziąć po rozważeniu fakt, iż celem postępowania podatkowego jest rozstrzygnięcie spraw podatkowych i realizacja norm materialnych prawa podatkowego stanowiących podstawę do określenia i ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego. Jako że omawiana kara pieniężna w żadnej mierze nie stanowi podatku, a co za tym idzie, nie ma możliwości powstania zobowiązania podatkowego, przepisy o.p. nie mogłyby stanowić podstawy do prowadzenia postępowania w sprawie kary pieniężnej przewidzianej w art. 86m o.p.<sup>764</sup>.

---

<sup>761</sup> Ernst & Young LLP, DAC6 Reporting Overview, Last update date: 22 April 2021, [https://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey-com/en\\_gl/topics/tax/tax-pdfs/ey-mdr-deferral-and-reporting-summary.pdf](https://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey-com/en_gl/topics/tax/tax-pdfs/ey-mdr-deferral-and-reporting-summary.pdf) (dostęp: 4.09.2021).

<sup>762</sup> K. Witwicka, Wielomilionowe kary i nowe narzędzie kontroli. Wszystko o raportowaniu schematów podatkowych, <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/1411812,wszystko-o-raportowaniu-schematow-podatkowych.html> (dostęp: 21.02.2022).

<sup>763</sup> Uzasadnienie, op.cit., s.

<sup>764</sup> M. Guzek, komentarz do art. 86m o.p. [w:] Regulacje MDR. Raportowanie o schematach podatkowych. Komentarz, K. Gil, M. Guzek, M. Lejman, Legalis/el. 2019.

## 4.2. Sankcja administracyjna z tytułu niewprowadzenia procedury wewnętrznej

### 4.2.1. Naruszenia obowiązku wprowadzenia i posiadania wewnętrznej procedury

Naruszyć obowiązek posiadania wewnętrznej procedury mogą tylko podmioty wskazane w art. 86l o.p., tj. osoby prawne i jednostki organizacyjne spełniające kryteria aktualizujące po ich stronie obowiązek jej wprowadzenia i stosowania<sup>765</sup>. Kara administracyjna określona w art. 86m o.p. nie może więc zostać nałożona na żadne inne podmioty, np. na osoby fizyczne odpowiadające za wprowadzenie wewnętrznej procedury w podmiocie obowiązany<sup>766</sup>. Powyższe nie oznacza oczywiście, że takie osoby fizyczne są zwolnione z odpowiedzialności, gdyż ponoszą one odpowiedzialność za nieprzestrzeganie przepisów MDR na podstawie art. 80f k.k.s. Sankcja ta nie może zostać nałożona także na podmioty, które zdecydowały się na wprowadzenie wewnętrznej procedury, pomimo iż nie mają takiego obowiązku, gdyż nie spełniają ustawowych kryteriów. W takim przypadku nawet błędna lub niekompletna wewnętrzna procedura nie może stanowić podstawy do wydania decyzji o nałożeniu kary administracyjnej<sup>767</sup>.

Co istotne, omawiana sankcja może zostać nałożona wyłącznie za naruszenia związane z obowiązkiem posiadania wewnętrznej procedury. Żadne inne naruszenia przepisów MDR nie stanowią podstawy do jej nałożenia. Zgodnie z literalną interpretacją art. 86m § 1 o.p. kara administracyjna może zostać nałożona, w przypadku gdy podmiot pomimo spełnienia wskazanych w art. 86l § 1 o.p. kryteriów nie wprowadził wewnętrznej procedury, albo gdy pomimo posiadania wewnętrznej procedury podmiot jej nie przestrzega. Nie sposób jednak pominąć sytuacji, w której wprowadzona przez obowiązany podmiot procedura wewnętrzna nie reguluje wszystkich kwestii, jakie zgodnie z art. 86l § 2 o.p. procedura taka powinna dookreślać. W takiej sytuacji fakt, iż podmiot przestrzega swojej wewnętrznej procedury, nie oznacza spełnienia podstawowego celu, któremu posiadanie procedury ma służyć, tj. przeciwdziałanie niewywiązywaniu się z obowiązku raportowania o schematach podatkowych. Dlatego też zasadne jest zastosowanie kary administracyjnej również do przypadków, gdy wprowadzona przez obowiązany podmiot procedura jest niekompletna lub w sposób nieprawidłowy reguluje elementy, jakie zgodnie z art. 86l § 2 o.p. powinna posiadać<sup>768</sup>.

<sup>765</sup> J. Rudowski, komentarz do art. 86m o.p. [w:] S. Babiarz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgodka-Medek, J. Rudowski, Ordynacja podatkowa. Komentarz, wyd. XI, Warszawa 2019, s. 660.

<sup>766</sup> J. Kondratowska-Muszyńska, komentarz do art. 86m o.p. [w:] Ordynacja podatkowa. Komentarz, wyd. VIII, red. H. Dzwonkowski, Warszawa 2019, s. 664.

<sup>767</sup> M. Guzek, komentarz do art. 86m o.p. [w:] Regulacje..., op.cit.

<sup>768</sup> Ibidem.

O nałożeniu kary administracyjnej rozstrzyga Szef KAS w drodze decyzji administracyjnej<sup>769</sup>. Powyższe oznacza, iż bez względu na okoliczności decyzji o nałożeniu kary administracyjnej nie może wydać żaden inny organ. Ustawodawca nie uregulował, w toku jakich czynności Szef KAS może stwierdzić, iż podmiot obowiązany dokonał naruszenia art. 86l o.p. Mając powyższe na uwadze, należy uznać, iż może on ustalić, że do naruszenia doszło w drodze postępowania wszczętego na podstawie art. 61 § 1 k.p.a. Zgodnie z dyspozycją tego przepisu postępowanie administracyjne może zostać wszczęte przez organ z urzędu. Oznacza to, że wszczęcie tego rodzaju postępowania nie wymaga żadnej formy aktywności ze strony podmiotu, który dokonał naruszenia, a tym bardziej jego zgody. Wydaje się, że poza wskazaną wyżej ewentualnością możliwe są także inne drogi stwierdzenia przez Szefa KAS, czy podmiot obowiązany dopuścił się naruszeń w zakresie wewnętrznej procedury. Naruszenie art. 86lo.p. można stwierdzić także w toku kontroli podatkowej prowadzonej na podstawie przepisów działu IV o.p. Zgodnie z dyspozycją art. 281 § 2 o.p. kontrola podatkowa służy sprawdzeniu, czy kontrolowane podmioty wywiązują się z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego. Obowiązek wprowadzenia i stosowania wewnętrznej procedury spełnia powyższe kryterium<sup>770</sup>. Kolejną możliwość stwierdzenia naruszenia art. 86l o.p. daje przeprowadzenie kontroli celno-skarbowej. W art. 54 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej<sup>771</sup> wskazano, iż kontroli celno-skarbowej podlega przestrzeganie przepisów prawa podatkowego. Co jednak istotne, stwierdzenie naruszenia obowiązku posiadania wewnętrznej procedury w drodze kontroli podatkowej czy celno-skarbowej nie może skutkować nałożeniem kary administracyjnej, a przynajmniej nie w toku tych kontroli. Jak już wskazano, organy je prowadzące nie są uprawnione do wydania decyzji o nałożeniu kary administracyjnej, o której mowa w art. 86l o.p. Powyższe nie oznacza, że stwierdzenie naruszenia w toku kontroli podatkowej czy celno-skarbowej nie spowoduje żadnych reperkusji. Organy, które stwierdziły niewywiązywanie się z obowiązku wynikającego z art. 86l o.p., mogą przekazać stosowaną informację Szefowi KAS. Ten z kolei, działając w oparciu o art. 61 § 1 k.p.a., może wszcząć z urzędu kontrolę w trybie przepisów kp.a. i w jej toku nałożyć sankcję<sup>772</sup>.

Reasumując należy zaznaczyć, że z konstrukcji art. 86m o.p. wynika, iż możliwa jest

---

<sup>769</sup> Art. 86m § 1 o.p.

<sup>770</sup> Zgodnie z art. 3 pkt 2 w zw. z pkt 1 o.p. przepisy Ordynacji podatkowej, jako przepisy ustawy podatkowej, są przepisami prawa podatkowego.

<sup>771</sup> T.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 813 z późn. zm.

<sup>772</sup> M. Guzek, komentarz do art. 86m o.p. [w:] Regulacje..., op.cit

sytuacja, w której dojdzie do swego rodzaju podwójnego ukarania za ten sam czyn, tj. raz w oparciu o k.p.a. a drugi raz na podstawie k.k.s. Z uwagi na powyższe w doktrynie postuluje się, iż zasadne byłoby dokonanie w tym zakresie nowelizacji, na mocy której taka ewentualność zostałaby wyraźnie wykluczona. Oczywiście na chwilę obecną brak takiej możliwości można wywieść z zasady *ne bis in idem*, niemniej wyraźne zaakcentowanie przedmiotowej kwestii w przepisach z pewnością wzmocniłoby poczucie bezpieczeństwa wśród podatników<sup>773</sup>.

#### 4.2.2. Wysokość kary administracyjnej

Zgodnie z art. 86m § 1 o.p. podmiotom, które zobowiązane są wprowadzić i stosować wewnętrzną procedurę w kształcie określonym w o.p., a które nie dopełnią przedmiotowego obowiązku, grozi kara do nawet 2.000.000 zł. Prawodawca przewidział również kwalifikowaną formę czynu zabronionego przewidzianego w ww. przepisie. Zgodnie z § 2 art. 86m o.p. w przypadku stwierdzenia prawomocnym wyrokiem sądu popełnienia czynu wymienionego w art. 80f k.k.s. przez promotora będącego osobą fizyczną zatrudnioną lub faktycznie otrzymującą wynagrodzenie od podmiotu obowiązującego posiadania wewnętrznej procedury, który tego obowiązku nie dopełnił, kara pieniężna może zostać nałożona w wysokości nie większej niż 10.000.000 zł<sup>774</sup>.

Podkreślić należy, że fakt, iż ustawodawca przewidział maksymalną wysokość sankcji za przedmiotowe naruszenie, oznacza że Szef KAS może, a nawet powinien, miarkować jej wymiar w zależności od okoliczności i przyczyn niedopełnienia obowiązku posiadania wewnętrznej procedury. Kara administracyjna powinna być wyższa, w sytuacji gdy podmiot dokonał naruszenia celowo, np. wiedział, iż ciąży na nim obowiązek wprowadzenia i stosowania wewnętrznej procedury, a pomimo to jej nie posiada. Z kolei w przypadku gdy obowiązany podmiot posiada wewnętrzną procedurę, ale Szef KAS stwierdzi, że jej treść nie odpowiada wymogom ustawowym lub nie jest właściwie stosowana, sankcja powinna być niższa. Na wysokość nakładanej kary administracyjnej wpływ powinny mieć również takie okoliczności, jak np. to, czy kontrolowany podmiot w przeszłości dopuścił się już uchyleń, czy wysokość korzyści, którą podmiot osiągnął lub straty, której uniknął w związku z niedopełnieniem obowiązku<sup>775</sup>. W art. 189d k.p.a. zostały wskazane okoliczności, jakie Szef KAS

<sup>773</sup> M. Rodak, komentarz do art. 86l o.p. [w:] *Ordynacja...*, op.cit.

<sup>774</sup> W. Modzelewski, K. Radzikowski, komentarz do art. 86m o.p. [w:] *Informacja o schematach podatkowych. Komentarz do ustawy – Ordynacja podatkowa*, red. W. Modzelewski, Legalis/el. 2019.

<sup>775</sup> *Objaśnienia*, op.cit., s. 98-99.

powinien wziąć pod rozwagę, dokonując miarkowania kary administracyjnej i są to – poza wskazanymi w objaśnieniach – m.in. stopień przyczynienia się podmiotu, na który jest nakładana kara administracyjna, do powstania naruszenia czy działania podjęte przez podmiot dobrowolnie w celu uniknięcia skutków naruszenia<sup>776</sup>.

Zgodnie z mającymi zastosowanie do nakładania kary administracyjnej przepisami k.p.a. Szef KAS uprawniony jest również do odstąpienia od nałożenia sankcji, jeżeli waga dokonanego naruszenia jest znikoma, a kontrolowany zaprzestał naruszania prawa<sup>777</sup>. Szef KAS może też wyznaczyć podmiotowi termin na przedstawienie dowodów na usunięcie naruszenia prawa, o ile przyczyni się to do osiągnięcia celów, które miały być osiągnięte przez nałożenie kary administracyjnej, tj. do zaprzestania dokonywania przez podmiot naruszeń<sup>778</sup>. Drugie z uprawnień Szefa KAS, zdaniem doktryny, powinno mieć zastosowanie wyłącznie do naruszeń mniejszej wagi, np. brak pojedynczych, ustawowo wymaganych elementów wewnętrznej procedury. Podkreślić jednak należy, iż Szef KAS nie jest zobowiązany do wyznaczenia terminu do przedłożenia dowodów nawet w sprawach mniejszej wagi. Ustawodawca pozostawił Szefowi KAS w tym zakresie luz decyzyjny i to od jego woli zależy, czy zastosuje on wskazaną powyżej możliwość<sup>779</sup>.

#### **4.2.3. Zaskarżalność decyzji o nałożeniu kary pieniężnej**

Podmiot, na który nałożona została omawiana sankcja administracyjna, nie jest pozbawiony możliwości zanegowania decyzji Szefa KAS. Zgodnie z art. 86m § 4 o.p. od decyzji w sprawie nałożenia kary pieniężnej przysługuje odwołanie do ministra właściwego do spraw finansów publicznych. Wskazany powyżej paragraf dodany został do art. 86m o.p. z dniem 1 lipca 2020 r.<sup>780</sup>. Do momentu nowelizacji przedmiotowego przepisu powyższe uprawnienie wywodzą pośrednio z art. 86m § 3 o.p., zgodnie z którym do nakładania omawianej kary, w zakresie nie uregulowanym w przepisach MDR, zastosowanie mają przepisy działu IVA k.p.a. Zaznaczyć jednak należy, że interpretacja ta budziła wątpliwości, gdyż przedmiotowa kwestia nie wynika wprost ze wskazanych powyżej przepisów k.p.a. Dlatego też do momentu nowelizacji odpowiedź na pytanie, jaki organ jest właściwy do wniesienia odwołania od decyzji Szefa KAS, wywodziło z innych przepisów k.p.a. I tak, zgodnie z art. 127 § 2 k.p.a., właściwym do

<sup>776</sup> M. Guzek, komentarz do art. 86l o.p. [w:] Regulacje..., op.cit.

<sup>777</sup> Art. 189d § 1 k.p.a.

<sup>778</sup> Art. 189f § 2 k.p.a.

<sup>779</sup> M. Guzek, komentarz do art. 86l o.p. [w:] Regulacje..., op.cit.

<sup>780</sup> Przedmiotowy paragraf został dodany do art. 86m o.p. na mocy ustawy nowelizującej.



rozpatrzenia odwołania jest organ administracji publicznej wyższego stopnia, chyba że ustawa przewiduje inny organ odwoławczy<sup>781</sup>. Z kolei z art. 13 ust. 1 ustawy o KAS wynika, że Szef KAS podlega ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych. Mając na uwadze powyższą regulację, uznawano, że właściwym organem odwoławczym od decyzji Szefa KAS jest właśnie minister do spraw finansów publicznych. Powyższa interpretacja została następnie potwierdzona przez ustawodawcę w drodze nowelizacji<sup>782</sup>.

Ukaranemu podmiotowi przysługuje również prawo do wniesienia skargi do sądu administracyjnego. Powyższe uprawnienie wynika z art. 3 § 2 pkt 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi<sup>783</sup>, zgodnie z którym kontrola działalności administracji publicznej przez sądy administracyjne obejmuje orzekanie w sprawach skarg na m.in. decyzje administracyjne, a jak wprost wskazał ustawodawca, kara administracyjna za nieposiadanie czy niestosowanie procedury wewnętrznej nakładana jest w drodze decyzji<sup>784</sup>.

#### **4.2.4. Okres przedawnienia**

Jak już wskazano powyżej, w kwestiach nieuregulowanych w art. 86m o.p. do nakładania sankcji stosuje się przepisy działu IVA k.p.a.<sup>785</sup>. Kwestia przedawnienia kary administracyjnej nie zostało w żaden sposób doprecyzowana w dziale 11A o.p. Powyższe implikuje stwierdzenie, że sankcje za naruszenia związane z obowiązkiem posiadania wewnętrznej procedury przedawniają się na zasadach określonych w k.p.a.<sup>786</sup>. Mając powyższe na uwadze, należy uznać, że do nakładania i egzekucji kary administracyjnej zastosowanie będzie miał 5-letni okres przedawnienia, o którym mowa odpowiednio w art. 189g § 1 oraz § 3 k.p.a. W przypadku więc, gdy od momentu naruszenia upłynie 5 lat, Szef KAS nie będzie miał możliwości nałożenia z tego tytułu kary administracyjnej. Z kolei po upływie 5 lat od dnia, w którym sankcja powinna była zostać wykonana przez ukarany podmiot, tj. ostatni dzień terminu, w którym kara ta powinna zostać zapłacona, nie może ona być egzekwowana<sup>787</sup>.

<sup>781</sup> M. Guzek, komentarz do art. 86l o.p. [w:] Regulacje..., op.cit.

<sup>782</sup> B. Pahl, komentarz do art. 86m o.p. [w:] Ordynacja podatkowa. Komentarz, t. I, Zobowiązania podatkowe. Art. 1-119zzk, red. L. Etel, Warszawa 2022, s. 986.

<sup>783</sup> T.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 329 z późn. zm.

<sup>784</sup> M. Guzek, komentarz do art. 86l o.p. [w:] Regulacje..., op.cit.

<sup>785</sup> B. Pahl, komentarz do art. 86m o.p. [w:] Ordynacja..., op.cit., s. 986.

<sup>786</sup> M. Guzek, komentarz do art. 86l o.p. [w:] Regulacje..., op.cit.

<sup>787</sup> A. Cebera, J.G. Firlus, komentarz do art. 189g k.p.a. [w:] Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz, wyd. II, red. H. Knysiak-Sudyka, Warszawa 2019, s. 1296. Tak też: A. Wróbel, komentarz do art. 189g k.p.a. [w:] M. Jaśkowska, M. Wilbrandt-Gotowicz, A. Wróbel, Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz, wyd. VIII, Warszawa 2020, s. 1029.

Kluczowym elementem przy obliczaniu terminu przedawnienia jest określenie momentu dokonania naruszenia obowiązku określonego w art. 861 o.p. W pierwszej kolejności wyjaśnić jednak należy, że podmiot, na którym ciąży obowiązek wprowadzenia i stosowania wewnętrznej procedury zasadniczo może dokonać dwóch rodzajów naruszeń, tj. albo nie wprowadzić wewnętrznej procedury w ogóle, albo wprowadzić procedurę, która nie odpowiada wymogom ustawowym. Konsekwencją dokonania drugiego rodzaju naruszenia jest niemożność uznania, iż podmiot przestrzega wewnętrznej procedury. W przypadku obydwu rodzajów naruszeń określenie momentu, od jakiego należy liczyć upływ terminu przedawnienia, jest problematyczny. Pierwszą możliwością jest liczenie terminu przedawnienia od momentu powstania obowiązku wprowadzenia przez obowiązane wewnętrznej procedury, tj. od chwili wypełniania przez dany podmiot kryteriów wskazanych w art. 861 § 1 o.p. Alternatywą jest uznanie braku stosowania wewnętrznej procedury za stan permanentny i liczenie terminu przedawnienia dopiero od chwili usunięcia naruszenia, tj. wprowadzenia przez określony podmiot wewnętrznej procedury, i to w kształcie wymaganym przepisami o.p. W doktrynie podnosi się, że za zasadne należy uznać liczenie terminu przedawnienia zgodnie z drugą ze wskazanych powyżej koncepcji. Przyjęcie powyższego stanowiska uzasadnia fundamentalny cel nakładania kary administracyjnej, jakim jest przymuszenie obowiązanych podmiotów do wprowadzenia i stosowania wewnętrznej procedury odpowiadającej wymogom wskazanym w art. 861 § 2 o.p. Zważywszy na powyższe, należy uznać, iż termin przedawnienia powinien być liczony od momentu usunięcia naruszenia, a nie momentu jego powstania, a więc od momentu faktycznego wprowadzenia przez obowiązany podmiot wewnętrznej procedury zgodnej z o.p., a nie od momentu, w którym dany podmiot powinien był to uczynić<sup>788</sup>.

Dział IVA k.p.a. reguluje też kwestie przerwania i zawieszenia biegu terminu przedawnienia. Bieg terminu przedawnienia nałożenia<sup>789</sup> i egzekucji<sup>790</sup> kary administracyjnej przerywa ogłoszenie upadłości strony. Bieg terminu przedawnienia egzekucji kary administracyjnej przerywa się również z dniem zastosowania środka egzekucyjnego, o którym podmiot podlegający egzekucji został poinformowany<sup>791</sup>. Z kolei w art. 189 § 4 k.p.a. wskazano, że bieg terminu przedawnienia nałożenia administracyjnej kary pieniężnej nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu z

<sup>788</sup> M. Guzek, komentarz do art. 861 o.p. [w:] Regulacje..., op.cit.

<sup>789</sup> Art. 189h § 1 k.p.a.

<sup>790</sup> Art. 189j § 1 k.p.a.

<sup>791</sup> Art. 189j § 4 ust.1 k.p.a.

dniem wniesienia środka zaskarżenia od decyzji nakładającej administracyjną karę pieniężną do sądu administracyjnego albo sądu powszechnego, albo skargi kasacyjnej od prawomocnego orzeczenia w przedmiocie administracyjnej kary pieniężnej, albo z dniem wniesienia żądania ustalenia przez sąd powszechny istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa<sup>792</sup>.

### 4.3. Odpowiedzialność na gruncie kodeksu karnego skarbowego

#### 4.3.1. Rodzaje czynów karalnych

Na wstępie zaznaczyć należy, że w art. 86h § 2 o.p. uregulowany został zakaz wszczynania postępowań w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe wyłącznie w oparciu o informacje przekazywane organom podatkowym na podstawie przepisów MDR. Wprowadzenie wskazanego powyżej zakazu miało stanowić gwarancję dla podatników, iż wykonując obowiązki wynikające z przepisów MDR, nie doniosą jednocześnie sami na siebie, narażając się tym samym na konsekwencje prawne<sup>793</sup>. W tym miejscu nadmienić trzeba jednak, iż ustawodawca ustanawiając ten zakaz, użył specyficznego sformułowania, iż postępowania karnego skarbowego nie wszczyna się „wyłącznie w oparciu” o informacje przekazane Szefowi KAS. Z powyższego można wywieść wniosek, że zakaz ten nie jest bezwzględny. Dopuszczalne wydaje się wszczęcie takiego postępowania w przypadku, gdy organ podatkowy poza informacją przekazaną mu w ramach raportowania posiada inne dowody mogące stanowić podstawę do wszczęcia takiego postępowania<sup>794</sup>. Powyższe oznacza, iż dyspozycja art. 86h § 2 o.p. nie spełnia swojego celu w takim stopniu, w jakim oczekiwaliby tego raportujący, gdyż nie stanowi bezwzględnej gwarancji bezpieczeństwa.

W art. 80f k.k.s. uregulowano kwestię odpowiedzialności osób fizycznych związaną z naruszeniem obowiązków raportowych. Odpowiedzialnością karną skarbową zagrożony jest zamknięty katalog czynów określony w ww. przepisie<sup>795</sup>. W pierwszych trzech paragrafach art. 80f k.k.s. ochroną objęto wykonywanie kazuistycznie określonych obowiązków spoczywających na adresatach przepisów MDR dotyczących przekazywania

<sup>792</sup> M. Guzek, komentarz do art. 86l o.p. [w:] Regulacje..., op.cit.

<sup>793</sup> Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy..., op.cit., s. 147.

<sup>794</sup> B. Pahl, komentarz do art. 86h [w:] Ordynacja podatkowa. Komentarz, t. I, Zobowiązania podatkowe. Art. 1-119zzk, red. L. Etel, Warszawa 2022, s. 975.

<sup>795</sup> E. Banaszak, Jakie sankcje za niedopełnienie obowiązków w zakresie MDR?, <https://blog-tpa.pl/2020/11/17/jakie-sankcje-za-niedopelnienie-obowiazkow-w-zakresie-mdr/> (dostęp: 22.05.2021).

Szefowi KAS informacji o schematach podatkowych. Takie ujęcie przedmiotu ochrony art. 80f k.k.s. powoduje, że każdy z czynów penalizowanych w § 1–3 k.k.s. ma indywidualny charakter. Powyższe oznacza, że każdy z obowiązków, których naruszenie sankcjonuje art. 80f § 1–3 k.k.s. może popełnić konkretny, indywidualnie określony adresat, tj. czyny te mogą zostać popełnione wyłącznie przez podmioty biorące czynny, rzeczowy udział w opracowaniu i wdrażaniu schematu podatkowego<sup>796</sup>.

Art. 80f § 1 k.k.s. przewiduje odpowiedzialność karną skarbową za nieprzekazanie wbrew obowiązkowi Szefowi KAS informacji o schemacie podatkowym albo przekazanie informacji po terminie oraz nieprzekazanie Szefowi KAS danych dotyczących podmiotów, którym udostępniono standaryzowany schemat podatkowy, albo przekazanie ich po terminie<sup>797</sup>. Naruszenia tego dopuścić się może każdy podmiot biorący udział w procesie opracowywania i wdrażania schematu podatkowego, tj. promotor, wspomagający i korzystający<sup>798</sup>.

Kolejny paragraf art. 80f k.k.s. penalizuje zachowanie polegające na niezłożeniu informacji, o której mowa w art. 86j § 1 o.p., tj. nieprzekazanie Szefowi KAS w terminie złożenia deklaracji podatkowej raportu o zastosowaniu schematu podatkowego wraz z informacją o NSP oraz wysokości uzyskanej korzyści podatkowej, o ile korzystający w okresie rozliczeniowym, za który nie złożył Szefowi KAS raportu, uzyskał taką korzyść. Podmiotem tego deliktu karnego skarbowego może być wyłącznie korzystający, gdyż tylko na nim ciąży obowiązek złożenia przedmiotowej informacji<sup>799</sup>.

Trzeci paragraf art. 80f k.k.s. penalizuje aż 4 rodzaje zachowań. Pierwsze trzy z czynów penalizowanych w § 3 może popełnić wyłącznie podmiot pełniący funkcję promotora, a ostatni tylko wspomagający. Zgodnie z powyższym przepisem karze podlega po pierwsze postępowanie polegające na niepoinformowaniu pisemnie podmiotu obowiązanego do przekazania schematu podatkowego o tym obowiązku lub poinformowanie go o tym po terminie. W tym miejscu wyjaśnić należy, że czyn ten można popełnić wyłącznie w drodze zaniechania. Drugi delikt stanowi zachowanie polegające na nieprzekazaniu podmiotowi obowiązanemu do przekazania schematu podatkowego danych, o których mowa w art. 86f § 1 o.p. dotyczących schematu

<sup>796</sup> T. Oczkowski, komentarz do art. 80f k.k.s. [w:] Kodeks karny skarbowy. Komentarz, wyd. II, red. I. Zgoliński, Warszawa 2021, s. 656.

<sup>797</sup> G. Skowronek, komentarz do art. 80f k.k.s. [w:] Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Legalis/el. 2020.

<sup>798</sup> L. Wilk, komentarz do art. 80f k.k.s. [w:] Kodeks karny skarbowy. Komentarz, L. Wilk, J. Zagrodnik, wyd. V, Warszawa 2021, s. 450.

<sup>799</sup> J. Sawicki, Przepięstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe przeciwko obowiązkom podatkowym i rozliczeniom z tytułu dotacji [w:] Prawo karne skarbowe. Zagadnienia materialne, procesowe i wykonawcze, J. Sawicki, G. Skowronek, Warszawa 2021, s. 234.

podatkowego, tj. informacji zastępczej, lub uczynienie tego po terminie. Trzecie zagrożone karą grzywny zachowanie polega na niepoinformowaniu na piśmie przez promotora podmiotów obowiązanych do przekazania raportu o schemacie podatkowym, o tym, że promotor nie zaraportuje o danym schemacie podatkowym lub przekazanie takiej informacji po terminie. Wypełnienie dyspozycji ww. przestępstwa karnego skarbowego powoduje naruszenie obowiązku wynikającego z art. 86b § 5 o.p. Warunkiem bytu tego czynu jest posiadanie wiedzy o innych promotorach występujących w ramach schematu i ich danych. Dlatego też w doktrynie podnosi się, że wymiar kary grożący za popełnienie ww. czynu jest całkowicie oderwany od jego wagi. Niewspółmierność kary za naruszenie wskazanego powyżej obowiązku jest widoczna zwłaszcza w zestawieniu z innymi obowiązkami raportowymi, o wiele istotniejszymi z punktu widzenia osiągnięcia celu przepisów MDR. W przypadku gdy promotor poinformuje korzystającego o powstaniu po jego stronie obowiązku zgłoszenia schematu, to penalizowane tu zachowanie należy uznać za czyn o znikomej szkodliwości<sup>800</sup>.

Ostatni ze stypizowanych w art. 80f § 3 k.k.s. czynów polega na niewystąpieniu do podmiotu zlecającego czynności z odrębnym pismem o przekazanie mu na piśmie oświadczenia, że uzgodnienie, w które wspomagający był zaangażowany, nie stanowi schematu podatkowego, lub uczynienie tego po upływie terminu<sup>801</sup>. Przedstawiciele doktryny podnoszą, iż penalizacja wskazanego powyżej czynu nie służy osiągnięciu celów, dla których wprowadzono instytucję raportowania o schematach podatkowych. Dlatego też jego kwalifikowanie jako przestępstwa karnego skarbowego jest nieracjonalne. W konsekwencji należy też uznać, że zastrzeżona za ten czyn kara jest niewspółmiernie wysoka. Ponadto problematyczne przy próbie wymierzenia kary może okazać się również ustalenie okoliczności popełniania przedmiotowego czynu. W praktyce bowiem karkołomnym zadaniem może się okazać ustalenie terminu, w jakim wspomagający powinien był wystąpić z pismem o przekazanie mu stosowanego oświadczenia, gdyż bardzo trudne jest bezsporne ustalenie, kiedy wspomagający posiadał uzasadnione przypuszczenie, że bierze udział w niezgłoszonym schemacie podatkowym<sup>802</sup>.

Paragraf 4 art. 80f k.k.s. penalizuje czyn polegający na świadomym i celowym posługiwaniu się nieważnym NSP. Zakaz posługiwania się unieważnionym NSP wynika

---

<sup>800</sup> T. Oczkowski, komentarz do art. 80f k.k.s. [w:] Kodeks..., op.cit., s. 659.

<sup>801</sup> L. Wilk, komentarz do art. 80f k.k.s. [w:] Kodeks..., op.cit., s. 454.

<sup>802</sup> T. Oczkowski, komentarz do art. 80f k.k.s. [w:] Kodeks..., op.cit., s. 660.

wprost z przepisów MDR, a konkretnie z § 4 art. 86i o.p.<sup>803</sup>. Zdaniem przedstawicieli doktryny czyn ten nie powinien być zostać zakwalifikowany jak przestępstwo skarbowe, a co najwyżej jak wykroczenie skarbowe. Podobnie ja ma to miejsce w przypadku posługiwania się przez podatnika nieprawdziwym numerem NIP<sup>804</sup>.

Zgodnie z dyspozycją ostatniego paragrafu omawianego przepisu wszystkie penalizowane w § 1-4 k.k.s. czyny w wypadku mniejszej wagi<sup>805</sup> mogą zostać uznane za wykroczenie skarbowe. Możliwość ta może mieć zastosowanie np. do czynów o znikomej szkodliwości. Sąd Najwyższy podkreślił, iż „o uznaniu konkretnego czynu zabronionego za wypadek mniejszej wagi decyduje całościowa ocena jego społecznej szkodliwości, jako zmniejszonej do stopnia uzasadniającego wymierzenie kary według skali zagrożenia ustawowego przewidzianego w przepisie wyodrębniającym wypadek mniejszej wagi, w kategorii przestępstw określonego typu”<sup>806</sup>. Uznanie określonego czynu za wypadek mniejszej wagi musi być każdorazowo indywidualnie rozpatrywane. W doktrynie podnosi się, iż za wypadek mniejszej wagi może zostać uznane wykonanie obowiązków, których naruszenie penalizuje art. 80f § 1-4 k.k.s., co prawda po terminie, ale z niewielkim opóźnieniem np. do 14 dni, które jest usprawiedliwione np. ze względu na poziom skomplikowania przekazywanej informacji<sup>807</sup>. Podkreślenia wymaga również fakt, iż wskazane powyżej delikty karne skarbowe mają charakter czynów indywidualnych. Co więcej, czyny te mogą zostać popełnione wyłącznie umyślnie z zamiarem bezpośrednim i ewentualnym<sup>808</sup>.

Podsumowując, należy zauważyć, iż w przypadku niektórych penalizowanych w art. 80f k.k.s. czynów ustalenie, czy rzeczywiście doszło do popełnienia przestępstwa czy też

---

<sup>803</sup> G. Skowronek, komentarz do art. 80f k.k.s. [w:] Kodeks..., op.cit.

<sup>804</sup> T. Oczkowski, komentarz do art. 80f k.k.s. [w:] Kodeks..., op.cit., s. 660.

<sup>805</sup> Zgodnie z art. 53 § 8 k.k.s. wypadek mniejszej wagi jest to czyn zabroniony jako wykroczenie skarbowe, które w konkretnej sprawie, ze względu na jej szczególne okoliczności - zarówno przedmiotowe, jak i podmiotowe - zawiera niski stopień społecznej szkodliwości czynu, w szczególności gdy uszczuplona lub narażona na uszczuplenie należność publicznoprawna nie przekracza pięciokrotnej wysokości minimalnego wynagrodzenia w czasie jego popełnienia, a sposób i okoliczności popełnienia czynu zabronionego nie wskazują na rażące lekceważenie przez sprawcę porządku finansowoprawnego lub reguł ostrożności wymaganych w danych okolicznościach, albo sprawca dopuszczający się czynu zabronionego, którego przedmiot nie przekracza kwoty małej wartości, czyni to z pobudek zasługujących na uwzględnienie.

<sup>806</sup> Postanowienie SN z 7.06.2017 r., III KK 118/17, LEX nr 2350659.

<sup>807</sup> T. Oczkowski, komentarz do art. 80f k.k.s. [w:] Kodeks..., op.cit., s. 660. Podobnie, rozważając kwestię opóźnienia w kontekście wypadku mniejszej wagi, ale na gruncie art. 80 k.k.s.: A. Piaseczny, komentarz do art. 80 k.k.s. [w:] A. Wielgolewska, A. Piaseczny, Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Warszawa 2012, s. 296; T. Grzegorzczak, komentarz do art. 80 k.k.s. [w:] Kodeks karny skarbowy. Komentarz, wyd. IV, Kraków-Warszawa 2009, s. 378.

<sup>808</sup> R. Bulejak, Przesłanki „fakturowe” [w:] Karuzele i inne oszustwa podatkowe. Metody przeciwdziałania unikaniu opodatkowania, red. I. Ożóg, Warszawa 2021, s. 534. Tak też: G. Skowronek, Komentarz do art. 80f k.k.s. [w:] Kodeks..., op.cit.

wykroczenia karnego skarbowego może być bardzo trudne. Jak już wskazano w poprzednim podrozdziale, kwestia ustalania terminów na realizację poszczególnych obowiązków wynikających z przepisów MDR budzi wiele problemów. Dlatego też w praktyce niezwykle trudne może być ustalenie, czy w ogóle doszło do uchybienia ustawowych terminów na wykonanie obowiązków, których wykonanie po terminie jest penalizowane w art. 80f k.k.s.<sup>809</sup>.

### 4.3.2. Sankcje

#### 4.3.2.1. Kara grzywny

Przestępstwa karne skarbowe określone w art. 80f § 1-3 k.k.s. są zagrożone karą grzywny do 720 stawek dziennych. Z kolei popełnienie czynu określonego w art. 80f § 4 k.k.s. podlega karze grzywny do 240 stawek dziennych. W tym miejscu wyjaśnić należy, że zgodnie z art. 23 § 2 k.k.s. sąd, wymierzając karę grzywny, musi określić liczbę stawek oraz wysokość jednej stawki dziennej. Liczba orzeczonych stawek, o ile k.k.s. nie stanowi inaczej, musi wynosić od minimalnie 10 do maksymalnie 720 stawek dziennych. Zgodnie zaś z § 3 ww. artykułu, ustalając stawkę dzienną, sąd powinien wziąć pod uwagę takie okoliczności, jak dochody sprawcy, jego warunki osobiste, rodzinne, stosunki majątkowe i możliwości zarobkowe. W ww. przepisie zastrzeżono też, iż stawka dzienna nie może być niższa niż jedna trzydziesta części minimalnego wynagrodzenia ani wyższa niż jego czterystukrotność. Oznacza to, że z każdym wzrostem stawki minimalnej wynagrodzenia za pracę rosną też stawki kary grzywny, tj. zarówno jej minimalny jak i maksymalny wymiar<sup>810</sup>.

Powyższe oznacza, że w 2022 r.<sup>811</sup>, kiedy minimalne wynagrodzenie za pracę wynosi 3.010,00 zł<sup>812</sup>, stawka dzienna grzywny może mieścić się w granicach od 100,33 zł do 40.132,00 zł. Minimalna kara grzywny za czyny penalizowane w art. 80f § 1-4 k.k.s.

---

<sup>809</sup> T. Oczkowski, komentarz do art. 80f k.k.s. [w:] Kodeks.. op.cit., 659-660.

<sup>810</sup> M. Dobrzycka, Wzrost wysokości kar za przestępstwa i wykroczenia skarbowe, <https://legalis.pl/wzrost-wysokosci-kar-za-przestepstwa-i-wykroczenia-skarbowe/> (dostęp: 12.03.2022).

<sup>811</sup> Zgodnie z rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 13 września 2022 r. w sprawie wysokości minimalnego wynagrodzenia za pracę oraz wysokości minimalnej stawki godzinowej w 2023 r. (Dz. U. poz. 1952) – akt oczekujący, planowane wejście w życie 1 stycznia 2023 r. – stawka minimalnego wynagrodzeniu ulegnie podwyższeniu z początkiem stycznia do kwoty 3.490 zł, a z początkiem lipca do kwoty 3.600 zł. Powyższe oznacza, że po drugiej podwyżce płacy minimalnej w 2023 r. stawka dzienna grzywny będzie wahać się od 120 zł do 48.000zł, a co za tym idzie minimalna kara grzywny będzie wynosiła 1.200 zł, a maksymalna kara grzywny za czyny z art. 80f § 1-3 k.k.s. - 34.560.000 zł, a za czyn z art. 80f § 4 k.k.s. – 11.520.000 zł.

<sup>812</sup> Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 14 września 2021 r. w sprawie wysokości minimalnego wynagrodzenia za pracę oraz wysokości minimalnej stawki godzinowej w 2022 r. (Dz. U. poz. 1690).

będzie wynosiła 1.003,33 zł. Maksymalna kara grzywny za czyny określone w art. 80f § 1-3 k.k.s. (grzywna wymierzana wyrokiem) będzie z kolei wynosić 28.895.040,00 zł, a za czyn penalizowany w art. 80f § 4 k.k.s. - 8.026.400,00 zł (grzywna wymierzana nakazem)<sup>813</sup>.

W przypadku uznania przez sąd, iż któryś z penalizowanych w art. 80f k.k.s. czynów stanowi wykroczenie skarbowe, to zgodnie z art. 48 § 1 k.k.s. kara grzywny może wynosić od jednej dziesiątej do dwudziestokrotnej wysokości minimalnego wynagrodzenia. W rezultacie w roku 2022<sup>814</sup> kara grzywny za wykroczenie skarbowe przewidziane we wskazanym powyżej art. 80f k.k.s. może wynieść od 301,00 zł do 60.020,00 zł<sup>815</sup>.

Ustalony przez prawodawcę wymiar kar za brak realizacji obowiązków raportowych wydaje się zdecydowanie nieadekwatny do stopnia szkodliwości zagrożonych nimi czynów. Podkreślić należy, że niezależnie od istotności celów, jakie realizować mają przepisy MDR, nałożone w ich ramach obowiązki mają charakter jedynie sprawozdawczy<sup>816</sup>. W związku z powyższym np. nieterminowa ich realizacja nie rodzi wymiernych strat w budżecie państwa. Dlatego też należy uznać, że ustalony przez ustawodawcę wymiar kar za brak realizacji lub nieprawidłową realizację obowiązków sprawozdawczych jest zdecydowanie zbyt dotkliwy.

Wymiar kar przewidzianych za niewywiązanie się z obowiązków raportowych jest tym bardziej rażący na tle kar grożących za tożsame naruszenia w innych krajach członkowskich UE – polski ustawodawca przewidział zdecydowanie najwyższy wymiar przedmiotowych kar<sup>817</sup>. Najsurowsza kara, jaką można nałożyć na zobowiązanych do raportowania na mocy polskich przepisów MDR, wynosi w roku 2022 r., w przeliczeniu blisko 29.000.000 zł<sup>818</sup>. Dla porównania kolejne państwo z najwyższym wymiarem kar, tj.

---

<sup>813</sup> B. Świąder, Wysokość kar za przestępstwa i wykroczenia skarbowe w 2022 r. Czy kary są wyższe niż w 2021 r.?, <https://oficynafk.pl/inne-podatki/wysokosc-kar-za-przestepstwa-i-wykroczenia-skarbowe-w-2022-r.-czy-kary-sa-wyzsze-niz-w-2021-r.-19317.html> (dostęp: 16.02.2022). Tak też: K. Koślicki, Od stycznia wyższe kary za wykroczenia i przestępstwa skarbowe, <https://www.prawo.pl/podatki/kary-za-wykroczenia-i-przestepstwa-skarbowe-z-kks-w-2022-roku,510618.html> (dostęp: 16.02.2022).

<sup>814</sup> Zgodnie z rozporządzeniem Rady Ministrów w sprawie wysokości minimalnego wynagrodzenia za pracę oraz wysokości minimalnej stawki godzinowej w 2023 r., od początku lipca 2023 r. kara grzywny za wykroczenie skarbowe przewidziane w art. 80f k.k.s. może wynieść od 360,00 zł do 72.000,00 zł

<sup>815</sup> B. Świąder, Wysokość..., op.cit.

<sup>816</sup> G.J. Leśniak, Polski fiskus ma surowy system karania, <https://www.prawo.pl/podatki/kary-za-bledy-w-raportowaniu-schematow-podatkowych,377279.html> (dostęp: 21.02.2022).

<sup>817</sup> P. Rochowicz, Raportowania schematów podatkowych - podatnikom przybędzie obowiązków, <https://www.rp.pl/Postepowanie-podatkowe/310319997-Raportowania-schematow-podatkowych---podatnikom-przybedzie-obowiazkow.html> (dostęp: 10.03.2022).

<sup>818</sup> E. Banaszak, Jakie..., op.cit.



Holandia, przewidziała maksymalną karą na poziomie 870.000 euro<sup>819</sup>, co w przeliczeniu na polską walutę wynosi ok. 4.180.000 zł<sup>820</sup>. Z kolei średnia unijna to ok. 30.000 euro<sup>821</sup>. Powyższe dane świetnie obrazują jak horrendalny jest wymiar kar<sup>822</sup>. Fakt ustanowienia tak niebotycznie wysokich kar przez polskiego ustawodawcę, zwłaszcza w zestawieniu z wymiarem kar zakreślonych w innych państwach unijnych, rodzi poważne wątpliwości, czy zachowana została wymagana przez dyrektywę MDR<sup>823</sup> zasada proporcjonalności sankcji<sup>824</sup>.

#### 4.3.2.2. Zakaz prowadzenia działalności gospodarczej

Regulując odpowiedzialność karną skarbową, ustawodawca wprowadził możliwość orzeczenia zakazu prowadzenia określonej działalności gospodarczej<sup>825</sup>. Zgodnie z art. 34 § 2 k.k.s. sąd może orzec wskazany powyżej środek karny wobec sprawy, m.in. w przypadku skazania go za przestępstwo skarbowe określone w art. 80f k.k.s.<sup>826</sup>.

Co istotne, a co wynika z treści dyspozycji wskazanego powyżej przepisu, orzeczenie przedmiotowego niemajątkowego środka karnego jest fakultatywne. Oznacza to, że sąd ma w tym zakresie luz decyzyjny i jeżeli uzna za stosowne, może nałożyć zakaz prowadzenia określonej działalności gospodarczej, ale nie jest do tego w żaden sposób zobligowany<sup>827</sup>.

---

<sup>819</sup> D. Duarte de Oliveira, O. dal Farra, Mandatory disclosure rules (DAC6): A look at private equity investment in Luxembourg, <https://www.internationaltaxreview.com/article/b1p5k7kbcwj5c6/mandatory-disclosure-rules-dac6-a-look-at-private-equity-investment-in-luxembourg> (dostęp: 12.03.2022).

<sup>820</sup> Dokładnie: 4.177.131 zł – w przeliczeniu po kursie z dnia 10 marca 2022 r, który wynosi - 4,8013 zł, Zob.: Tabela nr 048/A/NBP/2022 z dnia 10.03. 2022, Narodowy Bank Polski.

<sup>821</sup> M. Lis, Rząd..., op.cit.

<sup>822</sup> M. Górka, Polski MDR na tle Europy, <https://crido.pl/blog-taxes/polski-mdr-na-tle-europy/> (dostęp: 12.03.2021). Więcej: Ernst & Young LLP, DAC6..., op.cit.

<sup>823</sup> Zgodnie z art. 25a dyrektywy 2011/16/UE w brzmieniu nadanym dyrektywą MDR i z późn zm. „Państwa członkowskie przyjmują przepisy dotyczące sankcji mających zastosowanie w przypadku naruszenia przepisów krajowych przyjętych zgodnie z niniejszą dyrektywą dotyczących art. 8aa, 8ab i 8ac oraz przyjmują wszelkie niezbędne środki w celu zapewnienia stosowania tych sankcji. Sankcje te muszą być skuteczne, proporcjonalne i odstrasżające.”

<sup>824</sup> C. Krysiak, Raportowanie schematów podatkowych [w:] Podział spółek [w:] Połączenia, podziały i przekształcenia spółek prawa handlowego. Zagadnienia prawne i podatkowe. Komentarz praktyczny, red. A. Mariański, Legalis/el. 2021.

<sup>825</sup> Uzasadnienie, op. cit., s. 282.

<sup>826</sup> A. Wróbel, Zakaz prowadzenia działalności gospodarczej na gruncie prawa karnego i prawa karnoskarbowego. Wybrane problemy [w:] Swoboda działalności gospodarczej. Próba oceny polskich regulacji prawnych, red., J. Głumińska-Pawlic, B. Przywora, Warszawa 2021, s. 240-244. Podobnie: R. Bulejak, Przesłanki..., op.cit., s. 534.

<sup>827</sup> A. Wielgolewska, komentarz do art. 34 k.k.s. [w:] A. Piaseczny, A. Wielgolewska, Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Warszawa 2012, s. 104. Tak też: G. Łabuda, komentarz do art. 34 k.k.s. [w:] P. Kardas, T. Razowski, G. Łabuda, Kodeks karny skarbowy. Komentarz, wyd. III, Warszawa 2017, s. 429-430.

Zgodnie z art. 34 § 4 k.k.s. sąd orzeka ten zakaz w pełnych latach, na okres co najmniej roku, a maksymalnie na okres do lat 5. Ustalając wymiar zakazu, sąd kieruje się przesłankami wskazanymi w art. 13 k.k.s.<sup>828</sup> oraz w art. 12 k.k.s.<sup>829</sup>. Omawiany zakaz obowiązuje od dnia uprawomocnienia się orzeczenia. Nadmienić należy jednak, iż zgodnie z art. 43 § 2a k.k. w zw. z art. 20 § 2 k.k.s. okres, w którym sprawca odbywa karę pozbawienia wolności, nie wlicza się do okresu, na który środki te orzeczono. Bez znaczenia jest okoliczność, czy kara pozbawienia wolności dotyczy przestępstwa, w związku z którym orzeczony został zakaz pozbawienia wolności czy też innego przestępstwa<sup>830</sup>.

Podsumowując, wydaje się, że możliwość orzeczenia zakazu prowadzenia działalności gospodarczej jest zbyt daleko idącą konsekwencją niewykonania - bądź co bądź - jedynie obowiązków informacyjnych wynikających z przepisów MDR. Zważywszy bowiem na fakt, że ich niedopełnienie nie wiąże się bezpośrednio z uszczupleniem dochodów budżetowych, należy uznać, że uniemożliwienie prowadzenia działalności gospodarczej określonego rodzaju jest zbyt surową karą. Dlatego też zasadne byłoby usunięcie przez ustawodawcę możliwości orzeczenia zakazu prowadzenia działalności gospodarczej w związku z naruszaniem przepisów MDR.

## 5. Raportowania schematów podatkowych w dobie pandemii COVID-19

Wybuch pandemii COVID-19 oraz środki podjęte w celu zapobieżenia jej rozprzestrzenianiu się, tj. m.in. wprowadzenie *lockdownu*, miał ogromny wpływ na większość aspektów życia, w tym prawo podatkowe i instytucję raportowania schematów podatkowych. Mając na uwadze ograniczenia, jakim w okresie *lockdownu* podlegali

---

<sup>828</sup> Sąd uwzględnia w szczególności rodzaj i rozmiar ujemnych następstw czynu zabronionego, rodzaj i stopień naruszenia ciężącego na sprawcy obowiązku finansowego, jego motywację i sposób zachowania się, właściwości i warunki osobiste, sposób życia przed popełnieniem czynu zabronionego i zachowanie się po jego popełnieniu, a zwłaszcza gdy czynił starania o zapobieżenie uszczupleniu należności publicznoprawnej lub o jej późniejsze wyrównanie.

<sup>829</sup> Art. 12 k.k.s. § 1 kary, środki karne oraz inne środki przewidziane w kodeksie stosuje się z uwzględnieniem zasad humanitaryzmu, w szczególności z poszanowaniem godności człowieka. § 2 sąd wymierza karę, środek karny lub inny środek według swego uznania, w granicach przewidzianych przez kodeks, bacząc, aby ich dolegliwość nie przekraczała stopnia winy, uwzględniając stopień społecznej szkodliwości czynu oraz biorąc pod uwagę cele zapobiegawcze i wychowawcze, które mają one osiągnąć w stosunku do sprawcy, a także potrzeby w zakresie kształtowania świadomości prawnej społeczeństwa. § 3 wymierzając karę, środek karny lub inny środek młodocianemu albo nieletniemu, sąd kieruje się przede wszystkim tym, aby sprawcę wychować.

<sup>830</sup> G. Łabuda, komentarz do art. 34 k.k.s. [w:] P. Kardas, T. Razowski, G. Łabuda, Kodeks..., op.cit., s. 432.

obywatele, w tym przedsiębiorcy, unijny legislator zdecydował o zawieszeniu terminów na zgłaszanie schematów podatkowych transgranicznych<sup>831</sup>.

W nawiązaniu do powyższego należy zwrócić uwagę, iż Europejski Komitet Ekonomiczno-Społeczny w swojej opinii z dnia 10 czerwca 2020 r., dotyczącej kwestii pilnej potrzeby odroczenia niektórych terminów przekazywania i wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania ze względu na pandemię COVID-19, jednoznacznie podkreślił, że „mając na uwadze kryzys związany z pandemią COVID-19 i poważne zakłócenia dotyczące otoczenia biznesu w następstwie podjęcia nadzwyczajnych środków przez państwa członkowskie, Europejski Komitet Ekonomiczno-Społeczny popiera zaproponowany przez Komisję Europejską pakiet środków, który ma na celu przedłużenie niektórych terminów odnośnie do stosowania dyrektywy w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania (dyrektywa DAC) (...)”<sup>832</sup>.

Dyrektywą 2020/876, która weszła w życie z dniem 27 czerwca 2020 r., europejski legislator umożliwił państwom członkowskim UE odroczenie terminów automatycznej wymiany m.in. informacji o podlegających zgłoszeniu uzgodnieniach transgranicznych w zakresie planowania podatkowego. Co istotne, zgodnie z art. 1 dyrektywy 2020/876, na mocy którego do dyrektywy 2011/16/UE dodano art. 27a, państwa członkowskie mogły dokonać przedłużenia terminów o maksymalnie 6 miesięcy<sup>833</sup>. Omawiana poprawka miała charakter fakultatywny, tzn. państwa członkowskie UE miały swobodę przy podejmowaniu decyzji o zawieszeniu terminów na raportowanie schematów transgranicznych<sup>834</sup>. Zaznaczenia wymaga jednak, iż z możliwości odroczenia terminów skorzystała nie tylko Polska, ale zdecydowana większość państw członkowskich UE, w tym m.in. Litwa, Słowacja, Cypr, Luksemburg czy Portugalia<sup>835</sup>. Z możliwości

---

<sup>831</sup> P. Stańczyk, Planowanie..., op.cit. s. 60.

<sup>832</sup> Opinia Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego Wniosek dotyczący dyrektywy Rady zmieniającej dyrektywę 2011/16/UE w celu zaspokojenia pilnej potrzeby odroczenia niektórych terminów przekazywania i wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania ze względu na pandemię COVID-19(COM(2020) 197 final - 2020/0081 (CNS)), Wniosek dotyczący decyzji Rady zmieniającej dyrektywy (UE) 2017/2455 i (UE) 2019/1995 w odniesieniu do terminu transpozycji i daty rozpoczęcia stosowania ze względu na kryzys związany z COVID-19(COM(2020) 198 final - 2020/0082 (CNS)), Wniosek dotyczący rozporządzenia Rady zmieniającego rozporządzenie (UE) 2017/2454 w odniesieniu do dat rozpoczęcia stosowania ze względu na kryzys związany z COVID-19(COM(2020) 201 final - 2020/0084 (CNS)) (Dz. U. UE C z 2020 r. Nr 311, str. 76).

<sup>833</sup> R. Bujalski, Koronawirus i podatki: UE odracza obowiązki sprawozdawcze, LEX/el. 2020.

<sup>834</sup> Ernst & Young LLP, Global Tax Alert, Council of the EU adopts amendments for deferral of MDR filing deadlines, <https://globaltaxnews.ey.com/news/2020-5916-council-of-the-eu-adopts-amendments-for-deferral-of-mdr-filing-deadlines> (dostęp: 15.05.2022). Więcej: Ernst & Young LLP, Global Tax Alert, European Commission proposes deferral for certain filing deadlines under the Mandatory Disclosure Rules, <https://globaltaxnews.ey.com/news/2020-5703-european-commission-proposes-deferral-for-certain-filing-deadlines-under-the-mandatory-disclosure-rules> (dostęp: 15.05.2022).

odroczenia terminów na raportowanie nie skorzystały Niemcy, Austria czy Finlandia<sup>836</sup>. Państwa te postanowiły raportować w pierwotnych terminach wynikających z dyrektywy MDR.

W tym miejscu zaznaczyć należy, iż obowiązek stosowania dyrektywy MDR przez państwa członkowskie UE miał być stosowany dopiero wraz z początkiem lipca 2020 r.<sup>837</sup>. Do odroczenia terminów na szczeblu unijnym doszło więc jeszcze przed upływem terminu na rozpoczęcie stosowania przepisów wdrażających dyrektywę MDR. W wielu krajach unijnych nie rozpoczęto więc wówczas jeszcze procedury raportowania, w związku z czym odroczenie wprowadzone dyrektywą 2020/876 nie rodziło większych trudności praktycznych. Z oczywistych względów inaczej sytuacja przedstawiała się w Polsce, gdzie przepisy dokonujące transpozycji dyrektywy MDR stosowane są już od początku 2019 r.

Początkowo na mocy art. 1 ust. 16 ustawy z dnia 31 marca 2020 r. o zmianie ustawy o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych oraz niektórych innych ustaw<sup>838</sup>, która weszła w życie z dniem jej ogłoszenia, do ustawy o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych<sup>839</sup> dodano m.in. art. 31y. Zgodnie z ust. 1 art. 31y specustawy terminy raportowania schematów podatkowych w rozumieniu art. 86a § 1 ust. 10 o.p. nie rozpoczynają się, a rozpoczęte podlegają zawieszeniu w okresie od dnia 31 marca 2020 r. do 30 dnia następującego po dniu odwołania stanu zagrożenia epidemicznego i stanu epidemii ogłoszonego w związku z COVID-19. Jednocześnie jednak ustawodawca zastrzegł, iż w przypadku schematów podatkowych transgranicznych zawieszenie nie mogło trwać dłużej niż do dnia 30 czerwca 2020 r. Powołany wyżej zapis rodził wśród raportujących wątpliwości w zakresie tego, czy zawieszeniu uległy terminy na raportowanie wszystkich rodzajów schematów

---

<sup>835</sup> J. Łukasik, Ernst & Young LLP, Co nowego w MDR – miesięczne podsumowanie (sierpień 2020), [https://www.ey.com/pl\\_pl/biuletyn-podatkowy-i-prawny/alerty-ey/2020/09/co-nowego-w-mdr-miesieczne-podsumowanie-08-2020](https://www.ey.com/pl_pl/biuletyn-podatkowy-i-prawny/alerty-ey/2020/09/co-nowego-w-mdr-miesieczne-podsumowanie-08-2020) (dostęp: 12.05.2022).

<sup>836</sup> M. Szulc, Raportowanie MDR przesunięte nie tylko w Polsce, <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/1485965,raportowanie-mdr-terminy-2020.html> (dostęp: 15.05.2022).

<sup>837</sup> Art. 2 ust. 1 akapit 2 dyrektywy MDR.

<sup>838</sup> Dz. U. poz. 568 z późn. zm. – dalej jako: Tarcza 1.0.

<sup>839</sup> 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 2021 r. poz. 2095 z późn. zm.). – dalej jako: specustawa.

podatkowych, co spowodowane było tym, iż w art. 86a § 1 ust. 10 o.p. mowa jest o pojęciu schematu podatkowego. Pojęcia np. schematu podatkowego standaryzowanego czy transgranicznego zdefiniowane są w innych jednostkach redakcyjnych o.p.<sup>840</sup>. Nowe terminy raportowania dotyczą przesyłania informacji MDR-1, MDR-3 i MDR-4 oraz zawiadomienia MDR-2 i odnoszą się zarówno do schematów podatkowych krajowych, jak i transgranicznych<sup>841</sup>.

W związku jednak z faktem, iż pandemia nie ustępowała, a dnia 27 czerwca 2020 r. miała wejść w życie dyrektywa 2020/876, która dawała prawną możliwość przedłużenia terminów na przekazanie informacji o schematach podatkowych na poziomie unijnym, prawodawca dokonał kolejnej zmiany w terminach raportowania. Na mocy art. 77 ustawy z dnia 19 czerwca 2020 r. o dopłatach do oprocentowania kredytów bankowych udzielanych przedsiębiorcom dotkniętym skutkami COVID-19 oraz o uproszczonym postępowaniu o zatwierdzenie układu w związku z wystąpieniem COVID-19<sup>842</sup> z dniem 26 czerwca 2020 r. znowelizowano brzmienie art. 31y specustawy, po ust. 2, dodając ust. 3. Ustęp ten uprawnił ministra właściwego ds. finansów do przedłużenia terminów związanych z przekazywaniem informacji o schematach podatkowych lub wymianą informacji podatkowych z innymi państwami<sup>843</sup>. Minister Finansów, decydując o przedłużeniu terminów, zobowiązany był dokonać tego, mając na względzie okres obowiązywania stanu zagrożenia epidemicznego i stanu epidemii w związku z COVID-19.

W oparciu o art. 31y ust. 3 specustawy wydane zostało rozporządzenie z dnia 30 czerwca 2020 r., które implementowało do polskiego systemu prawnego dyrektywę 2020/876. Podkreślenia wymaga fakt, że na mocy Tarczy 4.0, a w zasadzie na mocy wydanego z jej upoważnienia rozporządzenia z 30 czerwca 2020 r. doszło do rozróżnienia w terminach raportowania schematów podatkowych transgranicznych i krajowych<sup>844</sup>. Wskazany powyżej rozporządzeniem ustawodawca dokonał kolejnego

---

<sup>840</sup> J. Lipska-Cybulska, Zawieszenie terminów raportowania schematów podatkowych, <https://filipiakbabicz.com/prawodziala/zawieszenie-terminow-raportowania-schematow-podatkowych/> (dostęp: 15.05.2022).

<sup>841</sup> Portal podatki.gov.pl, Redakcja Portalu Podatkowego, Nowe terminy przekazywania informacji MDR, <https://www.podatki.gov.pl/mdr/wyjasnienia-mdr/nowe-terminy-przekazywania-informacji-mdr/> (dostęp: 15.05.2022)

<sup>842</sup> T.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 171 – dalej jako: Tarcza 4.0.

<sup>843</sup> M. Pogroszewska, Tarcza antykryzysowa 4.0: więcej czasu na raportowanie schematów podatkowych, <https://www.rp.pl/podatki/art703311-tarcza-antykryzysowa-4-0-wiecej-czasu-na-raportowanie-schematow-podatkowych> (dostęp: 12.05.2022).

<sup>844</sup> M. Linkiewicz, Wraca temat raportowania schematów podatkowych, <https://www.prawo.pl/podatki/raportowanie-schematow-podatkowych-mdr-w-2021-roku,505937.html> (dostęp: 15.05.2022).

przedłużenia terminów, ale wyłącznie w zakresie schematów podatkowych transgranicznych – tylko w ich przypadku bowiem art. 31y ust. 1 specustawy zawierał ograniczenie zawieszenia terminów na raportowanie do 30 czerwca 2020 r.<sup>845</sup>.

Na mocy rozporządzenia z 30 czerwca 2020 r. zawieszeniu uległy terminy bieżącego raportowania schematów podatkowych transgranicznych oraz ponownego raportowania retrospektywnych schematów podatkowych transgranicznych. W tym miejscu wyjaśnić należy, iż przedłużenie terminów na ponowne zaraportowanie retrospektywnych schematów podatkowych transgranicznych było możliwe w związku z faktem, iż na mocy art. 27a ust. 2 lit. a dodanej dyrektywą 2020/876 do dyrektywy 2011/16/UE do końca kwietnia 2021 r. przesunięty został termin na przekazanie pierwszych informacji o schematach podatkowych transgranicznych organom podatkowym państw członkowskich UE i Komisji Europejskiej<sup>846</sup>.

Terminy na raportowanie wskazanych powyżej kategorii schematów podatkowych transgranicznych zostały ukształtowane odmiennie dla schematów podatkowych transgranicznych z okresu od 26 czerwca 2018 r. do 30 czerwca 2020 r., tj. schematów podatkowych, które podlegały obowiązkowi ponownego zaraportowania, a inaczej dla schematów podatkowych transgranicznych z okresu od 31 marca do 31 grudnia 2020 r. Zgodnie bowiem z rozporządzeniem z 30 czerwca 2020 r. zawieszeniu uległy terminy na raportowanie schematów podatkowych transgranicznych, które wystąpiły najpóźniej do końca 2020 r. Od 1 stycznia 2021 r. terminy przekazywania informacji o bieżących schematach podatkowych transgranicznych będą w normalnym trybie<sup>847</sup>. W konsekwencji z początkiem 2021 r. podatnicy zderzyli się z sytuacją, w której w zależności od momentu wystąpienia schematów podatkowych transgranicznych mieli różne terminy na ich zaraportowanie<sup>848</sup>.

W przypadku pierwszej grupy schematów, w związku z faktem, że terminy na dokonanie ponownego zaraportowania kształtowały się odmiennie dla promotorów, korzystających i wspomagających, przedłużone terminy również zostały odmiennie

---

<sup>845</sup> A. Kowalik, Tarcza antykryzysowa 4.0 daje więcej czasu na raportowanie krajowych schematów podatkowych, <https://doradca.lublin.pl/publikacje/newslettery/tarcza-antykryzysowa-40-daje-wiecej-czasu-na-raportowanie-krajowych-schematow-podatkowych> (dostęp: 20.05.2022).

<sup>846</sup> K. Wawrzonkiewicz, Zmiany w zakresie przekazywania informacji o schematach podatkowych transgranicznych, „Doradztwo Podatkowe” 2020, nr 7, s. 34-36.

<sup>847</sup> M. Szulc, Transgraniczne schematy podatkowe. Wkrótce minie termin na złożenie informacji MDR, <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/8075709,mdr-schematy-podatkowe-styczen-2021-kto-musi.html> (dostęp: 16.05.2022).

<sup>848</sup> P. Zajac, Odwieszono terminy raportowania schematów podatkowych (MDR) | News Flash, <https://accace.pl/odwieszono-terminy-raportowania-schematow-podatkowych-mdr-news-flash/> (dostęp: 15.05.2022).

określone dla ww. grup podmiotów. Na mocy § 3 rozporządzenia z 30 czerwca 2020 r. promotorzy mieli czas na przekazanie Szefowi KAS informacji o retrospektywnych schematach podatkowych transgranicznych do 31 grudnia 2020 r., korzystający - do 31 stycznia 2021 r., a wspomagający do końca lutego 2021 r.<sup>849</sup>.

Terminy na zaraportowanie drugiej grupy schematów zostały określone w § 4 oraz w § 5 rozporządzenia z 30 czerwca 2020 r. W tym przypadku terminy zostały ukształtowane w zależności od rodzaju zgłaszanego formularza. W przypadku informacji MDR-1 promotorzy, korzystający i wspomagający mieli obowiązek jej zgłoszenia do dnia 31 stycznia 2021 r. Informację MDR-4 promotorzy i wspomagający zobowiązani byli przesłać do 30 kwietnia 2021 r., a informację MDR-3 korzystający musieli przesłać do końca kwietnia 2021 r.<sup>850</sup>. W tym miejscu zaznaczyć należy, że w przypadku formularza MDR-3 nie bez znaczenia dla terminu jego złożenia jest rozporządzenie w sprawie przedłużenia terminów wykonania niektórych obowiązków w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych<sup>851</sup>, na mocy którego do 30 czerwca 2022 r. przesunięty został termin wysłania deklaracji CIT-8. Formularz MDR-3 składany jest w terminie złożenia deklaracji podatkowej. W przypadku więc gdy schemat dotyczy więcej niż jednego podatku, a dominującym podatkiem jest CIT, wystarczające jest złożenie przedmiotowego formularza wraz z rocznym zeznaniem podatkowym CIT<sup>852</sup>.

Zaznaczenia wymaga, że w ust. 2 art. 31y specustawy prawodawca doprecyzował, iż czynności dokonane w okresie zawieszenia przez Szefa KAS promotorów, korzystających i wspomagających są skuteczne. Powyższe oznacza, że w okresach zawieszenia raportujący byli zwolnieni z obowiązków wynikających z przepisów MDR, jednakże jeżeli chcieli, mogli przekazywać Szefowi KAS stosowne zgłoszenia, nie odkładając w czasie obowiązków, które i tak ostatecznie musieli wykonać, a Szef KAS nie mógł zakwestionować wykonania przez nich obowiązków raportowych<sup>853</sup>. Z drugiej

<sup>849</sup> A. Grabarczyk, Zmiana terminów raportowania schematów podatkowych, <https://eksperci.mazars.pl/zmiana-terminow-raportowania-schematow-podatkowych> (dostęp: 12.05.2022).

<sup>850</sup> P. Zając, *Odwieszono...*, op.cit.

<sup>851</sup> Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 17 marca 2022 r. w sprawie przedłużenia terminów wykonania niektórych obowiązków w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (Dz. U. poz. 639 z późn. zm.).

<sup>852</sup> Portal podatki.gov, Redakcja Portalu Podatkowego, Pytania i odpowiedzi oraz kontakt, odpowiedź na pytanie nr 39, <https://www.podatki.gov/pl/mdr/statystyki-mdr/> (dostęp: 23.07.2022). Więcej: R. Androsowych, Ł. Samojłowicz, Od 2019 r. przepisy dotyczące obowiązku raportowania schematów podatkowych (ang. Mandatory Disclosure Rules – MDR) budzą wiele wątpliwości interpretacyjnych nie tylko wśród polskich przedsiębiorców, ale także doradców podatkowych czy nawet urzędników, <https://home.kpmg/pl/pl/blogs/home/posts/2022/05/raportowanie-schematow-podatkowych-mdr-w-2022-roku-blog-podatkowy.html> (dostęp: 12.08.2022).

<sup>853</sup> Z. Marczyk, Po kolejnych zmianach niejasne przepisy o raportowaniu schematów podatkowych, <https://www.prawo.pl/podatki/raportowanie-schematow-podatkowych-obowiazek-odroczoney-z->

jednak strony nieprzekazywanie Szefowi KAS informacji o schematach podatkowych w okresie zawieszenia terminów nie narażało ich na negatywne konsekwencje w postaci sankcji<sup>854</sup>. Dobrowolny charakter omawianego rozwiązania spowodował, iż część raportujących zdecydowała się nie czekać na odwieszenie terminów i na bieżąco przekazywały Szefowi KAS stosowne informacje<sup>855</sup>. Spowodowane było to m.in. tym, iż podmioty te chciały uniknąć nawarstwienia obowiązków sprawozdawczych oraz ewentualnych opóźnień czy błędów w raportowaniu, które mogły wynikać na skutek skumulowania pracy<sup>856</sup>.

Wracając na grunt schematów podatkowych krajowych, podkreślić należy, iż stan epidemii został wprowadzony w Polsce na mocy rozporządzenia w sprawie ustanowienia określonych ograniczeń, nakazów i zakazów w związku z wystąpieniem stanu epidemii<sup>857</sup> i trwał nieprzerwanie od dnia 20 marca 2020 r. Na mocy rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 13 maja 2022 r. zmieniającego rozporządzenie w sprawie ustanowienia określonych ograniczeń, nakazów i zakazów w związku z wystąpieniem stanu epidemii<sup>858</sup> stan epidemii zastąpiony został przez stan zagrożenia epidemicznego<sup>859</sup>. Rozporządzenie z dnia 13 maja 2022 r. weszło w życie z dniem 16 maja 2022 r. Jak już wskazano powyżej, zgodnie z art. 31y ust.1 specustawy terminy na zaraportowanie schematów podatkowych krajowych zostaną odwieszone z upływem 30. dnia następującego po dniu odwołania stanu zagrożenia epidemicznego i stanu epidemii ogłoszonego w związku z COVID-19. Zgodnie z literalnym brzemieniem przywołanych powyżej przepisów dotyczących okresu zawieszenia terminów na raportowanie krajowych schematów terminy te zostaną odwieszone dopiero po dniu odwołania zarówno stanu zagrożenia epidemicznego, jak i stanu epidemii. Zważywszy na powyższe, a więc fakt, iż na mocy

---

powodu,501643.html (dostęp: 12.05.2022).

<sup>854</sup> G. Keler, Stan zagrożenia epidemicznego a raportowanie schematów podatkowych, <https://spcgblog.pl/covid/stan-zagrozenia-epidemicznego-a-raportowanie-schematow-podatkowych/> (dostęp: 15.05.2022). Tak też: A. Drzewiecka, Schematy podatkowe inne niż transgraniczne. Jak rozumieć w praktyce zawieszenie terminów?, [https://www.podatki.biz/artykuly/schematy-podatkowe-inne-niz-transgraniczne-jak-rozumiec-w-praktyce-zawieszenie-terminow\\_64\\_47430.htm](https://www.podatki.biz/artykuly/schematy-podatkowe-inne-niz-transgraniczne-jak-rozumiec-w-praktyce-zawieszenie-terminow_64_47430.htm) (dostęp: 16.05.2022).

<sup>855</sup> Ł. Zalewski, Gostomski: Chcemy się skupić na merytorycznej analizie schematów podatkowych [wywiad], <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/8183644,gostomski-chcemy-sie-skupic-na-merytorycznej-analizie-schematow-podatkowych-wywiad.html> (dostęp: 16.05.2022).

<sup>856</sup> P. Rosiński, Raportowanie schematów krajowych w czasie pandemii. Ryzyka podatkowe i rekomendacje, <https://www.ict.org.pl/raportowanie-schematow-krajowych-w-czasie-pandemii-ryzyka-podatkowe-i-rekomendacje/> (dostęp: 16.05.2022).

<sup>857</sup> Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 25 marca 2022 r. w sprawie ustanowienia określonych ograniczeń, nakazów i zakazów w związku z wystąpieniem stanu epidemii (Dz. U. poz. 679 z późn. zm.).

<sup>858</sup> Dz. U. poz. 1025.

<sup>859</sup> J. Ojczyk, Stan epidemii od poniedziałku zastąpiony przez stan zagrożenia epidemicznego, [https://www.prawo.pl/zdrowie/stan-epidemii-zastapi-zagrozenia-epidemicznego,514656.html?\\_ga=2.55359915.1694366416.1652681600-751438459.1642152361](https://www.prawo.pl/zdrowie/stan-epidemii-zastapi-zagrozenia-epidemicznego,514656.html?_ga=2.55359915.1694366416.1652681600-751438459.1642152361) (dostęp: 16.05.2022).



rozporządzenia z dnia 13 maja 2022 r. zmieniono stan epidemii na stan zagrożenia epidemiologicznego, nie doszło do zmiany terminów na raportowanie krajowych schematów podatkowych. Dopiero odwołanie stanu zagrożenia epidemiologicznego spowoduje odwieszenie przedmiotowych terminów<sup>860</sup>.

Reasumując powyższe, bez wątpienia przesunięcie terminów raportowania schematów podatkowych należy uznać za rozwiązanie korzystne z punktu widzenia przedsiębiorców. Odroczenie terminów dało też przedsiębiorcom dodatkowy czas na np. uporządkowanie kwestii procedury wewnętrznej czy ogólne usystematyzowanie procesów raportowania<sup>861</sup>. Z drugiej jednak strony, na co zwracają uwagę praktycy prawa podatkowego, obowiązek raportowania krajowych schematów podatkowych nie wynika z dyrektyw MDR, a co za tym idzie, ustawodawca ma pełną swobodę w zakresie decydowania o jego zakresie. Tym samym ustawodawca, mając na względzie trudną sytuację polskich przedsiębiorców, mógłby podjąć daleko bardziej zdecydowane środki i np. ograniczyć lub wyłączyć obowiązek zgłaszania przedmiotowych schematów. Podkreślić należy, że również sposób zawieszania terminów raportowania przez polskiego ustawodawcę nie ułatwiał raportującym ustalenia, w jakich terminach, jakich czynności muszą dokonać. Nie dosyć, że terminy zawieszenia zmieniały się, to prawodawca wyróżnił kilka ich kategorii, co skutecznie utrudniało podatnikom zweryfikowanie, do kiedy należy zgłosić określony schemat podatkowych<sup>862</sup>.

---

<sup>860</sup> A. Śliwińska, K. Kurpiewski, Odwołanie stanu epidemii spowoduje chaos w raportowaniu schematów podatkowych, <https://www.prawo.pl/podatki/odwolanie-stanu-epidemii-a-raportowanie-schematow-podatkowych,515108.html> (dostęp: 15.05.2022). Tak też: H. Polańska, Zastąpienie stanu epidemii stanem zagrożenia epidemicznego – niektóre skutki podatkowe, <https://www.krgroup.pl/zastapienie-stanu-epidemii-stanem-zagrozenia-epidemicznego-epidemicznego-niektore-skutki-podatkowe/> (dostęp: 16.05.2022); S. Dembkowski, Co odwołanie stanu epidemii zmieni w PIT?, <https://ksiegowosc.infor.pl/wiadomosci/5464194,Co-odwolanie-stanu-epidemii-zmieni-w-PIT.html> (dostęp: 16.05.2022).

<sup>861</sup> K. Dura, I. Ledzion, Warto wykorzystać okres zawieszenia terminów raportowania schematów podatkowych, <https://www.rp.pl/podatki/art19225861-warto-wykorzystac-okres-zawieszenia-terminow-raportowania-schematow-podatkowych> (dostęp: 16.05.2022).

<sup>862</sup> R. Żuk, Prawnicy o tarczy kryzysowej: Wersja 4.0 - kolejny przykład jak nie tworzyć prawa [opinia], <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/1479948,prawnicy-o-tarczy-40-wersja-40-ulga-na-zle-dlugi-swiadczenie-postojowe.html> (dostęp: 12.05.2022). Tak też: M. Pogroszewska, Tarcza..., op.cit.

## **Rozdział IV. Analiza prawoporównawcza regulacji prawnych dotyczących obowiązku raportowania schematów podatkowych**

### **1. Uwagi ogólne**

Zgodnie z art. 2 dyrektywy MDR wszystkie państwa członkowskie UE były zobowiązane najpóźniej w terminie do dnia 31 grudnia 2019 r. przyjąć i opublikować przepisy ustawowe, wykonawcze i administracyjne niezbędne do wykonania dyrektywy MDR. Z kolei obowiązek ich stosowania państwa członkowie miały od dnia 1 lipca 2020 r. Od dnia wejścia w życie przedmiotowych przepisów, tj. od dnia 1 lipca 2020 r., wszystkie informacje o schematach podatkowych miały zostać przekazane przez raportujących stosownym organom krajowym w terminie 30 dni. Zgodnie z kolei z art. 1 ust. 2 dyrektywy MDR wprowadzającym art. 8ab ust. 12 raportujący zobowiązani byli poinformować stosowne krajowe organy o uzgodnieniach, których pierwszy etap realizowany był w okresie od dnia 25 czerwca 2018 r. do dnia 30 czerwca 2020 r. w terminie do dnia 31 sierpnia 2020 r.

W związku z faktem, iż terminy wdrożenia dyrektywy MDR zbiegły się w czasie z wybuchem na świecie pandemii COVID-19, unijny ustawodawca zdecydował się na ich prolongowanie. Na mocy dyrektywy 2020/876 terminy na ostateczne przekazanie pierwszej informacji o zaraportowanych schematach podatkowych transgranicznych na poziomie unijnym odroczone do dnia 30 kwietnia 2021 r.

Zaznaczyć należy, iż we wskazanych powyżej terminach państwa członkowskie UE zobowiązane były najpóźniej dokonać transpozycji dyrektywy MDR. Wdrożenia instytucji raportowania schematów podatkowych państwa UE mogły jednak dokonać wcześniej. Z możliwości tej skorzystała m.in. Polska, która jako pierwszy unijny kraj implementowała dyrektywę MDR, Francja, gdzie przedmiotowe przepisy zostały transponowane do porządku prawnego w październiku 2019 r.<sup>863</sup> oraz Malta i Rumunia<sup>864</sup>.

---

<sup>863</sup> N. Cordier-Deltour, R. Enache, KPMG International Cooperative, Mandatory Disclosure Rules France enacts mandatory disclosure rules, <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2020/01/mdr-implementation-summary-france-january-2020.pdf#:~:text=Directive%20%28EU%29%202018%2F822%20on%20mandatory%20disclosure%20rules%20%28hereinafter,also%20publish%20guidelines%20in%20the%20course%20of%202020> (dostęp: 3.07.2022).

<sup>864</sup> W. Haslehner, K. Pantazatou, 2022, Assessment of recent anti-tax avoidance and evasion measures (ATAD & DAC 6), Publication for the Subcommittee on tax matters (FISC), Policy Department for Economic, Scientific and Quality of Life Policies, European Parliament, Luxembourg, [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2022/703353/IPOL\\_STU\(2022\)703353\\_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2022/703353/IPOL_STU(2022)703353_EN.pdf) (dostęp: 16.08.2022), s. 38.

Zaznaczenia wymaga również, iż unijny ustawodawca pozostawił prawodawcom poszczególnych państw członkowskich dosyć szeroki zakres swobody w zakresie transpozycji dyrektywy MDR. Państwa unijne mogły m.in. poszerzyć zakres raportowania, dowolnie ustalać wysokość sankcji za niewywiązywanie się lub nieprawidłowe wywiązywanie się z obowiązków raportowych itd. Z tej możliwości skorzystał również polski ustawodawca, m.in. poszerzając zakres przedmiotowy obowiązku raportowego o krajowe schematy podatkowe. Jednocześnie państwa członkowskie UE musiały dokonać transpozycji w taki sposób, by krajowe przepisy nie były węższe zakresowo niż unijna regulacja.

Analizą prawnoporównawczą objęte zostały trzy wybrane kraje unijne, tj. Niemcy, Irlandia oraz Portugalia. Państwa te wybrane zostały z uwagi na fakt, że przyjęto w nich odmienne modele transpozycji dyrektywy MDR. Na wstępie zaznaczyć należy, iż niemiecki prawodawca początkowo miał zamiar poszerzyć zakres raportowania również o schematy podatkowe krajowe. Z uwagi jednak na znaczący opór w tym zakresie zrezygnowano z tego i ostatecznie Niemiec raportujący zobowiązani są zgłaszać jedynie schematy podatkowe transgraniczne. Niemieckie przepisy MDR są cenny przedmiotem analizy również dlatego, iż jest to nasz bezpośredni sąsiad i największy partner gospodarczy. Powyższe powoduje, że współpraca gospodarcza z Niemcami stanowi potencjalnie największe źródło uzgodnień o charakterze podatkowym, które mogą zostać uznane za schematy podatkowe transgraniczne, o których informacje będą przekazywane na szczeblu unijnym. Z kolei irlandzki prawodawca stanowi ciekawy przykład do badania, gdyż przyjął najbardziej zbliżony do unijnego spośród wybranych państw UE model raportowania. Co cenne pod kątem analizy, Irlandia jako jedno z nielicznych państw wspólnotowych, jeszcze przed wdrożeniem dyrektywy MDR, posiadała krajowe przepisy nakładające na podatników obowiązek informowania tamtejszych organów podatkowych o uzgodnieniach podatkowych, których celem była agresywna optymalizacja podatkowa. Z kolei Portugalia przyjęła jedną z najbardziej odmiennych koncepcji implementacji dyrektywy MDR spośród państw unijnych w ogóle (obok m.in. Polski). Tamtejszy prawodawca zdecydował się na znaczne poszerzenie obowiązków raportowych w stosunku do wynikających z dyrektywy MDR. Portugalscy raportujący mają obowiązek zgłaszać nie tylko transgraniczne schematy podatkowe, ale również krajowe. Co nie mniej istotne, w wybranych państwach wydane zostały swego rodzaju objaśnienia (przewodniki, wytyczne) do regulacji z zakresu raportowania schematów

podatkowych. Dokumenty te również stanowiły ważny przedmiot analizy, pozwalając na bardziej wnikliwą ocenę badanej instytucji.

## 2. Obowiązek raportowania w porządku prawnym Niemiec

### 2.1. Zagadnienia wstępne

Projekt regulacji implementującej przepisy o raportowaniu schematów podatkowych w Niemczech tamtejsze Federalne Ministerstwo Finansów<sup>865</sup> przesłało związkowym ministerstwom<sup>866</sup> dnia 30 stycznia 2019 r. Następnie dnia 26 września 2019 r. BMF opublikowało poprawiony projekt ustawy, która transponowała do niemieckiego porządku prawnego dyrektywę MDR<sup>867</sup>.

Niemiecki prawodawca, podobnie jak polski ustawodawca, początkowo planował poszerzenie zakresu implementowanej regulacji w stosunku do wymogów zawartych w dyrektywie MDR. Niemieccy raportujący mieli być zobowiązani do raportowania m.in. niektórych krajowych uzgodnień spełniających wymogi schematu podatkowego. Po burzliwych debatach w przedmiocie raportowania krajowych uzgodnień niemiecki ustawodawca jak na razie nie zdecydował się jednak na wprowadzenie takiego obowiązku<sup>868</sup>. Zaznaczyć należy, że niemieckie przepisy MDR w obecnym kształcie w znacznej mierze odpowiadają regulacji unijnej<sup>869</sup>.

Transpozycja dyrektywy MDR do niemieckiego systemu prawnego nastąpiła na mocy ustawy z dnia 21 grudnia 2019 r. o wprowadzeniu obowiązku powiadamiania o schematach transgranicznych<sup>870</sup>. W drodze wskazanej wyżej niemieckiej ustawy MDR do

---

<sup>865</sup> Niemieckie Ministerstwo Finansów, niem. Bundesministerium der Finanzen – dalej jako: BMF.

<sup>866</sup> Ministerstwa finansów poszczególnych krajów związkowych Republiki Federalnej Niemiec.

<sup>867</sup> R. van der Jagt, EU Mandatory Disclosure Requirements – update, <https://home.kpmg/xx/en/home/insights/2019/10/etf-415-eu-mandatory-disclosure-requirements-update.html> (dostęp: 26.06.2022).

<sup>868</sup> Ernst & Young LLP, Global Tax Alert, German Ministry of Finance amends draft Mandatory Disclosure Rules, <https://globaltaxnews.ey.com/news/2019-6205-german-ministry-of-finance-amends-draft-mandatory-disclosure-rules> (dostęp: 16.08.2022).

<sup>869</sup> Ernst & Young LLP, Global Tax Alert, Germany publishes draft Mandatory Disclosure Rules, <https://globaltaxnews.ey.com/news/2019-5392-germany-publishes-draft-mandatory-disclosure-rules> (dostęp: 26.07.2022).

<sup>870</sup> Niemcy (2019) Bundesgesetzblatt Teil I Nr. 52, Gesetz zur Einführung einer Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen, Nr. 52 vom 30.12.2019, [https://www.bgbl.de/xaver/bgbl/start.xav?startbk=Bundesanzeiger\\_BGBI&jumpTo=bgbl119s2875.pdf#\\_bgbl\\_%2F%2F%5B%40attr\\_id%3D%27bgbl119s2875.pdf%27%5D\\_\\_1652729759830](https://www.bgbl.de/xaver/bgbl/start.xav?startbk=Bundesanzeiger_BGBI&jumpTo=bgbl119s2875.pdf#_bgbl_%2F%2F%5B%40attr_id%3D%27bgbl119s2875.pdf%27%5D__1652729759830) (dostęp: 16.07.2022) – dalej jako: niemiecka ustawa MDR.

tamtejszej ustawy podatkowej<sup>871</sup> dodano przepisy regulujące instytucję raportowania schematów podatkowych transgranicznych.

Niemiecka ustawa MDR weszła w życie z dniem 1 lipca 2020 r. Pomimo iż na mocy dyrektywy 2020/876 państwa członkowskie UE mogły odroczyć terminy raportowania schematów podatkowych transgranicznych<sup>872</sup>, to Niemcy, jako jeden z nielicznych krajów wspólnotowych (na raportowanie schematów podatkowych transgranicznych w terminach przewidzianych przez dyrektywę MDR zdecydowała się również Finlandia<sup>873</sup>), postanowiły wdrożyć obowiązki sprawozdawcze w pierwotnie zakreślonych terminach<sup>874</sup>. Uzasadniając swoją decyzję, BMF na konferencji prasowej podało informację, że szereg ministerstw finansów poszczególnych niemieckich krajów związkowych sprzeciwiło się odroczeniu obowiązków wynikających z przepisów MDR. Dlatego też Federalny Centralny Urząd Skarbowy<sup>875</sup> na swojej stronie internetowej opublikował zaktualizowany projekt niemieckiej ustawy MDR i ogłosił, że będzie stosował ten projekt<sup>876</sup>. Decyzja ta wywołała niemałe zdziwienie wśród niemieckiej opinii publicznej, a zwłaszcza podatników. Zaznaczyć bowiem należy, że po ogłoszeniu dyrektywy 2020/876 tamtejszy rząd wprowadził w ustawie z dnia 29 czerwca 2020 r.<sup>877</sup> podstawę prawną do odroczenia obowiązków sprawozdawczych w terminach przewidzianych w dyrektywie 2020/876. Powszechnie oczekiwane było więc odsunięcie w czasie obowiązków sprawozdawczych w zakresie schematów podatkowych transgranicznych, co jednak nie nastąpiło<sup>878</sup>.

Dnia 14 lipca 2020 r. BMF opublikowało projekt wytycznych, których celem było ułatwienie podatnikom wykonywania obowiązków sprawozdawczych. Powyższe z kolei

---

<sup>871</sup> Niemcy (1976) Abgabenordnung (AO), 15.03.1976 r., BGBl I S. 3866, 2003 I S. 61. [https://www.gesetze-im-internet.de/ao\\_1977/index.html](https://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/index.html) (dostęp: 6.07.2022) – dalej jako: AO.

<sup>872</sup> Szerzej w rozdz. III pkt 5 niniejszej dysertacji.

<sup>873</sup> W. Haslehner, K. Pantazatou, 2022, Assessment..., op.cit.

<sup>874</sup> Ernst & Young LLP, Global Tax Alert, Germany announces no postponement of MDR reporting deadlines, [https://www.ey.com/en\\_gl/tax-alerts/germany-announces-no-postponement-of-mdr-reporting-deadlines](https://www.ey.com/en_gl/tax-alerts/germany-announces-no-postponement-of-mdr-reporting-deadlines) (dostęp: 16.07.2022). Tak również: J. Łukasik, Ernst & Young LLP, Co nowego w MDR – miesięczne podsumowanie (lipiec 2020), [https://www.ey.com/pl\\_pl/biuletyn-podatkowy-i-prawny/alerty-ey/2020/08/co-nowego-w-mdr-miesieczne-podsumowanie-07-2020](https://www.ey.com/pl_pl/biuletyn-podatkowy-i-prawny/alerty-ey/2020/08/co-nowego-w-mdr-miesieczne-podsumowanie-07-2020) (dostęp: 1.09.2022).

<sup>875</sup> Bundeszentralamt für Steuern – dalej jako: BZSt.

<sup>876</sup> Ernst & Young LLP, Global Tax Alert, German Ministry of Finance publishes final MDR guidance, [https://www.ey.com/en\\_gl/tax-alerts/german-ministry-of-finance-publishes-final-mdr-guidance](https://www.ey.com/en_gl/tax-alerts/german-ministry-of-finance-publishes-final-mdr-guidance) (dostęp: 6.07.2022).

<sup>877</sup> Niemcy (2020) Gesetz zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise (Corona-Steuerhilfegesetz), Bundesgesetzblatt Jahrgang 2020 Teil I Nr. 30, ausgegeben zu Bonn am 29. Juni 2020, [https://www.bgbl.de/xaver/bgbl/start.xav?startbk=Bundesanzeiger\\_BGBI&jumpTo=bgbl119s2875.pdf#\\_bgbl\\_%2F%2F%5B%40attr\\_id%3D%27bgbl120030.pdf%27%5D\\_\\_1660656212850](https://www.bgbl.de/xaver/bgbl/start.xav?startbk=Bundesanzeiger_BGBI&jumpTo=bgbl119s2875.pdf#_bgbl_%2F%2F%5B%40attr_id%3D%27bgbl120030.pdf%27%5D__1660656212850) (dostęp: 16.07.2022).

<sup>878</sup> Ernst & Young LLP, Germany announces no postponement of MDR reporting deadlines, [https://www.ey.com/en\\_gl/tax-alerts/germany-announces-no-postponement-of-mdr-reporting-deadlines](https://www.ey.com/en_gl/tax-alerts/germany-announces-no-postponement-of-mdr-reporting-deadlines) (dostęp: 6.08.2022).

miało pomóc niemieckiemu ustawodawcy w podejmowaniu odpowiednio wcześniej kroków prawnych mających przeciwdziałać agresywnemu planowaniu podatkowemu, a tym samym zapewnić sprawiedliwe opodatkowanie<sup>879</sup>. Aktualna wersja wytycznych BMF została wydana dnia 29 marca 2021 r.<sup>880</sup>.

## 2.2. Zakres podmiotowy

### 2.2.1. Pośrednik

Określając zakres podmiotowy obowiązku raportowania schematów podatkowych transgranicznych, niemiecki prawodawca, w ślad za unijną regulacją, wyróżnił dwie kategorie podmiotów, na których może spocząć przedmiotowy obowiązek, tj. pośrednika oraz podatnika korzystającego ze schematu podatkowego. W stosunku do podmiotu korzystającego ze schematu podatkowego, który na gruncie dyrektywy MDR określono mianem „właściwy podatnik” w niemieckich przepisach MDR przewidziano pojęcie „użytkownik”<sup>881</sup>.

Rolę pośrednika mogą pełnić zarówno osoby fizyczne, jak i osoby prawne. Do pewnego stopnia rolę tę mogą pełnić także posiadające zdolność prawną stowarzyszenia osób lub związki majątkowe. W przypadku gdy funkcji pośrednika nie pełni osoba fizyczna, wszelkie działania podejmowane przez przedstawicieli lub organy przedsiębiorstw na ich rzecz, należy przypisać danemu przedsiębiorstwu<sup>882</sup>.

Kategoria pośrednika obejmuje podmioty, które wprowadzają na rynek, projektują, organizują lub udostępniają do użytku transgraniczne schematy podatkowe stronie trzeciej lub na jej rzecz, lub zarządzają ich wdrażaniem przez osobę trzecią<sup>883</sup>. Zakres przytoczonej powyżej definicji pośrednika wydaje się być węższy w stosunku do definicji zawartej w dyrektywie MDR. Na gruncie niemieckich przepisów MDR nie zastosowano rozróżnienia pomiędzy promotorami w znaczeniu, o którym mowa powyżej, a usługodawcami udzielającymi pomocy lub rady, który to podział można odnaleźć w

---

<sup>879</sup> K. Rohde, German implementation of EU Mandatory Disclosure Rules (DAC6), <https://www.dlapiper.com/en/romania/insights/publications/2020/11/german-implementation-of-eu-mdr/> (dostęp: 16.07.2022).

<sup>880</sup> BMF, Anwendung der Vorschriften über die Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen, z 29.03.2021, [https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF\\_Schreiben/Weitere\\_Steuerthemen/Abgabenordnung/2021-03-29-Anwendung-Vorschriften-Pflicht-Mitteilung-grenzueberschreitende-Steuergestaltungen.pdf?\\_\\_blob=publicationFile&v=3](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Weitere_Steuerthemen/Abgabenordnung/2021-03-29-Anwendung-Vorschriften-Pflicht-Mitteilung-grenzueberschreitende-Steuergestaltungen.pdf?__blob=publicationFile&v=3) (dostęp: 20.07.2022) – dalej jako: wytyczne BMF.

<sup>881</sup> § 138d pkt 5 AO.

<sup>882</sup> Wytyczne BMF, op.cit., pkt 49.

<sup>883</sup> § 138d pkt 1 AO.

przepisach unijnych<sup>884</sup>. W dyrektywie MDR jest mowa o tym, że pośrednikiem mogą być również podmioty, które zapewniają pomoc, wsparcie lub doradztwo w odniesieniu do podlegającego zgłoszeniu uzgodnieniu transgranicznemu, tzw. wspierający<sup>885</sup>. Podkreślenia wymaga, iż jak już wskazano wyżej, przepisy dyrektyw MDR nie przewidują możliwości zawężania jej regulacji, w tym zakresu wynikających z niej obowiązków czy definicji. W przypadku więc gdy władze niemieckie rzeczywiście będą zawężająco interpretować definicję pośrednika, tj. z pominięciem części dotyczącej podmiotów wspomagających, okoliczność ta może okazać się w przyszłości zarzewiem konfliktu pomiędzy Niemcami a Komisją Europejską<sup>886</sup>.

Pośrednik spełniający wskazany powyżej warunek jest zobowiązany do zaraportowania o transgranicznym schemacie podatkowym tylko wówczas, gdy jednocześnie ma miejsce zamieszkania, miejsce zwykłego pobytu, siedzibę zarządu lub siedzibę statutową w państwie członkowskim UE lub jest rezydentem podatkowym w takim państwie, tj. posiada w kraju unijnym stały zakład, za pośrednictwem którego świadczone są usługi związane z transgraniczną strukturyzacją podatkową, jest wpisany do rejestru handlowego lub do publicznego rejestru zawodowego albo jest zarejestrowany w stowarzyszeniu zawodowym w zakresie usług prawnych, podatkowych lub doradczych<sup>887</sup>.

Co istotne, w celu pełnienia funkcji pośrednika nie jest wymagana przynależność do określonej grupy zawodowej. Niemniej w praktyce najczęściej przedmiotową funkcję będą pełniły podmioty wykonujące określone profesje. Wśród zawodów, których przedstawiciele najczęściej mogą zostać uznani za pośredników wskazani zostali, m.in.:

- 1) sponsorzy funduszu *private equity*<sup>888</sup>/inwestycyjnego,
- 2) zarządzający funduszem,
- 3) skarbnicy grup,

---

<sup>884</sup> Ernst & Young LLP, Global Tax Alert, Germany publishes draft..., op.cit.

<sup>885</sup> Na gruncie polskich przepisów MDR wyróżniona została trzecia kategoria raportujących, obok korzystającego i pośrednika, tj. wspomagający. Definicja wspomagającego wyróżniona w polskich przepisach MDR co od zasady odpowiada drugiej części definicji pośrednika, zawartej w dyrektywie MDR.

<sup>886</sup> C. Jochimsen-von Gfug, R. Enache, Mandatory Disclosure Rules. Germany enacts DAC6 transposition bill and publishes Guidance, KPMG International entities, <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2021/05/mdr-implementation-summary-germany-april-2021.pdf> (dostęp: 17.07.2022).

<sup>887</sup> § 138f ust. 7 AO. Regulacja ta odpowiada warunkom zakreślonym w stosunku do pośrednika w art. 3 pkt 21 dyrektywy 2011/16/UE w brzmieniu nadanym dyrektywą MDR.

<sup>888</sup> Fundusz Private Equity to podmiot, który dokonuje inwestycji w firmy z zamiarem uzyskania zysków kapitałowych poprzez wyjście z danej inwestycji (exit), dywidendy czy odsetek, źródło: M. Malec, Fundusz Private Equity. Co to jest? Jak działa?, <https://www.private-equity.pl/fundusz-private-equity/> (dostęp: 26.07.2022).

- 4) spółki holdingowe,
- 5) spółki dominujące,
- 6) kredytobiorcy,
- 7) kredytodawcy,
- 8) agenci,
- 9) członkowie zarządu,
- 10) upoważnieni główni koordynatorzy,
- 11) prawnicy (w tym zarówno zewnętrzne kancelarie prawne, jak i wewnętrzni radcy prawni, tzw. *in-house*, z zastrzeżeniem obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej, w zależności od jurysdykcji i obowiązującego systemu),
- 12) doradcy ds. fuzji i przejęć,
- 13) doradcy ds. zadłużenia,
- 14) doradcy podatkowi,
- 15) audytorzy,
- 16) dostawcy innych usług doradczych,
- 17) firmy ubezpieczeniowe, czy
- 18) biura rodzinne<sup>889</sup>.

Na gruncie niemieckiej ustawy MDR za pośrednika nie jest uznawany podmiot, który nie ma świadomości, iż proces, w który jest zaangażowany, spełnia warunki schematu podatkowego transgranicznego. Brak świadomości pośrednika może wynikać m.in. z faktu, że był on zatrudniony wyłącznie w celu zapewnienia wsparcia w zakresie marginalnego aspektu uzgodnienia, np. prawa pracy przy przenoszeniu działalności przewidzianej w uzgodnieniu podatkowym lub był angażowany jedynie w zakresie kwestii wdrożeniowych związanych np. z prawem spółek. W takim przypadku zaangażowany w uzgodnienia podmiot może nie mieć świadomości, że jako całość spełnia ono warunki schematu podatkowego transgranicznego. Co więcej, aby określony podmiot mógł zostać uznany za pośrednika, musi prowadzić aktywną działalność związaną z transgranicznymi schematami podatkowymi, w szczególności w zakresie marketingu, projektowania uzgodnienia, jego organizacji, udostępniania do użytku czy zarządzania jego wdrożeniem<sup>890</sup>. Powyższe oznacza, że pośrednik musi być rzeczywiście realnie zaangażowany w dane uzgodnienie.

---

<sup>889</sup> S.C. Hörner, K. Lehr, Germany: DAC6 - The impact of the new EU Disclosure Rules on Lending Transactions, <https://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=2d975a59-b826-429d-8491-448a59500124> (dostęp: 14.07.2022).

<sup>890</sup> Wytyczne BMF, op.cit., pkt 48, 51.



Niemieckie przepisy MDR nie uznają pośrednika za uczestnika schematu podatkowego transgranicznego. Przyjęcie takiej wykładni wbrew pozorom ma duże znaczenie praktyczne. Wyłączenie pośrednika z grona uczestników schematu podatkowego powoduje bowiem, że ustalenie, czy dany schemat podatkowy może zostać zakwalifikowany jako transgraniczny, zależy jedynie od krajów rezydencji i działalności korzystających z uzgodnienia oraz innych powiązanych lub niepowiązanych uczestników danego uzgodnienia<sup>891</sup>. Miejsce siedziby pośrednika czy też jego rezydencja podatkowa nie będzie czynnikiem wpływającym na ocenę, czy dany schemat podatkowy ma charakter transgraniczny.

### 2.2.2. Użytkownik

Kolejnym podmiotem, obok pośrednika, na którym może spocząć obowiązek zgłoszenia schematu podatkowego transgranicznego, będzie podmiot, na który schemat ma faktyczny wpływ, tj. użytkownik<sup>892</sup>. W wytycznych BMF podkreślono, że posłużenie się pojęciem „użytkownik” w miejsce pojęcia „właściwy podatnik”, jakie zastosowano w dyrektywie MDR, nie jest przypadkowe<sup>893</sup>. Użytkownik jest podmiotem, na który jak już wskazano powyżej, co do zasady, schemat podatkowy, w który jest on zaangażowany, ma jakiś realny wpływ. Z kolei właściwy podatnik w ocenie niemieckiego prawodawcy to podmiot, który ma aktywny udział w schemacie podatkowym, niekoniecznie zaś schemat ten w konkretny sposób oddziałuje na niego, np. przynosi mu korzyść<sup>894</sup>.

Z § 138 d ust. 5 AO wynika, że za użytkownika może być uznana każda osoba fizyczna lub prawna, spółka osobowa, stowarzyszenie lub związek majątkowy. Uznanie podmiotu za użytkownika wymaga, aby spełniał on co najmniej jeden z trzech wskazanych niżej wymogów, tj. użytkownikiem może być podmiot:

- 1) któremu udostępnia się do realizacji transgraniczny schemat podatkowy,
- 2) jest skłonny wdrożyć transgraniczny schemat podatkowy, lub
- 3) który zrobił pierwszy krok w kierunku wdrożenia transgranicznego schematu podatkowego.

W wytycznych BMF wyjaśniono, iż pod pojęciem udostępnienia do realizacji należy rozumieć sytuację, w której użytkownik otrzyma wszystkie niezbędne dokumenty i informacje, które są mu potrzebne do wdrożenia uzgodnienia. Co jednak istotne, po

<sup>891</sup> C. Jochimsen-von Gfug, R. Enache, Mandatory Disclosure Rules Germany enacts DAC6..., op.cit.

<sup>892</sup> S.C. Hörner, K. Lehr, Germany: DAC6 - The impact..., op.cit.

<sup>893</sup> Wytyczne BMF, op.cit., pkt 12.

<sup>894</sup> C. Jochimsen-von Gfug, R. Enache, Mandatory Disclosure Rules Germany enacts DAC6..., op.cit.

stronie użytkownika musi istnieć intencja skorzystania z uzgodnienia. Sytuacja, w której doradca podatkowy przedstawia klientowi kilka różnych opcji podatkowych, nie stanowi jeszcze udostępnienia do realizacji. W podanym wyżej przykładzie udostępnienie do realizacji nastąpiłoby, gdyby doradca podatkowy jednocześnie udostępnił klientowi niezbędne dokumenty oraz przygotował procedury potrzebne do wdrożenia uzgodnienia lub gdyby realizacja uzgodnienia po rozmowie z doradcą podatkowym była zależna wyłącznie od decyzji klienta. Z drugiej strony w kontekście analizowanej kwestii nie ma znaczenia, czy użytkownik ostatecznie skorzysta z uzgodnienia. Skłonny do wdrożenia jest z kolei podmiot, po którego stronie istnieje chęć wdrożenia transgranicznego schematu podatkowego, tj. realizacja uzgodnienia uzależniona jest wyłącznie od ostatecznej decyzji zainteresowanego uzgodnieniem. Nie ma potrzeby wykonania innych, dodatkowych czynności. Z realizacją pierwszego etapu w kierunku wdrożenia transgranicznego schematu podatkowego mamy zaś do czynienia, gdy nie zachodzi zarówno sytuacja określona w § 138d ust. 5 pkt 1 AO, jak i określona w § 138d ust. 5 pkt 2 AO. Powyższy warunek może zachodzić, np. gdy skutek uzależniony jest od spełniania się określonego warunku. Podmiot staje się w takim przypadku użytkownikiem w momencie, w którym podejmie pierwsze kroki w kierunku wdrożenia uzgodnienia<sup>895</sup>.

Co więcej, zgodnie z § 138g ust. 3 AO obowiązki sprawozdawcze ciążyą wyłącznie na użytkownikach, którzy poza tym, iż spełniają wskazane wyżej przesłanki, to mają również miejsce zamieszkania, miejsce stałego pobytu, siedzibę zarządu lub siedzibę statutową w państwie członkowskim UE, lub nie mają miejsca zamieszkania w państwie członkowskim UE, ale:

- a) posiadają zakład w rozumieniu § 138d ust. 4 AO, w którym w wyniku transgranicznej umowy podatkowej powstaje korzyść podatkowa,
- b) osiągają dochód lub prowadzą działalność gospodarczą, pod warunkiem że taki dochód lub działalność są istotne dla podatku, do którego stosuje się ustawę o pomocy administracyjnej UE<sup>896</sup>.

---

<sup>895</sup> Wytoczne BMF, op.cit, pkt 14-18.

<sup>896</sup> Niemcy (2013) EU-Amtshilfegesetz vom 26. Juni 2013 (BGBl. I S. 1809), das zuletzt durch Artikel 4 des Gesetzes vom 21. Dezember 2019 (BGBl. I S. 2875) geändert worden ist, <https://www.gesetze-im-internet.de/euahig/BJNR180910013.html> (dostęp: 3.09.2022) – dalej jako: ustawa o pomocy administracyjnej UE.

### 2.3. Zakres przedmiotowy obowiązku raportowania

W pierwszej kolejności wyjaśnić należy, że niemieckie przepisy MDR, co do zasady, mają zastosowanie do wszystkich podatków pobieranych przez lub na rzecz państwa członkowskiego UE bądź pobieranych przez lub na rzecz jednostek terytorialnych lub administracyjnych państwa członkowskiego UE, w tym władz lokalnych. W wytycznych BMF zwrócono uwagę, że przepisy MDR nie mają zastosowania do podatków obrotowych, ceł, zharmonizowanych podatków akcyzowych (np. podatek od energii, energii elektrycznej i wyrobów tytoniowych<sup>897</sup>), składek i odpisów na ubezpieczenie społeczne<sup>898</sup>, jak również opłat, np. skarbowych. Nadmienić należy, że także pobierany w Niemczech tzw. podatek kościelny<sup>899</sup> nie podlega obowiązkom sprawozdawczym.

Przepisy MDR w szczególności dotyczą więc takich podatków, jak: podatki dochodowe, podatek od przeniesienia własności nieruchomości, podatek handlowy, podatek od pojazdów mechanicznych, podatek od ubezpieczenia, podatek własnościowy, podatek od spadków, podatek od darowizn, podatek lotniczy, a także niezharmonizowane podatki akcyzowe (np. podatek od kawy, futer itp.). Zgłoszeniu podlegają także podatki z innych państw członkowskich UE, które wchodzą w zakres dyrektywy 2011/16/UE<sup>900</sup>.

Przechodząc dalej, należy wyjaśnić, że na gruncie niemieckich przepisów MDR zgłoszeniu podlegają uzgodnienia, które po pierwsze mają charakter transgraniczny, a po drugie posiadają określone cechy rozpoznawcze.

Po pierwsze wyjaśniania wymaga więc, co oznacza użyte w niemieckiej ustawie MDR pojęcie „uzgodnienie”. Na wstępie zaznaczyć należy, że definicja ta jest abstrakcyjna i szeroka<sup>901</sup>. Przez uzgodnienie należy bowiem rozumieć proces twórczy, w którym pewna struktura, proces lub sytuacja jest świadomie i aktywnie tworzona lub zmieniana przez użytkownika lub dla użytkownika, i który nabiera znaczenia podatkowego, które nie wystąpiłoby w innym przypadku. Co istotne, uzgodnieniem nie jest sytuacja, w której podatnik jedynie czeka na upływ określonego terminu lub

---

<sup>897</sup>M. Koestler, R. Chrystus, Mitteilungspflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltung, <https://www.roedl.de/themen/ma-dialog/2020-07/mitteilungspflicht-grenzueberschreitende-steuergestaltung> (dostęp: 21.08.2022).

<sup>898</sup> Ernst & Young LLP, Global Tax Alert, Germany publishes draft..., op.cit.

<sup>899</sup> Jest to opłata na kościół lub zarejestrowany prawnie związek wyznaniowy. Służy ona do utrzymania kościołów, opłacenia wynagrodzeń duchownych, a także pokrycie środków na oferowaną przez te instytucje działalność charytatywną i szkolno-wychowawczą, źródło:holandia.org, Kirchensteuer, czyli podatek kościelny w Niemczech. Czym jest i kto go płaci?, <https://holandia.org/kirchensteuer-czyli-podatek-koscielny-w-niemczech-czym-jest-i-kto-go-placi/> (dostęp: 20.08.2022)

<sup>900</sup> Wytyczne BMF, op.cit., pkt 7-8.

<sup>901</sup> P. Eckl, F. Schill, The implementation of the D.A.C.6 E.U. directive in Germany, <http://publications.ruchelaw.com/news/2021-03/Germany.pdf> (dostęp: 03.09.2022).

zakończenie określonego okresu przed przeprowadzeniem transakcji w celu skorzystania np. ze zwolnienia podatkowego. Istotne jest podjęcie przez niego świadomego, aktywnego działania<sup>902</sup>.

Za schemat podatkowy o charakterze transgranicznym uznaje się z kolei każde uzgodnienie którego przedmiotem jest jeden lub więcej podatków, do których stosuje się ustawę o pomocy administracyjnej UE. Ponadto w uzgodnieniu takim musi uczestniczyć więcej niż jedno państwo członkowskie UE albo co najmniej jedno państwo członkowskie UE i co najmniej jedno państwo trzecie, jeżeli spełniony jest co najmniej jeden z następujących warunków:

- a) nie wszyscy uczestnicy uzgodnienia są rezydentami tej samej jurysdykcji podatkowej;
- b) jeden lub więcej uczestników uzgodnienia jest jednocześnie rezydentem w więcej niż jednej jurysdykcji podatkowej;
- c) jeden lub więcej uczestników uzgodnienia prowadzi działalność w innej jurysdykcji poprzez stały zakład znajdujący się w tej jurysdykcji, a uzgodnienie stanowi część lub całość działalności tego stałego zakładu;
- d) jeden lub więcej uczestników uzgodnienia prowadzi działalność w innej jurysdykcji podatkowej, nie będąc tam rezydentem, ani nie posiadając tam stałego zakładu;
- e) uzgodnienia mogą mieć wpływ na automatyczną wymianę informacji lub wskazanie własności rzeczywistej<sup>903</sup>.

Niemiecki ustawodawca zastrzegł również, iż w sytuacji gdy uzgodnienie podatkowe składa się z szeregu uzgodnień, uznaje się, iż ma ono charakter transgraniczny, jeżeli co najmniej jeden etap z poszczególnych uzgodnień spełnia określone wyżej kryterium transgraniczności. Wówczas takie uzgodnienie jako całość podlega przepisom MDR<sup>904</sup>.

Poza przesłanką transgraniczności uzgodnienie, które podlega zaraportowaniu, musi spełniać także warunki związane z występowaniem tzw. cech rozpoznawczych. Zgodnie z § 138d ust. 2 pkt 3zd. 1 AO uzgodnienie takie musi co najmniej:

- a) posiadać cechę w rozumieniu § 138e ust. 1 AO, na podstawie której rozsądna osoba trzecia, uwzględniając wszystkie istotne fakty i okoliczności, mogłaby

---

<sup>902</sup> Wytyczne BMF, op.cit, pkt 9.

<sup>903</sup> § 138d ust. 2 pkt. 1- 2 AO.

<sup>904</sup> § 138d ust. 2 pkt. 3 zd. 2 AO. Regulacja odpowiada warunkom schematu podatkowego transgranicznego zakreślonym w art. 3 pkt 18 dyrektywy MDR.

racjonalnie oczekiwać, że główną korzyścią lub jedną z głównych korzyści jest uzyskanie korzyści podatkowej w rozumieniu § 138d ust. 3 AO, lub

b) posiadać cechę w rozumieniu § 138e ust. 2 AO.

Jak wynika z powyższego, cechy rozpoznawcze przewidziane w niemieckiej ustawie MDR można zasadniczo podzielić na dwie grupy, tj. na cechy rozpoznawcze, które podlegają dodatkowo testowi głównej korzyści<sup>905</sup> oraz cechy rozpoznawcze, których wystąpienie samo w sobie powoduje ziszczenie się obowiązku raportowania, tj. bez konieczności przeprowadzania testu głównej korzyści<sup>906</sup>.

W tym miejscu wyjaśnić należy, że niemiecki ustawodawca posługuje się pojęciem korzyści podatkowej w kontekście przeprowadzenia ww. testu głównej korzyści. Test ten polega na udzieleniu odpowiedzi na pytanie wynikające z § 138d ust. 2 pkt 3 zd. 1 lit. 1 AO, tj. czy rozsądna strona trzecia, biorąc pod uwagę wszystkie istotne fakty i okoliczności, może racjonalnie oczekiwać, że główną korzyścią lub jedną z głównych korzyści wynikających z wdrożenia danego uzgodnienia było uzyskanie korzyści podatkowej<sup>907</sup>. Odwołanie się przez niemieckiego prawodawcę do nieobiektywnej przesłanki racjonalności osoby trzeciej powoduje, iż ustalenie jednoznacznego i definitywnego wyniku testu głównej korzyści bywa problematyczne. Test ten każdorazowo wymaga starannej i przemyślanej oceny potencjalnego zakresu uzgodnienia oraz płynących z niego korzyści, w tym przede wszystkim benefitów podatkowych<sup>908</sup>. Do przeprowadzenia testu głównej korzyści nie jest wystarczające posiadanie dowodów na istnienie innych niż podatkowe, korzyści płynących z weryfikowanego uzgodnienia. Użytkownik powinien być w stanie udowodnić, np. na podstawie wyliczeń, że spodziewana korzyść podatkowa nie jest główną zaletą wdrażanego projektu. W szczególności powinien być on w stanie udokumentować, że korzyść podatkowa stanowi jedynie wypadkową innego rodzaju korzyści, które uzgodnienia jako całość ma osiągnąć lub, że ma ona wyłącznie marginalne znaczenie<sup>909</sup>. Godną uwagi różnicą w zakresie testu głównej korzyści w stosunku do dyrektywy MDR jest zasada wynikająca z § 138d ust. 3 zd. 2 AO, zgodnie z którą w sytuacji, gdy uzgodnienie skutkuje jedynie korzyścią podatkową na terenie Niemiec i jeżeli, biorąc pod uwagę wszystkie istotne okoliczności,

<sup>905</sup> W literaturze często w skrócie: MBT.

<sup>906</sup> A. Vitale, DAC 6: Setzen Siesichfrühzeitigmit der Meldepflichtauseinander, <https://www.pwc.de/de/steuerberatung/eu-richtlinie-dac-6-zur-meldepflicht-fuer-grenzueberschreitende-steuergestaltungen.html> (dostęp: 21.08.2022). Tak również: Ernst & Young LLP, Global Tax Alert, Germany publishes draft..., op.cit.

<sup>907</sup> Wytyczne BMF, op.cit., pkt 41.

<sup>908</sup> S.C. Hörner, K. Lehr, Germany: DAC6 - The impast..., op.cit.

<sup>909</sup> Wytyczne BMF, op.cit., pkt 107-108.

skutek ten jest zamierzony przez prawo, nie należy go uważać za ulgę podatkową dla celów testu głównej korzyści w rozumieniu przepisów MDR<sup>910</sup>.

Przechodząc dalej, wyjaśnić należy, że z § 138d ust. 3 zd. 1 AO wynika, iż korzyść podatkowa, na potrzeby testu głównej korzyści, zachodzi, jeżeli na skutek uzgodnienia zwrotowi podlega kwota uiszczanego podatku, podmiot nabywa prawo do ulgi podatkowej lub też zwiększa się wymiar należnej mu ulgi, umorzeniu lub zmniejszeniu ulegają zobowiązania podatkowe lub zobowiązania podatkowe nie powstają, lub ich powstanie zostaje odsunięte w czasie. Uzyskanie korzyści podatkowej w innym państwie członkowskim UE lub państwie trzecim również może rodzić obowiązek sprawozdawczy na gruncie niemieckich przepisów MDR<sup>911</sup>.

Jeżeli chodzi o cechy rozpoznawcze przewidziane w niemieckiej ustawie MDR, to zasadniczo powielono w tym zakresie postanowienia dyrektywy MDR<sup>912</sup>. W związku zaś z faktem, że na gruncie polskich przepisów MDR również częściowo powielono przedmiotową regulację, poszerzając ją jedynie<sup>913</sup>, to na tym etapie niniejszej rozprawy nie ma potrzeby dokonywania szczegółowej analizy cech rozpoznawczych wyróżnionych w niemieckiej ustawie podatkowej<sup>914</sup>. Wspomnieć należy jedynie, że przepisy niemieckiej ustawy podatkowej dotyczące cech rozpoznawczych, pomimo że co do zasady są zgodne z unijnym wzorem, nie stanowią literalnego tłumaczenia dyrektywy MDR. W praktyce może to prowadzić do różnego rodzaju rozbieżności interpretacyjnych w odniesieniu do poszczególnych cech rozpoznawczych. Powyższe z kolei może rzutować na skuteczność przeciwdziałania agresywnej optymalizacji podatkowej, jak również na zakres obowiązku sprawozdawczego. Za przykład może tu posłużyć cecha rozpoznawcza, o której mowa w § 138e ust. 1 pkt 3 lit. d AO. W wytycznych BMF doprecyzowano, że stawka podatku dochodowego od osób prawnych równa 0% lub zbliżona do 0% oznacza stawkę wynoszącą mniej niż lub równą 4%<sup>915</sup>. Ta sama cecha może być odmiennie interpretowana w poszczególnych krajach członkowskich UE, np. polski prawodawca uznał, że nie nakłada się podatku dochodowego od osób prawnych lub pobiera się podatek dochodowy od osób prawnych według stawki zerowej lub stawki mniejszej niż

<sup>910</sup> Ernst & Young LLP, Global Tax Alert, Germany publishes draft..., op.cit.

<sup>911</sup> § 138d ust.3 zd. 2 AO.

<sup>912</sup> Ernst & Young LLP, Global Tax Alert, Germany publishes draft..., op.cit. Tak również: C. Jochimsen-von Gfug, R. Enache, Mandatory Disclosure Rules Germany enacts DAC6..., op.cit.

<sup>913</sup> Polski prawodawca dodał cechy rozpoznawcze nieznanne na gruncie dyrektywy MDR, tj. wprowadził dodatkową grupę cech rozpoznawczych, tzw. inne szczególne cechy rozpoznawcze (art. 86a § 1 pkt 1 o.p.), oraz wprowadził 3 dodatkowe ogólne cechy rozpoznawcze (art. 86a § 1 pkt 6 lit. i-k o.p.).

<sup>914</sup> Szerzej o cechach rozpoznawczych w polskich przepisach MDR w rozdz. II ppkt 3 niniejszej dysertacji.

<sup>915</sup> Wytyczne BMF, op.cit., pkt 150.

5%<sup>916</sup>. Zakres niemieckich cech rozpoznawczych obejmuje nie tylko oczywiste czynności, ale również takie, które początkowo wydają się w żadnym stopniu nie dotyczyć kwestii podatkowych<sup>917</sup>.

Niemiecki ustawodawca opracował również dokument stanowiący załącznik do wytycznych BFM. Zgodnie z § 138d ust. 3 zd. 3 AO BMF, w porozumieniu z najwyższymi organami podatkowymi krajów związkowych Niemiec, uprawione było ustalić katalog uzgodnień, które zasadniczo nie podlegają obowiązkowi raportowemu – wykaz ten określany jest mianem białej listy<sup>918</sup>. Zamieszczenie określonych uzgodnień na białej liście uzasadnione zostało tym, że wskazane transgraniczne schematy podatkowe skutkują korzyścią podatkową na terenie Niemiec oraz mieszczą się wyłącznie w zakresie stosowania prawa i są przewidziane przez prawo, z uwzględnieniem wszelkich okoliczności planowania podatkowego. Niestety – przynajmniej z punktu widzenia tamtejszych podatników - biała lista jest stosunkowo krótka i zawiera na chwilę obecną jedynie 18 pozycji. Pomimo apeli podatników i praktyków prawa podatkowego nie została znacząco rozszerzona<sup>919</sup>. Aktualnie obejmuje jedynie ograniczoną liczbę uzgodnień dotyczących m.in. podatku od spadków i podatku od darowizn, podatku dochodowego, świadczenia emerytalnego, transakcji związanych z ustawą o ulgach podatkowych na badania i rozwój<sup>920</sup> czy małżeńskich umów majątkowych.

## **2.4. Sposób raportowania**

### **2.4.1. Obowiązki sprawozdawcze pośrednika**

Niemiecki ustawodawca, zgodnie z unijnym wzorcem, przyjął model raportowania, w którym obowiązek raportowy w pierwszej kolejności ciąży na pośredniku, a dopiero w przypadku jego niewypełnienia przez pośrednika, bez względu na przyczynę, obowiązek ten spoczywa na użytkowniku<sup>921</sup>. Organem właściwym do dokonywania zgłoszeń w zakresie schematów podatkowych transgranicznych na terenie Niemiec jest BZSt.

---

<sup>916</sup> Art. 86a § 1 pkt 1 lit. h o.p.

<sup>917</sup> S.C. Hörner, K. Lehr, Germany: DAC6 - The impast..., op.cit.

<sup>918</sup> Załącznik do wytycznych BMF, op.cit., s. 70-71- dalej jako: biała lista.

<sup>919</sup> A. Maywald, Deloitte, MOF publishes final decree on application of DAC 6 rules, <https://www.taxathand.com/article/17450/Germany/2021/MOF-publishes-final-decree-on-application-of-DAC-6-rules> (dostęp: 3.09.2022).

<sup>920</sup> Niemcy (2019) Forschungszulagengesetz vom 14. Dezember 2019 (BGBl. I S. 2763), das zuletzt durch Artikel 5 des Gesetzes vom 16. Juli 2021 (BGBl. I S. 2931) geändert worden ist, <https://www.gesetze-im-internet.de/fzulg/BJNR276310019.html> (dostęp: 3.09.2022).

<sup>921</sup> C. Jochimsen-von Gfug, R. Enache, Mandatory Disclosure Rules Germany enacts DAC6..., op.cit.

Przechodząc do kwestii sposobu raportowania, należy zaznaczyć, iż niemieckie przepisy MDR w zasadzie odzwierciedlają wymogi przyjęte przez dyrektywę MDR. Zgodnie z § 138f ust. 2 AO pośrednicy mają obowiązek przekazać BZSt informację o schemacie podatkowym transgranicznym w terminie 30 dni od dnia następnego, w którym nastąpiło jedno z następujących zdarzeń:

- 1) transgraniczny schemat podatkowy został udostępniany do wdrożenia;
- 2) użytkownik korzystający z transgranicznego schematu podatkowego wyraża gotowość do jego wdrożenia;
- 3) co najmniej jeden użytkownik podjął pierwszy krok w celu wdrożenia transgranicznego schematu podatkowego

- w zależności od tego, które z powyższych nastąpi wcześniej.

Zaznaczenia wymaga fakt, że niemiecki ustawodawca, w związku z tym, iż nie wprowadził na gruncie niemieckich przepisów MDR drugiej części definicji pośrednika, regulując kwestię terminów raportowania, nie uwzględnił również drugiej części regulacji dotyczącej liczenia terminów na przekazania odpowiednim organom raportu, tj. art. 8ab ust. 1 akapit 2 dyrektywy 2011/16/UE, w brzmieniu nadanym dyrektywą MDR.

W przypadku retrospektywnych schematów podatkowych transgranicznych, tj. takich, których pierwszy krok został wdrożony po 24 czerwca 2018 r. (wejście w życie dyrektywy MDR), ale przed 1 lipca 2020 r., pośrednicy byli zobowiązani dokonać ich zgłoszenia do BZSt w terminie do dnia 31 sierpnia 2020 r.<sup>922</sup>.

Wymóg przekazania BZSt stosownych informacji dotyczących schematu podatkowego transgranicznego nie wyczerpuje zakresu obowiązków ciążących na pośredniku. Zgodnie z § 138f ust. 4 AO pośrednik zobowiązany jest także do zawiadomienia użytkownika o tym, iż zaraportował BZSt oraz poinformowania go, o tym jakie konkretnie dane przekazał w złożonym raporcie.

Pośrednicy, co do zasady, powinni sporządzać i składać raporty w języku niemieckim. Niemieckie przepisy MDR dopuszczają jednakże w tym względzie wyjątki. Niektóre informacje mogą być bowiem przekazywane BZSt w języku angielskim. Wdrożenie przedmiotowej funkcjonalności przez niemieckiego ustawodawcę wynika z wymogów art. 2a rozporządzenia wykonawczego Komisji (UE) 2015/2378 z dnia 15 grudnia 2015 r. ustanawiającego szczegółowe zasady wykonywania niektórych przepisów dyrektywy 2011/16/UE w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie

<sup>922</sup> H. Busching, J. Schrade, M. Mohr, F. Lindner, EU mandatory disclosure regime (MDR) | Disclosure requirement for cross-border tax arrangements, <https://cms.law/en/deu/insight/eu-mandatory-disclosure-regime-mdr> (dostęp: 29.08.2022).



opodatkowania i uchylające rozporządzenie wykonawcze (UE) nr 1156/2012<sup>923</sup>. Zgodnie z art. 2a ust. 3 rozporządzenia 2015/2378 najistotniejsze elementy zgłoszenia, o których mowa w art. 20 ust. 5 dyrektywy 2011/16/UE, mogą być przekazywane również w języku angielskim. Zgodnie z kolei z art. 2e ust. 3 rozporządzenia 2015/2378, w brzmieniu nadanym rozporządzeniem wykonawczym Komisji (UE) 2019/532<sup>924</sup>, kluczowymi elementami, o których mowa w art. 20 ust. 5 akapit trzeci dyrektywy 2011/16/UE, są elementy wymienione w art. 8ab ust. 14 lit. b), c) i e) tej dyrektywy. Po angielsku raportujący mogą więc formułować informacje m.in. o cechach rozpoznawczych, które sprawiają, że dane uzgodnienie transgraniczne podlega zgłoszeniu; streszczenie treści podlegającego zgłoszeniu uzgodnienia transgranicznego, w tym wskazanie nazwy, pod jaką to uzgodnienie funkcjonuje, jeżeli taka istnieje. W języku angielskim może być również przekazywany opis działalności gospodarczej lub uzgodnień sformułowany w sposób abstrakcyjny i nieprowadzący do ujawnienia tajemnicy handlowej, przemysłowej lub zawodowej czy procesu produkcyjnego, lub do ujawnienia informacji, które byłoby sprzeczne z porządkiem publicznym oraz informacje o przepisach krajowych, które stanowią podstawę podlegającego zgłoszeniu uzgodnienia transgranicznego.

W sytuacji gdy w ramach uzgodnienia występuje kilku pośredników, do wypełnienia obowiązku raportowego wystarczy, że jeden z nich zgłosi schemat podatkowy transgraniczny właściwemu organowi podatkowemu<sup>925</sup>. Niemiecki ustawodawca nie przewiduje zasad ustalania kolejności obowiązku zgłaszania uzgodnień przez pośredników, którzy są zobowiązani do raportowania w więcej niż jednym państwie członkowskim UE. Pośrednik nie jest zobowiązany do raportowania w przypadku, gdy dysponuje dowodem na to, że zgłosił schemat podatkowy transgranicznym właściwemu organowi w innym państwie unijnym<sup>926</sup> lub że wymagane informacje zostały zgłoszone przez innego pośrednika zaangażowanego w dany schemat podatkowy transgraniczny<sup>927</sup>.

---

<sup>923</sup> Rozporządzenie wykonawcze Komisji (UE) 2015/2378 z dnia 15 grudnia 2015 r. ustanawiające szczegółowe zasady wykonywania niektórych przepisów dyrektywy Rady 2011/16/UE w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylające rozporządzenie wykonawcze (UE) nr 1156/2012 (Dz. U. UE L z 2015 r. Nr 332, str. 19 z późn. zm.) – dalej jako: rozporządzenie 2015/2378.

<sup>924</sup> Rozporządzenie wykonawcze Komisji (UE) 2019/532 z dnia 28 marca 2019 r. zmieniające rozporządzenie wykonawcze (UE) 2015/2378 w odniesieniu do standardowych formularzy, w tym ustaleń językowych, dotyczących obowiązkowej automatycznej wymiany informacji na temat podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych (Dz. U. UE L z 2019 r. Nr 88, str. 25) – dalej jako: rozporządzenie 2019/532.

<sup>925</sup> S.C. Hörner, K. Lehr, Germany: DAC6..., op.cit.

<sup>926</sup> § 138f ust. 8 AO.

<sup>927</sup> § 138f ust. 9 AO.

Zaznaczenia wymaga również, że nie bez znaczenia dla obowiązków raportowych pośrednika pozostaje fakt związania go obowiązkiem zachowania tajemnicy zawodowej. Z § 138f ust. 6 AO wynika, że w sytuacji, gdy pośrednikiem jest osoba wykonujący zawód, którego uprawianie wiąże się z obowiązkiem zachowania tajemnicy zawodowej, np. radcowie prawni, doradcy podatkowi, audytorzy itd., zakres jego obowiązków sprawozdawczych może ulec znacznej modyfikacji. Kluczowym czynnikiem kształtującym w takim przypadku wymiar obowiązków sprawozdawczych pośrednika jest kwestia jego zwolnienia z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej przez klienta, będącego użytkownikiem. Gdy użytkownik nie zwolni pośrednika z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej, wówczas do przekazania niektórych danych osobowych dotyczących użytkownika zobligowany będzie sam użytkownik. Co istotne, pośrednik zobowiązany jest powiadomić użytkownika o tym, że ten ma możliwość zwolnienia go z obowiązku zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej niezwłocznie po powstaniu obowiązku sprawozdawczego, a gdy użytkownik nie uczyni tego, przekazać użytkownikowi niezbędne dane dotyczące schematu podatkowego transgranicznego. Wytyczne BMF nie precyzują, jak należy interpretować zastosowane przez niemieckiego ustawodawcę sformułowanie "niezwłocznie"<sup>928</sup>. Pomimo więc, że pośrednik nie jest związany żadnym konkretnym terminem, dla bezpieczeństwa powinien to uczynić możliwie jak najszybciej od momentu, w którym zorientuje się, że ziścił się obowiązek sprawozdawczy.

Zaznaczenia wymaga, że brak zwolnienia pośrednika z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej nie powoduje, iż po jego stronie ustają wszelkie obowiązki raportowe. W takiej sytuacji nadal jest on zobowiązany do przekazania BZSt określonych informacji, tj. pośrednik składa do BZSt zanonimizowane zawiadomienie, w którym przekazuje jedynie abstrakcyjne, niepozwalające na powiązanie z konkretnym podmiotem dane. Jednakże tutaj również zachodzi wyjątek. Z § 138g ust. 6 zd. 5 AO wynika, że za wykonanie obowiązku sprawozdawczego przez pośrednika niemieckie przepisy MDR uznają bowiem również sytuację, kiedy to użytkownik samodzielnie, w imieniu pośrednika, przekaze BZSt wszystkie wymagane informacje o schemacie podatkowym transgranicznym, w tym również dane abstrakcyjne, o których mowa wyżej<sup>929</sup>.

---

<sup>928</sup> C. Jochimsen-von Gfug, R. Enache, Mandatory Disclosure Rules Germany enacts DAC6..., op.cit.

<sup>929</sup> Wytyczne BMF, op.cit., pkt 75.

## 2.4.2. Obowiązki sprawozdawcze użytkownika

Jak już wskazano powyżej, na kanwie niemieckiej ustawy MDR zobowiązanie do zaraportowania o schemacie podatkowym transgranicznym, co do zasady, w pierwszej kolejności ciąży na pośredniku. Powyższe nie oznacza w żadnej mierze, że obowiązek ten ciąży na użytkowniku jedynie na zasadzie wyjątku. Po stronie użytkownika obowiązki sprawozdawcze aktualizują się w dwóch przypadkach.

Po pierwsze, zgodnie z § 138g ust. 1 AO, użytkownik będzie zobowiązany do złożenia BZSt raportu o schemacie podatkowym transgranicznym, z którego korzysta w przypadku, gdy w dane uzgodnienie nie jest zaangażowany żaden podmiot, który spełniałby warunki uznania go za pośrednika. Brak pośrednika w strukturze schematu podatkowego transgranicznego z oczywistych względów wyklucza zwolnienie użytkownika z wykonania obowiązków sprawozdawczych. W takim przypadku użytkownik samodzielnie przekazuje BZSt wszelkie wymagane dane na temat schematu podatkowego transgranicznego.

Drugim przypadkiem aktualizacji obowiązku sprawozdawczego po stronie użytkownika jest, jak wynika z § 138f ust. 6 AO, sytuacja gdy w schemat podatkowy transgraniczny zaangażowany jest pośrednik, jednakże wiąże go obowiązek zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej, z którego użytkownik go nie zwolnił. W takim przypadku obowiązek raportowy przechodzi na użytkownika, gdy tylko pośrednik wypełnił ciążące na nim obowiązki informacyjne. Jak już wskazano powyżej, pośrednik, na którym ciąży obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej, jest zobowiązany poinformować użytkownika o obowiązku ujawnienia schematu podatkowego transgranicznego, możliwości zwolnienia pośrednika z obowiązku zachowania poufności oraz o występującym, w przypadku braku zwolnienia, przeniesieniu obowiązku sprawozdawczego na użytkownika. Ponadto warunkiem koniecznym do przejścia obowiązków raportowych na użytkownika w tym przypadku jest przekazanie mu przez pośrednika wszelkich wymaganych informacji na temat zgłaszanego uzgodnienia<sup>930</sup>, o ile nie są one już znane użytkownikowi, jak też numeru rejestracyjnego i numeru ujawnienia.

Podkreślenia wymaga, że w przypadku, gdy z uwagi na brak zwolnienia pośrednika z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej obowiązek raportowy przejdzie na użytkownika, ma on ograniczony charakter. Zgodnie z § 138f ust. 6 zd. 1 pkt AO jest on zobowiązany przedłożyć BZSt jedynie określone dane. Wskazuje swoje nazwisko i imię

<sup>930</sup> Informacje, o których mowa w § 138f ust. 3 zd.1 nr 2, 3 i 10 AO.

oraz dzień i miejsce urodzenia, jeżeli użytkownik jest osobą fizyczną, firmę lub nazwę, jeżeli użytkownik nie jest osobą fizyczną, adres, land<sup>931</sup>, w którym użytkownik jest rezydentem, oraz cechę identyfikacji podatkowej lub numer identyfikacji podatkowej użytkownika, jeżeli pośrednik jest tego świadomy. Ponadto informuje również o danych spółek powiązanych, jeżeli są zaangażowane w raportowany schemat, tj. firmę lub nazwę, adres, państwo, w którym przedsiębiorstwo ma siedzibę, oraz cechę identyfikacji podatkowej lub numer identyfikacji podatkowej, jeżeli pośrednik je zna. Ostatnie informacje, jakie użytkownik musi przekazać BZSt, to dane na temat wszystkich osób mających miejsce zamieszkania w państwie członkowskim UE, na które raportowany schemat może mieć bezpośredni wpływ, w tym informacje na temat państw członkowskich UE, z którymi są one powiązane, o ile użytkownik ma na ten temat wiedzę. Jak już wskazano powyżej, użytkownik może również przekazać w imieniu pośrednika pozostałe dane wymagane w raporcie o schemacie podatkowym, jeżeli nimi dysponuje<sup>932</sup>.

Co charakterystyczne wg niemieckich przepisów MDR, zgodnie z § 138g ust. 6 zd. 5 AO, użytkownik raportuje, co do zasady, w terminach liczonych w sposób przewidziany dla pośrednika<sup>933</sup>. Dlatego też schematy podatkowe transgraniczne, co do których pierwszy krok został wdrożony po 24 czerwca 2018 r., ale przed 1 lipca 2020 r., użytkownicy – analogicznie jak pośrednicy - zobowiązani byli zgłosić do BZSt w terminie do dnia 31 sierpnia 2020 r.<sup>934</sup>. Zwrócić należy jednak uwagę, że użytkownik w przypadku, gdy nie zwolni pośrednika z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej, zobowiązany jest wskazać w swoim raporcie poza informacjami wskazanymi w poprzednim akapicie także numer rejestracyjny i numer ujawnienia. W związku z powyższym, zgodnie § 138f ust. 6 zd. 4 AO, jeżeli użytkownik otrzyma informacje, o ewentualnym przejściu obowiązku sprawozdawczego w związku z brakiem zwolnienia pośrednika z tajemnicy zawodowej oraz dane, o których mowa w § 138f ust. 3 zd. 1 nr 2, 3 i 10 AO, a także numer rejestracyjny i numer ujawnienia dopiero po wystąpieniu zdarzenia, o którym mowa w ust. 2 przedmiotowego artykułu, bieg terminu na

---

<sup>931</sup> Kraj związkowy - jednostka podziału administracyjnego w Republice Federalnej Niemiec, źródło: Wikipedia Wolna Encyklopedia, Land, <https://pl.wikipedia.org/wiki/Land> (dostęp: 20.08 2022).

<sup>932</sup> Niemiecki ustawodawca zobowiązuje użytkowników do odpowiedniego stosowania regulacji dotyczącej liczenia terminów na raportowanie dla pośredników, nie wprowadzając w tym zakresie odrębnej regulacji w ślad za art. 8ab ust. 7 akapit 1 dyrektywy 2011/16/UE, w brzmieniu nadanym dyrektywą MDR. Zaznaczenia wymaga, że regulacje te są bardzo zbliżone.

<sup>933</sup> § 138f ust. 6 zd. 2 pkt AO.

<sup>934</sup> H. Busching, J. Schrade, M. Mohr, F. Lindner, EU mandatory..., op.cit.

przekazanie stosownych informacji rozpoczyna się z upływem dnia, w którym użytkownik uzyskał przedmiotowe informacje.

W § 138g ust. 2 zd. 1 pkt 1 AO niemiecki ustawodawca uregulował sytuację, w której do zaraportowania schematu podatkowego transgranicznego zobowiązanych będzie kilku użytkowników. W takim przypadku obowiązek sprawozdawczy spocznie w pierwszej kolejności na użytkowniku, który uzgodnił transgraniczny schemat podatkowy z pośrednikiem lub pośrednikami. Dopiero w drugiej kolejności obowiązek ten spocznie na użytkowniku, który zarządził wykonaniem transgranicznego schematu podatkowego.

Niemieckie przepisy MDR przewidują również sytuacje, kiedy użytkownik będzie mógł uchylić się od obowiązku zgłoszenia schematu podatkowego transgranicznego. Jest on zwolniony z przedmiotowego obowiązku w przypadku, gdy jest w stanie dowieść, iż dany schemat podatkowy został zgłoszony przez pośrednika<sup>935</sup> lub że został on zgłoszony przez innego podatnika (użytkownika)<sup>936</sup>. Trzecią sytuacją, kiedy użytkownik nie ma obowiązku raportowania o schemacie podatkowym transgranicznym, jest przypadek, gdy dysponuje on dowodem na to, że uzgodnienie zostało uprzednio zgłoszone w innym państwie członkowskim UE<sup>937</sup>.

Istotnym obowiązkiem, który nie wynika wprost z dyrektywy MDR i którego nie znajdziemy chociażby w polskich przepisach MDR, jest wynikające z § 138k zd. 1 AO zobowiązanie użytkownika do ujawnienia faktu wdrożenia schematu podatkowego transgranicznego w składanej przez niego deklaracji podatkowej. Użytkownik musi w swoim zeznaniu podatkowym poinformować o rodzaju podatku, którego uzgodnienie dotyczy, okresie rozliczeniowym lub wskazać datę opodatkowania, w której korzyść podatkowa wynikająca z transgranicznego schematu podatkowego ma przynieść skutek po raz pierwszy. W przypadku gdy użytkownik dysponuje numerem rejestracyjnym i numerem ujawnienia nadanymi przez BZSt lub właściwy organ innego państwa członkowskiego UE, wystarczającym do wypełnienia przedmiotowego obowiązku jest wskazanie przedmiotowych numerów. Użytkownik musi również poinformować BZSt w swojej deklaracji podatkowej o sytuacji, gdy schematowi podatkowemu transgranicznemu, z którego korzysta, nie zostały nadane żadne numery ewidencyjne<sup>938</sup>.

---

<sup>935</sup> § 138d ust. 6 AO w zw. z § 138f ust. 9 AO.

<sup>936</sup> § 138g ust. 2 zd. 1 pkt 3 AO.

<sup>937</sup> § 138d ust. 6 AO w zw. z § 138f ust. 8 AO.

<sup>938</sup> C. Jochimsen-von Gfug, R. Enache, Mandatory Disclosure Rules Germany enacts DAC6..., op.cit. Szerzej: Wytyczne BMF, op.cit., pkt 262-266.

### 2.4.3. Treść raportu i nadawanie numerów ewidencyjnych

Niemieccy raportujący o schematach podatkowych transgranicznych muszą przekazać właściwemu organowi podatkowemu ściśle określone dane, szczegółowo wskazane w § 138f ust. 3 AO. Do najważniejszych elementów zgłaszanego raportu, poza danymi identyfikującymi pośrednika i użytkownika oraz spółek powiązanych, o ile takie występują w ramach zgłaszanego schematu podatkowego transgranicznego, są:

- szczegóły dotyczące cech rozpoznawczych, podsumowanie treści transgranicznego schematu podatkowego, w tym tam, gdzie jest to możliwe, wskazanie nazwy, pod którą uzgodnienie jest znane, oraz abstrakcyjny opis stosownej działalności gospodarczej lub organizacji użytkownika, o ile nie prowadzi to do ujawnienia tajemnicy handlowej, przemysłowej lub zawodowej albo procesu gospodarczego lub informacji, których ujawnienie byłoby sprzeczne z porządkiem publicznym,
- data, w której podjęto lub oczekuje się, że zostanie podjęta pierwsza czynność we wdrożeniu schematu podatkowego transgranicznego,
- szczegóły odpowiednich przepisów prawnych wszystkich dotkniętych państw członkowskich UE, które bezpośrednio stanowią podstawę zgłaszanego schematu podatkowego transgranicznego,
- rzeczywistą lub oczekiwaną wartość ekonomiczną schematu podatkowego transgranicznego,
- państwa członkowskie UE, które mogą być dotknięte zgłaszanym schematem podatkowym transgranicznym, oraz
- informacje o wszystkich osobach zamieszkałych w państwie członkowskim UE, którego schemat podatkowy transgraniczny może bezpośrednio dotyczyć, w tym informacje o tym, z jakimi państwami członkowskimi UE są one powiązane, w zakresie znanym pośrednikowi.

Jak wynika z powyższego, zakres zbieranych przez niemieckie organy podatkowe danych na temat schematów podatkowych transgranicznych w zasadzie odpowiada wymogom unijnym określonym w art. 8ab ust. 14 dyrektywy 2011/16/UE w brzmieniu nadanym dyrektywą MDR.

Niemiecki ustawodawca, regulując kwestie ewidencjonowania zgłaszanych transgranicznych schematów podatkowych, zdecydował się na wprowadzenie dwóch rodzajów numerów, tj. numeru rejestracyjnego (zwanego również: *Arrangement ID*) dla

zgłoszonego transgranicznego schematu podatkowego oraz numer ujawnienia otrzymanego zawiadomienia (zwanego również: *Disclosure ID*). Organem uprawnionym do nadawania wskazanych wyżej numerów ewidencyjnych na terenie Niemiec jest BZSt<sup>939</sup>. Zgodnie z § 138f ust. 5 zd. 2 AO w sytuacji, gdy zgłaszanemu schematowi podatkowemu transgranicznemu nadany został numer ewidencyjny przez właściwy organ innego państwa członkowskiego UE, a zgłaszający poinformował o nim BZSt, organ ten nie nadaje wówczas numeru rejestracyjnego, a jedynie numer ujawnienia. Powyższe ma na celu uniknięcie sytuacji, w których temu samemu uzgodnieniu nadanych jest kilka różnych numerów rejestracyjnych<sup>940</sup>.

Numer rejestracyjny jest to niepowtarzalny numer identyfikacyjny nadawany schematowi podatkowemu transgranicznemu przy jego pierwszym zgłoszeniu właściwemu organowi. Numer ten jest przekazywany przez podmiot, który dokonał pierwszego zgłoszenia schematu podatkowego transgranicznego BZSt innym znanym mu podmiotom podlegającym obowiązkowi sprawozdawczym w celu umożliwienia im dokonywania wszelkich dalszych ujawnień, które mogą być wymagane<sup>941</sup>.

Konieczność nadawania zgłoszeniom transgranicznym numerów identyfikujących je na poziomie UE wynika z art. 2e ust. 2 rozporządzenia wykonawczego Komisji (UE) 2015/2378 w brzmieniu nadanym rozporządzeniem wykonawczym Komisji (UE) 2019/532<sup>942</sup>. Zgodnie z powyższym przepisem formularz, który ma być stosowany do obowiązkowej automatycznej wymiany informacji dotyczących podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych na podstawie art. 8ab dyrektywy 2011/16/UE, ma być zgodny z załącznikiem XIII do przedmiotowego rozporządzenia. Zgodnie zaś z ww. załącznikiem XIII formularz ten musi zawierać również – poza innymi danymi – także numer referencyjny podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych. Numer rejestracyjny odpowiada wskazanemu wyżej numerowi referencyjnemu. Przedmiotowy numer składa się z 17 cyfr i opiera się na ogólnounijnej normie. Zawiera takie informacje, jak m.in. kod ISO państwa członkowskiego UE, w którym dokonano pierwszego zgłoszenia uzgodnienia transgranicznego oraz datę wydania numeru<sup>943</sup>.

Kolejnym numerem nadawanym przez BZSt jest numer ujawnienia. Nadawany jest on każdemu nowemu zgłoszeniu schematu podatkowego transgranicznego, za wyjątkiem

---

<sup>939</sup> § 138f ust. 5 zd. 1 AO.

<sup>940</sup> Wytyczne BMF, op.cit., pkt. 238.

<sup>941</sup> Hilfe zum BOP: Formulare, <https://www.elster.de/bportal/helpGlobal?themaGlobal=help%5Fcobradac6> (dostęp: 21.08.2022)

<sup>942</sup> F. Majdowski, Aktualności z Brukseli, „Przegląd Podatkowy” 2019, nr 6, s. 63.

<sup>943</sup> Wytyczne BMF, op.cit., pkt. 235, 237.

przypadku składania korekt do złożonego uprzednio raportu. Istniejący numer ujawnienia może być użyty do korekty tylko w przypadku, gdy powiązany numer rejestracyjny jest nadawany w tym samym czasie. Korekty raportów z numerem ujawnienia, który nie zaczyna się od „DE”, są na gruncie niemieckich przepisów MDR niedozwolone<sup>944</sup>.

## 2.5. Kary

Zgodnie z art. 25a, w brzmieniu nadanym mu przez art. 1 ust 6 dyrektywy MDR państwa członkowskie UE zobowiązane były przyjąć przepisy dotyczące sankcji mających zastosowanie w przypadku naruszenia przepisów krajowych przyjętych zgodnie z dyrektywą MDR dotyczących art. 8aa, 8ab i 8ac oraz przyjąć wszelkie niezbędne środki w celu zapewnienia stosowania tych sankcji. Sankcje te muszą być skuteczne, proporcjonalne i odstrasżające. Przywołany wyżej przepis jest jedyną regulacją na poziomie unijnym, odnoszącą się do kwestii kar za niewywiązywanie się z obowiązków związanych z raportowaniem schematów podatkowych transgranicznych. Jak wynika z treści ww. art. 25a dyrektywy MDR, implementujący mieli dużą swobodę, jeżeli chodzi o ustalanie wymiaru kar. Ustawodawca unijny bowiem w żaden sposób nie określił zarówno limitów kwotowych (czy to minimalnych, czy maksymalnych) kar oraz ich rodzajów czy sposobu wymierzania. Dlatego też wymiary kar oraz system ich nakładania, tj. za jakie przewinienia są nakładane, na kogo itd., bardzo różnią się w poszczególnych państwach unijnych. Niemniej na prawodawcach państw członkowskich UE ciążył jednak obowiązek zabezpieczenia prawidłowego wykonywania krajowych przepisów MDR sankcjami. Za niewywiązywanie się lub nieprawidłowe wywiązywanie się z obowiązków wynikających z niemieckiej ustawy MDR tamtejszy ustawodawca także przewidział stosowne - w jego mniemaniu - kary.

Nieprawidłowe wykonanie obowiązku zgłaszania wymaganych przez niemieckiego ustawodawcę informacji o schemacie podatkowym w odpowiednim czasie stanowi wykroczenie administracyjne<sup>945</sup>. Co ważne, karze grzywny podlega każde naruszenie omawianych obowiązków, a nie cały ciąg naruszeń<sup>946</sup>. Niemiecki ustawodawca zdecydował również, iż karą administracyjną zagrożone będzie tylko nieprawidłowe

---

<sup>944</sup> Hilfe zum BOP: Formulare, op.cit.

<sup>945</sup> Z niem. Ordnungswidrigkeit.

<sup>946</sup> Ernst & Young LLP, Global Tax Alert, Germany Publishes draft..., op.cit. Tak też: Bakertilly International, DAC 6 Country by Country Guide, <https://www.bakertilly.lu/media/8022/dac6-full-report.pdf> (dostęp: 6.07.2022), s. 67. Więcej: R. van der Jagt, EU Mandatory Disclosure Requirements – update..., op.cit.



wykonanie obowiązków sprawozdawczych, o czym szerzej niżej, wyłącznie w odniesieniu do schematów podatkowych transgranicznych.

Kara może zostać nałożona na każdy podmiot, na którym ciąży obowiązek sprawozdawczy, a więc zarówno na pośredników, jak i podatników korzystających ze schematu podatkowego, tj. użytkowników, którzy w określonych sytuacjach zobowiązani byli poinformować stosowny organ o wykorzystywanym uzgodnieniu transgranicznym. Niemieccy raportujący, tj. zarówno pośrednicy, jak i użytkownicy, mogą zostać ukarani w sytuacji, gdy po pierwsze nie zrealizują obowiązków sprawozdawczych w zakresie schematów podatkowych transgranicznych. Karze administracyjnej podlega nie tylko brak zgłoszenia uzgodnienia, ale również nieterminowe przekazanie raportu oraz wykonanie obowiązku sprawozdawczego w sposób nieprawidłowy. Kara grzywny może być więc nałożona na raportującego także w sytuacji, kiedy raportujący terminowo przekazał stosowne informacje, ale informacje te będą niepełne bądź nie będą znajdowały pokrycia w faktach<sup>947</sup>.

Co istotne, w odniesieniu do użytkowników kara administracyjna może zostać nałożona także za nieodniesienie się do schematu podatkowego transgranicznego w składanych zeznaniach podatkowych. W tym przypadku sankcja może być nałożona zarówno za całkowite pominięcie kwestii stosowania schematu podatkowego transgranicznego przez składającego zeznanie podatkowe, jak i częściowe pominięcie stosownych informacji lub przekazanie informacji nieprawdziwych. Kara administracyjna nałożona może zostać również w przypadku nieterminowego złożenia zeznania podatkowego zawierającego informacje o transgranicznym uzgodnieniu<sup>948</sup>.

Niemiecka ustawa MDR przewiduje, iż karą administracyjną zagrożone są ww. czyny, o ile podmioty zobowiązane do raportowania popełniły je w sposób umyślny lub obowiązki raportowe nie zostały dopełnione prawidłowo z uwagi na ich lekkomyślność. Podkreślić należy jednak, że niemieccy sprawozdawcy mogą podjąć działania mające na celu uniknięcie kary administracyjnej. Pośrednik lub podmiot korzystający ze schematu podatkowego może próbować wykazać, przedstawiając odpowiednie dowody, iż wdrożył właściwe procedury wewnętrzne, które miały zapewnić prawidłowe realizowanie obowiązków sprawozdawczych w zakresie schematów podatkowych<sup>949</sup>.

<sup>947</sup> C. Jochimsen-von Gfug, R. Enache, Mandatory Disclosure Rules Germany enacts DAC6..., op.cit.

<sup>948</sup> Bakertilly Intenational, DAC 6 Country by Country Guide..., op.cit., s. 67.

<sup>949</sup> B. Von Crailsheim, A. auf dem Keller, Implementation of DAC 6 in Germany. German Federal Ministry of Finance issues first discussion draft for a decree on the application of DAC 6 in Germany, <https://www.simmons-simmons.com/en/publications/ck7qd24p011kh0951q8poxlpu/implementation-of-dac-6-in-germany> (dostęp: 13.07.2022).

Co bardzo istotne z punktu widzenia niemieckich raportujących, tamtejszy ustawodawca nie przewiduje możliwości nakładania kary administracyjnej za nieprzestrzeganie przepisów MDR w odniesieniu do schematów podatkowych, w przypadku których pierwszej czynności związanej z ich wdrożeniem dokonano w okresie przejściowym<sup>950</sup>, tj. w okresie od dnia 25 czerwca 2018 r. do dnia 30 czerwca 2020 r.<sup>951</sup>. Resumując, kara administracyjna może zostać nałożona za wskazane powyżej przewinienia tylko w odniesieniu do transgranicznych schematów podatkowych, które zostały wdrożonych po 30 czerwca 2020 r.

Przechodząc do meritum, niedopełnienie obowiązków sprawozdawczych jest zagrożone na gruncie niemieckich przepisów MDR karą grzywny w wysokości do 25.000 euro<sup>952</sup>. Zgodnie z § 409 zd. 1 AO organem administracyjnym właściwym do wymierzaniem kary grzywny jest co do zasady BZSt. Wyjątkiem jest sytuacja, gdy korzystający dopuści się naruszenia obowiązku do wskazania w zeznaniu podatkowym transgranicznego schematu podatkowego. W takim przypadku, zgodnie z § 379 ust. 2 nr 1g w związku z § 138k AO, organem właściwym w sprawie wymierzania kary grzywny jest odpowiedni lokalny organ podatkowy przyjmujący zeznanie podatkowe<sup>953</sup>.

### **3. Obowiązek raportowania w porządku prawnym Irlandii**

#### **3.1. Zagadnienia wstępne**

Na wstępie zaznaczyć należy, iż Irlandia jako jedno z nielicznych europejskich państw jeszcze przed implementowaniem dyrektywy MDR posiadała krajowy system obowiązkowego ujawniania informacji o porozumieniach podatkowych, który dotyczył wąskiego zakresu „krajowych cech rozpoznawczych”. Irlandzcy podatnicy musieli przekazywać stosowne informacje tamtejszym organom podatkowym już od 2011 r. W kolejnych latach irlandzki system sprawozdawczy ewoluował, w tym znacząco w 2015 r. Jego głównym celem było uzyskanie przez tamtejsze organy podatkowe wiedzy na temat uzyskiwanych przez podatników korzyści podatkowych, które w świetle tamtejszych regulacji podatkowych należało uznać za „niezamierzone” przez ustawodawcę, tj. takie,

<sup>950</sup> C. Jochimsen-von Gfug, R. Enache, Mandatory Disclosure Rules. Germany enacts DAC6..., op.cit.

<sup>951</sup> Zgodnie z art. 1 ust. 2 dyrektywy MDR w zakresie wprowadzenia art. 8ab ust. 12 do dyrektywy 2011/16/UE na raportujących ciąży obowiązek przekazywania informacji na temat podlegającego zgłoszeniu uzgodnienia transgranicznego, w odniesieniu do którego pierwszej czynności służącej jego wdrożeniu dokonano w okresie między dniem 25 czerwca 2018 r. a dniem 30 czerwca 2020 r., tj. w okresie od dnia wejścia w życie dyrektywy MDR, a dniem poprzedzającym dzień z którym poszczególne państwa członkowskie miały obowiązek rozpoczęcia jej stosowania.

<sup>952</sup> § 379 ust. 2 i 7 AO.

<sup>953</sup> Wytyczne BMF, op.cit., pkt 272.

których uzyskanie było sprzeczne z celami ustaw podatkowych<sup>954</sup>. Ujawnienie transakcji przez podatnika nie było równoznaczne z uznaniem, że transakcja taka miała na celu uniknięcie opodatkowania. Celem wprowadzenia przepisów w zakresie ujawniania transakcji mających na celu optymalizacje podatkowe było umożliwienie ich zbadania przez tamtejszy organ podatkowy pod kątem jej legalności<sup>955</sup>. Irlandzkie rozwiązania prawne zaprojektowano tak, aby zapewnić szybkie ujawnienie, które mogło mieć miejsce nawet jeszcze przed wdrożeniem porozumienia przez podatnika. Powyższe pozwalało tamtejszemu fiskusowi na wczesną ocenę ryzyka zgłaszanych porozumień i, jeśli okazywało się to konieczne, podjęcie odpowiednich działań legislacyjnych w celu wyeliminowania zaobserwowanych luk prawnych, zanim w ogóle doszło do utraty dochodów budżetowych<sup>956</sup>. Rozwiązania te oceniane były jako skuteczne narzędzie w zwalczaniu krajowych nadużyć podatkowych<sup>957</sup>.

Irlandczycy, pomimo że posiadali już rozwiązania prawne z zakresu informowania o planowaniu podatkowym, zobowiązani byli je dostosować do dyrektywy MDR<sup>958</sup>. System raportowania schematów podatkowych transgranicznych wprowadzony w irlandzkim systemie podatkowym w drodze transpozycji dyrektywy MDR działa równolegle i funkcjonuje niezależnie od dotychczasowych krajowych wymogów dotyczących obowiązkowego ujawniania informacji<sup>959</sup>.

Pierwszy projekt przepisów wdrażających dyrektywę MDR został przedłożony przez rząd Irlandii do Oireachtas<sup>960</sup> dnia 17 października 2019 r.<sup>961</sup>. Ustawa transponująca do

---

<sup>954</sup> M.H. Sales Parada, Requirements..., op.cit, s. 197.

<sup>955</sup> B. Duffy, Ireland updates mandatory disclosure regime, <https://www.internationaltaxreview.com/article/2a695f1keh0nyoesk9a80/ireland-updates-mandatory-disclosure-regime> (dostęp: 24.08.2022).

<sup>956</sup> OECD, Public Discussion Draft Beps Action 12: Mandatory Disclosure Rules 11 May 2015, <https://drtp.ca/wp-content/uploads/2015/09/oecd-discussion-draft-action-12-mandatory-disclosure-rules.pdf> (dostęp: 26.08.2022), s. 41.

<sup>957</sup> PWC, DAC6 Pulse Issue 3 – December 2019, <https://studio.pwc.pl/media/4624/dac6-pulse-issue-3-myths.pdf> (dostęp: 24.08.2022).

<sup>958</sup> K. Hein, E. Centi, J. Lamotte, DAC6: One directive, several applications, <https://www.internationaltaxreview.com/article/2a6a6hc75o0v1ocwg2dc0/dac6-one-directive-several-applications> (dostęp: 24.08.2022).

<sup>959</sup> Ernst & Young LLP, Global Tax Alert, Ireland publishes draft proposal on Mandatory Disclosure Rules, <https://globaltaxnews.ey.com/news/2019-6371-ireland-publishes-draft-proposal-on-mandatory-disclosure-rules> (dostęp: 22.08.2022).

<sup>960</sup> Dwuizbowy parlament Irlandii, jej najwyższe ciało ustawodawcze, określane też mianem Oireachtas Éireann, źródło: Wikipedia Wolna encyklopedia, Oireachtas, <https://pl.wikipedia.org/wiki/Oireachtas> (dostęp: 29.08.2022).

<sup>961</sup> IQ-EQ Group, Factsheet, DAC6: EU mandatory tax disclosure rules, <https://iqeq.com/sites/default/files/2020-01/IQ-EQ%20Guide%20to%20DAC6%20-%20Lux%2C%20Netherland%2C%20Ireland%20%26%20UK%20version.pdf> (dostęp: 24.08.2022), s. 6.

irlandzkiego systemu podatkowego przepisy MDR<sup>962</sup> została podpisana przez prezydenta Irlandii dnia 22 grudnia 2019 r.<sup>963</sup>. W drodze wskazanego wyżej aktu prawnego do ustawy o konsolidacji podatków<sup>964</sup> wprowadzono w części 33 rozdział 3a, art. 817RA-817RI, gdzie uregulowano problematykę raportowania schematów podatkowych transgranicznych. Zakres irlandzkich przepisów MDR w znacznej mierze odpowiada wymogom określonym w przepisach unijnych<sup>965</sup>.

Początkowo obowiązek składania raportów dotyczących schematów podatkowych transgranicznych<sup>966</sup> miał zacząć obowiązywać od dnia 1 lipca 2020 r. Irlandia, podobnie jak zdecydowana większość państw członkowskich UE, skorzystała jednak z możliwości przewidzianej w dyrektywie 2020/8765 i terminy zgłaszania schematów podatkowych transgranicznych zostały odroczone do stycznia 2021 r.<sup>967</sup>. Dyrektywa 2020/8765 została transponowana do prawa irlandzkiego przez tamtejszego ministra finansów ww. aktem prawnym z dnia 3 lipca 2020 r., tj. S.I. No. 240/2020. Ostatecznie portal przeznaczony do zgłaszania uzgodnień transgranicznych został otwarty 1 stycznia 2021 r., a pierwsze raporty miały zostać opublikowane do 31 stycznia 2021 r.<sup>968</sup>.

Irlandzki organ podatkowy właściwy do zgłaszania schematów podatkowych transgranicznych<sup>969</sup> wydał również specjalny dokument, w którym zawarto wskazówki mające na celu pomóc podatnikom w prawidłowym wywiązywaniu się z wszelkich

---

<sup>962</sup> Irlandia (2020) S.I. No. 240/2020 - European Union (Administrative Cooperation in the Field of Taxation) (Amendment) Regulations 2020, <https://www.irishstatutebook.ie/eli/2020/si/240/made/en/print#> (dostęp: 22.08.2022) – dalej jako: S.I. No. 240/2020.

<sup>963</sup> R. Enache, EU Mandatory Disclosure Requirements – state of play, <https://home.kpmg/xx/en/home/insights/2020/01/etf-421-eu-mandatory-disclosure-requirements-state-of-play.html> (dostęp: 22.08.2022).

<sup>964</sup> Irlandia (1997) Taxes Consolidation Act, 1997, (Finance Act 2021 edition), [https://www.charteredaccountants.ie/\(X\(1\)S\(wy2xdkmlip5veafg235yvibw\)\)/taxsource/1997/en/act/pub/0039/TCA97.html](https://www.charteredaccountants.ie/(X(1)S(wy2xdkmlip5veafg235yvibw))/taxsource/1997/en/act/pub/0039/TCA97.html) (dostęp: 22.08.2022) - dalej jako: TCA.

<sup>965</sup> S. Burke, R. Enache, Mandatory Disclosure Rules Ireland enacts DAC6 transposition bill, <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2020/01/mdr-factsheet-ireland-january-2020.pdf> (dostęp: 22.08.2022).

<sup>966</sup> Na gruncie irlandzkich przepisów MDR określany mianem „podlegające zgłoszeniu uzgodnienie transgraniczne” (ang. „reportable cross-border arrangement” - art. 817RA(a)TCA). W dalszej części niniejszego podrozdziału, określenia stosowane są zamiennie.

<sup>967</sup> Revenue, Revenue eBrief No. 134/20, 03 July 2020, EU mandatory disclosure regime (DAC6) <https://www.revenue.ie/en/tax-professionals/ebrief/2020/no-1342020.aspx> (dostęp: 24.08.2022). Więcej: R. Lacken, Ireland: Extension And Deferral Of Filing, Reporting And Exchange Of Information For DAC6, CRS/DAC2 And FATCA, <https://www.mondaq.com/ireland/tax-authorities/959944/extension-and-deferral-of-filing-reporting-and-exchange-of-information-for-dac6-crsdac2-and-fatca#:~:text=Revenue%20have%20also%20confirmed%20that%20their%20DAC6%20filing,holders%29%20to%20Revenue%2C%20normally%2C%20by%2030%20June%20annually> (dostęp: 24.08.2022).

<sup>968</sup> S. Kerins, P. Comerford, DAC 6 - the EU Mandatory Disclosure Requirement, <https://www.grantthornton.ie/insights/blogs/dac-6-the-eu-mandatory-disclosure-requirement/> (dostęp: 14.08.2022).

<sup>969</sup> Organem właściwym do raportowania schematów podatkowych na terenie Irlandii jest tamtejszy urząd skarbowy (ang. Revenue) – dalej jako: Revenue.

obowiązków związanych z instytucją raportowania schematów podatkowych transgranicznych<sup>970</sup>. Wskazany wyżej dokument ulegał modyfikacjom, a jego aktualna wersja została opublikowana w marcu 2022 r.

## **3.2. Zakres podmiotowy**

### **3.2.1. Pośrednik**

Na gruncie irlandzkich przepisów MDR, analogicznie jak w dyrektywie MDR, wyróżniono dwie kategorie podmiotów, na których mogą spocząć obowiązki raportowe, tj. pośrednika i właściwego podatnika. Obowiązki sprawozdawcze w pierwszej kolejności spoczywają na pośredniku, a dopiero w przypadku gdy w ramach schematu podatkowego transgranicznego nie występuje pośrednik lub występuje, ale z jakichś względów nie wypełnia ciężących na nim obowiązków, przechodzą one na właściwego podatnika.

Zwrócenia uwagi wymaga fakt, że irlandzki ustawodawca w art. 817RH(1) TCA zdefiniował również pojęcie „osoba”, podkreślając przy tym, że pozostaje ona zbieżna z unijnym rozumieniem przedmiotowego pojęcia. Podmiotem, który przy spełnieniu określonych warunków może zostać uznany za pośrednika lub właściwego użytkownika, może być osoba fizyczna, osoba prawna, w przypadku gdy przewidują to obowiązujące przepisy, stowarzyszenie osób uznane za mające zdolność do czynności prawnych, lecz nieposiadające statusu osoby prawnej lub każde inne konstrukcje prawne dowolnego rodzaju i postaci, niezależnie od tego, czy posiadają osobowość prawną, będące w posiadaniu aktywów lub zarządzające aktywami, które, wraz z dochodem z nich pochodzącym, podlegają któremukolwiek z podatków objętych zakresem dyrektywy 2011/16/UE<sup>971</sup>. Z uwagi na fakt, że definicja osoby ma tak szeroki zakres, tj. obejmuje zarówno osoby fizyczne, osoby prawne, jak i ułomne osoby prawne, może dochodzić do sytuacji, w której konieczne będzie rozstrzygnięcie, na jakim podmiocie ciążyą obowiązki sprawozdawcze. Zdając sobie sprawę z tego problemu, Revenue doprecyzował, że np. jeżeli pracownik świadczący usługi na podstawie umowy o pracę, zgodnie z jej warunkami zarządza wdrożeniem schematu podatkowego transgranicznego, to pracodawca, a nie pracownik będzie objęty definicją pośrednika. Z kolei gdy partner

---

<sup>970</sup> Revenue, Irish Tax and Customs, EU Mandatory Disclosure of Reportable Cross-Border Arrangements Part 33-03-03, <https://www.revenue.ie/en/tax-professionals/tdm/income-tax-capital-gains-tax-corporation-tax/part-33/33-03-03.pdf> (dostęp: 12.08.2022) – dalej jako: Wskazówki.

<sup>971</sup> Definicja odpowiada zakresowi pojęcia „osoba” znajdującego się w art. 3 pkt 11 dyrektywy 2011/16/UE.

wykonuje ww. zadania, zgodnie z warunkami swojej umowy partnerskiej w imieniu tego partnerstwa, to partnerstwo będzie pełniło funkcję pośrednika<sup>972</sup>.

Przechodząc do definicji pośrednika, zaznaczyć należy, iż irlandzki prawodawca, konstruując to pojęcie, wprost zastosował regulację unijną. Dlatego też w art. 817RH(1) TCA wyróżniono dwie kategorie pośredników. Pośrednikiem w irlandzkim systemie podatkowym jest po pierwsze, osoba która projektuje, wprowadza na rynek, organizuje lub udostępnia do wdrożenia lub zarządza wdrożeniem podlegającego zgłoszeniu uzgodnienia transgranicznego. Do tej kategorii pośredników kwalifikować się będą głównie podmioty trudniące się aktywnym projektowaniem i doradzaniem swoim klientom w zakresie koncepcji podatkowych. Uznanie osoby za pośrednika wymaga, aby była ona w pewnym stopniu zaangażowana w uzgodnienie. Dlatego też, w praktyce mało prawdopodobne jest, aby świadczenie rutynowo wykonywanych usług skutkowało uznaniem usługodawcy za pośrednika - świadczący rutynowe usługi może nie mieć wiedzy o uzgodnieniu<sup>973</sup>. Pośrednikami tej kategorii najczęściej będą prawnicy specjalizujący się w prawie podatkowym, np. doradcy podatkowi. Do omawianej kategorii zakwalifikowane mogą zostać również spółki z grup kapitałowych, które projektują i doradzają w zakresie uzgodnień podatkowych, korzystając z własnych ekspertów do realizacji przez innych członków grupy<sup>974</sup>.

Po drugie, pośrednikiem będzie również osoba, która pełni ramach uzgodnienia transgranicznego funkcję wspomagającą<sup>975</sup>. Zgodnie z definicją zawartą w art. 817HA(1) TCA pośrednikiem może być każda osoba, która uwzględniając odpowiednie fakty i okoliczności oraz w oparciu o dostępne informacje oraz odpowiednią wiedzę fachową i zrozumienie wymagane do świadczenia takich usług, wie lub można racjonalnie oczekiwać, że wie, iż zobowiązała się świadczyć, bezpośrednio lub za pomocą innych osoby, pomoc lub doradztwo w zakresie zaprojektowania, wprowadzenia do obrotu, zorganizowania, udostępnienia do wykonania lub zarządzania wykonaniem podlegającego zgłoszeniu uzgodnienia transgranicznego<sup>976</sup>. Druga z wyróżnionych

---

<sup>972</sup> Wskazówki, op.cit., s. 38.

<sup>973</sup> S. Wallace, R. Ferry, T. Maguire, Deloitte, Revenue Releases Guidance Notes on DAC6 implementation, <https://www2.deloitte.com/ie/en/pages/tax/articles/revenue-releases-guidance-on-dac6-implementation.html> (dostęp: 14.08.2022). Więcej: Wskazówki, op.cit., s. 41.

<sup>974</sup> Wskazówki, op.cit., s. 52.

<sup>975</sup> Na gruncie polskich przepisów MDR wyróżniona została trzecia kategoria podmiotu raportującego, tj. wspomagający, którego definicja odpowiada drugiej części definicji pośrednika zawartej w dyrektywie MDR oraz drugiej kategorii pośrednika wyróżnionej w irlandzkich przepisach MDR.

<sup>976</sup> A. Murphy, Tax Transparency Mandatory Disclosure Regime (MDR) in Ireland, <https://eyfinancialservicesthoughtgallery.ie/mandatory-disclosure-regime-mdr/> (dostęp: 24.08.2022).

kategorii pośredników w praktyce najczęściej będzie obejmować księgowych, audytorów, zarządców majątku, prawników, firmy ubezpieczeniowe, zarządzających aktywami funduszy inwestycyjnych, bankierów czy specjalistów do spraw wyceny<sup>977</sup>. Dodatkowo, jak w przypadku pierwszej kategorii pośredników, może objąć ona również spółki z grup kapitałowych, które projektują i doradzają w zakresie uzgodnień podlegających zaraportowaniu z wykorzystaniem własnych ekspertów do realizacji przez innych członków grupy. Jak wynika z powyższego, druga kategoria pośredników jest znacznie szersza w porównaniu do pierwszej<sup>978</sup>.

Problematyczne w interpretowaniu jest użyte przy konstruowaniu definicji drugiej kategorii pośrednika sformułowanie „wie lub można racjonalnie oczekiwać, że wie”. Fakt, czy osoba spełnia ten warunek, należy określić z obiektywnego punktu widzenia poprzez odniesienie do odpowiednich faktów i okoliczności, dostępnych informacji oraz odpowiedniej wiedzy fachowej i zrozumienia wymaganego do świadczenia takich usług. Osoba, ustalając, czy jest pełniącą funkcję pośrednika, musi wziąć pod uwagę wszystko, co faktycznie wie o uzgodnieniu oraz wszelkie informacje, które są dla niej łatwo dostępne. Zaznaczenia wymaga jednak, że od pośrednika wymaga się posiadania wiedzy specjalistycznej, jakiej oczekuje się od osoby świadczącej dany rodzaj usług<sup>979</sup>.

Pomimo wypełnienia wskazanych wyżej przesłanek, osoba nie zostanie uznana za pośrednika, o ile nie spełnia jednocześnie co najmniej jednego z poniższych warunków:

- 1) jest rezydentem do celów podatkowych w państwie członkowskim UE;
- 2) ma stały zakład w państwie członkowskim UE, za pośrednictwem którego świadczone są usługi związane z uzgodnieniem podlegającym zgłoszeniu;
- 3) jest zarejestrowana w państwie członkowskim UE lub podlega prawu państwa członkowskiego UE;
- 4) jest zarejestrowana w stowarzyszeniu zawodowym związanym z usługami prawnymi, podatkowymi lub doradczymi w państwie członkowskim UE<sup>980</sup>.

### 3.2.2. Właściwy podatnik

<sup>977</sup> PwC, DAC6, the EU Mandatory Disclosure Rules and your business, DAC 6 and EU Mandatory Disclosure Rules - International tax | PwC Ireland (dostęp: 14.08.2022).

<sup>978</sup> Wskazówki, op.cit., s. 38-39. Tak również: S. Burke, R. Enache, Mandatory..., op.cit.

<sup>979</sup> Wskazówki, op.cit., s. 39-40.

<sup>980</sup> Art. 817 RA(1) TCA. Więcej: Wskazówki..., op.cit., s. 37. Warunki odpowiadają określonym w art. 3 pkt 21 akapit 3 ustawy 2011/16//UE w brzmieniu nadanym dyrektywą MDR.

Obowiązki sprawozdawcze przewidziane w irlandzkim systemie raportowania schematów podatkowych transgranicznych w określonych przypadkach mogą spocząć również na właściwym podatniku<sup>981</sup>.

Zgodnie z dyspozycją art. 817RA (1) TCA przez pojęcie właściwego podatnika należy rozumieć każdą osobę, której udostępniono do wdrożenia podlegające zgłoszeniu uzgodnienie transgraniczne, która jest gotowa wdrożyć podlegające zgłoszeniu uzgodnienie transgraniczne lub która wykonała pierwszy etap takiego uzgodnienia<sup>982</sup>.

Wyjaśnić należy, iż uzgodnienie zostanie „udostępnione do realizacji” osobie, jeżeli i kiedy będzie ono możliwe do wdrożenia w praktyce, a osobie tej zostaną przekazane informacje sugerujące, że rozważa ona zawarcie transakcji stanowiących część schematu podatkowego transgranicznego. Z kolei „gotowy do wdrożenia” przez daną osobę schemat taki stanie się w momencie, w którym osoba ta jest gotowa do jego faktycznej realizacji<sup>983</sup>.

Osoba może potencjalnie zostać objęta zakresem obowiązków sprawozdawczych jako właściwy podatnik, jeżeli korzysta z uzgodnień promowanych lub świadczonych przez doradców, w tym podatkowych, dostawców usług profesjonalnych i innych osób mieszczących się w kategorii pośredników<sup>984</sup>.

### 3.3. Zakres przedmiotowy obowiązku raportowania

Wdrażając dyrektywę MDR, Irlandia, co do zasady, nie zdecydowała się na poszerzenie zakresu przedmiotowego uzgodnień, które podlegają zgłoszeniu na kanwie dyrektywy MDR. Powyższe wynika m.in. z faktu, że Irlandia już dysponowała systemem raportowania o niektórych porozumieniach podatkowych o zasięgu krajowym. Dlatego też przepisy implementujące dyrektywę MDR przewidują jedynie obowiązek informowania o uzgodnieniach transgranicznych, o ile te spełnią dodatkowe, określone wymogi<sup>985</sup>. Co ważne, schematy podatkowe transgraniczne podlegają zgłoszeniu niezależnie od tego, czy korzyść podatkowa z nich płynąca znajduje uzasadnienie w

<sup>981</sup> Na gruncie polskich przepisów MDR pojęciu „właściwy podatnik” (które zastosowano również w dyrektywie MDR) odpowiada pojęcie „korzystający”.

<sup>982</sup> Definicja odpowiada definicji właściwego podatnika zawartej w art. 3 pkt 22 dyrektywy 2011/16/UE w brzmieniu nadanym dyrektywą MDR.

<sup>983</sup> Wskazówki, op.cit., s. 48.

<sup>984</sup> Deloitte, EU Mandatory Disclosure Rules (DAC6), [https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ie/Documents/aboutdeloitte/EU\\_DAC6\\_Ireland\\_FINAL.pdf](https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ie/Documents/aboutdeloitte/EU_DAC6_Ireland_FINAL.pdf) (dostęp: 24.08.2022), s. 9.

<sup>985</sup> S. Kerins, EU mandatory disclosure requirement, <https://www.grantthornton.ie/insights/publications/eu-mandatory--disclosure-requirement/> (dostęp: 24.08.2022).



prawie Irlandzkim i jest z nim zgodna<sup>986</sup>. Oznacza to, że raportowanie na gruncie przepisów MDR nie dotyczy wyłącznie niezgodnych z prawem, agresywnych praktyk optymalizacyjnych.

Obowiązki sprawozdawcze, co do zasady, dotyczą korzyści podatkowych uzyskiwanych w odniesieniu do jakichkolwiek podatków pobieranych przez lub w imieniu państwa członkowskiego UE, w tym podatków u źródła. Od powyższej zasady zachodzą jednak wyjątki. Irlandzkie przepisy MDR nie mają zastosowania do podatku od wartości dodanej, ceł, akcyzy i obowiązkowych składek na ubezpieczenie społeczne. Również opłaty za wydanie dokumentów wystawianych przez organy publiczne oraz wynagrodzenie należne z tytułu umowy są wyłączone z zakresu podatków objętych obowiązkami sprawozdawczymi<sup>987</sup>.

Na gruncie irlandzkich przepisów MDR bardzo szeroko sformułowane zostało natomiast pojęcie „uzgodnienie”. Mieści ono wszelkie rodzaje porozumień, niezależnie od ich formy (zarówno pisemne, jak i ustne), bez względu na to, czy są one prawnie egzekwowalne, czy też nie, wszelkie transakcje, działanie, sposób działania, sposób postępowania, schemat, plan lub propozycje, wszelkie umowy, porozumienia, obietnice lub zobowiązania, wyraźne lub dorozumiane oraz każdą serię lub kombinację okoliczności. „Uzgodnieniem” nie są za to ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych z tytułu podwójnego opodatkowania<sup>988</sup>. Wprowadzenie tak szerokiej definicji uzgodnienia w praktyce może powodować objęcie obowiązkiem raportowym uzgodnień, które na gruncie dyrektywy MDR mogłyby nie zostać uznane za podlegające zgłoszeniu<sup>989</sup>.

Zgodnie z art. 817RA(1) TCA uzgodnienie ma charakter transgraniczny, gdy dotyczy więcej niż jednego państwa unijnego lub państwa członkowskiego UE i państwa trzeciego, w przypadku gdy spełniony jest co najmniej jeden z następujących warunków:

- a) nie wszyscy uczestnicy uzgodnienia są rezydentami do celów podatkowych w tej samej jurysdykcji (warunek może mieć zastosowanie, gdy co najmniej jeden z uczestników uzgodnienia nie jest rezydentem podatkowym w żadnej jurysdykcji);
- b) co najmniej jeden z uczestników uzgodnienia jest jednocześnie rezydentem do celów podatkowych w więcej niż jednej jurysdykcji;

---

<sup>986</sup> PWC, DAC6..., op.cit.

<sup>987</sup> Wskazówki, op.cit., s. 9.

<sup>988</sup> Art. 817RA(1) TCA.

<sup>989</sup> D. Smith, D. Swenson, PWC, European Council–DAC 6: Disclosure requirements relating to cross-border arrangements effective July 1, <https://www.pwc.com/gx/en/tax/newsletters/tax-controversy-dispute-resolution/assets/pwc-tcdr-european-council-DAC6.pdf> (dostęp: 5.09.2022), s. 5.

- c) jeden lub więcej uczestników uzgodnienia prowadzi działalność gospodarczą w innej jurysdykcji za pośrednictwem stałego zakładu znajdującego się w tej jurysdykcji, a uzgodnienie stanowi część lub całość działalności gospodarczej tego stałego zakładu;
- d) jeden lub więcej uczestników uzgodnienia prowadzi działalność w innej jurysdykcji, nie będąc rezydentem do celów podatkowych, ani nie tworząc stałego zakładu znajdującego się w tej jurysdykcji;
- e) takie uzgodnienie może mieć wpływ na automatyczną wymianę informacji lub identyfikację własności rzeczywistej (w tym przypadku tylko jeden uczestnik uzgodnienia musi mieć powiązanie z państwem członkowskim UE, aby uzgodnienie miało charakter transgraniczny)<sup>990</sup>.

W art. 817RA(1) TCA wprowadzono pojęcie „uzgodnienie standaryzowane”<sup>991</sup>, które ma tożsame znaczenie jak w przepisach EU<sup>992</sup> i oznacza uzgodnienie transgraniczne, które jest zaprojektowane, wprowadzone na rynek, gotowe do wdrożenia lub udostępnione do wdrożenia bez konieczności znacznego dostosowania do potrzeb klienta.

Przyjęte przez irlandzkiego prawodawcę pojęcie „uzgodnienie transgraniczne podlegające zgłoszeniu” również w pełni odpowiada jego dyrektywalnemu odpowiednikowi<sup>993</sup>. Uzgodnieniem tego rodzaju jest uzgodnienie transgraniczne, które posiada co najmniej jedną z cech rozpoznawczych określonych w załączniku IV do dyrektywy MDR, które pogrupowano w następujących pięciu kategoriach:

- a) ogólne cechy rozpoznawcze związane z głównym testem korzyści;
- b) szczególne cechy rozpoznawcze związane z testem głównej korzyści;
- c) szczególne cechy rozpoznawcze powiązane z transakcjami transgranicznymi (niektóre z nich są powiązane z testem głównej korzyści);
- d) szczególne cechy rozpoznawcze dotyczące automatycznej wymiany informacji i rzeczywistej własności;
- e) szczególne cechy rozpoznawcze dotyczące cen transferowych<sup>994</sup>.

<sup>990</sup> Wskazówki, op.cit., s. 5-6. W tym miejscu należy zaznaczyć, że definicja uzgodnienia transgranicznego wprowadzona na gruncie irlandzkich przepisów MDR odpowiada definicji uzgodnienia transgranicznego przyjętej w art. 3 pkt 18 dyrektywy 2011/16/UE w brzmieniu nadanym dyrektywą MDR.

<sup>991</sup> Na gruncie polskich przepisów MDR pojęciu „uzgodnienie rynkowe”, odpowiada pojęcie „schemat podatkowy standaryzowany” (art. 86a § 1 pkt 11 o.p.)

<sup>992</sup> Art. 3 pkt 24 dyrektywy 2011/16/UE w brzmieniu nadanym dyrektywą MDR.

<sup>993</sup> Art. 3 pkt 19 dyrektywy 2011/16/UE w brzmieniu nadanym dyrektywą MDR.

<sup>994</sup> Law Society of Ireland, DAC6 mandatory disclosure regime for certain cross-border transactions, <https://www.lawsociety.ie/Solicitors/knowledge-base/Practice-Notes/dac6-mandatory-disclosure-regime-for-certain-cross-border-transactions#.Ywi73nZBxPa> (dostęp: 26.08.2022).

Przedmiotowa definicja jest obszerna i może mieć zastosowanie do bardzo szerokiego zakresu transakcji, a w konsekwencji mieć duży wpływ na zakres obowiązków osób, które potencjalnie mogą pełnić funkcję pośredników czy właściwych podatników<sup>995</sup>.

Jeżeli chodzi o zakres cech rozpoznawczych, to irlandzki ustawodawca odsyła w tym zakresie wprost do dyrektywy MDR i jego załącznika nr IV. W związku z brakiem odstępstw w zakresie cech rozpoznawczych w irlandzkich przepisach MDR od unijnej regulacji nie będą one przedmiotem analizy w ramach niniejszego podrozdziału. Zastosowanie wprost przepisów unijnych w zakresie cech rozpoznawczych oznacza, iż można dokonać ich podziału na cechy rozpoznawcze wymagające dodatkowego przeprowadzenia testu głównej korzyści oraz cechy rozpoznawcze, których wystąpienie samoistnie przesądza o uznaniu uzgodnienia transgranicznego za podlegające zgłoszeniu - bez potrzeby prowadzenia testu głównej korzyści<sup>996</sup>.

W tym miejscu zaznaczyć należy, że pojęcie korzyści podatkowej jest na gruncie irlandzkich przepisów MDR rozumiane szeroko i obejmuje wszelkie uniknięcie lub zmniejszenie obciążenia podatkowego, ulgę podatkową, zwrot podatku i odroczenie podatku lub uchylanie się od obowiązku potrącenia lub rozliczenia podatku<sup>997</sup>.

Test głównej korzyści, podobnie jak w świetle niemieckich i polskich przepisów MDR, będzie spełniony, gdy korzyść podatkowa będzie główną korzyścią lub jedną z głównych korzyści, których uzyskanie, biorąc pod uwagę wszystkie istotne fakty i okoliczności, dana osoba może racjonalnie oczekiwać w związku z uzgodnieniem transgranicznym. Spełnienia testu głównej korzyści wymagają cechy rozpoznawcze kategorii A, kategorii B oraz kategorii C ust. 1 pkt b) (i) c) i d). Tylko po spełnieniu przedmiotowego testu ww. cechy rozpoznawcze będą brane pod uwagę w celu ustalenia, czy uzgodnienie transgraniczne podlega zgłoszeniu. Poza wyjątkami przewidzianymi w art. 817RI TCA test głównej korzyści może być spełniony nawet wtedy, gdy uzgodnienie nie jest sprzeczne z celem ustawy, dlatego też jego spełnienie nie oznacza, że uzgodnienie wiąże się z unikaniem opodatkowania<sup>998</sup>.

---

<sup>995</sup> J. Cuddigana, M. Barretta, Ireland: DAC6 - New Reporting Of Cross-Border Transactions, <https://www.mondaq.com/ireland/tax-authorities/1036514/dac6--new-reporting-of-cross-border-transactions> (dostęp: 29.08.2022).

<sup>996</sup> R. McAufield, R. McGivern, J. Masterson, Pricing and DAC 6, <https://www.rbk.ie/news/transfer-pricing-and-dac-6> (dostęp: 29.08.2022).

<sup>997</sup> Wskazówki, op.cit., s.9.

<sup>998</sup> Ibidem, s. 8.

### 3.4. Sposób raportowania

#### 3.4.1. Obowiązki sprawozdawcze pośrednika

Zwrócenia uwagi wymaga fakt, iż w irlandzkim systemie raportowania zgłoszenie schematu podatkowego transgranicznego właściwemu organowi podatkowemu wymaga uprzedniego zarejestrowania się w systemie my Account lub Revenue Online Service<sup>999</sup>.

Jak wynika z art. 817RC(1) TCA, pośrednik należący do pierwszej kategorii jest zobowiązany zaraportować Revenue w terminie 30 dni liczonym od:

- a) dnia następującego po udostępnieniu do wdrożenia podlegającego zgłoszeniu uzgodnienia transgranicznego,
- b) dnia następnego po przygotowaniu do wdrożenia uzgodnienia transgranicznego podlegającego zgłoszeniu,
- c) dnia kiedy podjęto pierwszy krok we wdrażaniu podlegającego zgłoszeniu uzgodnienia transgranicznego,

- w zależności od tego, co nastąpi wcześniej<sup>1000</sup>.

Z kolei w art. 817RC(2) TCA wskazano, że pośrednik należący do drugiej kategorii zobowiązany jest zaraportować o podlegającym zgłoszeniu uzgodnieniu transgranicznym w terminie 30 dni od udzielenia, bezpośrednio lub pośrednio, pomocy lub porady w zakresie zaprojektowania, wprowadzenia na rynek, zorganizowania, udostępnienia do realizacji lub zarządzania wdrożeniem takim uzgodnieniem<sup>1001</sup>.

Irlandzki ustawodawca przewidział w przepisach MDR również wyjątki od ww. terminów, związane z odroczeniem terminów raportowania z uwagi na pandemię COVID-19. W przypadku gdy któreś ze zdarzeń aktywujących obowiązki raportowe po stronie pośrednika, bez względu na kategorię, nastąpiło w okresie od dnia 1 lipca 2020 r. do 31 grudnia 2020 r., 30-dniowy okres rozpoczynał bieg dopiero z dniem 1 stycznia 2021 r.<sup>1002</sup>.

W art. 817RF(1a) i (1b) TCA irlandzki prawodawca doregulował również kwestię raportowania podlegających zgłoszeniu uzgodnień retrospektywnych. W przypadku podlegającego zgłoszeniu uzgodnienia transgranicznego, którego pierwszy krok został

---

<sup>999</sup> Revenue, My Enquiries, <https://www.revenue.ie/en/online-services/services/manage-your-record/myenquiries.aspx> (dostęp: 24.08.2022).

<sup>1000</sup> B. Murphy, D. Nolan, Ireland DAC 6 Domestic Implementation, <https://www.bakertilly.global/media/8044/ireland.pdf> (dostęp: 24.08.2022).

<sup>1001</sup> Wskazówki, op.cit., s. 41.

<sup>1002</sup> Art. 817RC(1A) I (2A) TCA.

zrealizowany w okresie od dnia 25 czerwca 2018 r. do dnia 30 czerwca 2020 r., pośrednik zobowiązany było nim zaraportować nie później niż do dnia 28 lutego 2021 r.<sup>1003</sup>.

Ponadto pośrednik zobowiązany jest do przedstawienia pisemnego potwierdzenia nadania uzgodnieniu numeru referencyjnego każdemu innemu pośrednikowi i każdemu właściwemu podatnikowi uczestniczącemu w raportowanym uzgodnieniu, o ile tożsamość takich osób jest mu znana. Na wykonanie powyższego obowiązku pośrednik ma pięć dni roboczych liczonych od późniejszej z poniższych:

- a) daty powiadomienia pośrednika o numerze referencyjnym przez Revenue, oraz
- b) daty w której inny pośrednik lub właściwy podatek zaangażuje się w to samo podlegające zgłoszeniu uzgodnienie<sup>1004</sup>.

Zakres obowiązków raportowych pośrednika może ulec modyfikacji, w przypadku gdy wiąże go obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej<sup>1005</sup>. Zgodnie z art. 817RC(9) (b) TCA pośrednik, co do zasady, nie jest zobowiązany do ujawnienia informacji, w stosunku do których w postępowaniu sądowym mogłoby zostać wytoczone roszczenie o zachowanie tajemnicy zawodowej. Co ważne, obowiązki sprawozdawcze pośrednika ulegają ograniczeniu jedynie w stosunku do tej części informacji, która jest poufna. Zakres danych objętych tajemnicą zawodową na potrzeby przepisów MDR jest interpretowany zgodnie z prawem irlandzkim. Oznacza to, że z wyjątkiem przypadków, w których spór sądowy jest faktycznie rozważany, tajemnica zawodowa będzie miała zasadniczo zastosowanie tylko do poufnej porady prawnej udzielonej klientowi i nie będzie obejmować dokumentacji sporządzonej w zwykłym toku transakcji czy tożsamości osób zaangażowanych w podlegające zgłoszeniu uzgodnienie. Irlandzki właściwy podatek może częściowo lub w całości zrzec się swojego przywileju w postaci prawa do zachowania określonych danych w tajemnicy w zakresie niezbędnym do umożliwienia pośrednikowi zaraportowania o uzgodnieniu<sup>1006</sup>. Jeżeli właściwy podatek nie skorzysta ze swojego przywileju do zachowania określonych danych w tajemnicy, wówczas pośrednik jest zobowiązany niezwłocznie, po tym jak dowiedział się o braku zwolnienia, powiadomić właściwego podatnika o obowiązku złożenia raportu Revenue<sup>1007</sup>. W przypadku częściowego zwolnienia pośrednik zobowiązany jest

<sup>1003</sup> Law Society of Ireland, DAC6..., op.cit

<sup>1004</sup> Art. 817RC(5) TCA.

<sup>1005</sup> M. Phelan, D.A.C.6 in ireland – key features of the administrative guidance, <http://publications.ruchelaw.com/news/2021-03/Ireland.pdf> (dostęp: 24.08.2022), s. 90-91.

<sup>1006</sup> Podobnym uprawnieniem dysponują polscy korzystający czy niemieccy użytkownicy z tym, że w polskim systemie podatkowym nie została przewidziana możliwość częściowego zwolnienia z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej.

<sup>1007</sup> M. Phelan, D.A.C.6..., op.cit., s. 90-91.

zaraportować o informacjach nieobjętych tajemnicą zawodową<sup>1008</sup>, jak również przekazać właściwemu podatkowi, we wskazanym w poprzednim akapicie terminie, numer referencyjny nadany uzgodnieniu oraz poinformować go o obowiązku zaraportowaniu o pozostałych objętych tajemnicą zawodową danych<sup>1009</sup>.

Na pośredniku może ciążyć również obowiązek raportowania kwartalnego. Ma on zastosowanie w przypadku uzgodnień standaryzowanych. Zgodnie z art. 817RC(3) TCA pośrednik w składanym raporcie nie tylko musi zaznaczyć, że dotyczy on uzgodnienia standaryzowanego, ale też co kwartał zobowiązany jest powiadamiać Revenue, poprzez zmianę raportu, o wszelkich nowych informacjach dotyczących: tożsamości każdego pośrednika i właściwego podatnika zaangażowanego w uzgodnienie transgraniczne; daty, w której podjęto lub zostanie podjęta pierwsza czynność w zakresie realizacji uzgodnienia transgranicznego, określenia państwa członkowskiego UE każdego właściwego podatnika zaangażowanego w uzgodnienie transgraniczne oraz wszelkich innych państw członkowskich UE, których może dotyczyć uzgodnienie transgraniczne oraz określenie każdej innej osoby w państwie członkowskim UE, której może dotyczyć uzgodnienie transgraniczne ze wskazaniem, z którym państwem członkowskim UE osoba ta jest powiązana.

W przypadku gdy w ramach jednego podlegającego zgłoszeniu uzgodnienia transgranicznego występuje kilku pośredników, do spełnienia obowiązków sprawozdawczych wystarczy, gdy raport przekaże tylko jeden z nich. Zgodnie z art. 817RC(6) TCA pośrednik, który wykonał obowiązki raportowe, jest zobowiązany przekazać pozostałym znanym mu pośrednikom pisemne potwierdzenie złożenia raportu oraz potwierdzenie nadania numeru referencyjnego. Jeżeli pozostali pośrednicy nie otrzymali ww. potwierdzeń, nie mogą się powołać na zwolnienie z obowiązku sprawozdawczego. Gdy raport został złożony właściwemu organowi innego państwa członkowskiego UE, pośrednik powołujący się na zwolnienie powinien dodatkowo, poza wyżej wymienionymi, dysponować kopią określonych informacji, które zostały przekazane właściwemu organowi innego państwa członkowskiego UE w celu potwierdzenia, iż w raporcie przekazano wszystkie wymagane prawem Irlandii informacje o uzgodnieniu<sup>1010</sup>.

---

<sup>1008</sup> KPMG, EU Mandatory Disclosure Rules (DAC6) — transposition and reporting overview | Publication number: 137278-G | Publication date: May 2021, <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2021/02/eu-mandatory-disclosure-rules-dac6-transposition-and-reporting-overview.pdf> (dostęp: 26.08.2022), s. 4.

<sup>1009</sup> Wskazówki, op.cit., s. 46-47.

<sup>1010</sup> Ibidem, s. 44.

Irlandzki prawodawca powielił również unijną regulację w zakresie ustalania kolejności dokonywania zgłoszeń, gdy właściwych do zaraportowania może być kilka państw członkowskich UE<sup>1011</sup>. Pośrednik jest zobowiązany raportować Revenue tylko wtedy, gdy Irlandia znajduje się przed wszystkimi innymi państwami członkowskimi UE w poniższym wykazie stosowanym w kolejności pierwszeństwa:

- a) państwo członkowskie UE, w którym pośrednik jest rezydentem do celów podatkowych,
- b) państwo członkowskie UE, w którym pośrednik posiada stały zakład, w którym świadczone są usługi w odniesieniu do uzgodnienia,
- c) państwo członkowskie UE, w którym pośrednik jest zarejestrowany lub podlega prawu tego państwa,
- d) właściwy organ państwa członkowskiego UE, w którym pośrednik jest zarejestrowany w stowarzyszeniu zawodowym związanym z usługami prawnymi, podatkowymi lub usługami doradczymi<sup>1012</sup>.

W przypadku gdy któreś z państw członkowskich UE wyprzedza Irlandię na wskazanej wyżej liście, pośrednik raportuje właściwym organom tego państwa i wówczas, o ile raport będzie zawierał wszystkie informacje, które pośrednik musiałby złożyć w Irlandii, nie musi ponownie raportować Revenue. Jak już wskazano wyżej, w celach dowodowych, zgodnie z art. 817C (8)TCA, pośrednik musi dysponować kopią raportu i pisemnym potwierdzeniem nadania numeru ewidencyjnego przez właściwy organ innego państwa unijnego<sup>1013</sup>.

### **3.4.2. Obowiązki sprawozdawcze właściwego podatnika**

W sytuacji gdy w ramach podlegającego zgłoszeniu uzgodnienia transgranicznego nie występuje żaden podmiot, który pełniłby rolę pośrednika lub gdy właściwy podatnik nie zwolnił pośrednika z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej w zakresie niezbędnym do umożliwienia pośrednikowi wypełniania obowiązku raportowego, obowiązek ten przechodzi na właściwego podatnika. Zgodnie z art. 817RD(1) TCA jest on wówczas zobowiązany przekazać Revenue określone informacje w terminie 30 dni, liczonym od:

---

<sup>1011</sup> Art. 8ab ust. 3 dyrektywy 2011/16/UE w brzmieniu nadanym dyrektywą MDR.

<sup>1012</sup> Art. 817C (7) TCA.

<sup>1013</sup> PWC, DAC 6 and the alternative funds landscape - Are you prepared?, <https://www.pwc.ie/industries/asset-management/insights/dac-6-reporting-obligations.html> (dostęp: 29.08.2022).

- a) następnego dnia po udostępnieniu do wykonania podlegającego zgłoszeniu uzgodnienia transgranicznego właściwemu podatnikowi,
  - b) następnego dnia po przygotowaniu podlegającego zgłoszeniu uzgodnienia transgranicznego do wdrożenia przez właściwego podatnika, lub
  - c) kiedy pierwszy krok w realizacji podlegającego zgłoszeniu uzgodnienia transgranicznego został podjęty w stosunku do właściwego podatnika,
- w zależności od tego, co nastąpi wcześniej<sup>1014</sup>.

Podobnie jak w przypadku pośrednika wyjątkiem od zasady liczenia terminów na raportowanie jest uregulowana w art. 817RD(1A) TCA sytuacja, w której uzgodnienie było udostępnione do wdrożenia lub było gotowe do wdrożenia, lub gdy pierwszy krok w jego realizacji został wykonany w okresie od dnia 1 lipca 2020 r. do końca grudnia 2020 r. W tym przypadku 30-dniowy okres nie rozpoczynał swojego biegu aż do dnia 1 stycznia 2021 r.<sup>1015</sup>.

W zakresie retrospektywnych podlegających zgłoszeniu uzgodnień podatkowych właściwy podatnik również miał tożsame terminy na ich zgłoszenie jak w przypadku pośrednika – do dnia 28 lutego 2021 r.<sup>1016</sup>.

Irlandzki ustawodawca przewidział zasady raportowania, gdy w ramach uzgodnienia podlegającego zgłoszeniu występuje więcej niż jeden właściwy podatnik. Zgodnie z art. 817 RD(3) TCA raport składa wówczas wyłącznie właściwy podatnik, o którym mowa niżej, w zależności od tego, który ma zastosowanie w pierwszej kolejności:

- a) właściwy podatnik, który uzgodnił porozumienie z pośrednikiem, lub
- b) właściwy podatnik, który zarządza wdrożeniem porozumienia<sup>1017</sup>.

Właściwy podatnik, który jako pierwszy okazał się właściwy do zaraportowania przekazuje numer referencyjny innym, znanym sobie właściwym podatnikom, w ciągu pięciu dni roboczych. Termin ten liczonych jest od dnia, w którym pierwszy właściwy podatnik został powiadomiony o numerze referencyjnym lub od daty, w której inny właściwy podatnik zostaje zaangażowany w uzgodnienie, w zależności które nastąpiło później<sup>1018</sup>. Wykonanie tego obowiązku jest o tyle istotne, że pisemne potwierdzenie, iż inny właściwy podatnik zaraportował Revenue o wszystkich wymaganych informacjach

---

<sup>1014</sup> B. Murphy, D. Nolan, Ireland..., op.cit.

<sup>1015</sup> Wskazówki, op.cit., s. 49.

<sup>1016</sup> Art. 817RF(2a) i (2b) TCA.

<sup>1017</sup> Analogicznie jak w art. 8ab ust. 10 akapit 1 dyrektywy 2011/16/UE w brzmieniu nadanym dyrektywą MDR.

<sup>1018</sup> Art. 817 RD(4) TCA



oraz potwierdzenie nadania numeru referencyjnego stanowi podstawę zwolnienia pozostałych właściwym podatników z obowiązków raportowych<sup>1019</sup>.

Obowiązki sprawozdawcze mogą też spocząć na właściwym podatniku, gdy w podlegające zgłoszeniu uzgodnienie transgraniczne zaangażowany jest pośrednik, ale wiąże go tajemnica zawodowa, z której właściwy podatnik go nie zwolni w sposób umożliwiający mu wykonanie obowiązków sprawozdawczych. Częściowe zwolnienie pośrednika z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej także nie kończy udziału właściwego użytkownika w procesie raportowania. Zobowiązany jest on bowiem, w ciągu 14 dni od otrzymania numeru referencyjnego uzgodnienia, zaraportować o wszystkich objętych tajemnicą informacjach<sup>1020</sup>.

Irlandzki ustawodawca w analogiczny sposób jak w przypadku pośrednika uregulował także sytuację, kiedy właściwi podatnicy muszą raportować Revenue, będą bowiem musieli to robić tylko wtedy, gdy Irlandia znajdzie się przed wszystkimi innymi państwami członkowskimi w poniższym wykazie stosowanym w kolejności pierwszeństwa:

- a) państwo członkowskie UE, w którym dany podatnik ma miejsce zamieszkania do celów podatkowych;
- b) państwo członkowskie UE, w którym dany podatnik ma stały zakład korzystający z uzgodnienia;
- c) państwo członkowskie UE, w którym dany podatnik uzyskuje dochody lub generuje zyski, chociaż podatnik nie jest rezydentem do celów podatkowych i nie ma stałego zakładu w żadnym państwie członkowskim UE;
- d) państwo członkowskie UE, w którym dany podatnik prowadzi działalność, chociaż podatnik nie jest rezydentem do celów podatkowych i nie posiada stałego zakładu w żadnym państwie członkowskim UE<sup>1021</sup>.

Jeżeli w przytoczonym wyżej wykazie przed Irlandią znajduje się inne państwo członkowskie UE, właściwy podatnik zobowiązany jest zaraportować o uzgodnieniu podlegającym zgłoszeniu właściwemu organowi tego państwa. Żeby skorzystać ze zezwolenia, podobnie jak w przypadku pośrednika, złożony przez właściwego podatnika raport musi zawierać wszystkie informacje, które znalazłyby się w raporcie składanym Revenue. Do celów dowodowych właściwy podatnik powinien zachować kopię

<sup>1019</sup> Wskazówki, op.cit., s. 50.

<sup>1020</sup> M. Phelan, D.A.C.6 ..., op.cit., s. 90-91. Więcej: Wskazówki, op.cit., s. 47.

<sup>1021</sup> Art. 817 RD(6) TCA. Regulacja zgodna z postanowieniem art. 8ab ust. 7 akapit 2 dyrektywy 2011/16/UE w brzmieniu nadanym dyrektywą MDR.

złożonego raportu oraz pisemne potwierdzenie nadania numeru identyfikacyjnego uzgodnieniu<sup>1022</sup>.

Warto zwrócić również uwagę, że irlandzcy właściwi podatnicy, podobnie jak niemieccy użytkownicy, zobowiązani są ponadto do wskazywania w zeznaniu podatkowym numeru referencyjnego nadanego zgłoszonemu uzgodnieniu, z którego korzystają<sup>1023</sup>.

### 3.4.3. Treść raportu i nadawanie numerów ewidencyjnych

O podlegających zgłoszeniu uzgodnieniach transgranicznych należy raportować Revenue w formie elektronicznej, za pośrednictwem systemu online Revenue, zgodnie z aktualnymi wymogami dotyczącymi elektronicznego składania raportów. Formularz można wypełnić online lub przesyłać plik XML wypełniony offline<sup>1024</sup>. Raporty muszą być sporządzone w języku angielskim<sup>1025</sup>. W Irlandii wydano także wytyczne dotyczące składania raportów w zakresie podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych<sup>1026</sup>, gdzie na 122 stronach wyjaśniane są technicznie zawilości z tym związane. Dokument ten podlegał aktualizacjom, a ostatnia nastąpiła dnia 11 października 2021 r.<sup>1027</sup>.

Po ustaleniu przez zobowiązanego do zaraportowania, że uzgodnienie transgraniczne, w które jest zaangażowany, podlega zgłoszeniu, co do zasady, jest on zobowiązany do przekazania Revenue informacji dotyczących tego uzgodnienia<sup>1028</sup>. Raportujący przekazuje m.in. dane identyfikacyjne (imię i nazwisko, wskazanie, czy raportujący jest osobą fizyczną, datę i miejsce urodzenia, kraj zamieszkania dla celów podatkowych, kraj wydania i numer identyfikacji podatkowej, ewentualnie adres oraz osoby, które są przedsiębiorstwami powiązanymi z każdym właściwym podatnikiem), szczegóły cech rozpoznawczych, które sprawiają, że uzgodnienie transgraniczne podlega zgłoszeniu, zarys treści uzgodnienia transgranicznego<sup>1029</sup>, numer referencyjny (o ile raportujący nim

---

<sup>1022</sup> Art. 817 RD(7) TCA

<sup>1023</sup> Art. 817RD(9) TCA.

<sup>1024</sup> KPMG, EU Mandatory Disclosure Rules (DAC6) ..., op.cit., s. 4.

<sup>1025</sup> VinciWorks, DAC6 Country Profile: Ireland, <https://vinciworks.com/blog/dac6-country-profile-ireland/> (dostęp: 24.08.2022).

<sup>1026</sup> Revenue, Filing Guidelines for DAC6 (EU Mandatory Disclosure of Reportable Cross-Border Arrangements) Part 33-03-04, <https://www.revenue.ie/en/tax-professionals/tdm/income-tax-capital-gains-tax-corporation-tax/part-33/33-03-04.pdf> (dostęp: 24.08.2022).

<sup>1027</sup> Revenue, Revenue eBrief No. 184/21 <https://www.revenue.ie/en/tax-professionals/ebrief/2021/no-1842021.aspx> (dostęp: 24.08.2022).

<sup>1028</sup> Wskazówki, op.cit., 32.

<sup>1029</sup> W zarysie treści zgłaszanego uzgodnienia transgranicznego można wprowadzić maksymalnie 4000 znaków oraz należy wskazać dowolną nazwę pod jaką uzgodnienie jest znane, źródło: Wskazówki..., op.cit., s. 33.

dysponuje), szczegóły przepisów stanowiących podstawę uzgodnienia transgranicznego i jego wartość, datę, w której podjęto lub zostanie podjęte pierwsze działanie w celu jego realizacji, określenie państwa członkowskiego UE każdego właściwego podatnika i każdego innego państwa unijnego, którego może dotyczyć uzgodnienie transgraniczne oraz określenie każdej innej osoby w państwie członkowskim UE, na którą może mieć wpływ zgłaszane uzgodnienie transgraniczne i państwa członkowskie UE, z którym taka osoba jest powiązana<sup>1030</sup>.

W ślad za unijną regulacją irlandzki prawodawca przewidział, że zarówno pośrednik (art. 817RC(9)(a) TCA), jak i właściwy podatnik (art. 817RD(10) TCA), wykonując obowiązki sprawozdawcze, nie są zobowiązani do aktywnego poszukiwania informacji. Powyższe nie może być oczywiście interpretowane zbyt szeroko. Raportujący zobowiązany jest podjąć wszelkie rozsądne kroki w celu uzyskania danych wymaganych w raporcie, tj. np. przeprowadzić *due diligence*<sup>1031</sup>. Niemniej raportujący jest zobowiązany do zamieszczania w raporcie danych, o których wie, które posiada lub które są dla niego łatwo dostępne lub też są pod jego kontrolą<sup>1032</sup>.

Zgodnie z art. 817RE(1) TCA Revenue zobowiązany jest nadać zaraportowanemu uzgodnieniu numer referencyjny, o ile taki numer nie został mu jeszcze nadany. Kluczową różnicą w stosunku do polskich czy unijnych regulacji w zakresie nadawania numerów raportowanym uzgodnieniom jest fakt, że Revenue przypisuje numer referencyjny każdemu zgłoszonemu uzgodnieniu transgranicznemu. Oznacza to, że zgłaszane uzgodnienie, nawet w przypadku gdy nie spełnia warunków uznania go za podlegające zgłoszeniu uzgodnienie transgraniczne otrzyma numer referencyjny<sup>1033</sup>. Brak reakcji ze strony Revenue na zgłoszone uzgodnienie – poza nadaniem numeru referencyjnego - nie świadczy o tym że ważność lub sposób opodatkowania zastosowany w uzgodnieniu jest akceptowany przez Revenue jako zgodny z prawem<sup>1034</sup>.

### 3.5. Kary

Na wstępie należy zaznaczyć, iż Irlandia zdecydowała się na poszerzenie swoich uprawnień kontrolnych w stosunku do innych państw członkowskich UE w zakresie

<sup>1030</sup> Art. 817RA(3) TCA.

<sup>1031</sup> Analiza, która na celu szczegółową ocenę aktualnej sytuacji przedsiębiorstwa oraz określenie istniejącego i potencjalnego ryzyka związanego z planowaną transakcją kapitałową, źródło: A. Zielińska, Due Diligence, <https://www2.deloitte.com/pl/pl/pages/finance/solutions/due-diligence.html> (dostęp: 26.08 2022).

<sup>1032</sup> Wskazówki, op.cit., s. 35.

<sup>1033</sup> IQ-EQ Group, Factsheet, DAC6: EU..., op.cit., s. 6.

<sup>1034</sup> Art. 817RE(2) TCA.

prowadzenia dochodzeń, czy pośrednicy i właściwi podatnicy w sposób prawidłowy wywiązują się z obowiązków sprawozdawców<sup>1035</sup>. Komisarze skarbowi mogą m.in. wejść do lokalu pośrednika lub właściwego podatnika<sup>1036</sup>, a w określonej sytuacji upoważniony funkcjonariusz w toku badania uzgodnienia może zażądać od wyznaczonej osoby dostarczenia wszelkich informacji - w tym danych zebranych w celu przeciwdziałania praniu pieniędzy i finansowaniu terroryzmu<sup>1037</sup> - wyjaśnień i szczegółów oraz udzielenia wszelkiej pomocy w celu weryfikacji dostarczonych informacji<sup>1038</sup>. W art. 817 REA (2) TCA zaznaczono jednak, że w przypadku gdy pośrednik nie złożył informacji, ponieważ wiązała go tajemnica zawodowa, uprawnienia kontrolne ograniczają się do sprawdzenia, czy pośrednik prawidłowo poinformował właściwego podatnika o obowiązku złożenia raportu.

Przechodząc do meritum, irlandzki ustawodawca, określając wymiar kar za naruszenie obowiązków związanych z raportowaniem schematów podatkowych transgranicznych zróżnicował ich wysokość w zależności od rodzaju i stopnia naruszenia. Za - jak to określono w irlandzkich przepisach MDR - „mniejsze” uchybienia przewidziano łagodniejszy wymiar kar niż za uchybienia „większe”<sup>1039</sup>.

Regulując kwestię odpowiedzialności za uchybienie obowiązkowi sprawozdawczym, w pierwszej kolejności irlandzki prawodawca odniósł się do naruszenia polegającego na tym, iż podmiot, na którym co do zasady ciążyłby obowiązek raportowy, uzna, że uzgodnienie nie wymaga jego ujawnienia, tj. nie stanowi schematu podatkowego transgranicznego podlegającego zgłoszeniu, a w toku np. kontroli podatkowej okaże się, iż decyzja o nieujawnianiu uzgodnienia była nieprawidłowa. W takim przypadku zobowiązany do zaraportowania może uniknąć odpowiedzialności, o ile zdoła w sposób zadowalający dla organu podatkowego dowieść, że decyzja o nieskładaniu raportu została podjęta w oparciu o obiektywne przesłanki, z uwzględnieniem wszystkich istotnych faktów i okoliczności oraz w oparciu o dostępne informacje. Wówczas brak zaraportowania nie zostanie uznany za uchybienie obowiązkowi sprawozdawczym. W sytuacji zaś gdy zobowiązany nie zdoła przekonać organu podatkowego o zasadności

---

<sup>1035</sup> V. Vasal, S. Kerins, P. Comerford, DAC6 EU Mandatory Disclosure Requirement Where are we now?, <https://www.grantthornton.ie/globalassets/1.-member-firms/ireland/insights/publications/dac6-eu-mandatory-disclosure-requirements.pdf> (dostęp: 24.08.2022).

<sup>1036</sup> Art. 817REA(1) TCA.

<sup>1037</sup> Wskazówki, op.cit., s. 47.

<sup>1038</sup> Art. 817REA(9) TCA.

<sup>1039</sup> A. Connell, DAC 6 – EU Mandatory Disclosure Regime: An Irish Perspective, <https://www.eversheds-sutherland.com/documents/global/ireland/Desktop/CMS%20upload/dac-memo-tax-website-upload.pdf> (dostęp: 22.08.2022).

swojej decyzji, wówczas dojdzie do niedopełnienia obowiązku informacyjnego, za co na zobowiązanego do zaraportowania może zostać nałożona sankcja<sup>1040</sup>.

W ustawie o konsolidacji podatków przewidziane zostały maksymalne wysokości kar, jakie mogą zostać nałożone w związku z niedopełnieniem obowiązków sprawozdawczych<sup>1041</sup>. Maksymalny wymiar kar różni się w zależności od tego, czy mamy do czynienia z uchybieniem „mniejszym” czy też „większym”. Jeżeli uchybienie dotyczy:

- 1) obowiązku pośrednika w odniesieniu do uzgodnień standaryzowanych,
- 2) obowiązku pośrednika informowania innego pośrednika lub właściwego podatnika o ich obowiązkach informacyjnych w przypadku zwolnienia z obowiązku raportowania ze względu na tajemnicę zawodową,
- 3) obowiązku właściwego podatnika dostarczenia numeru identyfikacyjnego schematu podatkowego transgranicznego innemu właściwemu podatnikowi, lub
- 4) obowiązków sprawozdawczych, które mają zastosowanie w odniesieniu do okresu od dnia 25 czerwca 2018 r. do dnia 30 czerwca 2020 r.

- może zostać nałożona maksymalna kara w wysokości 4.000 euro<sup>1042</sup>.

Irlandzki ustawodawca doregulował również przypadek, gdy pośrednik lub właściwy podatnik, pomimo nałożenia kary za nieprzestrzeganie przepisów MDR, nadal nie wywiążą się z ciężących na nich obowiązków sprawozdawczych. W takiej sytuacji na podmiot może zostać nałożona dalsza kara, w wymiarze 100 euro dziennie za każdy dzień, w którym uchybienie nie zostało usunięte<sup>1043</sup>.

Naruszeniem większego stopnia jest kolejna sytuacja, gdy uchybienie dotyczy:

- 1) obowiązku złożenia przez pośrednika raportu Revenue (z wyjątkiem obowiązków sprawozdawczych, które obowiązują w odniesieniu do okresu „retrospektywnego”, tj. sprzed wejścia w życie przepisów MDR na terenie Irlandii<sup>1044</sup>),
- 2) obowiązku dostarczenia przez pośrednika innemu pośrednikowi i każdemu właściwemu podatnikowi numeru identyfikacyjnego schematu podatkowego transgranicznego, lub
- 3) obowiązku złożenia zeznania podatkowego przez właściwego podatnika<sup>1045</sup>.

<sup>1040</sup> Wskazówki, op.cit., s. 51.

<sup>1041</sup> Art. 817RH TCA.

<sup>1042</sup> Wskazówki, op.cit., s. 52.

<sup>1043</sup> Art. 817RH (1)(a) TCA.

<sup>1044</sup> Ernst & Young LLP, Global Tax Alert, Ireland publishes draft..., op.cit.

<sup>1045</sup> Wskazówki, op.cit., s. 52.

Za wyżej wymienione naruszenia obowiązków sprawozdawczych możliwe jest nałożenie kary w maksymalnej wysokości 500 euro za każdy dzień, w którym obowiązek nie został dopełniony. Podobnie jak w przypadku naruszeń mniejszej wagi, jeżeli uchybienie trwa nadal pomimo nałożenia kary, na podmiot może zostać nałożona dalsza kara w wymiarze 500 euro za każdy dodatkowy dzień, w którym zobowiązany nie dopełnił ciążącego na nim obowiązku<sup>1046</sup>.

W irlandzkich przepisach MDR przewidziano także karę za uchylenie się od obowiązku zamieszczenia numeru identyfikacyjnego schematu podatkowego transgranicznego w rocznym zeznaniu podatkowym. Zgodnie z art. 817RH(1)(c)) TCA za wskazane wyżej naruszenie może zostać nałożona kara w maksymalnej wysokości do 5.000 euro<sup>1047</sup>.

Zwrócenia uwagi wymaga, że w irlandzkim systemie raportowania o schematach podatkowych to nie właściwy organ podatkowy decyduje ostatecznie o nałożeniu na pośrednika czy właściwego podatnika kary (czy też kar, jeżeli uchybień było więcej) za naruszenia, których się dopuścili, a właściwy sąd. Co więcej, to również sąd decyduje ostatecznie o wymiarze nałożonej kary. Oczywiście sąd może nałożyć na zobowiązanego karę co najwyżej w wysokości dopuszczalnej przez ustawę o konsolidacji podatków<sup>1048</sup>. Z uwagi na fakt, iż w Irlandii to sąd jest organem decydującym zarówno o tym, czy do naruszenia obowiązków sprawozdawczych doszło, jak i o wymiarze kary, właściwy urzędnik skarbowy zobowiązany jest złożyć wniosek o rozpoznanie sprawy przez sąd. Urzędnik skarbowy składa taki wniosek, gdy w jego ocenie dana osoba nie wywiązała się z obowiązku (lub obowiązków) sprawozdawczego w związku z podlegającym zgłoszeniu schematem podatkowym transgranicznym<sup>1049</sup>.

Zważywszy, że ustawa o konsolidacji podatków określa jedynie maksymalne granice kar, sąd rozpatrujący sprawę naruszenia obowiązków sprawozdawczych, wydając rozstrzygnięcie, uprawniony jest do miarkowania sankcji. Ustalając wysokość kary, sąd powinien wziąć pod rozwagę m.in.:

---

<sup>1046</sup> Art. 817RH(1)(b) TCA.

<sup>1047</sup> S. Kerins, P. Comerford, A.M. Mcglinchey, UE mandatory Disclosure requirement, <https://www.grantthornton.ie/globalassets/1.-member-firms/ireland/images/documents/dac6-eu-mandatory-disclosure.pdf> (dostęp: 24.08.2022).

<sup>1048</sup> J. McEnteggart. DAC6: EU mandatory tax disclosure rules| DAC6 and Ireland, <https://iqeq.com/sites/default/files/2020-01/IQ-EQ%20Guide%20to%20DAC6%20-%20Lux%2C%20Netherland%2C%20Ireland%20%26%20UK%20version.pdf> (dostęp: 29.08.2022), s. 6.

<sup>1049</sup> Wskazówki, op.cit., s. 52-53.

- 1) gdy osoba jest pośrednikiem - kwotę wszelkich opłat otrzymanych lub prawdopodobnych, jakie osoba otrzymała w związku z podlegającym zgłoszeniu schematem podatkowym transgranicznym;
- 2) gdy osoba jest właściwym podatnikiem - kwotę wszelkich korzyści podatkowych uzyskanych lub do których osoba dąży, płynących z podlegającego zgłoszeniu schematu podatkowego transgranicznego<sup>1050</sup>.

Jeżeli sąd stwierdzi, iż doszło do naruszenia obowiązków sprawozdawczych, a co za tym idzie, dana osoba podlega karze (lub karom), zostaje wydany nakaz odzyskania kar. Zgodnie z art. 817RH(7) TCA, który w zakresie odzyskiwania kar odsyła do art. 1077C przedmiotowej ustawy, nałożone na mocy nakazu sądu kary podlegają temu samemu mechanizmowi ściągania co podatek<sup>1051</sup>.

#### **4. Obowiązek raportowania w porządku prawnym Portugalii**

##### **4.1. Zagadnienia wstępne**

Na wstępie zaznaczenia wymaga fakt, że podobnie jak w przypadku Irlandii, tak również w Portugalii, jeszcze przed implementacją dyrektywy MDR, w tamtejszym systemie podatkowym funkcjonowały regulacje dotyczące ujawniania niektórych operacji podatkowych. Portugalskie rozwiązania mające na celu umożliwienie podejmowania środków zapobiegawczych w celu przeciwdziałania praktykom uchylania się od opodatkowania i agresywnej optymalizacji podatkowej obowiązywały już od 2008 r. i funkcjonowały pod potoczną nazwą „prawo niewłaściwego planowania podatkowego”. Co istotne, Portugalia była pionierem we wprowadzaniu tego rodzaju rozwiązań prawnych wśród krajów Europy kontynentalnej<sup>1052</sup>.

Projekt ustawy implementującej dyrektywę MDR w Portugalii opublikowano po raz pierwszy dnia 28 maja 2019 r. Pierwotny koncept przepisów wdrożeniowych po konsultacjach publicznych uległ znacznym modyfikacjom. Kolejny projekt przepisów transponujących rząd Portugalii opublikował dnia 31 stycznia 2020 r.<sup>1053</sup>. Ostatecznie w dniu 21 lipca 2020 r. została opublikowana ustawa nr 26/2020<sup>1054</sup> implementująca

<sup>1050</sup> Art. 817RH(6) TCA.

<sup>1051</sup> Wskazówki, op.cit., s. 53.

<sup>1052</sup> M.H. Sales Parada, Requirements..., op.cit, s. 177.

<sup>1053</sup> Ernst & Young LLP, Portugal publishes revised draft legislation on Mandatory Disclosure Rules, <https://globaltaxnews.ey.com/news/2020-5200-portugal-publishes-revised-draft-legislation-on-mandatory-disclosure-rules> (dostęp: 29.08.2022).

<sup>1054</sup> Portugalia (2020) Assembleia da República, Estabelece a obrigação de comunicação à Autoridade Tributária e Aduaneira de determinados mecanismos internos ou transfronteiriços com relevância fiscal - Capítulo V, Lei n.º 26/2020, Diário da República n.º 140/2020, Série I de 2020-07-21,

dyrektywę MDR. Ustawa nr 26/2020, zgodnie z jej art. 22, weszła w życie następnego dnia po opublikowaniu, tj. 22 lipca 2020 r. ze skutkiem obowiązywania od dnia 1 lipca 2020 r.<sup>1055</sup>. Portugalskie przepisy MDR uchyliły dotychczasowy system w zakresie „prawa niewłaściwego planowania podatkowego”. Zaznaczenia wymaga fakt, że portugalski prawodawca, podobnie jak polski, zdecydował się na znaczne poszerzenie obowiązku raportowego względem wymogów unijnych, wprowadzając obowiązek zawiadamiania m.in. o niektórych uzgodnieniach niemających charakteru transgranicznego czy też o uzgodnieniach których skutki odnotowywane są w podatkach nieobjętych dyrektywą 2011/16/UE<sup>1056</sup>.

Portugalia, podobnie jak zdecydowana większość państw unijnych, również zdecydowała się na skorzystanie z przewidzianej w dyrektywie 2020/876 możliwości odroczenia obowiązków raportowych. Dnia 11 sierpnia 2020 r. rząd Portugalii uchwalił dekret z mocą ustawy nr 53/2020<sup>1057</sup>, wdrażający wskazaną wyżej dyrektywę 2020/876, na mocy którego o 6 miesięcy prolongowano terminy sprawozdawcze wynikające z dyrektywy MDR<sup>1058</sup>.

Rząd portugalski dnia 29 grudnia 2020 r. uchwalił także rozporządzenie ministerialne nr 304/2020, którym zatwierdzony został oficjalny formularz (Modelo 58)<sup>1059</sup> do raportowania, tak aby pośrednicy i właściwi podatnicy mogli należycie przestrzegać obowiązków sprawozdawczych<sup>1060</sup>. Dodatkowo w ww. akcie prawnym zamieszczono ogólną instrukcję dotyczącą wypełniania ww. formularza (Modelo 58). Przedmiotową instrukcję można odnaleźć również w języku angielskim<sup>1061</sup>. Tłumaczenie sporządzono,

<https://dre.pt/dre/legislacao-consolidada/lei/2020-138516384> (dostęp: 29.08.2022) – dalej jako: ustawa nr 26/2020.

<sup>1055</sup> Ernst & Young LLP, Portugal publishes final legislation to implement Mandatory Disclosure Rules, <https://globaltaxnews.ey.com/news/2020-6041-portugal-publishes-final-legislation-to-implement-mandatory-disclosure-rules> (dostęp: 29.08.2022).

<sup>1056</sup> P.M. Alves, R. Enache, Mandatory Disclosure Rules | Implementation of mandatory disclosure rules in Portugal, <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2021/04/mdr-factsheet-portugal-april-2021.pdf> (dostęp: 29.08.2022).

<sup>1057</sup> Portugalia (2020) Presidência do Conselho de Ministros, Decreto-Lei n.º 53/2020, de 11 de agosto, Diário da República n.º 155/2020, Série I de 2020-08-11, páginas 12 – 14, <https://dre.pt/dre/detalhe/decreto-lei/53-2020-140013522> (dostęp: 29.08.2022) - dalej jako: dekret z mocą ustawy nr 53/2020.

<sup>1058</sup> Ernst & Young LLP, Portugal postpones MDR reporting deadlines for six months, <https://globaltaxnews.ey.com/news/2020-6117-portugal-postpones-mdr-reporting-deadlines-for-six-months> (dostęp: 30.08.2022).

<sup>1059</sup> Portugalia (2020) Portaria n.º 304/2020, de 29 de dezembro, Diário da República n.º 251/2020, Série I de 2020-12-29, páginas 458 – 486, <https://files.dre.pt/1s/2020/12/25100/0045800486.pdf> (dostęp: 30.08.2022) – dalej jako: rozporządzenie 304/2020.

<sup>1060</sup> Ernst & Young LLP, Portugal publishes MDR guidance and reporting form, <https://taxnews.ey.com/news/2021-0444-portugal-publishes-mdr-guidance-and-reporting-form?uAlertID=Sd%2FG8rua1oj6%2F158EZ2AiA%3D%3D> (dostęp: 30.08.2022).

<sup>1061</sup> Autoridade Tributária e Aduaneira, Statement “Modelo 58” (Approved under the provisions of article 24 of Law No. 26/2020, of July 21) Statement of Communication of Internal or Cross-border Arrangement



aby ułatwić raportującym spoza Portugalii zawiadamianie o podlegających zgłoszeniu uzgodnieniach.

W celu ułatwienia podatnikom poruszania się po obowiązkach sprawozdawczych portugalski Urząd Podatkowy i Celny<sup>1062</sup> w styczniu 2021 r. wydał także przewodnik dotyczący interpretacji tamtejszych przepisów MDR<sup>1063</sup>.

## 4.2. Zakres podmiotowy

### 4.2.1. Pośrednik

Na gruncie portugalskich przepisów MDR wyróżniono dwie kategorie podmiotów, na których może spocząć obowiązek raportowy, tj. pośrednika i właściwego podatnika. Skonstruowana na gruncie ustawy nr 26/2022 definicja pośrednika odbiega od jej dyrektywnego wzoru. Portugalski prawodawca zdecydował się bowiem na wprowadzenie obok dwóch pozytywnych również jednej negatywnej reguły granicznej przedmiotowego terminu. Zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. e ustawy nr 26/2020 pośrednikiem jest każda osoba, która projektuje, wprowadza na rynek, organizuje lub udostępnia do stosowania, lub zarządza stosowaniem, uzgodnienia, które mają być zgłaszane. Przedmiotem wskazanego powyżej zakresu usług pośredników jest uzgodnienie podlegające zgłoszeniu. Powyższe, w ocenie portugalskiego prawodawcy, implikuje zaś po stronie pośrednika jako usługodawcy wiedzę, że świadczone przez niego usługi aktywnie wpływają na podlegające zgłoszeniu uzgodnienie. Przy powyższym zakresie świadczonych usług portugalski ustawodawca za pewnik uznaje, iż pośrednik wie, że jest zaangażowany w uzgodnienie, które musi zgłosić AT<sup>1064</sup>.

Inaczej jest w przypadku drugiej z pozytywnych reguł granicznych. W art. 9 ust. 2 ustawy nr 26/2020 zastrzeżono, że jako pośrednika zakwalifikować należy również każdą osobę, która - uwzględniając odpowiednie fakty i okoliczności, a także na podstawie dostępnych informacji oraz stosownej wiedzy i umiejętności niezbędnych do świadczenia

---

with Fiscal Relevance General Information and Filing Instructions, [https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/docs/Conteudos\\_1pagina/Communication\\_Regime\\_of\\_arrangements/Statement\\_of\\_communication/Documents/Statement\\_modelo\\_58\\_general\\_Info\\_and\\_filing\\_instructions.pdf](https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/docs/Conteudos_1pagina/Communication_Regime_of_arrangements/Statement_of_communication/Documents/Statement_modelo_58_general_Info_and_filing_instructions.pdf) (dostęp: 30.08.2022).

<sup>1062</sup> Port. Autoridade Tributária e Aduaneira – dalej jako: AT.

<sup>1063</sup> AT, General Guidelines Concerning the reporting obligation to the Tax and Customs Authority of certain internal or cross-border arrangements with tax relevance, [https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/docs/Conteudos\\_1pagina/Communication\\_Regime\\_of\\_arrangements/Statement\\_of\\_communication/Documents/General\\_Guidelines\\_cross\\_border\\_arrangements.pdf](https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/docs/Conteudos_1pagina/Communication_Regime_of_arrangements/Statement_of_communication/Documents/General_Guidelines_cross_border_arrangements.pdf) (dostęp: 29.08.2022) - dalej jako: Przewodnik.

<sup>1064</sup> Przewodnik, op.cit., s. 10.

takich usług - wie lub można w uzasadniony sposób oczekiwać, że wie, iż podjęła się świadczenia, bezpośrednio lub za pośrednictwem innych osób, pomocy, wsparcia lub doradztwa w zakresie projektowania, wprowadzania do obrotu, organizowania lub zapewniania stosowania uzgodnienia podlegającego zgłoszeniu AT lub podjęła się zarządzania stosowaniem takiego uzgadniania. Jednocześnie w ust. 3 ww. artykułu portugalski prawodawca zastrzegł, iż każda osoba podejmująca wskazane wyżej działania ma prawo, wbrew dowodom przedstawionym przez AT, kontrargumentować, w tym przedstawiając własne dowody, że nie wiedziała lub że nie można było w sposób rozsądny oczekiwać, że wiedziała, iż była zaangażowana w podlegające zgłoszeniu uzgodnienie<sup>1065</sup>. W tym celu osoba taka może odnieść się do wszystkich istotnych faktów i okoliczności, jak też do dostępnych informacji oraz swojej wiedzy i doświadczenia<sup>1066</sup>.

Co jednak charakterystyczne dla portugalskich przepisów MDR, zgodnie z dążą częścią omawianego pojęcia zawartą w art. 2 ust. 1 lit. e ustawy nr 26/2020, za pośrednika nie uważa się osoby, która przekazuje informacje ściśle opisujące istniejące systemy podatkowe, w tym korzyści podatkowe, oraz udziela porad ściśle związanych z istniejącą sytuacją podatkową klienta, w tym wykonuje czynności w podatkowym postępowaniu administracyjnym, podatkowym postępowaniu odwoławczym, postępowaniu karnym skarbowym lub postępowaniu w sprawie o wykroczenie skarbowe, w tym doradza w zakresie prowadzenia poszczególnych postępowań<sup>1067</sup>. Powyższe oznacza, że na gruncie portugalskich przepisów MDR za pośrednika nie zostanie uznany podmiot świadczący usługi czysto odtwórcze, czy informacyjne w zakresie obowiązującego w Portugalii systemu podatkowego<sup>1068</sup>.

Co nie mniej istotne, w ślad za unijną regulacją portugalski ustawodawca doprecyzował, że obowiązek zawiadomiania AT o podlegających zgłoszeniu uzgodnieniach transgranicznych i wewnętrznych ma zastosowanie do pośrednika pod warunkiem, że spełnia on co najmniej jeden z następujących warunków:

- a) jest rezydentem, do celów podatkowych, na terytorium Portugalii;
- b) posiada stały zakład na terytorium Portugalii, za pośrednictwem którego świadczone są usługi związane z uzgodnieniem;

<sup>1065</sup> Druga z pozytywnych reguł granicznych terminu pośrednika wprowadzona przez portugalskiego ustawodawcę odpowiada drugiej części definicji pośrednika zawartej w art. 3 pkt 21 akapit 2 dyrektywy 2011/16/UE, w brzmieniu nadanym dyrektywą MDR.

<sup>1066</sup> Przewodnik, op.cit., s. 11.

<sup>1067</sup> PWC, EU Direct Tax Newsalert | Portugal – Revised draft law transposing DAC6, <https://thesuite.pwc.com/media/11198/pwc-eudtg-newsalert-25-may-2020-dac6-revised-draft-law-portugal.pdf> (dostęp: 30.08.2022).

<sup>1068</sup> Przewodnik, op.cit., s. 8.

- c) jest zarejestrowany w Portugalii lub podlega ustawodawstwu portugalskiemu;
- d) jest zarejestrowany w Portugalii w stowarzyszeniu zawodowym związanym ze świadczeniem usług prawnych, podatkowych lub doradczych<sup>1069</sup>.

Na gruncie portugalskich przepisów MDR pośrednik nie jest uznawany za „uczestnika” uzgodnienia podlegającego zgłoszeniu<sup>1070</sup>. W definicji pośrednika nie zastosowano – niezdefiniowanego, co prawda, na gruncie ustawy nr 26/2020 - pojęcia „uczestnika”, które jednak z powodzeniem jest stosowane przy innych pojęciach wprowadzonych w ustawie nr 26/2020<sup>1071</sup>. Wyłączenie pośrednika z zakresu uczestników uzgodnienia powoduje, że podobnie jak to ma miejsce w niemieckim systemie raportowania, jurysdykcja pośrednika nie ma znaczenia przy ocenie, czy uzgodnienie, w stosunku do którego świadczy usługi, ma charakter transgraniczny.

W praktyce funkcję pośrednika najczęściej pełnić będą podmioty profesjonalnie zajmujące się świadczeniem wskazanych powyżej usług, w szczególności prawnicy, banki czy firmy ubezpieczeniowe<sup>1072</sup>.

#### **4.2.2. Właściwy podatnik**

Zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. c ustawy nr 26/2020 właściwy podatnik oznacza każdą osobę lub podmiot nieposiadający osobowości prawnej, któremu udostępniono do wdrożenia uzgodnienie podlegające zgłoszeniu lub który jest przygotowany do wdrożenia takiego uzgodnienia lub który wdrożył jakikolwiek etap lub część uzgodnienia podlegającego zgłoszeniu. Z powyższego należy wywodzić, że pozycja właściwego podatnika jest prawnie skonstruowana poprzez odniesienie do wewnętrznego lub transgranicznego uzgodnienia podlegającego zgłoszeniu AT. Właściwy podatnik jest uczestnikiem podlegającego zgłoszeniu uzgodnienia. Podmiot może zostać uznany za właściwego podatnika, o ile jest istotny z punktu widzenia podlegającego zgłoszeniu uzgodnienia, tj. uzgodnienie bez właściwego podatnika nie działałoby w ten sam sposób, wpływa na dane uzgodnienie lub to uzgodnienie oddziałuje na ten niego<sup>1073</sup>.

Takie ujęcie definicji właściwego podatnika implikuje, iż w zależności od relacji między właściwymi podatnikami, związanej z ukształtowaniem lub zastosowaniem

<sup>1069</sup> Art. 9 ust. 1 Ustawy nr 26/2020. Warunki te odpowiadają zakreślonym w art 3 pkt 21 akapit 3 dyrektywy 2011/16/UE, w brzmieniu nadanym dyrektywą MDR.

<sup>1070</sup> Ernst & Young LLP, Portugal publishes MDR ..., op.cit.

<sup>1071</sup> Przewodnik, op.cit., s. 13.

<sup>1072</sup> L. Xavier, TAX SHOT: DAC 6 – Obligation to Report as Prevention of Abusive Tax Planning, [https://www.roedl.com/en-gb/de/media/publications/newsletters/newsletter-portugal/documents/newsletter-portugal\\_08\\_2020.pdf](https://www.roedl.com/en-gb/de/media/publications/newsletters/newsletter-portugal/documents/newsletter-portugal_08_2020.pdf) (dostęp: 30.08.2022), s. 2.

<sup>1073</sup> Ernst & Young LLP, Portugal publishes MDR ..., op.cit. Tak również: Przewodnik..., op.cit., s. 17-18.

danego uzgodnienia, może występować więcej niż jeden właściwy podatnik dla danego uzgodnienia podlegającego zgłoszeniu. Portugalski prawodawca, w art. 12 ust. 5 ustawy nr 26/2020, w sytuacji gdy w uzgodnienie podlegające zgłoszeniu zaangażowanych jest kilku właściwych podatników, rozróżnia ich na tych, którzy „uzgodnili z pośrednikiem uzgodnienie dotyczące zgłoszenia” i tych, którzy „zarządzają jego stosowaniem”. Należy zauważyć, że sytuacja ta różni się od tej, w której to samo uzgodnienie, o którym należy zaraportować AT, jest wykorzystywane przez różnych właściwych podatników bez żadnego związku między nimi<sup>1074</sup>. Inaczej bowiem kształtują się w takim przypadku obowiązki sprawozdawcze, gdyż inaczej ustalana jest kolejność ich wykonywania.

Na gruncie portugalskich przepisów MDR obowiązek raportowania AT o podlegających zgłoszeniu uzgodnieniach transgranicznych i wewnętrznych dotyczy właściwego podatnika, o ile spełnia on co najmniej jeden z następujących warunków:

- a) jest rezydentem, do celów podatkowych, na terytorium Portugalii;
- b) posiada stałe miejsce prowadzenia działalności w Portugalii, które korzysta z uzgodnienia;
- c) uzyskuje lub osiąga dochody na terytorium Portugalii;
- d) prowadzi działalność na terytorium Portugalii;
- e) jest zarejestrowany w Portugalii do celów podatkowych<sup>1075</sup>.

W przewodniku podkreślono także, że właściwym podatnikiem – zasada ta ma zastosowanie również w stosunku do pośrednika – nie jest osoba, która jest powiązana z innym pośrednikiem lub właściwym podatnikiem typowym stosunkiem podporządkowania, np. stosunkiem pracy<sup>1076</sup>.

### 4.3. Zakres przedmiotowy obowiązku raportowania

Zgodnie z dyrektywą MDR pośrednicy oraz - w niektórych sytuacjach - właściwi podatnicy są zobowiązani do zgłaszania uzgodnień transgranicznych właściwym organom podatkowym, jeżeli uzgodnienia te zawierają określone cechy rozpoznawcze. Cechy rozpoznawcze obejmują szeroki zakres struktur i transakcji<sup>1077</sup>. Portugalski ustawodawca zdecydował się jednak na dalsze poszerzenie zakresu przedmiotowego obowiązku raportowego. Jak już bowiem wskazano powyżej, z ustawy nr 26/2020 wynika również

<sup>1074</sup> Przewodnik, op.cit., s. 18.

<sup>1075</sup> Art. 11 ustawy nr 26/20220.

<sup>1076</sup> Przewodnik, op.cit., s. 6.

<sup>1077</sup> Deloitte, Implementation of DAC 6 reporting obligations postponed, <https://www.taxathand.com/article/15502/Portugal/2020/Implementation-of-DAC-6-reporting-obligations-postponed-#!#> (dostęp: 31.08.2022). Więcej: Przewodnik, op.cit., s. 9-10

obowiązek zgłaszania AT – podobnie jak ma to miejsce w Polsce - niektórych uzgodnień, które nie mają charakteru transgranicznego, tzw. „uzgodnień wewnętrznych”<sup>1078</sup>.

Portugalski ustawodawca wyjaśnił, że uzgodnieniem jest każdy plan, projekt, propozycja, rada, instrukcja lub zalecenie, wyrażone w sposób wyraźny lub milczący, podlegające lub niepodlegające materializacji w umowie lub transakcji, składające się z konstrukcji o jednym lub kilku etapach lub częściach, lub z serii konstrukcji, równoczesnych lub sekwencyjnych, które mogą być zbywalne lub dostosowane do potrzeb klienta<sup>1079</sup>. Definicja uzgodnienia transgranicznego zawarta w art. 2 ust. 1 lit. j ustawy nr 26/2020 odpowiada definicji zawartej w art. 3 pkt 18 dyrektywy 2011/16/UE w brzmieniu nadanym dyrektywą MDR, przytaczanej już uprzednio w niniejszym rozdziale.

Konstruując pojęcie uzgodnienia wewnętrznego, portugalski ustawodawca wskazał, że są to uzgodnienia, które ze względu na swoje obiektywne cechy mogą być stosowane lub wywoływać skutki, w całości lub częściowo, na terytorium Portugalii i nie są uzgodnieniami transgranicznymi<sup>1080</sup>.

Zaznaczyć należy, że zgodnie z art. 7 ustawy nr 26/2022 uzgodnienia wewnętrzne podlegają raportowaniu AT wyłącznie w przypadku, gdy zawierają co najmniej jedną z cech rozpoznawczych określonych w art. 5 ust. 2–5 ww. ustawy. Raportujący jest również zobowiązany do przeprowadzenia w stosownych przypadkach testu głównej korzyści. W przypadku uzgodnień transgranicznych, zgodnie z art. 3 ustawy nr 26/2022, wszystkie cechy rozpoznawcze wskazane w art. 5 przedmiotowej ustawy są istotne<sup>1081</sup>.

Rozróżnienie uzgodnień na wewnętrzne i transgraniczne jest też istotne z punktu widzenia podatków, które obejmują. Uzgodnienia transgraniczne mają bowiem zastosowanie do podatków wynikających z art. 2 dyrektywy 2011/16/UE<sup>1082</sup>. Uzgodnienia wewnętrzne, zgodnie z art. 8 ustawy nr 26/2022, mają z kolei zastosowanie do następujących podatków:

- a) podatku dochodowego od osób fizycznych, jak również powiązanych z nim podatków autonomicznych;
- b) podatku dochodowego od osób prawnych, jak również związanych z nim podatków autonomicznych i dopłat;

<sup>1078</sup> L. Hadnum, J.P. Osman Moreno, DAC6 Hallmarks — Practical Application in EU Jurisdictions, <https://news.bloombergtax.com/daily-tax-report-international/dac6-hallmarks-practical-application-in-eu-jurisdictions> (dostęp: 5.09.2022). Więcej: Przewodnik, op.cit., s. 32-33.

<sup>1079</sup> Art. 2 ust. 1 lit. f ustawy nr 26/2020.

<sup>1080</sup> Art. 2 ust. 1 lit. h ustawy nr 26/2022

<sup>1081</sup> PWC, EU Direct Tax Newsletter | Portugal – Revised ..., op.cit.

<sup>1082</sup> Art. 4 ustawy nr 26/2022.

- c) podatku od wartości dodanej;
- d) podatku komunalnego od nieruchomości;
- e) podatku komunalnego od uciążliwych przeniesień nieruchomości;
- f) opłaty skarbowej.

Zakres podatków, jakie obejmują uzgodnienia wewnętrzne, został poszerzony w stosunku do wynikającego z art. 2 dyrektywy 2011/16/UE, o podatek od wartości dodanej<sup>1083</sup> i opłatę skarbową<sup>1084</sup>.

Z przytoczonej wyżej definicji uzgodnienia wewnętrznego wynika, że z prawnego punktu widzenia pojęcie to nie pokrywa się z terminem „uzgodnienie transgraniczne”. Definicja ta zakłada bowiem, że tylko porozumienia niemające charakteru transgranicznego są uzgodnieniami wewnętrznymi. W sensie merytorycznym takie nakładanie się może jednak wystąpić, o ile uzgodnienia transgraniczne ze względu na swoje szczególne cechy rozpoznawcze „mogą być stosowane lub wywoływać skutki, w całości lub częściowo, na terytorium Portugalii”. Dla celów sprawozdawczych w takim przypadku uzgodnienie należy uznać za mające charakter transgraniczny. Z powyższego wynika jednak, że nie można z góry wyłączyć z treści uzgodnień wewnętrznych żadnych szczególnych cech rozpoznawczych związanych z testem głównej korzyści, związanych z operacjami transgranicznymi, z obowiązkami prawnymi dotyczącymi informowania o rachunkach finansowych lub identyfikacji rzeczywistych właścicieli, a także związanych z cenami transferowymi. W praktyce tylko w świetle konkretnego uzgodnienia wewnętrznego można zweryfikować, czy zawierają one, czy też nie, któreś z ww. szczególnych cech rozpoznawczych<sup>1085</sup>.

Analogicznie jak w dyrektywie MDR, tak również w przypadku portugalskich przepisów MDR cechy rozpoznawcze można podzielić na wymagające przeprowadzenia testu głównej korzyści oraz stanowiące samodzielną podstawę uznania uzgodnienia za podlegające zgłoszeniu. Na początek zaznaczyć należy, że portugalski ustawodawca w art. 2 ust. 1 lit. 1 ustawy nr 26/2022 zdefiniował też pojęcie korzyści podatkowej<sup>1086</sup>, przez którą należy rozumieć obniżenie, zniesienie lub odroczenie w czasie podatku, w tym wykorzystanie strat podatkowych lub uzyskanie korzyści podatkowej, która nie zostałaby

---

<sup>1083</sup> Zgodnie z polskimi przepisami MDR uzgodnienia inne niż uzgodnienia transgraniczne również obejmują korzyści podatkowe uzyskane na gruncie podatku od wartości dodanej (VAT).

<sup>1084</sup> PWC, EU Direct Tax Newsalert | Draft Law implementing DAC6 in Portugal under public consultation, <https://thesuite.pwc.com/media/10493/pwc-eudtg-newsalert-27-september-2019-portugal-draft-law-implementing-dac6-under-public-consultation.pdf> (dostęp: 30.08.2022).

<sup>1085</sup> Przewodnik, op.cit., s. 34-35.

<sup>1086</sup> Pojęcie to nie jest zdefiniowane w dyrektywie MDR.

osiągnięta w całości lub w części bez zastosowania uzgodnienia. Przechodząc do testu głównej korzyści, podkreślić należy, że portugalska wersja przedmiotowego testu odbiega od unijnego wzorca, gdyż jego definicja została zawężona. Zgodnie z art. 2 ust. 1 lit k ustawy nr 26/2020 test głównej korzyści uznaje się za spełniony tylko w przypadku, jeżeli ponad wszelką wątpliwość można ustalić, że uzyskanie korzyści podatkowej, w sferze prawnej właściwego podatnika lub osoby trzeciej, stanowi główną korzyść lub jedną z głównych korzyści, których obiektywnie i w świetle wszystkich istotnych faktów i okoliczności można racjonalnie oczekiwać od uzgodnienia<sup>1087</sup>. Spełnienia testu głównej korzyści dla celów obowiązku sprawozdawczego wymagają cechy rozpoznawcze wskazane w art. 5 ust. 1, ust. 2 oraz ust. 3 lit. a) ppkt (iii) i (iv) ustawy nr 26/2020.

Uzyskanie korzyści podatkowej samo w sobie nie spełnia testu głównej korzyści. Test ten nie jest również uważany za spełniony, gdy korzyść podatkowa została w całości uzyskana w wyniku samego spełnienia wymogów prawnych, od których jest uzależniona, tj. gdy korzyść podatkowa została uzyskana dzięki zastosowaniu brzmienia i celu regulacji podatkowej i nie jest w całości czy chociażby w części wynikiem „konstrukcji” lub „serii konstrukcji”, które tworzą uzgodnienie<sup>1088</sup>.

Przechodząc do cech rozpoznawczych, zaznaczyć należy, że portugalski prawodawca w niewielkim stopniu doprecyzuje regulację zawartą w dyrektywie MDR. W ustawie 26/2022 uszczegółowiono m.in. że „prawie zerowa stawka podatkowa”<sup>1089</sup> oznacza nominalną stawkę podatkową poniżej 1% oraz iż stosowanie jednostronnej „bezpiecznej przystani” powinno dotyczyć tej cechy rozpoznawczej<sup>1090</sup> tylko wtedy, gdy „bezpieczna przystań” nie jest uwzględniona w międzynarodowym konsensusie określonym w wytycznych OECD w sprawie cen transferowych<sup>1091</sup>.

Portugalski ustawodawca doprecyzował również, że brak decyzji AT w sprawie uzgodnienia zaraportowanego na gruncie przepisów MDR nie skutkuje milczącą akceptacją rozwiązań podatkowych przewidzianych przez to uzgodnienie<sup>1092</sup>. Powyższe oznacza, iż brak kontaktu ze strony AT w sprawie złożonego raportu nie świadczy o tym, że zgłoszone uzgodnienie nie stanowi agresywnej optymalizacji podatkowej i że jest zgodne z prawem.

<sup>1087</sup> PWC, EU Direct Tax Newsletter | Portugal – Revised draft..., op.cit.

<sup>1088</sup> Ernst & Young LLP, Portugal publishes MDR guidance..., op.cit. Więcej: Przewodnik..., op.cit., s. 3.

<sup>1089</sup> Szczególna cecha rozpoznawcza C1(b)(i) dyrektywy MDR.

<sup>1090</sup> Szczególna cecha rozpoznawcza E1 dyrektywy MDR.

<sup>1091</sup> Ernst & Young LLP, Portugal publishes final..., op.cit.

<sup>1092</sup> Art. 18 ustawy nr 26 /2020.

## 4.4. Sposób raportowania

### 4.4.1. Obowiązki sprawozdawcze pośrednika

W ślad za modelem raportowania przyjętym w dyrektywie MDR również w Portugalii w pierwszej kolejności obowiązki sprawozdawcze spoczywają na podmiocie pełniącym, w ramach podlegającego zgłoszeniu uzgodnienia, funkcję pośrednika.

Co do zasady, zgodnie z art. 10 ust. 1 ustawy nr 26/2020, pośrednik zobowiązany jest zaraportować AT o wszystkich wymaganych informacjach, które są mu znane lub które są w jego posiadaniu lub pod jego kontrolą, a które dotyczą któregośkolwiek z uzgodnień podlegających zgłoszeniu, w terminie 30 dni. Termin ten należy liczyć, w przypadku świadczenia usług w zakresie koncepcji, marketingu, organizacji lub udostępnienia wniosku lub zarządzania zgłoszeniem uzgodnienia, licząc, w zależności od tego, co nastąpi wcześniej:

- a) od dnia następującego po dniu, w którym uzgodnienie, które ma być zgłoszone, zostało udostępnione do wdrożenia, lub
- b) od dnia następnego po dniu, w którym uzgodnienie, który ma być zgłoszone, jest gotowe do wdrożenia, lub
- c) dnia, w którym pierwszy krok w zakresie wdrożenia uzgodnienia, które ma być zgłoszone, został wykonany.

W przypadku zaś udzielenia pomocy, wsparcia lub porady w zakresie projektowania, marketingu, organizacji lub wdrożenia uzgadniania, lub w zarządzaniu wdrożeniem, uzgodnienia podlegającego zgłoszeniu 30-dniowy termin należy liczyć od dnia następnego po dniu, w którym udzielono pomocy, wsparcia lub porady bezpośrednio lub za pośrednictwem innych osób. Wskazany powyżej 30-dniowy termin jest dla pośrednika wiążący z zastrzeżeniem przepisu przejściowego, tj. art. 5 ust. 1 dekretu z mocą ustawy nr 53/2020, odraczającego terminy raportowania, o czym szerzej niżej<sup>1093</sup>.

Zgodnie z art. 10 ust. 5 ustawy nr 26/2020 pośrednik jest zwolniony z obowiązku sprawozdawczego w zakresie podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych, w sytuacji gdy inne państwo członkowskie UE znajduje się na wskazanej w ww. przepisie liście, która powieli regulacje art. 8ab ust. 3 dyrektywy 2011/16/UE w brzmieniu nadanym dyrektywą MDR<sup>1094</sup>, przed Portugalią. Oczywiście zwolnienie to ma zastosowanie tylko w przypadku, gdy pośrednik przekaze wymagane informacje na temat

<sup>1093</sup> Przewodnik, op.cit., s. 13.

<sup>1094</sup> Lista była już przytaczana w niniejszym rozdziale, w związku z czym nie ma potrzeby jej ponownego wskazywania.



podlegającego zgłoszeniu uzgodnienia transgranicznego właściwemu organowi państwa członkowskiego UE. Co istotne, w przypadku gdy z uwagi na powyższe pośrednik skorzysta z przysługującego mu zwolnienia i odstąpi od zaraportowania AT, zobowiązany on jest w terminie przewidzianym w art. 10 ust. 1, 2 lub 3 ustawy nr 26/2020 w zależności od przypadku, plus 10 kolejnych dni, przedłożyć AT dokumenty potwierdzające, że te same informacje zostały już przekazane właściwemu organowi podatkowemu innemu państwu członkowskiemu UE<sup>1095</sup>. W takim przypadku, nawet po upływie terminu na złożenie raportu, pośrednik przez kolejne 10 dni pozostaje w terminie na przedłożenia stosownych dowodów. Zakreślenie dodatkowych 10 dni jest logicznym rozwiązaniem ze strony portugalskiego prawodawcy. Dowodem takim może być dokument lub kopia dokumentu potwierdzającego złożenie stosownego zawiadomienia właściwemu organowi podatkowemu innego państwa członkowskiego UE<sup>1096</sup>. Pośrednik przedkłada AT dowód, o którym mowa wyżej, za pośrednictwem wprowadzonego rozporządzeniem 304/2020 formularza (Modelo 58)<sup>1097</sup>.

W przypadku gdy w podlegające zgłoszeniu uzgodnienie, czy to transgraniczne czy wewnętrzne, zaangażowany jest więcej niż jeden podmiot pełniący funkcję pośrednika, obowiązek przekazywania raportu AT spoczywa na wszystkich pośrednikach zaangażowanych w to uzgodnienie. W przypadku pośredników prawodawca portugalski nie przewiduje żadnych reguł określających kolejność, w jakiej spoczywa na nich obowiązek złożenia raportu AT. Niemniej jednak, w przypadku gdy jeden z nich zaraportuje AT o uzgodnieniu podlegającym zgłoszeniu, wówczas pozostali pośrednicy mogą zwolnić się z przedmiotowego obowiązku. Skorzystanie ze zwolnienia wymaga jednak – podobnie jak w przypadku zaraportowania w innym państwie członkowskim UE - przedstawienia AT dokumentów potwierdzających, że informacje dotyczące tego uzgodnienia zostały już przekazane AT przez innego pośrednika. Przekazania dokumentów potwierdzających wykonanie obowiązku sprawozdawczego należy dokonać w terminie przewidzianym w ust. 1, 2 lub 3 art. 10 ustawy nr 26/2020, w zależności od przypadku, plus 10 kolejnych dni<sup>1098</sup>.

Wart podkreślenia jest również fakt, że portugalski prawodawca przewidział również sytuacje, gdy pośrednika wiąże obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej czy też – co charakterystyczne dla Portugalii, gdyż nie wynika z dyrektywy MDR - wynikającej z

<sup>1095</sup> Art. 10 ust. 6 ustawy nr 26/2020.

<sup>1096</sup> Przewodnik, op.cit, s. 15.

<sup>1097</sup> Rozporządzenie 304/2020, op.cit., s. 469.

<sup>1098</sup> Art. 10 ust. 7 i ust. 8 ustawy nr 26/2020.

łączącej go z klientem umowy<sup>1099</sup>. Zaznaczenia wymaga, że na gruncie dyrektywy MDR przewidziano sytuację, gdy pośrednika wiąże tajemnica zawodowa. Zgodnie z unijną regulacją w takim przypadku państwa członkowskie zobowiązane są przedsięwziąć takie środki, aby w zakresie danych poufnych raportował inny pośrednik, niezwiązany tajemnicą, lub właściwy podatnik<sup>1100</sup>. Sposób uregulowania przedmiotowej kwestii na gruncie ustawy nr 26/2020 budzi jednak szereg kontrowersji. Portugalski ustawodawca wyraźnie bowiem podkreśla prymat obowiązków sprawozdawczych nad obowiązkiem zachowania tajemnicy, do której podmiot zobowiązany jest prawnie lub umownie, co objawia się tym, że podmiot taki nie może powoływać się na wiążącą go tajemnicę, w ramach wykonywania obowiązków wynikających z przepisów MDR<sup>1101</sup>. Z art. 14 ust. 2 ustawy nr 26/2020 wynika ponadto, że w przypadku wykonania obowiązków sprawozdawczych przez osoby, które zobowiązane były do zachowania określonych danych w poufności, wyłączona została jakakolwiek odpowiedzialność za naruszenie obowiązku zachowania tajemnicy, do której były zobowiązane. Oczywiście zwolnienie z obowiązku zachowania tajemnicy dotyczy wyłącznie przypadku przekazania informacji objętych poufnością AT w ramach składanego raportu. W innych przypadkach obowiązek zachowania tajemnicy wiąże objęte nią osoby<sup>1102</sup>.

Zgodnie z art. 13 ust. 1 ustawy nr 26/2020, w przypadku gdy pośrednika wiąże obowiązek zachowania tajemnicy (np. adwokackiej), obowiązek sprawozdawczy, co do zasady, przechodzi na właściwego podatnika. Tutaj ustawodawca portugalski wprowadza jednak swoje autorskie rozwiązanie. W przypadku bowiem gdy podatnik nie dopełni obowiązku raportowego, wówczas przedmiotowy obowiązek ponownie spocznie na związanym tajemnicą pośredniku<sup>1103</sup>. W rezultacie dojdzie do sytuacji, gdy pośrednik pomimo obowiązku zachowania tajemnicy będzie zobowiązany zraportować o uzgodnieniu i nie będzie miał możliwości uchylenia się od obowiązku złożenia zawiadomienia AT. Jak już wskazano, analizując kwestię tajemnicy zawodowej na gruncie polskich przepisów MDR, wszelkie ograniczenia tajemnicy zawodowej, jako prawa podstawowego, powinny być dokonywane zgodnie z zasadą proporcjonalności. W konsekwencji ograniczenia takie muszą być adekwatne i konieczne dla celu, jaki ma zostać osiągnięty. W przypadku analizowanej regulacji nie sposób uznać, że wymogi

---

<sup>1099</sup> KPMG, EU Mandatory Disclosure Rules (DAC6) — transposition..., op.cit., s. 6.

<sup>1100</sup> Art. 8ab ust. 5-6 dyrektywy 2011/16/UE w brzmieniu nadanym dyrektywą MDR.

<sup>1101</sup> Art. 14 ust. 1 ustawy nr 26/2020. Więcej: Przewodnik..., op.cit, s. 25.

<sup>1102</sup> Art. 14 ust. 3 ustawy nr 26/2020.

<sup>1103</sup> Art. 13 ust. 4 ustawy nr 26/2020.

racjonalności zostały zachowane. Na gruncie portugalskich przepisów MDR dochodzi do bezwzględneho ograniczenia tajemnicy zawodowej. Dlatego też przedmiotowe rozwiązanie jest oceniane jako naruszające nie tylko konstytucję Portugalii<sup>1104</sup>, ale również Europejską Konwencję praw człowieka<sup>1105</sup> oraz Kartę praw podstawowych UE<sup>1106</sup>. Portugalski Rzecznik Praw Obywatelskich zastosował nawet mechanizm kontroli konstytucyjności przepisów MDR przed tamtejszym trybunałem konstytucyjnym<sup>1107</sup>.

Przechodząc do kwestii terminów raportowania, zaznaczyć należy, iż jak już wskazano na wstępie, Portugalia zdecydowała się skorzystać z przewidzianej w dyrektywie 2020/876 możliwości odroczenia obowiązku zgłaszania schematów podatkowych transgranicznych o 6 miesięcy. W związku z powyższym znaczącej modyfikacji uległy terminy składania raportów w zakresie wskazanych wyżej uzgodnień.

Uzgodnienia transgraniczne, których pierwszy etap realizacji miał miejsce w okresie od dnia 25 czerwca 2018 r. do dnia 30 czerwca 2020 r., należało zgłaszać AT do dnia 28 lutego 2021 r.<sup>1108</sup> W przypadku uzgodnień transgranicznych i odpowiednich wewnętrznych, które zostały udostępnione do wdrożenia, były gotowe do wdrożenia lub gdy pierwszy etap wdrożenia został dokonany w okresie od dnia 1 lipca 2020 r. do dnia 31 grudnia 2020 r., 30-dniowy termin na zgłoszenie uzgodnień rozpoczynał się w dniu 1 stycznia 2021 r. Również dla pośredników, którzy udzielili bezpośrednio lub za pośrednictwem innych osób pomocy lub porady w okresie od dnia 1 lipca 2020 r. do dnia 31 grudnia 2020 r., 30-dniowy termin na zgłoszenie uzgodnień rozpoczynał się dnia 1 stycznia 2021 r.<sup>1109</sup>. W przypadku uzgodnień zbywalnych pierwszy okresowy raport pośrednik zobowiązany był złożyć AT w terminie do dnia 30 kwietnia 2021 r.<sup>1110</sup>.

W przypadku porozumień transgranicznych, których pierwszy etap wdrożenia miał miejsce między 25 czerwca 2018 r. a 30 czerwca 2020 r., 10-dniowy termin na przedstawienie przez pośrednika lub właściwego podatnika dowodu AT, że te same

<sup>1104</sup> Portugalia (1976) Constituição da República Portuguesa, Decreto de Aprovação da Constituição Diário da República n.º 86/1976, Série I de 1976-04-10, <https://dre.pt/dre/legislacao-consolidada/decreto-aprovacao-constituicao/1976-34520775> (dostęp: 30.08.2022).

<sup>1105</sup> 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.).

<sup>1106</sup> J.M. Fernandes, The transposition of DAC6 in Portugal – A step too far?, <https://www.internationaltaxreview.com/article/2a6a9z41xb9ag7at4ltds/the-transposition-of-dac6-in-portugal-a-step-too-far> (dostęp: 30.08.2022).

<sup>1107</sup> M. Teles, R. Seabra Moura, DAC6 in Portugal: Thinking ahead, <https://www.internationaltaxreview.com/article/2a6aa4kx02vkieap9h4w0/dac6-in-portugal-thinking-ahead> (dostęp: 30.08.2022).

<sup>1108</sup> Art. 22 ust.1 ustawy nr 26/2020.

<sup>1109</sup> Art. 5 ust. 1 dekretu z mocą ustawy nr 53/2020.

<sup>1110</sup> Art. 5 ust. 3 dekretu z mocą ustawy nr 53/2020 w zw. z art. 1 ust. 4 ustawy nr 26/2020.

informacje zostały już złożone w innym państwie członkowskim UE przez pośrednika lub właściwego podatnika lub zaraportowane zostały w Portugalii przez innego pośrednika czy właściwego podatnika, wygasła w terminie do dnia 10 marca 2021 r.<sup>1111</sup>.

Na terminy realizacji obowiązków sprawozdawczych przez pośrednika wpływ miało również związanie go obowiązkiem zachowania tajemnicy zawodowej. W takim bowiem przypadku, zgodnie z art. 22 ust. 2 ustawy nr 26/2020, w odniesieniu do uzgodnień transgranicznych, których pierwszy etap wdrażania miał miejsce w okresie od dnia 25 czerwca 2018 r. do dnia 30 czerwca 2020 r., pośrednik w pierwszej kolejności powinien był powiadomić właściwego podatnika o ciążyącym na nim obowiązku zgłoszenia w terminie do dnia 1 grudnia 2020 r. Z kolei w sytuacji, gdy właściwy podatnik nie poinformował pośrednika o dopełnieniu obowiązku zgłoszenia w przewidzianym terminie 30 dni od przekazania mu stosownej informacji przez pośrednika, wówczas na pośredniku ciążył obowiązek zgłoszenia AT przedmiotowego uzgodnienia do dnia 28 lutego 2021 r.<sup>1112</sup>. W przypadku uzgodnień objętych tajemnicą prawną lub umowną, udostępnionych do realizacji, gotowych do realizacji lub gdy pierwszy etap realizacji nastąpił w okresie od dnia 1 lipca 2020 r. do dnia 31 grudnia 2020 r., pięciodniowy termin na powiadomienie przez pośrednika właściwego podatnika obowiązku raportowania AT rozpoczynał swój bieg dnia 1 stycznia 2021 r.<sup>1113</sup>.

---

<sup>1111</sup> Art. 22 ust. 2 ustawy nr 26/2020.

<sup>1112</sup> Ernst & Young LLP, Portugal postpones..., op.cit.

<sup>1113</sup> Art. 5 ust. 2 dekretu z mocą ustawy nr 53/2020.

#### 4.4.2. Obowiązki sprawozdawcze właściwego podatnika

Zaznaczyć należy, że obowiązki sprawozdawcze w zakresie podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych i wewnętrznych spoczywają na właściwym podatniku, który spełnia warunki przewidziane w ustawie nr 26/2020, w tym w zakresie powiązań z Portugalią tylko w określonych przypadkach. Po pierwsze, w sytuacji gdy w podlegające zgłoszeniu uzgodnienie nie był zaangażowany żaden pośrednik lub pośrednik był zaangażowany w uzgodnienie, ale nie miał żadnego ze wskazanych w art. 9 ust. 1 ustawy nr 26/2020, powiązań z Portugalią<sup>1114</sup>. Kolejną sytuacją, gdy na właściwym podatniku może spocząć obowiązek raportowania AT, jest przypadek, gdy w uzgodnienie był zaangażowany pośrednik i wystąpiło którekolwiek z wymaganych powiązań z Portugalią, ale pośrednik uchylił się od zgłoszenia uzgodnienia AT, powołując się na wiążący go obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej lub umownej w odniesieniu do właściwego podatnika<sup>1115</sup>.

Zgodnie z art. 12 ust. 1 ustawy nr 26/2020 właściwy podatnik ma 30 dni na zgłoszenie uzgodnienia AT, licząc, w zależności od tego, które nastąpi wcześniej, od:

- a) dnia następującego po dniu, w którym uzgodnienie podlegające zgłoszeniu zostało udostępniony do wdrożenia;
- b) dnia następującego po dniu, w którym zgłaszane uzgodnienie jest gotowe do zastosowania, lub
- c) dnia następującego po dniu, w którym dokonano pierwszego kroku wdrożenia uzgodnienia podlegającego zgłoszeniu.

Zaznaczyć należy, że w zakresie terminów raportowania uzgodnień, których termin zgłaszania został odroczone na mocy dekretu z mocą ustawy nr 53/2020, terminy ich zgłoszenia AT przez właściwych podatników są analogiczne jak w przypadku pośredników, tj. w przypadku uzgodnień transgranicznych podlegających zgłoszeniu, których pierwszy etap stosowania miał miejsce między 25 czerwca 2018 r. a 30 czerwca 2020 r. – do dnia 28 lutego 2021 r.<sup>1116</sup>, a w przypadku uzgodnień transgranicznych i wewnętrznych podlegających zgłoszeniu, których pierwszy etap stosowania miał miejsce między 1 lipca 2020 r. a 31 grudnia 2020 r. – do dnia 31 stycznia 2021 r.<sup>1117</sup>.

<sup>1114</sup> Przypadki te wynikają z art. 12 ust. 1 ustawy nr 26/2020, w którym mowa jest o tym, że właściwy podatnik zobowiązany jest raportować AT „W przypadku braku pośrednika na warunkach przewidzianych w artykule 9 ustawy nr 26/2020.

<sup>1115</sup> Przewodnik, op.cit., s. 51.

<sup>1116</sup> Art. 22 ust. 1 ustawy nr 26/2020.

<sup>1117</sup> Art. 5 ust. 1 dekretu z mocą ustawy nr 53/2020.

Portugalski prawodawca w art. 12 ust. 3 ustawy nr 26/2020 uregulował również zasady raportowania przez właściwego podatnika w sytuacji, gdy wymagające zgłoszeniu uzgodnienie podlega zaraportowaniu właściwym urzędem podatkowym innych państw członkowskich UE. Co jednak istotne, wskazane powyżej zasady mają zastosowanie jedynie do podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych. Wówczas informacje dotyczące takiego uzgodnienia przekazywane są właściwym organom państwa, które jest wyżej na poniższej liście:

- a) państwo członkowskie UE, w którym właściwy podatnik jest rezydentem do celów podatkowych;
- b) państwo członkowskie UE, w którym właściwy podatnik ma stały zakład, który korzysta z uzgodnienia;
- c) państwo członkowskie UE, w którym dany podatnik uzyskuje dochody lub generuje zyski, mimo że nie jest rezydentem do celów podatkowych, ani nie posiada stałego zakładu w żadnym państwie członkowskim UE;
- d) państwo członkowskie UE, w którym dany podatnik prowadzi działalność, mimo że nie jest rezydentem do celów podatkowych lub nie posiada stałego zakładu w jakimkolwiek państwie członkowskim<sup>1118</sup>.

W przypadku gdy właściwy podatnik zaraportuje o podlegającym zgłoszeniu uzgodnieniu transgranicznym właściwemu organowi innego państwa członkowskiego UE, może być zwolniony z obowiązku zaraportowania AT. Zwolnienie to nie następuje jednak automatycznie. Zgodnie z art. 12 ust. 4 ustawy nr 26/2020 właściwy podatnik zwolniony jest z obowiązku ponownego zaraportowania, tym razem AT, jeżeli w terminie przewidzianym w ust. 1 lub 2 ww. artykułu (tj. w terminie na zgłoszenie raportu AT zgodnie z portugalskimi przepisami DMR), w zależności od przypadku, plus 10 kolejnych dni, przedstawi dokumentację potwierdzającą, że wymagane informacje zostały już przekazane właściwemu organowi innego państwa członkowskiego UE. Dowodem takim może być kopia złożonego w innym państwie członkowskim UE raportu<sup>1119</sup>.

Wskazane powyżej zwolnienie nie ma zastosowania do podlegających zgłoszeniu uzgodnień wewnętrznych. W zakresie uzgodnień wewnętrznych podlegających zgłoszeniu właściwi podatnicy w każdym przypadku są zobowiązani do ich zaraportowania AT. Obowiązek ten ciąży na właściwych podatnikach, nawet jeśli

---

<sup>1118</sup> Zasady tożsame jak w art. 8ab ust. 7 zd. 2 dyrektywy 2011/16/UE w brzmieniu nadanym dyrektywą MDR.

<sup>1119</sup> Przewodnik, op.cit., s. 23-24.

uzgodnienie tego rodzaju ma również charakter transgraniczny i zostało już zgłoszone w innym państwie unijnym<sup>1120</sup>.

Portugalski ustawodawca przewidział także zasady ustalania kolejności raportowania w przypadku, gdy w uzgodnienie podlegające zgłoszeniu zaangażowany jest więcej niż jeden właściwy podatnik. Wówczas obowiązek zaraportowania AT spoczywa na właściwym podatniku, który jest wyżej w na poniższej liście:

- a) właściwy podatnik, który uzgodnił z pośrednikiem uzgodnienie podlegające zgłoszeniu, lub
- b) właściwy podatnik, który zarządza wdrożeniem tego uzgodnienia.

Wykonanie obowiązku sprawozdawczego przez jednego z właściwych podatników w terminie przewidzianym w ust. 1 lub 2 art. 12 ustawy nr 26/20220 zwalnia pozostałych właściwych podatników zaangażowanych w dane uzgodnienie z obowiązku jego zgłoszenia AT. Skorzystanie z przedmiotowego zwolnienia – podobnie jak miało to miejsce przy raportowaniu uzgodnień poza granicami Portugalii - wymaga jednak przedstawienia AT udokumentowanych dowodów, że te same informacje zostały już przekazane AT przez innego właściwego podatnika. Dowody takie właściwy podatnik, który chce skorzystać ze zwolnienia, musi przekazać AT najpóźniej w terminie raportowania przewidzianym w ust. 1 lub 2 art. 12 ustawy nr 26/20220, w zależności od przypadku, plus 10 kolejnych dni<sup>1121</sup>.

Na właściwym podatniku ciąży również obowiązek składania AT rocznych raportów<sup>1122</sup>. Zgodnie z instrukcją wypełniania formularza (Modelo 58) zawartą w rozporządzeniu 304/2020 termin, w którym właściwy podatnik, w każdym roku, w którym stosuje uzgodnienie już zgłoszone AT, informuje AT o tym fakcie, w tym o aktualizacji wcześniej przekazanych informacji, wynosi 30 kolejnych dni, licząc od dnia następującego po zakończeniu okresu rocznego, w którym zastosował uzgodnienie. Obowiązek ten ciąży na właściwym podatniku wyłącznie w przypadku, gdy pierwotnego zgłoszenia uzgodnienia dokonał sam właściwy podatnik<sup>1123</sup>.

Właściwy podatnik posiadający powiązanie z Portugalią może mieć bardzo szeroko zakrojony zakres obowiązków sprawozdawczych. Może być zobowiązany do zgłoszenia w Portugalii informacji o uzgodnieniu, które zostało już zgłoszone przez niego samego,

<sup>1120</sup> A. Moura Portugal, Portuguese EU Mandatory Disclosure Rules draft legislation, <https://www.dlapiper.com/pt/portugal/insights/publications/2019/06/global-tax-alert-portuguese-eu-mandatory-disclosure-rules-draft-legislation/> (dostęp: 30.08.2022).

<sup>1121</sup> Art. 12 ust. 5 i ust. 6 ustawy nr 26/2020,

<sup>1122</sup> Art. 12 ust. 2 ustawy nr 26/2020.

<sup>1123</sup> Rozporządzenie 304/2020, op.cit., s. 469.

innego właściwego podatnika lub przez pośrednika w innym państwie członkowskim UE<sup>1124</sup>. Co więcej, szeroka interpretacja obowiązków sprawozdawczych wynikająca z Przewodnika może spowodować powstanie obowiązków sprawozdawczych, które w przeciwnym razie mogłyby się nie ziścić. Powyższe dotyczy takich przypadków, w których właściwy podatnik<sup>1125</sup> zgłosił uzgodnienie podlegające raportowaniu w innym państwie członkowskim UE i/lub w których nie istnieją portugalscy pośrednicy, w Portugalii nie udzielono porady podatkowej lub portugalski doradca podatkowy nie posiada pełnych informacji dotyczących uzgodnienia. Jeżeli którakolwiek z tych sytuacji ma bowiem związek z Portugalią, jak wskazano powyżej, zastosowanie mają obowiązki sprawozdawcze<sup>1126</sup>.

#### 4.4.3. Treść raportu i nadawanie numerów ewidencyjnych

Zgodnie z ogólną instrukcją dotyczącą wypełniania formularza (Modelo 58) zatwierdzoną rozporządzeniem nr 304/2020 każde uzgodnienie, transgraniczne lub wewnętrzne, które podlega zgłoszeniu AT, należy zaraportować na specjalnie stworzonym do tego celu formularzu (Modelo 58)<sup>1127</sup>. Wskazany wyżej formularz należy wypełnić ręcznie i złożyć elektronicznie na stronie internetowej AT<sup>1128</sup>.

Jeżeli chodzi o zakres informacji, jakie mają być przekazywane AT przez zgłaszających uzgodnienie, to jest on taki sam zarówno w przypadku uzgodnień transgranicznych, jak i wewnętrznych. Zakres przekazywanych AT danych na temat uzgodnień podlegających zgłoszeniu, co do zasady, został określony zgodnie z art. 8ab ust. 14 dyrektywy 2011/16/UE w brzmieniu nadanym dyrektywą MDR. Katalog ten nie stanowi jednak literalnego tłumaczenia unijnej regulacji, co może stanowić pole do powstawania rozbieżności interpretacyjnych. W raporcie składanym AT zgłaszający uzgodnienie powinien zawrzeć następujące informacje:

- a) dane identyfikacyjne pośredników i właściwych podatników, w tym ich nazwiska, daty i miejsca urodzenia, w przypadku osób fizycznych, miejsca zamieszkania dla

---

<sup>1124</sup> PWC, Unexpected DAC6 reporting obligations may arise in Portugal, <https://www.pwc.com/us/en/tax-services/publications/insights/assets/pwc-unexpected-dac6-reporting-obligations-may-arise-in-portugal.pdf> (dostęp: 30.08.2022).

<sup>1125</sup> Przedmiotowa sytuacja może mieć zastosowanie również do pośrednika.

<sup>1126</sup> R.R. Domingues, S. Fernandes Martins, J. Ochôa, PWC, Unexpected DAC6 reporting obligations may arise in Portugal <https://www.pwc.com/us/en/tax-services/publications/insights/assets/pwc-unexpected-dac6-reporting-obligations-may-arise-in-portugal.pdf> (dostęp: 3.09.2022).

<sup>1127</sup> Przewodnik, op.cit., s. 51.

<sup>1128</sup> Ernst & Young LLP, Portugal publishes MDR guidance..., op.cit.



- celów podatkowych, numery identyfikacji podatkowej oraz, w stosownych przypadkach, osób będących spółkami powiązanymi z właściwym podatnikiem;
- b) szczegóły cechy rozpoznawczej lub cech rozpoznawczych, które sprawiają, że uzgodnienie podlega zgłoszeniu;
  - c) podsumowanie treści uzgodnienia, które podlega zgłoszeniu, w tym odniesienie do nazwy, pod którą jest powszechnie znane, jeśli taka istnieje, oraz opis, w sposób abstrakcyjny, odpowiednich działań biznesowych lub odpowiednich przepisów prawnych, chyba że opis prowadzi do ujawnienia tajemnicy handlowej, przemysłowej lub zawodowej albo procesu handlowego, a nawet informacji, których ujawnienie byłoby sprzeczne z porządkiem publicznym;
  - d) data, kiedy został lub zostanie podjęty pierwszy krok w stosowania uzgodnienia podlegającego zgłoszeniu;
  - e) szczegóły dotyczące przepisów prawnych stanowiących podstawę uzgodnienia podlegającego zgłoszeniu, które w zależności od uzgodnienia mogą obejmować więcej niż jedną jurysdykcję;
  - f) wartość transakcji składających się na uzgodnienie podlegające zgłoszeniu, niezależnie od korzyści podatkowej oczekiwanej w związku z uzgodnieniem;
  - g) dane identyfikacyjne państwa członkowskiego UE właściwych podatników i każdego innego państwa członkowskiego UE, które może być powiązane z uzgodnieniem podlegającym zgłoszeniu;
  - h) dane identyfikacyjne wszelkich innych osób lub podmiotów nieposiadających osobowości prawnej w państwie członkowskim UE, które mogą być objęte z uzgodnieniem podlegającym zgłoszeniu, ze wskazaniem państw członkowskich UE, z którymi ta osoba lub podmiot są powiązane<sup>1129</sup>.

Co istotne, zgodnie z art. 15 ust. 2 ustawy nr 26/2020 AT może zawiadomić, na zasadach określonych w kodeksie postępowania i procesu podatkowego<sup>1130</sup>, podmiot, na którym ciąży obowiązek przekazania informacji o podlegającym zgłoszeniu uzgodnieniu, aby w terminie ustalonym między 10 a 20 kolejnymi dniami mógł on należycie wyjaśnić, poprawić lub uzupełnić informacje przekazane AT w ramach złożonego raportu.

---

<sup>1129</sup> Art. 15 ust. 1 ustawy nr 26/2020.

<sup>1130</sup> Portugalia (1999) Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT), Decreto-Lei n.º 433/99, Diário da República n.º 250/1999, Série I-A de 1999-10-26, <https://dre.pt/dre/legislacao-consolidada/decreto-lei/1999-34577575> (dostęp: 4.09.2022).

Portugalskie przepisy MDR odmiennie regulują zasady raportowania zbywalnych<sup>1131</sup> uzgodnień wewnętrznych lub transgranicznych. Zgodnie z art. 10 ust. 4 ustawy nr 26/2020 - z zastrzeżeniem przepisu przejściowego art. 5 ust. 3 dekretu z mocą ustawy nr 53/2020, o czym szerzej niżej - w przypadku uzgodnień tego rodzaju, pośrednik musi również składać AT co trzy miesiące raport aktualizacyjny. W raporcie aktualizacyjnym należy zawrzeć określone nowe informacje, które pojawiły się od czasu pierwszego zaraportowania lub od przedstawienia poprzedniego raportu kwartalnego. Zgodnie z ogólną instrukcją dotyczącą wypełniania formularza (Modelo 58) zatwierdzoną rozporządzeniem nr 304/2020, termin przekazania przez pośrednika AT kwartalnego raportu aktualizującego informacje dotyczące uzgodnień zbywalnych wynosi 30 kolejnych dni, liczonych od końca kwartału kalendarzowego (tj. od 31 marca, 30 czerwca, 30 września i 31 grudnia), w którym pojawiły się nowe informacje<sup>1132</sup>. Co do zakresu danych wymagających ewentualnej aktualizacji, to obejmują one informacje określone w art. 15 ust. 1 lit. a, d, g oraz h ustawy nr 26/200, tj. dane identyfikacyjne pośredników i właściwych podatników; datę podjęcia pierwszego kroku w stosowaniu uzgodnienia podlegającego zgłoszeniu; dane identyfikacyjne państwa członkowskiego UE właściwych podatników i każdego innego państwa członkowskiego UE, które może być powiązane z uzgodnieniem podlegającym zgłoszeniu oraz dane identyfikacyjne wszelkich innych podmiotów w państwie członkowskim UE, które mogą być objęte z uzgodnieniem podlegającym zgłoszeniu, ze wskazaniem państw członkowskich UE, z którymi podmiot ten jest powiązany.

Portugalski ustawodawca nie uregulował kwestii nadawania zgłaszającym uzgodnieniom transgranicznym i wewnętrznym numerów referencyjnych. Obowiązek nadawania uzgodnieniom transgranicznym numerów identyfikujących je na poziomie UE wynika z art. 2e ust. 2 rozporządzenia wykonawczego Komisji (UE) 2015/2378 w brzmieniu nadanym rozporządzeniem wykonawczym Komisji (UE) 2019/532. Zgodnie bowiem z ww. załącznikiem XIII rozporządzenia wykonawczego Komisji (UE) 2015/2378 formularz do celów obowiązkowej automatycznej wymiany informacji dotyczących podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych na podstawie art. 8ab dyrektywy 2011/16/UE zawiera, oprócz elementów wymienionych w art. 8ab ust. 14 tej dyrektywy, także pole: numer referencyjny podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych.

---

<sup>1131</sup> Na gruncie dyrektywy MDR oraz polskich przepisów MDR jako schemat podatkowy standaryzowany.

<sup>1132</sup> Rozporządzenie 304/2020, op.cit., s. 469.

Po otrzymaniu wskazanych wyżej danych na temat podlegających zgłoszeniu uzgodnień AT przystępuje do opracowywania otrzymanych zgłoszeń, projektowania propozycji regulacji prawnych mających zapobiegać ujawnionym sposobom unikania opodatkowania oraz dostosowuje programowanie i działania kontroli podatkowej, mając na uwadze rodzaje zgłoszonych uzgodnień. Co charakterystyczne dla Portugalii, AT zobowiązany jest również do ujawnienia na portalu podatkowym, w celu zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania, zgłoszonych uzgodnień, bez identyfikacji poszczególnych uczestników, w sposób abstrakcyjny i syntetyczny, przy czym ujawnienie to może obejmować także uzgodnienia, o których AT dowiedział się samodzielnie<sup>1133</sup>. Zgodnie z art. 17 ust 2 ustawy nr 26/2020 AT odstępuje jednak od ujawnienia, jeżeli ujawnienie uzgodnienia, z uwagi na jego złożoność lub nowość, okaże się nieadekwatne do celów przeciwdziałania oszustwom podatkowym lub obrony interesu publicznego realizowanego przez AT.

#### 4.5. Kary

Regulując kwestię kar za niewywiązywanie się lub nieprawidłowe wywiązywanie się z obowiązków raportowych, portugalski prawodawca zdecydował się na wyróżnienie kilku rodzajów wykroczeń, różnicując wymiar kar grożących za ich popełnienie.

Zgodnie z art. 19 ust. 1 ustawy nr 26/2020 za niezareportowanie lub opóźnienie w zareportowaniu przez pośredników lub właściwych podatników uzgodnienia podlegającego zgłoszeniu, w tym brak dowodu, że uzgodnienie zostało już zgłoszone w innym państwie członkowskim UE lub przez innego pośrednika czy też właściwego podatnika, wymiar kary może wynieść od 6.000 euro do 80.000 euro. Zgodnie z kolejnym ustępem wskazanego wyżej przepisu za pominięcia lub nieścisłości w zgłaszanych AT informacjach może zostać nałożona kara w granicach od 2.000 euro do 60.000 euro. Z kolei, zgodnie z ust. 3 ww. przepisu, za nieudzielenie lub opóźnienie w udzieleniu dodatkowych informacji pośrednikowi lub właściwemu podatnikowi grozi kara od 3.000 euro do 80.000 euro<sup>1134</sup>.

Ostatni, tj. 4 ustęp art. 19 ustawy nr 26/2020, przewiduje obniżony wymiar kary za niedopełnienie obowiązków sprawozdawczych. Obniżony wymiar kar ma jednak zastosowanie jedynie do uzgodnień transgranicznych, których pierwszy etap wdrożenia nastąpił lub nastąpi w okresie od dnia 25 czerwca 2018 r. do dnia 30 czerwca 2020 r.

<sup>1133</sup> Art. 17 ust. 1 ustawy nr 26/2020. Więcej: Przewodnik, op.cit, s. 51.

<sup>1134</sup> Í. Belém, J. Aranha, J. Freitas, T. Almeida Veloso, Portugal | DAC 6 Domestic Implementation, <https://www.bakertilly.global/media/10280/portugal.pdf> (dostęp: 31.08.2022 ), s. 7-8.

Dodatkowo obniżony wymiar kary ma zastosowanie jedynie do pośredników, którzy z uwagi na brak informacji zwrotnej od właściwego podatnika zmuszeni byli zraportować AT mimo wiążącej ich tajemnicy zawodowej. W takim przypadku niedostarczenie lub niezłożenie jakiegokolwiek korespondencji do AT w ustawowym terminie, niedostarczenie lub niezłożenie w ustawowym terminem dowodu lub jakichkolwiek wyjaśnień, poprawek lub uzupełnień, a także pominięcie lub nieścisłości w odniesieniu do informacji, które mają być przekazane AT przez pośredników, podlega karze na zasadach opisanych powyżej, jednakże wymiar grzywny podlega ograniczeniu do jednej piątej.

Jak podkreśla portugalski prawodawca, zapłata kary nie zwalnia pośrednika i właściwego użytkownika z obowiązku dopełnienia wymogów sprawozdawczych<sup>1135</sup>.

Z art. 20 ust. 1 ustawy nr 26/2020 wynika, że co do zasady wskazane wyżej naruszenia stanowią podatkowe wykroczenia administracyjne i z niezbędnymi dostosowaniami stosuje się do nich ogólne prawo o wykroczeniach skarbowych<sup>1136</sup>. Wyjątek od tej zasady ustawiono w kolejnym ustępie powołanego przepisu, zgodnie z którym członek rządu odpowiedzialny za obszar finansów jest odpowiedzialny, z możliwością delegacji, za wykonywanie wszystkich czynności w procesach administracyjnych dotyczących wykroczeń, jak również za decyzje o zastosowaniu grzywien i sankcji dodatkowych.

Zaznaczyć należy również, że zgodnie z art. 17 ust. 2 ustawy nr 26/2020, bez uszczerbku dla kompetencji innych organów i służb, AT uprawniony jest w ramach kontroli podatkowej do weryfikacji czy podmioty, na których spoczywają obowiązki wynikające z przepisów MDR, prawidłowo je wykonują.

---

<sup>1135</sup> Art. 21 ustawy nr 26/2020.

<sup>1136</sup> Portugalia (2001) Reforça as garantias do contribuinte e a simplificação processual, reformula a organização judiciária tributária e estabelece um novo regime geral para as infracções tributárias, Lei n.º 15/2001, Diário da República n.º 130/2001, Série I-A de 2001-06-05, <https://dre.pt/dre/legislacao-consolidada/lei/2001-34474475> (dostęp: 6.09.2022).

## **Wnioski końcowe**

Problemem badawczym niniejszej rozprawy była odpowiedź na pytanie, czy wprowadzone do polskiego systemu podatkowego rozwiązania prawne z zakresu raportowania schematów podatkowych realizują zakładane cele, w tym w szczególności w zakresie dążenia do ochrony bazy podatkowej w wymiarze międzynarodowym oraz uproszczenia regulacji podatkowych. Zważywszy na powyższe, należy uznać, że polskie przepisy implementujące dyrektywę MDR rodzą bardzo wiele problemów, a przez to wymagają daleko idących zmian.

Gros problemów związanych z krajowymi przepisami MDR ma swoje źródło w ekspresowym tempie polskiego prawodawcy we wdrażaniu dyrektywy MDR, a jak wiadomo pośpiech nigdy nie jest dobrym doradcą i nie służy tworzeniu prawa o wysokiej jakości legislacyjnej. Dyrektywa MDR weszła w życie z dniem 25 czerwca 2018 r., a polskie regulacje z zakresu raportowania schematów podatkowych obowiązują już od 1 stycznia 2019 r. Podkreślić należy, że pośpiech krajowego prawodawcy nie wynikał z narzucanych dyrektywą MDR terminów implementacyjnych. Państwa unijne miały czas na przygotowanie przepisów transponujących dyrektywę MDR do końca 2019 r., a termin na ich wdrożenie mijał pierwotnie z końcem czerwca 2020 r. Co więcej, z uwagi na wybuch pandemii COVID-19 unijny prawodawca wprowadził prawną podstawę umożliwiającą państwom unijnym odsunięcie obowiązków sprawozdawczych o dodatkowe 6 miesięcy, z czego większość krajów skorzystała. W rezultacie nasz ustawodawca mógł wstrzymać się z wprowadzeniem w życie obowiązków sprawozdawczych praktycznie o dwa lata.

Polska jako pierwsze z państw członkowskich UE implementowała przedmiotową dyrektywę. Żadne inne państwo nie podjęło się tak błyskawicznej transpozycji. W czasie kiedy w Polsce przedmiotowe przepisy wchodziły w życie, w Europie dopiero toczyły się szeroko zakrojone konsultacje i debaty w tym zakresie. Powyższe spowodowało, że polska regulacja była tworzona w oderwaniu od jakichkolwiek przykładów implementacji dyrektywy MDR. W rezultacie krajowy prawodawca musiał samodzielnie wypracowywać wszelkie rozwiązania prawne w zakresie raportowania schematów podatkowych. Nie miał możliwości wzorowania się na modelach regulacji opracowanych w innych państwach, czy chociażby konsultowania swoich pomysłów czy wątpliwości związanych z transpozycją.

Wdrażając dyrektywę MDR, państwa unijne zobowiązane były do jej implementowania w taki sposób, aby krajowe ramy obowiązku sprawozdawczego nie były węższe niż określone we wdrażanym akcie prawnym. Polski prawodawca, dokonując transpozycji, nie tylko nie podjął prób (a przynajmniej nie miał takiej intencji) zawężenia zakresu obowiązków sprawozdawczych, ale zdecydował się na ich znaczne poszerzenie. W ramach polskich przepisów MDR Szef KAS zbiera dane nie tylko na temat podlegających zaraportowania schematów podatkowych transgranicznych, który to obowiązek narzuca unijny prawodawca, ale również na temat schematów podatkowych innych niż transgraniczne (tzw. schematy podatkowe krajowe). Rozszerzeniu na kanwie polskich przepisów MDR uległ również zakres podatków, na gruncie których uzyskanie korzyści podatkowej może spowodować aktualizację obowiązków raportowych. Krajowy prawodawca zdecydował się ponadto na rozbudowanie katalogu cech rozpoznawczych, których wystąpienie – niekiedy przy spełnieniu innych wymogów - jest przesłanką uznania uzgodnienia za schemat podatkowy podlegający zgłoszeniu. W rozdziale 11A o.p. wprowadzono nową kategorię cech rozpoznawczych, tj. inne szczególne cechy rozpoznawcze, a także o trzy dodatkowe przesłanki rozbudowano katalog ogólnych cech rozpoznawczych w stosunku do wskazanych w przepisach unijnych.

Konsekwencją nadmiernego pośpiechu legislacyjnego i *gold platingu* jest też kolejny problem w postaci zdecydowanie zbyt rozbudowanej, złożonej i zawilej regulacji – 17 artykułów, zajmujących niemal 28 stron, napisanych specjalistycznym językiem, odnoszących się niekiedy do bardzo szczegółowych kwestii. Polski ustawodawca wprowadził m.in. skomplikowane i obszerne, a co za tym idzie, trudne w interpretacji definicje (w tym cech rozpoznawczych), a także stworzył rozbudowany i wieloetapowy system zgłaszania schematów podatkowych. Prawodawca zastosował też wiele pojęć niedookreślonych i klauzul generalnych, utrudniających podejmowanie obiektywnie weryfikowalnych decyzji. Oczywiście niekiedy użycie takich pojęć jest konieczne, aby nie ograniczać zakresu zastosowanie regulacji i zapewnić jej aktualność mimo zmiennych warunków społeczno-gospodarczych. Niemniej zastosowanie ich w takim nagromadzeniu w zupełnie nowej, nieznaney dotąd podatnikom regulacji wydaje się działaniem co najmniej nierozważnym. Powyższe powoduje, że przepisy MDR są niezwykle problematyczne w ich praktycznym stosowaniu przez nieposiadających specjalistycznej wiedzy z zakresu prawa podatkowego uczestników rynku i niejednokrotnie prowadzi do podejmowania przez nich subiektywnych decyzji, które mogą być różnorako oceniane przez organy podatkowe.

Tempo prac, jakie narzucił sobie prawodawca, skutkowało również – co nie dziwi – licznymi błędami oraz nieścisłościami w przepisach MDR. Część błędów została usunięta na mocy ustawy nowelizującej, której celem było umożliwienie przekazania informacji o schematach podatkowych transgranicznych Komisji Europejskiej. Możliwość wymiany przedmiotowych informacji stanowiło nadrzędny cel wprowadzenia w życie dyrektywy MDR. Jednakże w dalszym ciągu w polskich przepisach MDR znajdują się regulacje, które należy uznać za nieodpowiadające unijnej regulacji, gdyż prowadzą do zawężenia zakresu raportowania. Za przykład może tu posłużyć chociażby definicja testu głównej korzyści. Warunki spełniania przedmiotowego testu zawarte w o.p. obejmują węższy zakres uzgodnień niż wynikający z dyrektywy MDR, co może skutkować ograniczeniem zakresu uzgodnień podlegających zgłoszeniu na gruncie polskich przepisów. Powyższe może zaś stanowić w przyszłości zarzewie konfliktu z Komisją Europejską.

Kolejną bolączką wynikającą z nadmiernego pośpiechu polskiego ustawodawcy był fakt, że krajowi uczestnicy rynku mieli bardzo ograniczony czas na zapoznanie się z całkowicie nowymi przepisami, nie wspominając o przygotowaniu się do realizacji wynikających z nich obowiązków. Bardzo krótki, zważywszy na istotność procedowanej regulacji, był okres konsultacji społecznych, a co ważniejsze, stanowczo zbyt krótki był okres *vacatio legis*. Ustawa wprowadzająca została ogłoszona nieco ponad miesiąc przed jej wejściem w życie, tj. dnia 23 listopada 2018 r. Pomimo iż w doktrynie przyjmuje się, że minimalny okres *vacatio legis* w przypadku ustaw podatkowych powinien wynosić miesiąc, to w przypadku wprowadzenia w życie przepisów MDR okres ten należy uznać za zdecydowanie zbyt krótki. Była to ówczesnie całkowicie nowa instytucja prawna wymagająca znacznego nakładu czasu i pracy ze strony podatników w celu zapoznania się z nią i przygotowania do jej stosowania. Fakt, że okres *vacatio legis* był stanowczo zbyt krótki, bezsprzecznie potwierdza także i to, iż nawet objaśnienia wydano dopiero 31 stycznia 2019 r. Skoro nawet resort finansów nie był w stanie opracować w okresie *vacatio legis* kluczowego dla stosowania przepisów MDR dokumentu, jak przeciętny podatnik miał przygotować się do ich stosowania? W rezultacie należy stwierdzić, że przy założeniu, iż ustawodawca chciał żeby przepisy MDR weszły w życie z początkiem roku kalendarzowego, powinien odłożyć ich wprowadzenie do początku 2020 r. Powyższe dałoby podatnikom po pierwsze, odpowiedni czas na przygotowania. Po drugie przyczyniłoby się bez wątpienia do wydania lepszej jakościowo regulacji. Ustawodawca powinien przede wszystkim dążyć do tworzenia prawa, które nie wymaga wydawania dodatkowych objaśnień. Dlatego też uzasadnione są wątpliwości co zgodności przepisów

MDR, z uwagi na sposób ich procedowania, z wywodzonymi z art. 2 Konstytucji zasadami zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa, prawidłowej legislacji oraz odpowiedniego *vacatio legis*.

Przechodząc do szczegółowych problemów, jednym z najszerzej krytykowanych rozwiązań było wprowadzenie obowiązku zgłaszania schematów podatkowych, co do których pierwszej czynności wdrożeniowej dokonano jeszcze przed wejściem w życie przepisów MDR. Nałożenie obowiązku retrospektywnego raportowania jedynie częściowo można uznać za zasadne, gdyż w zakresie schematów podatkowych transgranicznych zostało narzucone dyrektywą MDR. Polski prawodawca wprowadził jednakże obowiązek wstecznego raportowania także w stosunku do schematów podatkowych krajowych, co nie znajduje już usprawiedliwienia w wymogach unijnych. Co więcej, na skutek błędów implementacyjnych ustawodawcy polscy raportujący musieli ponownie zgłaszać schematy podatkowe transgraniczne, o których już raz informowali Szefowi KAS, tym razem jednak w formie dostosowanej do wymogów unijnej schemy. Powyższych działań prawodawcy z pewnością nie sposób uznać za zgodne z zasadą proporcjonalności, w zakresie dopuszczającym naruszenie zasady *lex retro non agit*. Prawodawca z łatwością mógł ograniczyć zakres retrospektywnego raportowania, po pierwsze, nie stosując go do schematów podatkowych krajowych, a po drugie, prawidłowo implementując wymogi unijnej schemy lub przynajmniej nie przerzucając ciężaru swoich błędów na raportujących, tj. samodzielnie dostosowując dotychczas zgłoszone przez raportujących schematy do wymogów unijnej schemy.

Przepisom MDR w zakresie nakładania obowiązku retrospektywnego raportowania zasadnie, przynajmniej częściowo, zarzuca się także ich niezgodność z wynikającą z art. 2 Konstytucji zasadą zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa. Jak bowiem obywatel może być pewny, czy za chwilę nie będzie musiał weryfikować swojej przeszłej działalności pod kątem wykonania innych retrospektywnych przepisów? Podatnik nie ma też gwarancji czy jego działania, które w chwili podejmowania były zgodne z prawem, na skutek nowelizacji z mocą wsteczną nie okażą się za jakiś czas naruszeniem, za które będzie musiał ponieść konsekwencje, np. zakaz prowadzenia działalności gospodarczej czy dotkliwa sankcja finansowa - takie kary przewidziane zostały za niedopełnienie obowiązków raportowych.

Kolejnym bardzo kontrowersyjnym rozwiązaniem jest sposób uregulowania obowiązków raportowych spoczywających na podmiotach zobowiązanych do zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej. Podkreślić należy, że polski prawodawca nie



idzie tak daleko jak np. portugalski, który przyjął absolutny prymat obowiązków sprawozdawczych nad kwestią tajemnicy zawodowej. Nie sposób jednakże uznać, że krajowa regulacja czyni zadość wymogom ochrony tajemnicy zawodowej. Z przeprowadzanej analizy wywieść można wniosek, że m.in. z uwagi na *gold plating* problem związany z niewystarczającą ochroną tajemnicy zawodowej na gruncie przepisów MDR tylko się pogłębił. Znaczącemu poszerzeniu uległ zakres informacji, jakie ewentualni pośrednicy czy wspomagający zobowiązani są przekazać Szefowi KAS, tj. o schematy podatkowe krajowe. Kroki podjęte przez prawodawcę mające na celu ochronę tajemnicy zawodowej, tj. m.in. możliwość zwolnienia z tajemnicy zawodowej przez korzystającego, są z kolei dyskusyjne pod kątem ich zgodności z prawem. Prawo nie przewiduje możliwości zwolnienia z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej. Mając świadomość doniosłości tajemnicy zawodowej w budowaniu chociażby relacji zaufania z klientem, OECD zaleciło zgoła odmienny model raportowania. Organizacja ta proponowała przyjęcie koncepcji, w której obowiązek raportowy spoczywa w pierwszej kolejności na właściwym podatniku (korzystającym), a dopiero gdy ten z go nie wykona obowiązek miał przechodzić na pośrednika (promotora lub wspomagającego).

Także sposób ukształtowania obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej jest przedmiotem szeregu zarzutów o naruszenie Konstytucji, w tym zasady demokratycznego państwa prawnego oraz wynikającej z niej zasady pewności i bezpieczeństwa prawnego oraz ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa, czy art. 17 ust. 1 Konstytucji, polegającego na tworzeniu instytucji prawnej, której kształt godzi w prawo obywateli do korzystania z usług przedstawicieli zawodów zaufania publicznego.

W kontekście stosowania przepisów MDR problematyczne okazały się również wydane przez Ministra Finansów objaśnienia. W założeniu miały one wyjaśnić wątpliwości związane z przepisami MDR, a co za tym idzie, ułatwić ich stosowanie. Jak jednak wynika z poczynionej analizy, po pierwsze wątpliwa jest ich wiążąca moc prawna. Po drugie, nawet jeżeli przyjąć, że objaśnienia są wiążące prawnie, to nie można zapomnieć, że działanie Ministra Finansów, który w treści objaśnień wprowadził abolicję w stosunku do naruszeń popełnionych w określonym czasie, stanowiło nieuprawnioną ingerencję w prawo karne skarbowe. Powyższe zaś podaje w wątpliwość skuteczność takiej abolicji. Abstrahując od powyższych, prawnych problemów objaśnień, które pozostają poza zainteresowaniem przeciętnego podatnika, nie sposób pominąć kwestii sposobu skonstruowania objaśnień. Są one bardzo kazuistyczne, niejednokrotnie udzielają wymijających lub niejednoznacznych odpowiedzi, dając pole do powstawania kolejnych

wątpliwości i pytań. W obliczu celu, jaki przyświecał wydaniu objaśnień, a więc ułatwienie podatnikom realizacji obowiązków raportowych, trudno uznać, że sposób ich sformułowania realizuje ten cel. Pomimo więc, że pozytywnie należy ocenić sam fakt wydania objaśnień i próby resortu finansów przybliżenia podatnikom tematyki przepisów MDR, to sposób jej realizacji pozostawia wiele do życzenia.

Wykonywania obowiązków wynikających z przepisów MDR nie ułatwia zobowiązany do raportowania także postawa przyjęta przez organy podatkowe. Po pierwsze pomimo deklaracji Minister Finansów nadal nie wydał kolejnych objaśnień. Pomocy w interpretacji przedmiotowej regulacji nie jest skłonny udzielać podatnikom również dyrektora KIS. Notorycznie odmawia on wyjaśniania wątpliwości związanych z wykładnią przepisów MDR w drodze indywidualnych interpretacji podatkowych, twierdząc, że m.in. z uwagi na ich formalny charakter nie podlegają one urzędowej wykładni. Po stronie wnioskujących o interpretację w zakresie rozdziału 11a o.p w większości opowiadają się jednak sądy administracyjne, w tym już w kilku wyrokach NSA.

Bardzo szybko okazało się, że realizacja obowiązków wynikających z przepisów MDR sprawia duże problemy nie tylko podatnikom, ale również organom podatkowym. Szef KAS przez długi okres miał duże problemy z terminowym nadawaniem NSP. Otrzymanie potwierdzenia nadania NSP jest istotne z punktu widzenia raportującego, gdyż stanowi dowód wykonania obowiązku zgłoszenia schematu podatkowego. Brak odzewu ze strony organów podatkowych na składane raporty z pewnością nie ułatwia wykonywania obowiązków sprawozdawczych i tworzył po stronie raportujących stan niepewności co do tego, czy prawidłowo wypełnili ciążące na nich obowiązki. Sytuacja, w której z jednej strony podatnicy pod presją horrendalnie wysokich kar zmuszeni są terminowo wywiązywać się z narzuconych na nich obowiązków, a z drugiej organy podatkowe nic sobie nie robią z zakreślonych ustawowo terminów, nie powinna mieć miejsca w demokratycznym państwie prawa. Świadczy ona również o tym, że ustawodawca zdecydował się na wprowadzenie przepisów MDR, nie tylko nie zważając na brak przygotowania się do jej stosowania przez uczestników rynku, ale również pomimo braku takiej gotowości po stronie organów podatkowych.

Zważywszy na powyższe, należy uznać, że przedmiotowa regulacja wymaga wielu zmian. Po pierwsze zasadne byłoby całkowite zniesienie lub przynajmniej znaczne ograniczenie obowiązku raportowania schematów krajowych, np. poprzez podwyższenie limitów kwotowych czy ograniczenie przesłanki powiązań między podmiotami.

Powyższe zredukowałyby problem w zakresie raportowania retrospektywnego w stosunku do podmiotów, które z różnych względów takiego obowiązku jeszcze nie wykonały. Powyższe zmniejszyłyby też rozmiar problemu naruszenia tajemnicy zawodowej. Oznaczałoby bowiem węższy zakres przekazywanych Szefowi KAS danych.

Kolejną oczekiwaną zmianą jest zmniejszenie, i to znaczne, sankcji za naruszenia przepisów MDR. Polska przewiduje zdecydowanie najdotkliwsze w skali UE kary – od początku lipca 2023 r. nawet do 34.560.000 zł. Wymiar kar jest absolutnie nieproporcjonalny do ciężaru naruszeń, a co więcej, nie sposób uznać, iż jest on jakkolwiek przystający do polskiej rzeczywistości gospodarczej. Kar o takim wymiarze bez poważnego nadszarpnięcia kondycji finansowej nie byłaby w stanie zapłacić większość podmiotów gospodarczych, a to zdecydowanie nie powinien być cel przedmiotowych sankcji. Nakładanie na przedsiębiorców tak niewspółmiernie wysokiego ryzyka należy też uznać za niezgodne z wywodzoną z art. 2 Konstytucji zasadą proporcjonalnej reakcji państwa na naruszenie obowiązku wynikającego z przepisu prawa. Fakt, że prawodawca unijny nie wskazał limitów maksymalnych kar, nie można uznać za przyzwolenie na dowolność w określaniu ich wysokości. Zestawienie z limitami kar przewidzianymi w innych państwach unijnych budzi zasadne wątpliwości, czy polski ustawodawca zachował zasadę proporcjonalności sankcji, która wynika także wprost z dyrektywy MDR. Kraje o znacznie większym potencjale ekonomicznym i gospodarczym, np. Niemcy czy Francja, przewidziały zdecydowanie niższe kary.

Z konstrukcji art. 86m o.p. regulującego kwestie związane z karami za naruszenia obowiązków raportowych wynika, iż możliwa jest sytuacja, w której może dojść do podwójnego ukarania za ten sam czyn, tj. raz w oparciu o k.p.a., a drugi raz na podstawie k.k.s. Mając powyższe na względzie, zasadne byłoby dokonanie w tym zakresie nowelizacji, na mocy której ewentualność taka zostałaby jednoznacznie wykluczona. Oczywiście na chwilę obecną brak takiej możliwości można wywieść z zasady *ne bis in idem*, niemniej wyraźne zaakcentowanie przedmiotowej kwestii w przepisach z pewnością wzmocniłoby poczucie bezpieczeństwa po stronie podatników, których rolą nie jest przecież wywodzenie zasad swojej odpowiedzialności z łacińskich paremii.

Pożądane jest także wyłączenie JST i jednostek budżetowych z zakresu podmiotów zobowiązanych do raportowania o schematach podatkowych czy zobowiązanych do posiadania wewnętrznej procedury. Nałożenie na podmioty obowiązku raportowania prowadzi do sytuacji, gdy jeden organ publicznoprawny raportuje innemu. Powyższe należy zaś uznać za zbędne, zważywszy, że celem JST nie są działania mające na celu

agresywną optymalizację podatkową. Nałożenie tych obowiązków na ww. podmioty należy również uznać za niezasadne z uwagi na fakt, iż generuje on niepotrzebne wydatki, a więc prowadzi do wydatkowania środków z budżetów samorządowych, który to budżet instytucja raportowania ma chronić przed erozją.

Racjonalne byłoby również usunięcie wątpliwości związanych z liczeniem terminów na wykonanie obowiązków raportowych przez podmioty, na których one ciążyą. Doprecyzowania polegającego na wskazaniu konkretnego terminu wymaga chociażby regulacja nakładająca na promotora obowiązek poinformowania korzystającego o tym, że zgłoszonemu przez promotora schematowi podatkowemu nie został nadany NSP i przekazanie mu informacji zastępczej. Obecnie ustawodawca nie wskazuje, w jakim terminie promotor powinien ten obowiązek wykonać. Niewykonanie go zaś rodzi szereg konsekwencji po stronie korzystającego, który w takiej sytuacji po pierwsze nie wie, czy obowiązek raportowy został wykonany, a po drugie z uwagi na brak stosowanych informacji nie może go samodzielnie wykonać. Całkowite rozwiązanie tego problemu, przy aktualnej strukturze instytucji raportowania, może okazać się kłopotliwe. Trudno bowiem określić termin, który usuwałby wszelkie wątpliwości. Pożądane byłoby przynajmniej częściowe dookreślenie przedmiotowej kwestii. Kolejną oczekiwaną zmianą jest też określenie promotorom związanym tajemnicą zawodową konkretnego terminu na przekazanie informacji innym uczestnikom schematu podatkowego, iż to na nich ciąży obowiązek raportowy wraz z informacją zastępczą, tak aby podmioty te miały wystarczająco dużo czasu na sporządzenie i dokonanie zgłoszenia Szefowi KAS. Aktualnie jedynie ogólnikowo wskazano, że powyższe informacje powinny zostać przekazane „niezwłocznie”. Określenie to może być jednak różnie interpretowane, co w konsekwencji może doprowadzić do sytuacji, gdy po otrzymaniu przedmiotowych informacji, np. korzystający nie będzie miał realnej możliwości terminowego złożenia raportu.

Kolejnym elementem przepisów MDR, który wymaga interwencji prawodawcy, jest kwestia dotycząca terminu na składanie raportu przez korzystającego, a dokładniej problem z jego dotrzymaniem. Termin ten zaczyna biec w tym samym momencie dla promotora i korzystającego, a obydwa podmioty mają na zaraportowanie 30 dni. Wskutek przyjęcia takiej koncepcji liczenia terminu, w sytuacji gdy promotor z różnych względów przekaze korzystającemu informację, iż to na nim spoczywa obowiązek raportowy wraz z informacją zastępczą pod koniec 30-dniowego terminu lub po jego upływie, korzystający – nie ze swojej winy – nie ma możliwości terminowo wywiązać się z nałożonych na

niego obowiązków. Dlatego też uzasadniona byłaby modyfikacja początku biegu terminu na zaraportowanie dla korzystającego przez określenie, że termin zaczyna biec od dnia, w którym poweźmie on informację o tym, iż to na nim obowiązek ten spoczywa.

Poprawy w zakresie ustalania terminu na wykonanie obowiązków sprawozdawczych wymaga też regulacja dotycząca wspomagającego, która w tej chwili wprowadza dwa różne terminy. Zmiany można by dokonać poprzez nowelizację art. 86d § 4 o.p. polegającą na usunięciu odesłania do art. 86b § 1 o.p. W rezultacie regulacja ta określałaby tylko jeden termin na zaraportowanie przez wspomagającego, tj. termin 30 dni od następnego dnia po udzieleniu bezpośrednio lub za pośrednictwem innych osób, pomocy, wsparcia lub porad dotyczących opracowania, wprowadzenia do obrotu, organizowania, udostępnienia do wdrożenia lub nadzorowania wdrożenia schematu podatkowego. Termin ten rzeczywiście może mieć zastosowanie do wspomagającego. Pierwszy termin przewidziany w art. 86d § 4 o.p. odnosi się do czynności podejmowanych przez promotora, a co za tym idzie, nie może być używany w stosunku do wspomagającego.

Wymagającym modyfikacji jest również termin na przekazanie wspomagającemu informacji o nadaniu NSP lub przekazanie mu informacji zastępczej. Aktualnie przekazanie ww. informacji powinno nastąpić najpóźniej w dniu poprzedzającym wykonanie przez wspomagającego czynności, które promotor lub korzystający mu zlecił, bez względu na to, czy upłynął termin na zaraportowanie Szefowi KAS przez promotora czy wspomagającego. Wskazana byłaby więc nowelizacja precyzująca, że przedmiotowy termin nie może upłynąć, jeżeli promotor lub wspomagający nadal są w terminie na zgłoszenie schematu podatkowego.

Zmian wymaga również regulacja dotycząca procedury wewnętrznej. W kontekście celu, jakemu ma ona służyć, a więc maksymalizacji szans na dopełnienie obowiązków raportowych, wydaje się, że zasadne byłoby poszerzenie katalogu jej wymaganych elementów m.in. o zasady dotyczące wykonywania przez promotorów ich obowiązków względem korzystających czy wspomagających, zapisy, z których wynikałaby, kto ponosi odpowiedzialność za wykonanie obowiązków uregulowanych w przepisach MDR oraz określenie sposobu, w jaki osoby te zostały wybrane, a także określenie metody publikacji wewnętrznej procedury w ramach wprowadzającego ją podmiotu, np. na stronie internetowej, czy w sposób zwyczajowo przyjęty w podmiocie itp.

Wreszcie pożądanymi byłyby także wydanie kolejnych, obiecywanych od niemal 4 lat, objaśnień do przepisów MDR, w których resort finansów pochyliłby się nad kwestiami nierozstrzygniętymi w dotychczas wydanych objaśnieniach. Warto jednak, by tym razem

objaśnienia były staranniej dopracowane, a przede wszystkim bardziej precyzyjne przy formułowaniu odpowiedzi. Wydanie kolejnych objaśnień jest zasadne zwłaszcza w obliczu znaczącej nowelizacji przepisów MDR, jaka weszła w życie z początkiem lipca 2020 r.

Analiza systemu informowania o uzgodnieniach podatkowych w wybranych państwach członkowskich UE pokazuje, jak transpozycja tej samej regulacji może się znacząco różnić. Poszczególne państwa członkowskie UE w zależności od przyjętej koncepcji transpozycji przyjmowały regulacje albo bardzo zbliżone do zawartej w dyrektywie MDR, np. Irlandia wprost odwoływała się w swojej ustawie podatkowej do niektórych z postanowień dyrektyw MDR, albo – tak jak Polska czy Portugalia – decydowały się na jej zdecydowane poszerzenie.

Za przykłady odmienności wypracowywanych w poszczególnych państwach koncepcji może posłużyć sposób uregulowania kwestii ochrony tajemnicy zawodowej przez portugalskiego ustawodawcę, czy sposób implementowania pojęcia pośrednika w niemieckim systemie podatkowym. Co warte podkreślenia, nie tylko polski prawodawca zdecydował się na dodanie w ramach implementacji obowiązków niewynikających z dyrektywy MDR. W analizowanych regulacjach MDR przyjętych w wybranych państwach członkowskich UE na właściwych podatników (przyjmując nomenklaturę dyrektywy MDR) czy też ich odpowiedników nałożono obowiązek wskazywania w składanych zeznaniach podatkowych informacji o stosowanych w danym okresie rozliczeniowym uzgodnieniach podlegających zaraportowaniu. Najjaskrawszą różnicę z punktu widzenia przeciętnego podatnika, niezorientowanego w gąszczu przepisów MDR, z pewnością stanowią różnice w wymiarze kar, jakimi zagrożone jest niedopełnienie obowiązków sprawozdawczych. W odczuciu polskiego podatnika wysoce niesprawiedliwe – i słusznie – może wydawać się, że chociażby w sąsiadujących Niemczech czy Irlandii wymiar kar grożący za naruszenia przepisów MDR stanowi ledwie ułamek w stosunku do tego, jaka kara może zostać nałożona przez Szefa KAS. Kolejnym rozwiązaniem, na jaki zdecydował się polski ustawodawca, a na który nie zdecydowano się w analizowanych systemach, jest sankcjonowanie braku procedury wewnętrznej. W analizowanych krajach wprowadzenie takich procedur ma jedynie ułatwiać wypełnianie obowiązków raportowych, głównym celem jest jednak ich dopełnienie. To, czy podatnik wywiąże się ze swoich obowiązków sprawozdawczych w oparciu o wewnętrzne procedury, nie jest już kluczowe z punktu widzenia organów podatkowych w analizowanych systemach. Zważywszy na powyższe zasadne byłoby

zrezygnowanie z karania za brak procedury wewnętrznej także przez polskiego prawodawcę.

Wart zwrócenia uwagi jest też fakt, że w krajach stanowiących przedmiot analizy prawno porównawczej również zostały wydane objaśnienia do przepisów MDR. W przeciwieństwie jednak do Polski, np. Irlandia pomimo że dużo później wdrożyła dyrektywę MDR, na bieżąco aktualizuje wydane objaśnienia. Wskazaniem byłoby, aby praktykę tę wdrożył również polski Minister Finansów.

Najważniejszym wnioskiem, jaki płynie z analizy prawno porównawczej, jest jednak to, iż najistotniejszą zmianą, jakiej wymagają polskie przepisy MDR, jest ograniczenie *gold platingu*. Analiza prawno porównawcza potwierdza, że nadmierne rozbudowywanie regulacji MDR prowadzi do szeregu problemów w jej praktycznym stosowaniu, a tym samym powoduje, iż nie realizuje ona zakładanych celów, w tym uproszczenia regulacji podatkowej.

Podsumowując, niewątpliwie potrzeba ochrony dochodów budżetowych wymusza wprowadzenie regulacji prawnych mających na celu wymianę informacji na temat agresywnych praktyk optymalizacyjnych na szczeblu międzynarodowym, na co od lat zwraca uwagę OECD. Oczywiście nieodzowne są pojawiające się zarzuty o nadmierną inwigilację prowadzoną przez organy podatkowe. Działania podjęte w ramach prawa podatkowego wymagają jednak wyważenia interesów stron stosunku prawno podatkowego, a ponadto muszą mieć na względzie ochronę bazy podatkowej. Niestety należy stwierdzić, że niniejsza dysertacja pozwoliła potwierdzić przyjętą hipotezę badawczą, iż obowiązujące w Polsce przepisy MDR w ich aktualnym kształcie nie realizują zakładanych celów w postaci dążenia do ochrony bazy podatkowej w wymiarze międzynarodowym oraz uproszczenia regulacji podatkowych. Jednocześnie potwierdzone też zostały przyjęte hipotezy szczegółowe, tj. po pierwsze bardzo szybkie tempo prac nad przepisami MDR przyczyniło się do powstania regulacji o niskiej jakości legislacyjnej, zawierających nieścisłości oraz nieprecyzyjne sformułowania. Po drugie trudności w praktycznym realizowaniu obowiązków sprawozdawczych wynikają także z nadmiernie rozbudowanej skomplikowanej struktury przepisów MDR. Źródłem znacznej części wątpliwości, w tym co do zgodności niektórych rozwiązań z prawem, jest nadmierny *gold plating*. Po trzecie aktualny kształt instytucji raportowania o schematach podatkowych nie realizuje zakładanych celów, dlatego konieczne jest dokonanie przez ustawodawcę daleko idących zmian, które ograniczą nadmiernie rozbudowany zakres przedmiotowy i podmiotowy obowiązku raportowego, a także doprecyzują kwestie

rodzące wątpliwości prowadzące tym samym do zjawiska nadraportowania i będące źródłem rozlicznych problemów podatników w praktycznym stosowaniu przedmiotowych przepisów. I wreszcie po czwarte analiza metod i rozwiązań zastosowanych przez wybrane państwa członkowskie UE pozwoliła na zaproponowanie rozwiązań, które po dostosowaniu ich do krajowych realiów umożliwią wprowadzenie zmian, które przyczynią się do faktycznej ochrony bazy podatkowej.

Zważywszy na powyższe, należy stwierdzić, że instytucja raportowania schematów podatkowych sama w sobie jest potrzebna. Pomimo jednak szczytnych celów, jakie przyświecają wprowadzeniu przedmiotowej regulacji, tj. ochrony zasady sprawiedliwości podatkowej, powszechności opodatkowania oraz zasady ochrony równowagi budżetowej i stabilności finansów publicznych, trudno uznać, że krajowa regulacja MDR w jej obecnym kształcie ma realne szanse, nawet w odległej perspektywie, je osiągnąć. Z uwagi na szereg problemów, jakie się z nią wiążą, należy niestety uznać, że działają one odwrotnie do założeń. Skomplikowany charakter oraz ogrom problemów, które wynikają z polskich przepisów MDR, powodują, że instytucja ta zamiast stanowić narzędzie do precyzyjnego namierzenia i eliminowania luk podatkowych, prowadzi do gromadzenia nadmiernej ilości informacji, często powtarzających się lub znajdujących się poza zakresem zainteresowania organów podatkowych. Ograniczenie zjawiska nadraportowania zwiększyłoby możliwość kontroli i weryfikowania zgłaszanych potencjalnych luk podatkowych. Dlatego też należy uznać, że polskie przepisy MDR z pewnością wymagają wielu poprawek i dopracowania. Bezcenna w tym zakresie będzie również rola judykatury i praktyka organów podatkowych.



## Bibliografia

### Literatura

1. Agacka-Indecka J., Tajemnica zawodowa adwokata – znaczące rozstrzygnięcia sądów (cz. II), „Palestra” 2005, nr 9-10
2. Black C.M., Australia/OECD - Australia's Inaction on Mandatory Disclosure Rules: Can You Have Too Many Disclosure Regimes?, „Bulletin for International Taxation” 2021, t. 75, nr 10
3. Borzemski L., Zwolnienie z obowiązku zachowania tajemnicy [w:] Tajemnica adwokacko-radcowska i notarialna oraz inne środki ochrony zaufania w postępowaniu cywilnym, red. S. Cieślak, Warszawa 2022
4. Brzeziński B., Informacje i dokumentacja w prawie podatkowym [w:] Prawo podatkowe. Teoria, instytucje, funkcjonowanie, red. B. Brzeziński, Toruń 2009
5. Brzeziński B., Lasiński-Sulecki K., Morawski W., Gibasiewicz D., Karwat P., Koronkiewicz J., Ladziński A., Mączyński D., Mikuła P., Olesińska A., Podsiadły A., Zawiejska-Rataj J., Zdunek A., Automatyczna wymiana informacji (DAC3–DAC6) [w:] B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, D. Gibasiewicz, P. Karwat, J. Koronkiewicz, A. Ladziński, D. Mączyński, P. Mikuła, A. Olesińska, A. Podsiadły, J. Zawiejska-Rataj, A. Zdunek, Nowe narzędzia kontrolne, dokumentacyjne i informatyczne w prawie podatkowym, Warszawa 2018
6. Bulejak R., Przesłanki „fakturowe” [w:] Karuzele i inne oszustwa podatkowe. Metody przeciwdziałania unikaniu opodatkowania, red. I. Ożóg, Warszawa 2021
7. Cebera A., Firlus J.G., komentarz do art. 189g k.p.a. [w:] Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz, wyd. II, red. H. Knysiak-Sudyka, Warszawa 2019
8. Charkiewicz M., Pełnomocnik na gruncie przepisów prawa podatkowego - istota, pozycja prawna i zakres odpowiedzialności, Białystok 2021
9. Czornik A., Jastrzębiec-Sięmiątkowska P., Restrukturyzacja zobowiązania podatkowego a obowiązek informowania o schemacie podatkowym, „Doradca Restrukturyzacyjny” 2019, nr 3
10. Czub K., komentarz do art. 355 k.c. [w:] Kodeks cywilny. Komentarz, red. M. Balwicka-Szczyrba, A. Sylwestrzak, Warszawa 2022
11. Derdak A., Raportowanie schematów podatkowych, „Doradztwo Podatkowe” 2019, nr 2

12. Duda M., Sporządzanie opinii podatkowych w kontekście przepisów o raportowaniu schematów podatkowych, „Monitor Podatkowy” 2020, nr 3
13. 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 nr 2860) VIII Kadencja Sejmu, Warszawa
14. Etel L., Liszewski G., komentarz do art. 119w o.p. [w:] Ordynacja podatkowa. Komentarz, t. I, Zobowiązania podatkowe. Art. 1-119zzk, red. L. Etel, Warszawa 2022
15. Filipczyk H., Czy przepisy MDR mogą być przedmiotem interpretacji indywidualnej?, „Monitor Podatkowy” 2020, nr 3
16. Fuchs B., komentarz do art. 355 k.c. [w:] Kodeks cywilny. Komentarz, t. III, Zobowiązania. Część ogólna (art. 353-534), red. M. Frasz, M. Habdas, Warszawa 2018
17. Garlicki L., Zubik M., komentarz do art. 20 Konstytucji [w:] Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz, t. I, wyd. II, red. L. Garlicki, M. Zubik, Warszawa 2016
18. Giezek J., komentarz do art. 231 k.k. [w:] D. Gruszecka, K. Lipiński, G. Łabuda, A. Muszyńska, T. Razowski, J. Giezek, Kodeks karny. Część szczególna. Komentarz, Warszawa 2021
19. Glumińska-Pawlic J., Doradca podatkowy jako przedstawiciel zawodów zaufania publicznego [w:] Współczesne problemy prawa podatkowego - teoria i praktyka. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Bogumiłowi Brzezińskiemu, t. I, red. J. Głuchowski, Warszawa 2019
20. Glumińska-Pawlic J., Schematy podatkowe – sankcje związane z niezgłoszeniem schematów podatkowych [w:] Odpowiedzialność osób zarządzających podmiotami gospodarczymi. Ujęcie publicznoprawne, red. J. Glumińska-Pawlic, Warszawa 2022
21. Glumińska-Pawlic J., Zmienność prawa podatkowego a zasada pewności opodatkowania [w:] Zasada pewności w prawie podatkowym, red. A. Kaźmierczyk, A. Franczak, Warszawa 2018
22. Godlewska A., Raportowanie schematów podatkowych przez gminy – zbyt dużo niewiadomych, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2019, nr 6

23. Golęba A., komentarz do art. 35 k.p.a. [w:] Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz, wyd. II, red. H. Knysiak-Sudyka, Warszawa 2019
24. Grzegorzczak T., komentarz do art. 80 k.k.s. [w:] Kodeks karny skarbowy. Komentarz, wyd. IV, Kraków-Warszawa 2009
25. Guzek M., Opodatkowanie ryczałtem a obowiązek dokonywania zgłoszeń w zakresie informowania o schematach podatkowych [w:] M. Guzek, J. Nowacki, M. Stefaniak, M. Wądołek, P. Wysocki, Estoński CIT w praktyce, J. Nowacki, M. Stefaniak, M. Wądołek, P. Wysocki, Warszawa 2022
26. Jankowski J., Przepisy o MDR – nieodzowna konieczność czy skrajna nieproporcjonalność?, „Monitor Podatkowy” 2019, nr 8
27. Justyńska A., Klauzule ogólne przeciwko unikaniu opodatkowania w polskim prawie podatkowym a ochrona praw podatnika, „Monitor Podatkowy” 2019, nr 3
28. Kalus J., Szymczyk P., MDR: rola wspomagającego w zakresie obowiązkowego raportowania schematu podatkowego, „Przegląd Podatkowy” 2022, nr 7
29. Kasztelan-Świetlik B., komentarz do art. 67 p.p. [w:] Prawo przedsiębiorców. Komentarz, red. A. Pietrzak, Warszawa 2019
30. Klimkiewicz-Deplano K., Ryczałt od dochodów spółek, tzw. CIT estoński – sposób na obniżenie zobowiązania podatkowego czy dodatkowe źródło ryzyka? Analiza regulacji prawopodatkowych i praktyki stosowania CIT estońskiego, „Przegląd Podatkowy” 2022, nr 7
31. Kmiecik Z., komentarz do art. 35 k.p.a. [w:] Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz, red. W. Chróścielewski, Warszawa 2019
32. Komierzyńska-Orlińska E., komentarz do art. 2 p.p. [w:] L. Bielecki, J. Gola, K. Horubski, K. Kokocińska, A. Żywicka, E. Komierzyńska-Orlińska, Komentarz do ustawy - Prawo przedsiębiorców [w:] Konstytucja biznesu. Komentarz, Warszawa 2019
33. Kondratowska-Muszyńska J., komentarz do art. 86a-86e; 86h-86j; 86l-86m o.p. [w:] Ordynacja podatkowa. Komentarz, wyd. VIII, red. H. Dzwonkowski, Warszawa 2019
34. Kondratowska-Muszyńska J., Objasnienia podatkowe jako nowy etap tworzenia prawa, „Monitor Podatkowy” 2019, nr 7
35. Kruszewski A. K., komentarz do art. 2 p.p. [w:] Prawo przedsiębiorców. Komentarz, red. A. Pietrzak, Warszawa 2019

36. Kubista B., Zakres pojęciowy i przesłanki zastosowania kryterium głównej korzyści w raportowaniu schematów podatkowych, „Przegląd Podatkowy” 2022, nr 6
37. Lach A., komentarz do art. 231 k.k. [w:] Kodeks karny. Komentarz, wyd. III, red. V. Konarska-Wrzosek, Warszawa 2020
38. Ladziński A., Wasiluk D., O nieprawidłowej implementacji dyrektywy 2018/822 (MDR) i jej konsekwencjach, „Przegląd Podatkowy” 2019, nr 5
39. Łabuda G., komentarz do art. 34 k.k.s. [w:] P. Kardas, T. Razowski, G. Łabuda, Kodeks karny skarbowy. Komentarz, wyd. III, Warszawa 2017
40. Łabuzińska A., Zakres zastosowania sankcji w polskim prawie podatkowym, „Przegląd Podatkowy” 2021, nr 5
41. Majcherczak J., Mariański A., Raportowanie schematów podatkowych (MDR) [w:] Regulacje w zakresie unikania opodatkowania. Komentarz praktyczny, red. A. Mariański, Warszawa 2020
42. Majdowski F., Aktualności z Brukseli, „Przegląd Podatkowy” 2019, nr 6; 2022, nr 6
43. Majdowski F., Obowiązki sprawozdawcze operatorów platform cyfrowych w Unii Europejskiej – kolejny przykład "Wielkiego Brata" w podatkach?, „Przegląd Podatkowy” 2022, nr 1
44. Mariański A., Rola doradców podatkowych w ochronie praw podatnika [w:] Ochrona praw podatnika. Diagnoza sytuacji, red. A. Franczak, Warszawa 2021
45. Mariański A., Michalak A., Wprowadzenie obowiązku raportowania schematów podatkowych. Analiza prawno-konstytucyjna, „Przegląd Podatkowy” 2020, nr 8
46. Maruchin W., Obowiązek informowania o schematach podatkowych – analiza zasad wynikających z przepisów Ordynacji podatkowej, „Monitor Podatkowy” 2019, nr 3
47. Modzelewska A., Obowiązek retrospektywnego raportowania o schematach podatkowych - stan dotychczasowy a wprowadzone zmiany, „Przegląd Podatkowy” 2020, nr 11
48. Mozgawa M., komentarz do art. 115 k.k. [w:] Kodeks karny. Komentarz, red. M. Mozgawa, Warszawa 2021
49. Nazaruk P., komentarz do art. 355 k.c. [w:] Kodeks cywilny. Komentarz, red. J. Ciszewski, Warszawa 2019

50. Nazimek D., Raportowanie schematów podatkowych w Polsce jako odpowiedź na międzynarodowe standardy przeciwdziałania agresywnej optymalizacji podatkowej, „Przegląd Podatkowy” 2022, nr 6
51. Ney J., Obowiązek raportowania schematów podatkowych (MDR), „Doradztwo Podatkowe” 2020, nr 7
52. Ney J., Obowiązek raportowania schematów podatkowych a tajemnica zawodowa doradców podatkowych, „Kwartalnik Prawno-Finansowy” 2019, nr 3
53. Niezgódka-Medek M., komentarz do art. 3a o.p. [w:] S. Babiarz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski, Ordynacja podatkowa. Komentarz, wyd. XI, Warszawa 2019
54. Obuchowski S., Obowiązek raportowania schematów podatkowych (MDR) a zaufanie do władzy publicznej [w:] Uszczelnienie systemu podatkowego w Polsce, red. D.J. Gajewski, Warszawa 2020
55. Obuchowski S., Zastrzeżenia wobec przepisów o MDR a zasada zaufania [w:] Uszczelnienie systemu podatkowego w Polsce, red. D. J. Gajewski, Warszawa 2020
56. Oczkowski T., komentarz do art. 80f k.k.s. [w:] Kodeks karny skarbowy. Komentarz, wyd. II, red. I. Zgoliński, Warszawa 2021
57. Pahl B., Komentarz do art. 86a-86j; 86l-86na o.p. [w:] Ordynacja podatkowa. Komentarz. Tom I. Zobowiązania podatkowe. Art. 1-119zzk, red. L. Etel, Warszawa 2022
58. Piaseczny A., komentarz do art. 80 k.k.s. [w:] A. Wielgolewska, A. Piaseczny, Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Warszawa 2012
59. Podsiadło W., Przepisy dotyczące schematów podatkowych a możliwość wydania indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego. Glosa wyroku WSA z dnia 5 grudnia 2019 r., I SA/Po 825/19 oraz do wyroku WSA z dnia 12 lutego 2020 r., I SA/Op 528/19, „Przegląd Podatkowy” 2020, nr 10
60. Przybyło A., Schematy podatkowe – ogólne cechy rozpoznawcze omówione na przykładach, „Doradztwo Podatkowe” 2020, nr 1
61. Przybysz P., komentarz do art. 35 k.p.a. [w:] Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz, wyd. XIII, Warszawa 2021
62. Rudowski J., komentarz do art. 86a-86f; 86i-86j; 86m o.p. [w:] S. Babiarz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski, Ordynacja podatkowa. Komentarz, wyd. XI, Warszawa 2019

63. Sawicki J., Przepięstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe przeciwko obowiązkom podatkowym i rozliczeniom z tytułu dotacji [w:] Prawo karne skarbowe. Zagadnienia materialne, procesowe i wykonawcze, J. Sawicki, G. Skowronek, Warszawa 2021
64. Sewerynek A., Neutralność darowizny dokonanej pomiędy podmiotami należąymi do Podatkowej Grupy Kapitałowej, „Monitor Podatkowy” 2013, nr 5
65. Skwierczyńska E., Raportowanie MDR – czy po zmianach w podatku PIT zatrudnienie 26-latka to schemat podatkowy?, „Kazus Podatkowy” 2019, nr 4
66. Stańczyk P., Planowanie podatkowe [w:] Jak uniknąć ryzyka odpowiedzialności podatkowej. Tax compliance, red. P. Tomczykowski, Warszawa 2021
67. Szczygieł D., komentarz do art. 37 ustawy o doradztwie podatkowym [w:] Ustawa o doradztwie podatkowym. Komentarz, wyd. II, red. A. Mariański, Warszawa 2015
68. Szubielska D., Tajemnica zawodowa w prawie i postępowaniu podatkowym, „Palestra” 2019, nr 7-8
69. Szymacha A., Przesłanki dopuszczalności ingerencji MDR w tajemnicę doradcy podatkowego w kontekście orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej i Europejskiego Trybunału Praw Człowieka, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2020, nr 3
70. Szymanek P., Przyczyny składania nadmiernej liczby informacji o schematach podatkowych, „Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2021, nr 5
71. Szymczak M. (red.), Słownik języka polskiego, t. 1 i 2, wyd. VIII, Warszawa 1978
72. Szymczyk P., Kalus J., Niedozwolona optymalizacja podatkowa i funkcjonowanie rajów podatkowych w kontekście dyrektywy 2018/822. Analiza wybranych zagadnień, „Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2021, nr 9
73. Teszner K., komentarz do art. 14a o.p. [w:] Ordynacja podatkowa. Komentarz, t. I, Zobowiązania podatkowe. Art. 1-119zzk, red. L. Etel, Warszawa 2022
74. 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, nr 3
75. Tuleja P., komentarz do art. 20 Konstytucji [w:] Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz, red. P. Tuleja, Warszawa 2019.

76. Walerjan D., Obowiązek raportowania schematów podatkowych (MDR) – wybrane problemy, „Prawo Asekuracyjne” 2019, nr 3
77. Wawrzonkiewicz K., Retrospektywne raportowanie schematu podatkowego a modyfikacja schematu powstałego przed datą graniczną, „Doradztwo Podatkowe” 2019, nr 6
78. Wawrzonkiewicz K., Schemat podatkowy w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej, „Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2019, nr 3
79. Wawrzonkiewicz K., Zmiany w zakresie przekazywania informacji o schematach podatkowych transgranicznych, „Doradztwo Podatkowe” 2020, nr 7
80. Wielgolewska A., komentarz do art. 34 k.k.s. [w:] A. Piaseczny, A. Wielgolewska, Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Warszawa 2012
81. Wilk L., komentarz do art. 80f k.k.s. [w:] Kodeks karny skarbowy. Komentarz, L. Wilk, J. Zagrodnik, wyd. V, Warszawa 2021
82. Wilk M., Ujawnianie schematów podatkowych a tajemnica zawodowa doradcy podatkowego, „Przegląd Podatkowy” 2019, nr 2
83. Wilk-Formanowicz R., Nowy obowiązek informowania o schematach podatkowych (MDR), „Palestra” 2019, nr 1-2
84. Wróbel A., komentarz do art. 189g k.p.a. [w:] M. Jaśkowska, M. Wilbrandt-Gotowicz, A. Wróbel, Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz, wyd. VIII, Warszawa 2020
85. Wróbel A., Zakaz prowadzenia działalności gospodarczej na gruncie prawa karego i prawa karnoskarbowego. Wybrane problemy [w:] Swoboda działalności gospodarczej. Próba oceny polskich regulacji prawnych, red., J. Glumińska-Pawlic, B. Przywora, Warszawa 2021
86. Zaradkewicz K., komentarz do art. 20 Konstytucji [w:] Konstytucja RP, t. I, Komentarz – Art. 1-86, red. M Safijjan, L. Bosek, Warszawa 2016
87. Zawłocki R., komentarz do art. 115 k.k. [w:] Kodeks karny. Część ogólna, t. II, Komentarz Art. 32-116, wyd. III, red. M. Królikowski, R. Zawłocki, Warszawa 2015

## Źródła internetowe

1. Alves P.M., Enache R., Mandatory Disclosure Rules | Implementation of mandatory disclosure rules in Portugal, <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2021/04/mdr-factsheet-portugal-april-2021.pdf> (dostęp: 29.08.2022)
2. Androsovyh R., Samojułowicz Ł., Od 2019 r. przepisy dotyczące obowiązku raportowania schematów podatkowych (ang. Mandatory Disclosure Rules – MDR) budzą wiele wątpliwości interpretacyjnych nie tylko wśród polskich przedsiębiorców, ale także doradców podatkowych czy nawet urzędników, <https://home.kpmg/pl/pl/blogs/home/posts/2022/05/raportowanie-schematow-podatkowych-mdr-w-2022-roku-blog-podatkowy.html> (dostęp: 12.08.2022)
3. Andrychowska D., Schematy podatkowe MDR – inne szczególne cechy rozpoznawcze, <https://www.frr.pl/news/897/schematy-podatkowe-mdr-inne-szczegolne-cechy-rozpoznawcze> (dostęp: 10.09.2022)
4. Andrychowska D., Schematy podatkowe MDR – obowiązek przekazywania informacji - przez wspomagającego, <https://www.frr.pl/news/874/schematy-podatkowe-mdr-obowiazek-przekazywania-informacji-przez-wspomagajacego> (dostęp: 12.08.2022)
5. Andrychowska D., Schematy podatkowe MDR – obowiązek przekazywania informacji - przez promotora, <https://www.frr.pl/news/864/schematy-podatkowe-mdr-obowiazek-przekazywania-informacji-przez-promotora> (dostęp: 12.08.2022)
6. Andrychowska D., Schematy podatkowe MDR – obowiązek przekazywania informacji - przez korzystającego, <https://www.frr.pl/news/869/schematy-podatkowe-mdr-obowiazek-przekazywania-informacji-przez-korzystajacego> (dostęp: 12.08.2022)
7. Andrychowska D., Schematy podatkowe MDR – ogólne cechy rozpoznawcze, <https://www.frr.pl/news/887/schematy-podatkowe-mdr-ogolne-cechy-rozpoznawcze> (dostęp: 12.03.2022)
8. Andrychowska D., Schematy podatkowe MDR – przygotowanie procedury MDR, <https://www.frr.pl/news/907/schematy-podatkowe-mdr-przygotowanie-procedury-mdr> (dostęp: 31.08.2021)



9. Andrychowska D., Schematy podatkowe MDR – raport MDR-1, MDR-2, MDR-3, <https://www.frr.pl/news/878/schematy-podatkowe-mdr-raport-mdr-1-mdr-2-mdr-3> (dostęp: 23.02.2022)
10. Andrychowska D., Schematy podatkowe MDR – szczególne cechy rozpoznawcze, <https://www.frr.pl/news/892/schematy-podatkowe-mdr-szczegolne-cechy-rozpoznawcze> (dostęp: 10.09.2022)
11. Antonik T., Zaucha B., Podatki bezpośrednie, [https://mfiles.pl/pl/index.php/Podatki\\_bezpo%C5%9Brednie](https://mfiles.pl/pl/index.php/Podatki_bezpo%C5%9Brednie) (dostęp: 31.05.2021)
12. Archacka M., Czy Samorząd musi mieć procedurę wewnętrzną MDR?, <https://kancelariawyrzykowscy.pl/pl/blog-jst/procedura-wewnetrzna-mdr-w-samorzadzie/> (dostęp: 13.03.2022)
13. Banaszak E., Jakie sankcje za niedopełnienie obowiązków w zakresie MDR?, <https://blog-tpa.pl/2020/11/17/jakie-sankcje-za-niedopelnienie-obowiazkow-w-zakresie-mdr/> (dostęp: 12.03.2022)
14. Banaszak E., Polskie cechy rozpoznawcze w raportowaniu MDR, <https://blog-tpa.pl/2021/08/17/polskie-cechy-rozpoznawcze-w-raportowaniu-mdr/> (dostęp: 13.03.2022)
15. Belém Í., Aranha J., Freitas J., Almeida Veloso T., Portugal | DAC 6 Domestic Implementation, <https://www.bakertilly.global/media/10280/portugal.pdf> (dostęp: 31.08.2022)
16. Berek M., Rzetelne prowadzenie konsultacji publicznych w procesie prawodawczym [w:] Doskonalenie i standaryzacja procesu legislacyjnego – dobre praktyki opracowane w ramach projektu LEGIS, red. W. Federczyk, S. Peszkowski, [https://ksap.gov.pl/ksap/sites/default/files/publikacje/projekt\\_legis\\_internet.pdf](https://ksap.gov.pl/ksap/sites/default/files/publikacje/projekt_legis_internet.pdf) (dostęp: 14.06.2020)
17. Bieńkowska A., Raportowanie schematów podatkowych przez JST, LEX/el. 2019
18. Bitner K., Rusin J., Encyklopedia zarządzania, Ustawa o rachunkowości, [https://mfiles.pl/pl/index.php/Ustawa\\_o\\_rachunkowo%C5%9Bci](https://mfiles.pl/pl/index.php/Ustawa_o_rachunkowo%C5%9Bci) (dostęp: 17.05.2021)
19. Brzostowska M., Zmiany w raportowaniu schematów podatkowych, LEX/el. 2020
20. Bujalski R., Koronawirus i podatki: UE odracza obowiązki sprawozdawcze, LEX/el. 2020

21. Burke S., Enache R., Mandatory Disclosure Rules Ireland enacts DAC6 transposition bill, <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2020/01/mdr-factsheet-ireland-january-2020.pdf> (dostęp: 22.08.2022)
22. Busching H., Schrade J., Mohr M., Lindner F., EU mandatory disclosure regime (MDR) | disclosure requirement for cross-border tax arrangements, <https://cms.law/en/deu/insight/eu-mandatory-disclosure-regime-mdr> (dostęp: 29.08.2022)
23. Cedro M., Już nie trzeba na Kajmany. Raje podatkowe są w Europie, <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/1449748,raj-podatkowy-w-europie.html> (dostęp: 12.06.2020)
24. Chen J., Corporate Governance, <https://www.investopedia.com/terms/c/corporategovernance.asp> (dostęp: 17.05.2021)
25. Chorzępa-Starosta M., Raportowanie schematów podatkowych w Polsce. Zasady wynikające z implementowania dyrektywy 2018/822, „Biuletyn Euro Info” 2019, nr 6, [https://www.parp.gov.pl/storage/publications/pdf/BIULETYN\\_06\\_2019.pdf](https://www.parp.gov.pl/storage/publications/pdf/BIULETYN_06_2019.pdf) (dostęp: 14.03.2022)
26. Cieślak M., Interpelacja z dnia 6 listopada 2018 r. nr 27044 do ministra finansów w sprawie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, <https://www.sejm.gov.pl/sejm8.nsf/InterpelacjaTresc.xsp?key=B69HZV> (dostęp: 24.05.2021)
27. Connell A., DAC 6 – EU Mandatory Disclosure Regime: An Irish Perspective, <https://www.eversheds-sutherland.com/documents/global/ireland/Desktop/CMS%20upload/dac-memo-tax-website-upload.pdf> (dostęp: 22.08.2022)
28. Cordier-Deltour N., Enache R., KPMG International Cooperative, Mandatory Disclosure Rules France enacts mandatory disclosure rules, <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2020/01/mdr-implementation-summary-france-january-2020.pdf#:~:text=Directive%20%28EU%29%202018%2F822%20on%20mandatory%20disclosure%20rules%20%28hereinafter,also%20publish%20guidelines%20in%20the%20course%20of%202020> (dostęp: 3.07.2022)

29. Crailsheim Von B., Auf dem Keller A., Implementation of DAC 6 in Germany. German Federal Ministry of Finance issues first discussion draft for a decree on the application of DAC 6 in Germany, <https://www.simmons-simmons.com/en/publications/ck7qd24p011kh0951q8poxlp/implementation-of-dac-6-in-germany> (dostęp: 13.07.2022)
30. Cuddigana J., Barretta M., Ireland: DAC6 - New Reporting Of Cross-Border Transactions, <https://www.mondaq.com/ireland/tax-authorities/1036514/dac6--new-reporting-of-cross-border-transactions> (dostęp: 29.08.2022)
31. Czernik A., Polityka podatkowa kontra tajemnica doradcy podatkowego, „Doradca Podatkowy” 2021, nr 2, <https://kidp.pl/files/newsall/7104.pdf> (dostęp: 23.08.2022)
32. Dembkowski S., Co odwołanie stanu epidemii zmieni w PIT?, <https://ksiegowosc.infor.pl/wiadomosci/5464194,Co-odwolanie-stanu-epidemii-zmieni-w-PIT.html> (dostęp: 16.05.2022)
33. Dobrzycka M., Wzrost wysokości kar za przestępstwa i wykroczenia skarbowe, <https://legalis.pl/wzrost-wysokosci-kar-za-przestepstwa-i-wykroczenia-skarbowe/> (dostęp: 12.03.2022)
34. Domingues R.R., Fernandes Martins S., Ochôa J., PWC, Unexpected DAC6 reporting obligations may arise in Portugal <https://www.pwc.com/us/en/tax-services/publications/insights/assets/pwc-unexpected-dac6-reporting-obligations-may-arise-in-portugal.pdf> (dostęp: 3.09.2022)
35. Dowgier R., Wpływ regulacji dotyczących pomocy publicznej na stanowanie i stosowanie lokalnego prawa podatkowego, <https://repozytorium.uwb.edu.pl/jspui/bitstream/11320/1392/1/R.%20Dowgier%20C%20Wp%20C5%82yw%20regulacji%20dotycz%20C4%85cych%20pomocy%20publicznej%20na%20stanowanie%20i%20stosowanie%20prawa%20podatkowego%20-%20raport%20z%20bada%C5%84%20empirycznych.pdf> (dostęp: 9.03.2022)
36. Drzewiecka A., Schematy podatkowe inne niż transgraniczne. Jak rozumieć w praktyce zawieszenie terminów?, [https://www.podatki.biz/artykuly/schematy-podatkowe-inne-niz-transgraniczne-jak-rozumiec-w-praktyce-zawieszenie-terminow\\_64\\_47430.htm](https://www.podatki.biz/artykuly/schematy-podatkowe-inne-niz-transgraniczne-jak-rozumiec-w-praktyce-zawieszenie-terminow_64_47430.htm) (dostęp: 16.05.2022)
37. Duarte de Oliveira D., dal Farra O., Mandatory disclosure rules (DAC6): A look at private equity investment in Luxembourg,

- <https://www.internationaltaxreview.com/article/b1p5k7kbcwj5c6/mandatory-disclosure-rules-dac6-a-look-at-private-equity-investment-in-luxembourg> (dostęp: 12.03.2022)
38. Duffy B., Ireland updates mandatory disclosure regime, <https://www.internationaltaxreview.com/article/2a695f1keh0nyoesk9a80/ireland-updates-mandatory-disclosure-regime> (dostęp: 24.08.2022)
39. Dura K., Ledzion I., Warto wykorzystać okres zawieszenia terminów raportowania schematów podatkowych, <https://www.rp.pl/podatki/art19225861-warto-wykorzystac-okres-zawieszenia-terminow-raportowania-schematow-podatkowych> (dostęp: 16.05.2022)
40. Dyson T., Mandatory Disclosure, [https://www.lawcouncil.asn.au/publicassets/e9d74075-f4b4-e611-80d2-005056be66b1/3172\\_-\\_Mandatory\\_Disclosure.pdf](https://www.lawcouncil.asn.au/publicassets/e9d74075-f4b4-e611-80d2-005056be66b1/3172_-_Mandatory_Disclosure.pdf) (dostęp: 16.08.2022)
41. Eckl P., Schill F., The implementation of the d.a.c.6 e.u. directive in Germany, <http://publications.ruchelaw.com/news/2021-03/Germany.pdf> (dostęp: 03.09.2022)
42. Enache R., EU Mandatory Disclosure Requirements – state of play, <https://home.kpmg/xx/en/home/insights/2020/01/etf-421-eu-mandatory-disclosure-requirements-state-of-play.html> (dostęp: 22.08.2022)
43. Fabrowska M., Wojcieszek M., Raportowanie schematów podatkowych [w:] Przejście z wyniku bilansowego na podatkowy oraz ustalenie podatku odroczonego [w:] Podatkowe i bilansowe zamknięcie roku 2019, red. A. Hołda, Legalis/el. 2020
44. Fernandes J.M., The transposition of DAC6 in Portugal – A step too far?, <https://www.internationaltaxreview.com/article/2a6a9z41xb9ag7at4ltds/the-transposition-of-dac6-in-portugal-a-step-too-far> (dostęp: 30.08.2022)
45. Franczak A., Granice ingerencji w prawo do zachowania tajemnicy zawodowej doradcy podatkowego w świetle międzynarodowych i unijnych standardów ochrony praw podatnika – cz. 1, <https://kidp.pl/files/newsall/7023.pdf> (dostęp: 23.08.2022)
46. Franczak A., Obowiązek przekazywania informacji o schematach podatkowych w świetle unijnych standardów ochrony praw podatnika [w:] Identyfikacja barier prawnych w prowadzeniu działalności gospodarczej. Wybrane zagadnienia, red. J. Glumińska-Pawlic, B. Przywora, A. Słysz, Legalis/el. 2020

47. Frąckowiak K., Wypadek mniejszej wagi w prawie karnym skarbowym, „Studia Prawnoustrojowe”, , 2019, nr 44, [https://wpia.uwm.edu.pl/czasopisma/sites/default/files/uploads/Studia\\_Prawno\\_Ustrojowe/2019/44/75-87.pdf](https://wpia.uwm.edu.pl/czasopisma/sites/default/files/uploads/Studia_Prawno_Ustrojowe/2019/44/75-87.pdf) (dostęp: 17.02.2022)
48. Fritz K., Lille G., Canada releases draft legislation for new mandatory disclosure tax rule, <https://www.dlapiper.com/en/canada/insights/publications/2022/03/canada-releases-draft-legislation-for-new-mandatory-disclosure-tax-rules/> (dostęp 17.05.2022)
49. Górka M., Polski MDR na tle Europy, <https://crido.pl/blog-taxes/polski-mdr-na-tle-europy/> (dostęp: 12.03.2021)
50. Grabarczyk A., Zmiana terminów raportowania schematów podatkowych, <https://eksperci.mazars.pl/zmiana-terminow-raportowania-schematow-podatkowych> (dostęp: 12.05.2022)
51. Grzejszczyk E., Obowiązkowe raportowanie transgranicznych schematów podatkowych, Nowa dyrektywa UE, Alert podatkowy (7/2018) | 26 czerwca 2018 r., <https://www2.deloitte.com/pl/pl/pages/tax/articles/alerty-podatkowe/alert-podatkowy-7-2018-nowa-dyrektywa-ue.html> (dostęp: 8.03.2022)
52. Guzek M., komentarz do art. 86b; 86e-86f; 86l-86m o.p. [w:] Regulacje MDR. Raportowanie o schematach podatkowych. Komentarz, K. Gil, M. Guzek, M. Lejman, Legalis/el. 2019
53. Hadnum L., Osman Moreno J.P., DAC6 Hallmarks—Practical Application in EU Jurisdictions, <https://news.bloombergtax.com/daily-tax-report-international/dac6-hallmarks-practical-application-in-eu-jurisdictions> (dostęp: 5.09.2022)
54. Haslehner W., Pantazatou K., 2022, Assessment of recent anti-tax avoidance and evasion measures (ATAD & DAC 6), Publication for the Subcommittee on tax matters (FISC), Policy Department for Economic, Scientific and Quality of Life Policies, European Parliament, Luxembourg, [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2022/703353/IPOL\\_STU\(2022\)703353\\_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2022/703353/IPOL_STU(2022)703353_EN.pdf) (dostęp: 16.08.2022)
55. Hein K., Centi E., Lamotte J., DAC6: One directive, several applications, <https://www.internationaltaxreview.com/article/2a6a6hc75o0v1ocwg2dc0/dac6-one-directive-several-applications> (dostęp: 24.08.2022)

56. Hörner S.C., Lehr K., Germany: DAC6 - The impact of the new EU Disclosure Rules on Lending Transactions, <https://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=2d975a59-b826-429d-8491-448a59500124> (dostęp: 14.07.2022)
57. Hryc-Frańd A., Od profesjonalnego wykonawcy wymaga się podwyższonej staranności, <https://www.portalzp.pl/nowosci/od-profesjonalnego-wykonawcy-wymaga-sie-podwyzszonej-starannosci-20174.html> (dostęp: 8.03.2022).
58. Janczukowicz K., Dopuszczalność wydania interpretacji indywidualnej w zakresie raportowania schematów podatkowych, LEX/el. 2021
59. Jędrzejewska K., Dyrektor Dominik Kaczmarski - Nie możemy zrezygnować z raportowania schematów krajowych – „Dziennik Gazeta Prawna” 11 marca 2019 r., <https://www.gov.pl/web/finanse/dyrektor-dominik-kaczmarski-nie-mozemy-zrezygnowac-z-raportowania-schematow-krajowych-dziennik-gazeta-prawna-11-marca-2019-r> (dostęp: 10.06.2020)
60. Jędrzejewska K., Raportowanie schematów podatkowych nie ominie samorządów, <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/1400120,raportowanie-schematow-podatkowych-nie-ominie-samorzadow.html> (dostęp: 31.05.2021)
61. Jochimsen-von Gfug C., Enache R., Mandatory Disclosure Rules. Germany enacts DAC6 transposition bill and publishes Guidance, KPMG International entities, <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2021/05/mdr-implementation-summary-germany-april-2021.pdf> (dostęp: 17.07.2022)
62. Józefowski J., Raportowanie schematów podatkowych – Minister Finansów nieco bardziej łaskawy, <https://www.enodo.pl/aktualnosci/raportowanie-schematow-podatkowych--minister-finansow-nieco-bardziej-laskawy-> (dostęp: 31.01.2022)
63. Kaczorowska I., Kiedy i jak powiadamiać o schematach podatkowych?, <https://www.prawo.pl/podatki/raportowanie-schematow-podatkowych-procedury-lex,359287.html> (dostęp: 13.08.2022)
64. Kamiński P.K., Kiedy należy złożyć informację o schemacie podatkowym?, „Doradca Podatkowy” 2020, nr 1, [https://kidp.pl/files/user/Kwartalnik\\_Doradca\\_Podatkowy\\_1\\_2020.pdf](https://kidp.pl/files/user/Kwartalnik_Doradca_Podatkowy_1_2020.pdf) (dostęp: 22.08.2022)
65. Keler G., Stan zagrożenia epidemicznego a raportowanie schematów podatkowych, <https://spcgblog.pl/covid/stan-zagrozenia-epidemicznego-a-raportowanie-schematow-podatkowych/> (dostęp: 15.05.2022)

66. Kempa Ł., Jak zaraportować schemat podatkowy (terminy, technikalnia)?, <https://grantthornton.pl/publikacja/jak-zaraportowac-schemat-podatkowy-terminy-technikalia/> (dostęp: 5.02.2022)
67. Kempa Ł., Schematy podatkowe – kto musi mieć procedurę MDR?, <https://grantthornton.pl/publikacja/schematy-podatkowe-kto-musi-miec-procedure-mdr/> (dostęp: 31.08.2021)
68. Kerins S., EU mandatory disclosure requirement, <https://www.grantthornton.ie/insights/publications/eu-mandatory--disclosure-requirement/> (dostęp: 24.08.2022)
69. Kerins S., Comerford P., DAC 6 - the EU Mandatory Disclosure Requirement, <https://www.grantthornton.ie/insights/blogs/dac-6-the-eu-mandatory-disclosure-requirement/> (dostęp: 14.08.2022)
70. Kerins S., Comerford P., Mcglinchey A.M., UE mandatory Disclosure requirement, <https://www.grantthornton.ie/globalassets/1.-member-firms/ireland/images/documents/dac6-eu-mandatory-disclosure.pdf> (dostęp: 24.08.2022)
71. Kim L., New mandatory disclosure rules for reportable and notifiable transactions, <https://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=1b7c17f9-7839-4f7f-847f-4d3252876a26> (dostęp: 6.05.2022)
72. Koestler M. Chrystus R., Mitteilungspflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltung, <https://www.roedl.de/themen/ma-dialog/2020-07/mitteilungspflicht-grenzueberschreitende-steuergestaltung> (dostęp: 21.08.2022)
73. Komarzyniec-Smutek J., ABC schematów podatkowych, <https://staniekandpartners.pl/abc-schematow-podatkowych/> (dostęp: 10.09.2022)
74. Konderak E., Kto zajmie się schematami podatkowymi? Jest decyzja, <https://firma.rp.pl/prawo-i-podatki/art17059491-kto-zajmie-sie-schematami-podatkowymi-jest-decyzja> (dostęp: 17.02.2022)
75. Koniewski K., Kubica M., MDR: do raportowania schematów podatkowych przyda się system alarmowy w organizacji, <https://www.rp.pl/podatki/art8679891-mdr-do-raportowania-schematow-podatkowych-przyda-sie-system-alarmowy-w-organizacji> (dostęp: 29.04.2022)
76. Koślicki K., 60 wniosków do prokuratury za nielegalne doradztwo podatkowe, <https://www.prawo.pl/podatki/swiadczenie-uslug-doradztwa-podatkowego-bez-uprawnien-wnioski-do,503940.html> (dostęp: 17.02.2022)

77. 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: 15.06.2020)
78. Koślicki K., Od stycznia wyższe kary za wykroczenia i przestępstwa skarbowe, <https://www.prawo.pl/podatki/kary-za-wykroczenia-i-przestepstwa-skarbowe-z-kks-w-2022-roku,510618.html> (dostęp: 16.02.2022)
79. Koślicki K., Polski fiskus chce wiedzieć za dużo, <https://www.prawo.pl/podatki/raportowanie-schematow-podatkowych-w-polsce-i-ue-tajemnica,350277.html> (dostęp: 27.03.2020)
80. Koślicki K., Przed firmami kolejne obowiązki dotyczące raportowania, <https://www.prawo.pl/podatki/raportowanie-schematow-podatkowych-mdr-nowelizacja-przepisow,463107.html> (dostęp: 31.08.2022)
81. Koślicki K., Skarbówka coraz wnikliwiej weryfikuje schematy podatkowe, <https://www.prawo.pl/podatki/raportowanie-schematow-podatkowych-i-nadawanie-nsp,511828.html> (dostęp: 21.02.2022)
82. Koślicki K., Zaskakująco mało zgłoszonych schematów podatkowych, <https://www.prawo.pl/podatki/raportowanie-schematow-podatkowych-ile-raportow,513562.html> (dostęp: 21.02.2022)
83. Kowalik A., Tarcza antykryzysowa 4.0 daje więcej czasu na raportowanie krajowych schematów podatkowych, <https://doradca.lublin.pl/publikacje/newslettery/tarcza-antykryzysowa-40-daje-wiecej-czasu-na-raportowanie-krajowych-schematow-podatkowych> (dostęp: 20.05.2022)
84. Kowalski R., Powiązanie nie zawsze zmusza do raportowania schematów, <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/1425782,raportowanie-schematow-kryterium-kwalifikowanego-korzystajacego.html> (dostęp: 14.03.2022)
85. Kręski T., Interpretacje podatkowe mogą dotyczyć raportowania schematów podatkowych, LEX/el. 2020
86. Krysiak C., Raportowanie schematów podatkowych [w:] Podział spółek [w:] Połączenia, podziały i przekształcenia spółek prawa handlowego. Zagadnienia prawne i podatkowe. Komentarz praktyczny, red. A. Mariański. Legalis/el. 2021
87. Kubicz A., Optymalizacje: raportowanie schematów podatkowych od 2019 roku, <https://www.rp.pl/podatki/art1561901-optymalizacje-raportowanie-schematow-podatkowych-od-2019-roku> (dostęp: 10.03.2022)



88. Kubicz A., Raportowanie schematów podatkowych: czy doradca doniesie na klienta, <https://www.rp.pl/podatki/art1476711-raportowanie-schematow-podatkowych-czy-doradca-doniesie-na-klienta> (dostęp: 27.08.2022)
89. Kubicz A., Zgłaszanie schematów podatkowych - kto jest zobowiązany, <https://www.rp.pl/rachunkowosc/art1488701-zglaszanie-schematow-podatkowych-kto-jest-zobowiazany> (dostęp: 6.09.2022)
90. Kubiesa P., Prewspółczynnik dla działalności wodno-kanalizacyjnej gminy, LEX/el. 2020
91. Kuraś J., Raportowanie schematów podatkowych: firmy chcą objaśnień prawnych, <https://www.rp.pl/podatki/art1447241-raportowanie-schematow-podatkowych-firmy-chca-objasnien-prawnych> (dostęp: 27.08.2022)
92. Kurzymski M., Gold plating w prawie europejskim nadmierna transpozycja dyrektywy, <http://www.openlaw.com.pl/wikka.php?wakka=GoldPlating> (dostęp: 14.06.2020)
93. Lacken R., Ireland: Extension And Deferral Of Filing, Reporting And Exchange Of Information For DAC6, CRS/DAC2 And FATCA, <https://www.mondaq.com/ireland/tax-authorities/959944/extension-and-deferral-of-filing-reporting-and-exchange-of-information-for-dac6-crsdac2-and-fatca#:~:text=Revenue%20have%20also%20confirmed%20that%20their%20DAC6%20filing,holders%29%20to%20Revenue%2C%20normally%2C%20by%2030%20June%20annually> (dostęp: 24.08.2022)
94. Lejman M., komentarz do art. 86c; 86i o.p. [w:] Regulacje MDR. Raportowanie o schematach podatkowych. Komentarz, K. Gil, M. Guzek, M. Lejman, Legalis/el. 2019
95. Leśniak G.J., Coraz więcej objaśnień podatkowych, ale lepiej czytać ustawy, <https://www.prawo.pl/podatki/objasnienia-podatkowe-a-interpretacja-przepisow-zrodlo-prawa,385514.html> (dostęp: 26.02.2022)
96. Leśniak G.J., Doradcy podatkowi zaskarżyli do TK przepisy o schematach podatkowych, <https://www.prawo.pl/podatki/przepisy-o-raportowaniu-schematow-podatkowych-zaskarzyli-do,497036.html> (dostęp: 20.05.2021)
97. Leśniak G.J., Minister finansów ingeruje w prawo karne - złamał Konstytucję?, <https://www.prawo.pl/podatki/bezprawna-ingerencja-ministra-finansow-w-prawo-karne,468889.html> (dostęp: 16.02.2022)

98. Leśniak G.J., Pełnomocnik zgłasza schemat podatkowy - tajemnicy nie gwarantuje, <https://www.prawo.pl/podatki/raportowanie-schematow-podatkowych-tajemnica-zawodowa-doradcow,382608.html> (dostęp: 12.03.2022)
99. Leśniak G.J., Polski fiskus ma surowy system karania, <https://www.prawo.pl/podatki/kary-za-bledy-w-raportowaniu-schematow-podatkowych,377279.html> (dostęp: 21.02.2022)
100. Linkiewicz M., Konieczne ponowne raportowanie schematów transgranicznych, <https://www.prawo.pl/podatki/ponowne-raportowanie-schematow-transgranicznych-w-2021-roku,506016.html> (dostęp: 2.06.2021)
101. Linkiewicz M., Wraca temat raportowania schematów podatkowych, <https://www.prawo.pl/podatki/raportowanie-schematow-podatkowych-mdr-w-2021-roku,505937.html> (dostęp: 15.05.2022)
102. Lipska-Cybulska J., Zawieszenie terminów raportowania schematów podatkowych, <https://filipiakbabcich.com/prawodziala/zawieszenie-terminow-raportowania-schematow-podatkowych/> (dostęp: 15.05.2022)
103. Lis M., Rząd chciał być unijnym prymusem. Teraz musi po sobie sprzątać prawny bałagan, <https://businessinsider.com.pl/firmy/podatki/przepisy-o-mdr-niejasne-i-niezgodne-z-unijna-dyrektywa/j40cl8c> (dostęp: 28.05.2021)
104. Łukasiewicz M., Czy darowizny pomiędzy spółkami PGK są nadal kosztem, <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/1115991,darowizny-pomiedzy-spolkami-pgk-koszty-podatkowe.html> (dostęp: 6.06.2020)
105. Łukasik J., Ernst & Young LLP, Co nowego w MDR – miesięczne podsumowanie (lipiec 2020), [https://www.ey.com/pl\\_pl/biuletyn-podatkowy-i-prawny/alerty-ey/2020/08/co-nowego-w-mdr-miesieczne-podsumowanie-07-2020](https://www.ey.com/pl_pl/biuletyn-podatkowy-i-prawny/alerty-ey/2020/08/co-nowego-w-mdr-miesieczne-podsumowanie-07-2020) (dostęp: 1.09.2022)
106. Łukasik J., Ernst & Young LLP, Co nowego w MDR – miesięczne podsumowanie (sierpień 2020), [https://www.ey.com/pl\\_pl/biuletyn-podatkowy-i-prawny/alerty-ey/2020/09/co-nowego-w-mdr-miesieczne-podsumowanie-08-2020](https://www.ey.com/pl_pl/biuletyn-podatkowy-i-prawny/alerty-ey/2020/09/co-nowego-w-mdr-miesieczne-podsumowanie-08-2020) (dostęp: 12.05.2022)
107. Maćkowski R., Raportowanie schematów podatkowych niejasne i szkodliwe, <https://www.prawo.pl/podatki/problemy-z-raportowaniem-schematow-podatkowych-opinia-r,387818.html> (dostęp: 27.03.2020)

108. Majkowska M., Schematy podatkowe: Firmy zgłaszają więcej, niż powinny, <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/1437056,schematy-podatkowe-firmy-zglaszaja-wiecej-niz-powinny.html> (dostęp: 8.03.2022)
109. Majkowski W., Mroziak M., Zwolnienie doradcy podatkowego z tajemnicy zawodowej, ABC. <https://sip.lex.pl/#/publication/470063920/majkowski-wojciech-mroziak-michal-zwolnienie-doradcy-podatkowego-z-tajemnicy-zawodowej?keyword=majkowski%20raportowanie&cm=SFIRST> (dostęp: 21.08.2022)
110. Malec M., Fundusz Private Equity. Co to jest? Jak działa?, <https://www.private-equity.pl/fundusz-private-equity/> (dostęp: 26.07.2022)
111. Marczyk Z., Po kolejnych zmianach niejasne przepisy o raportowaniu schematów podatkowych, <https://www.prawo.pl/podatki/raportowanie-schematow-podatkowych-obowiazek-odroczoney-z-powodu,501643.html> (dostęp: 12.05.2022)
112. Markisz M., Korzystający i kwalifikowany korzystający – raportowanie schematów podatkowych, <https://podatki-dla-prawnika.pl/korzystajacy-i-kwalifikowany-korzystajacy-raportowanie-schematow-podatkowych/#:~:text=Kim%20jest%20%E2%80%9Ckwalifikowany%20korzystaj%C4%85cy%E2%80%9D%3F%20Kryterium%20kwalifikowanego%20korzystaj%C4%85cego%20uwa%C5%BCa,roku%20poprzedzaj%C4%85cym%20lub%20w%20bie%C5%BC%C4%85cym%20roku%20obrotowym%20> (dostęp: 14.03.2022)
113. Matusiak-Frącczak M., Tajemnica adwokacka a obowiązek informowania o transakcjach podejrzanych na podstawie przepisów o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy i finansowaniu terroryzmu. Glosa do wyroku ETPC z dnia 6 grudnia 2012 r., 12323/11, LEX/el. 2013
114. Matusiakiewicz Ł., Obowiązek raportowania schematów podatkowych, LEX/el. 2018
115. Matusiakiewicz Ł., Ordynacja podatkowa 2019 - przewodnik po zmianach, LEX/el. 2018
116. Matusik B., Chodziński P., Raportowanie schematów podatkowych – nowe obowiązki dla firm, <https://www.rp.pl/podatki/art9486191-raportowanie-schematow-podatkowych-nowe-obowiazki-dla-firm> (dostęp: 05.09.2022)

117. Maywald A., Deloitte, MOF publishes final decree on application of DAC 6 rules, <https://www.taxathand.com/article/17450/Germany/2021/MOF-publishes-final-decree-on-application-of-DAC-6-rules> (dostęp: 3.09.2022)
118. Mazurek M., Lelakowska J., Encyklopedia zarządzania, [https://mfiles.pl/pl/index.php/Wywiadownia\\_gospodarcza](https://mfiles.pl/pl/index.php/Wywiadownia_gospodarcza) (dostęp: 22.05.2021)
119. McAufield R., McGivern R., Masterson J., Pricing and DAC 6, <https://www.rbk.ie/news/transfer-pricing-and-dac-6> (dostęp: 29.08.2022)
120. McEnteggart J., DAC6: EU mandatory tax disclosure rules| DAC6 and Ireland, <https://iqeq.com/sites/default/files/2020-01/IQ-EQ%20Guide%20to%20DAC6%20-%20Lux%2C%20Netherland%2C%20Ireland%20%26%20UK%20version.pdf> (dostęp: 29.08.2022)
121. Mikuła P., Schematy podatkowe MDR - przedłużenie terminu przekazywania informacji!, <https://poradnikprzedsiębiorcy.pl/-schematy-podatkowe-mdr-wszystko-co-warto-wiedziec> (dostęp: 3.03.2022)
122. Milan M., Fiskus nie pomoże, <https://gf24.pl/twoje-pieniadze/finanse/item/2504-fiskus-nie-pomoze> (dostęp: 27.05.2020)
123. Modzelewski W., Radzikowski K., komentarz do art. 86a; 86c; 86i; 86l-86m o.p. [w:] Informacja o schematach podatkowych. Komentarz do ustawy – Ordynacja podatkowa, red. W. Modzelewski, Legis/el. 2019
124. Moura Portugal A., Portuguese EU Mandatory Disclosure Rules draft legislation, <https://www.dlapiper.com/pt/portugal/insights/publications/2019/06/global-tax-alert-portuguese-eu-mandatory-disclosure-rules-draft-legislation/> (dostęp: 30.08.2022)
125. Murphy A., Tax transparency Mandatory Disclosure Regime (MDR) in Ireland, <https://eyfinancialservicesthoughtgallery.ie/mandatory-disclosure-regime-mdr/> (dostęp: 24.08.2022)
126. Murphy B., Nolan D., Ireland DAC 6 Domestic Implementation, <https://www.bakertilly.global/media/8044/ireland.pdf> (dostęp: 24.08.2022)
127. Murphy C.B., Earnings Before Interest and Taxes (EBIT): How to Calculate with Example, <https://www.investopedia.com/terms/e/ebit.asp> (dostęp: 31.08.2022)
128. Nawrot R.A., Obowiązek informowania organów podatkowych o schematach podatkowych a zakres tajemnicy adwokackiej,

- <http://www.russellbedford.pl/o-nas/rb-biuletyn/item/1308-obowiazek-informowania-organow-podatkowych-o-schematach-podatkowych-a-zakres-tajemnicy-adwokackiej.html> (dostęp: 9.03.2022)
129. Netyks A., Szansa na uzyskanie interpretacji w zakresie schematów podatkowych, <http://www.aqua.jerzmanowski.pl/aqua/orzecznictwo/749-szansa-na-uzyskanie-interpretacji-w-zakresie-schematow-podatkowych> (dostęp: 27.05.2020)
130. Niedźwiedzki W., Raportowanie schematów podatkowych przed Trybunałami, <https://casp.sgh.waw.pl/aktualnosci/raportowanie-schematow-podatkowych-przed-trybunalami> (dostęp: 10.08.2022)
131. Niedźwiedzki W., Schematy podatkowe krajowe jako przejaw nieracjonalności polskiego ustawodawcy, <https://casp.sgh.waw.pl/blog/schematy-podatkowe> (dostęp: 14.08.2022)
132. Nielepkowicz M., MDR: raportowanie schematów podatkowych, <https://www.rp.pl/Postepowanie-podatkowe/308079996-MDR-raportowanie-schematow-podatkowych.html> (dostęp: 8.06.2020)
133. Nowicki M.A., Michaud przeciwko Francji - wyrok ETPC z dnia 6 grudnia 2012 r., skarga nr 12323/11, [w:] M.A. Nowicki, Europejski Trybunał Praw Człowieka. Wybór orzeczeń 2012, LEX 2013
134. Ojczyk J., Stan epidemii od poniedziałku zastąpiony przez stan zagrożenia epidemicznego, [https://www.prawo.pl/zdrowie/stan-epidemii-zastapi-zagrozenia-epidemicznego,514656.html?\\_ga=2.55359915.1694366416.1652681600-751438459.1642152361](https://www.prawo.pl/zdrowie/stan-epidemii-zastapi-zagrozenia-epidemicznego,514656.html?_ga=2.55359915.1694366416.1652681600-751438459.1642152361) (dostęp: 16.05.2022)
135. Oktawiec A., Nawet 10 mln zł kary za brak informacji o rozliczeniach podatkowych, <https://www.prawo.pl/podatki/raportowanie-schematow-podatkowych-w-2019-roku-kary-za-brak,335844.html> (dostęp: 20.08.2022)
136. Olszewska M., komentarz do art. 86a; 86d-86g; 86j o.p. [w:] Ordynacja podatkowa. Komentarz, red. A. Mariański, Legalis/el. 2021
137. Osiński P., Rozmowy kontrolowane, czyli o obowiązku raportowaniu schematów podatkowych, <https://www.osinski-legal.pl/rozmowy-kontrolowane-czyli-o-obowiazku-raportowaniu-schematow-podatkowych/> (dostęp: 12.03.2022)
138. Parenti R., Polityka konkurencji, <https://www.europarl.europa.eu/factsheets/pl/sheet/82/polityka-konkurencji> (dostęp: 13.06.2020)

139. Pawlik K., Bosak M., Podatek pośredni, [https://mfiles.pl/pl/index.php/Podatek\\_po%C5%9Bredni](https://mfiles.pl/pl/index.php/Podatek_po%C5%9Bredni) (dostęp: 31.05.2021)
140. Phelan M., D.A.C.6 in Ireland – key features of the administrative guidance, <http://publications.ruchelaw.com/news/2021-03/Ireland.pdf> (dostęp: 24.08.2022)
141. Pogroszewska M., Radca prawny: MDR to nieudany eksperyment podatkowy, nie tylko w Polsce, <https://www.rp.pl/Postepowanie-podatkowe/303089995-Radca-prawny-MDR-to-nieudany-eksperyment-podatkowy-nie-tylko-w-Polsce.html> (dostęp: 10.03.2022)
142. Pogroszewska M., Tarcza antykryzysowa 4.0: więcej czasu na raportowanie schematów podatkowych, <https://www.rp.pl/podatki/art703311-tarcza-antykryzysowa-4-0-wiecej-czasu-na-raportowanie-schematow-podatkowych> (dostęp: 12.05.2022)
143. Polańska H., Zastąpienie stanu epidemii stanem zagrożenia epidemicznego – niektóre skutki podatkowe, <https://www.krgroup.pl/zastapienie-stanu-epidemii-stanem-zagrozenia-epidemicznego-niektore-skutki-podatkowe/> (dostęp: 16.05.2022)
144. Prymas P., Kryterium głównej korzyści w schematach podatkowych, <https://fsgpodatki.pl/kryterium-glownej-korzysci-w-schematach-podatkowych/> (dostęp: 14.03.2022)
145. Puzyr K., Alternatywna spółka inwestycyjna jako schemat podatkowy podlegający raportowaniu (MDR), *Legalis/el.* 2021
146. Richardson T., An analysis of the proposed mandatory disclosure regime in Australia, “Western Australian Student Law Review”, *WAStuLawRw* 2017, nr 5 <http://classic.austlii.edu.au/au/journals/WAStuLawRw/2017/5.html#fn1> (dostęp: 16.05.2022)
147. Rochowicz P., Problemy z informowaniem o schematach podatkowych, <https://www.rp.pl/podatki/art1559161-problemy-z-informowaniem-o-schematach-podatkowych> (dostęp: 9.03.2022)
148. Rochowicz P., Raportowania schematów podatkowych - podatnikom przybędzie obowiązków, <https://www.rp.pl/Postepowanie-podatkowe/310319997-Raportowania-schematow-podatkowych---podatnikom-przybedzie-obowiazkow.html> (dostęp: 10.03.2022)

149. Rodak M., komentarz do art. 86l o.p. [w:] Ordynacja podatkowa. Komentarz, red. A. Mariański, Legalis/el. 2021
150. Rohde K., German implementation of EU Mandatory Disclosure Rules (DAC6), <https://www.dlapiper.com/en/romania/insights/publications/2020/11/german-implementation-of-eu-mdr/> (dostęp: 16.07.2022)
151. Romowicz M., NiewiadomyA., Dyrektywa unijna a zakres swobody polskiego ustawodawcy w tworzeniu prawa, <https://www.gospodarkamorska.pl/administracja-prawo-dyrektywa-unijna-a-zakres-swobody-polskiego-ustawodawcy-w-tworzeniu-prawa-44378> (dostęp: 13.03.2022)
152. Rosiński P., Raportowanie schematów krajowych w czasie pandemii. Ryzyka podatkowe i rekomendacje, <https://www.ict.org.pl/raportowanie-schematow-krajowych-w-czasie-pandemii-ryzyka-podatkowe-i-rekomendacje/> (dostęp: 16.05.2022)
153. Sales Parada M. H., Requirements for Efficient Mandatory Disclosure Rules on Potentially Risky Tax Planning, <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/confia/estudos-relacionados/5BTeseParada.pdf> (dostęp: 8.03.2022)
154. Samborska M., Czym są schematy podatkowe – definicja, <https://grantthornton.pl/publikacja/czym-sa-schematy-podatkowe-definicja/> (dostęp: 22.02.2020)
155. Samborska M., Schematy podatkowe – cechy i kryterium głównej korzyści, <https://grantthornton.pl/publikacja/schematy-podatkowe-cechy-i-kryterium-glownej-korzysci/> (dostęp: 31.05.2021)
156. Samborska M., Schematy podatkowe – jak przygotować procedurę MDR?, <https://grantthornton.pl/publikacja/schematy-podatkowe-jak-przygotowac-procedure-mdr/> (dostęp: 1.09.2021)
157. Samborska M., Schematy podatkowe – obowiązki promotora, korzystającego i wspomagającego, <https://grantthornton.pl/publikacja/schematy-podatkowe-obowiazki-promotora-korzystajacego-i-wspomagajacego/> (dostęp: 10.02.2022)
158. Skowronek G., komentarz do art. 80f k.k.s. [w:] Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Legalis/el. 2020

159. Skwirowska J., Schematy podatkowe a tajemnica zawodowa wybranych zawodów zaufania publicznego, „Acta Iuridica Resoviensia” 2021, nr 2(33), <https://repozytorium.ur.edu.pl/bitstream/handle/item/6812/12%20skwirowska-schematy%20podatkowe.pdf?sequence=1&isAllowed=y> (dostęp: 22.08.2022)
160. Smith D., Swenson D., PWC, European Council–DAC 6: Disclosure requirements relating to cross-border arrangements effective July 1, <https://www.pwc.com/gx/en/tax/newsletters/tax-controversy-dispute-resolution/assets/pwc-tcdr-european-council-DAC6.pdf> (dostęp: 5.09.2022)
161. Strzałkowski M., Kraje UE w czołówce... listy rajów podatkowych, <https://www.euractiv.pl/section/gospodarka/news/ue-w-czolowce-listy-rajow-podatkowych/> (dostęp: 12.06.2020)
162. Szczęch N., komentarz do art. 35 k.p.a. [w:] Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz do art. 1-60, t. I, red. M. Karpiuk, P. Krzykowski, A. Skóra, Olsztyn, LEX/el. 2020.
163. Szymański P., Czy samorzady mają obowiązek wprowadzenia procedury MDR?, <https://www.rp.pl/Finanse/306049994-Czy-samorzady-maja-obowiazek-wprowadzenia-procedury-MDR.html?cid> (dostęp: 31.08.2021)
164. Szolno-Koguc J., Dylematy sprawiedliwości podatkowej – równość i powszechność opodatkowania a przywileje podatkowe, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach”, 2016, nr 294, [https://www.ue.katowice.pl/fileadmin/user\\_upload/wydawnictwo/SE\\_Artyku%C5%82y\\_291\\_320/SE\\_294/13.pdf](https://www.ue.katowice.pl/fileadmin/user_upload/wydawnictwo/SE_Artyku%C5%82y_291_320/SE_294/13.pdf) (dostęp: 13.06.2020)
165. Szulc M., Kontrowersje wokół raportowania schematów podatkowych, <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/1413172,raportowanie-schematow-podatkowych.html> (dostęp: 25.05.2021)
166. Szulc M., Olsztyński fiskus zajmie się MDR-ami, <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/1497591,ias-olsztyn-zmiany-w-przepisach-mdr.html> (dostęp: 17.02.2022)
167. Szulc M., Raportowanie MDR przesunięte nie tylko w Polsce, <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/1485965,raportowanie-mdr-terminy-2020.html> (dostęp: 15.05.2022)
168. Szulc M., Transgraniczne schematy podatkowe. Wkrótce minie termin na złożenie informacji MDR, <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/8075709,mdr-schematy-podatkowe-styczen-2021-kto-musi.html> (dostęp: 16.05.2022)



169. Szymański D., Raje podatkowe kosztują unijne kraje fortunę, <https://businessinsider.com.pl/firmy/raje-podatkowe-w-ue-raport-pie/xhpg1ly> (dostęp: 12.06.2020)
170. Szymański T., Informacje o schematach podatkowych, Warszawa 2019, [https://marianskigroup.pl/wp-content/uploads/2019/04/informacje-o-schemtach-podatkowych\\_mg.pdf](https://marianskigroup.pl/wp-content/uploads/2019/04/informacje-o-schemtach-podatkowych_mg.pdf) (dostęp: 2.06.2021)
171. Śliwińska A., Kurpiewski K., Odwołanie stanu epidemii spowoduje chaos w raportowaniu schematów podatkowych, <https://www.prawo.pl/podatki/odwolanie-stanu-epidemii-a-raportowanie-schematow-podatkowych,515108.html> (dostęp: 15.05.2022)
172. Świąder B., Wysokość kar za przestępstwa i wykroczenia skarbowe w 2022 r. Czy kary są wyższe niż w 2021 r.?, <https://oficynafk.pl/inne-podatki/wysokosc-kar-za-przestepstwa-i-wykroczenia-skarbowe-w-2022-r.-czy-kary-sa-wyzsze-niz-w-2021-r.-19317.html> (dostęp: 16.02.2022)
173. Świdarska A., Kryterium transgraniczne to nie zawsze schemat transgraniczny, <https://blog-tpa.pl/2020/11/24/kryterium-transgraniczne-to-nie-zawsze-schemat-transgraniczny/> (dostęp: 14.03.2022)
174. Tarka A., Gminy też muszą raportować, <https://www.rp.pl/Finanse/200209853-Gminy-tez-musza-raportowac.html> (dostęp: 31.05.2021)
175. Teles M., Seabra Moura R., DAC6 in Portugal: Thinking ahead, <https://www.internationaltaxreview.com/article/2a6aa4kx02vkieap9h4w0/dac6-in-portugal-thinking-ahead> (dostęp: 30.08.2022)
176. Tuleja P., komentarz do art. 20 Konstytucji [w:] Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz, red. P. Tuleja, Warszawa 2019, LEX/el. 2021
177. Van der Jagt R., EU Mandatory Disclosure Requirements – update, <https://home.kpmg/xx/en/home/insights/2019/10/etf-415-eu-mandatory-disclosure-requirements-update.html> (dostęp: 26.06.2022)
178. Vasal V., Kerins S., P. Comerford, DAC6 EU Mandatory Disclosure Requirement Where are we now?, <https://www.grantthornton.ie/globalassets/1.-member-firms/ireland/insights/publications/dac6-eu-mandatory-disclosure-requirements.pdf> (dostęp: 24.08.2022)

179. Vitale A., DAC 6: Setzen Siesichfrühzeitigmit der Meldepflichtauseinander, <https://www.pwc.de/de/steuerberatung/eu-richtlinie-dac-6-zur-meldepflicht-fuer-grenzueberschreitende-steuergestaltungen.html> (dostęp: 21.08.2022)
180. Wallace S., Ferry R., Maguire T., Deloitte, Revenue Releases Guidance Notes on DAC6 implementation, <https://www2.deloitte.com/ie/en/pages/tax/articles/revenue-releases-guidance-on-dac6-implementation.html> (dostęp: 14.08.2022)
181. Wara-Wąsowska E., Zła wiadomość dla osób raportujących schematy podatkowe. Przez nadgorliwość ustawodawcy część trzeba będzie zgłosić jeszcze raz, <https://bezprawnik.pl/zgloszenie-miedzynarodowych-schematow-podatkowych/> (dostęp: 28.05.2021)
182. Warecka K., Strasburg: obowiązek informowania przez adwokata o podejrzanych operacjach finansowych klienta nie naruszył tajemnicy adwokackiej. Michaud przeciwko Francji - wyrok ETPC z dnia 6 grudnia 2012 r., skarga nr 12323/11, LEX/el. 2014
183. Wilk M., 011 – schematy podatkowe – 8 największych mitów, <https://dziendobrypodatki.pl/011-schematy-podatkowe-8-najwiekszych-mitow/#mit-nr-7> (dostęp: 13.03.2022)
184. Wiśniewski K., Majcherczak J., Raportowanie schematów podatkowych: dodatkowe obowiązki oprócz MDR, <https://www.rp.pl/podatki/art1456451-raportowanie-schematow-podatkowych-dodatkowe-obowiazki-oproc-mdr> (dostęp: 17.02.2022)
185. Wiśniewski M.K., MDR a M&A – praktyczne problemy przy raportowaniu transakcji, *Frontiers in tax*, marzec 2020, <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/pl/pdf/2020/03/pl-pl-frontiers-in-tax-marzec-2020.pdf> (dostęp: 31.05.2021)
186. Witwicka K., Raportowanie schematów podatkowych od 2019. Broń w walce z optymalizacją, <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/1345107,raportowanie-schematow-podatkowych-od-2019-roku.html> (dostęp: 8.03.2022)
187. Witwicka K., Wielomilionowe kary i nowe narzędzie kontroli. Wszystko o raportowaniu schematów podatkowych,

- <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/1411812,wszystko-o-raportowaniu-schematow-podatkowych.html> (dostęp: 21.02.2022)
188. Wodzicki M., Raportowanie schematów podatkowych - kończy się pierwszy rok z MDR, <https://www.rp.pl/podatki/art1016501-raportowanie-schematow-podatkowych-konczy-sie-pierwszy-rok-z-mdr> (dostęp: 12.05.2022)
189. Wodzicki M., Wyjaśnienia nie dla MDR, <https://kancelarierp.pl/baza-wiedzy/wyjasnienia-nie-dla-mdr.html> (dostęp: 27.05.2020)
190. Woźnica M., Wprowadzenie regulacji MDR w Polsce. Nowelizacja Ordynacji podatkowej, [https://www.parp.gov.pl/component/content/article/56982:wprowadzenie-regulacji-mdr-w-polsce-nowelizacja-ordynacji-podatkowej#\\_edn2](https://www.parp.gov.pl/component/content/article/56982:wprowadzenie-regulacji-mdr-w-polsce-nowelizacja-ordynacji-podatkowej#_edn2) (dostęp: 15.06.2020)
191. Wylegalski K., Procedura MDR – podmioty zobowiązane i obligatoryjne elementy, [https://www.roedl.net/pl/pl/warto\\_wiedziec/mdr\\_raportowanie\\_schematow\\_podatkowych/procedura\\_mdr\\_podmioty\\_zobowiazane\\_i\\_obligatoryjne\\_elementy.html](https://www.roedl.net/pl/pl/warto_wiedziec/mdr_raportowanie_schematow_podatkowych/procedura_mdr_podmioty_zobowiazane_i_obligatoryjne_elementy.html) (dostęp: 1.09.2021)
192. Xavier L., TAX SHOT: DAC 6 – Obligation to Report as Prevention of Abusive Tax Planning, [https://www.roedl.com/en-gb/de/media/publications/newsletters/newsletter-portugal/documents/newsletter-portugal\\_08\\_2020.pdf](https://www.roedl.com/en-gb/de/media/publications/newsletters/newsletter-portugal/documents/newsletter-portugal_08_2020.pdf) (dostęp: 30.08.2022)
193. Zając P., Odwieszona terminy raportowania schematów podatkowych (MDR) | News Flash, <https://accace.pl/odwieszona-terminy-raportowania-schematow-podatkowych-mdr-news-flash/> (dostęp: 15.05.2022)
194. Zalewski Ł. NSA: Interpretacje mogą dotyczyć MDR-ów, <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/8082979,raportowanie-schematow-podatkowych-interpretacja-indywidualna.html> (dostęp: 18.04.2022)
195. Zalewski Ł., Fiskus chce sprawniej działać w sprawie MDR-ów, <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/1427347,fiskus-mdr-schematy-podatkowe-kas-numery-nsp.html> (dostęp: 23.05.2021)
196. Zalewski Ł., Gostomski: Chcemy się skupić na merytorycznej analizie schematów podatkowych [wywiad], <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/8183644,gostomski-chcemy-sie-skupic->

- na-merytorycznej-analizie-schematow-podatkowych-wywiad.html (dostęp: 16.05.2022)
197. Zalewski Ł., Schematy podatkowe – objaśnienia MF to jedno, prawdziwym prezentem jest abolicja, <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/1396652,schematy-podatkowe-trudnosci-rozwiazaniem-jest-abolicja.html> (dostęp: 31.01.2022)
198. Zalewski Ł., Transgraniczne schematy podatkowe trzeba ponownie raportować. Eksperci: To absurd, <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/1453316,transgraniczne-schematy-podatkowe-ponownie-raportowanie-mdr.html> (dostęp: 28.05.2021)
199. Zaniewicz E., Raportowanie schematów podatkowych przez biura rachunkowe, LEX/el. 2019
200. Zarzycki M., Kubicz A., MDR: jak identyfikować schemat podatkowy, <https://www.rp.pl/podatki/art9463291-mdr-jak-identyfikowac-schemat-podatkowy> (dostęp: 14.08.2022)
201. Zarzycki M., Kubicz A., Schematy podatkowe: czy w każdej firmie musi być wewnętrzna procedura MDR, <https://www.rp.pl/Postepowanie-podatkowe/303209993-Schematy-podatkowe-czy-w-kazdej-firmie-musi-byc-wewnetrzna-procedura-MDR.html> (dostęp: 31.08.2021)
202. Zasiewska M., Dąbrowska D., Raportowanie schematów podatkowych | Tax Alert, [https://jdp-law.pl/wp-content/uploads/2021/12/20190313\\_Tax-Alert\\_JDP\\_Raportowanie-schematow-podatkowych-1.pdf](https://jdp-law.pl/wp-content/uploads/2021/12/20190313_Tax-Alert_JDP_Raportowanie-schematow-podatkowych-1.pdf) (dostęp: 26.08.2022)
203. Zielińska A., Due Diligence, <https://www2.deloitte.com/pl/pl/pages/finance/solutions/due-diligence.html> (dostęp: 26.08 2022)
204. Żak J., Raportowanie schematów podatkowych (MDR). Objąsnienia podatkowe, <https://www2.deloitte.com/pl/pl/pages/tax/articles/raportowanie-schematow-podatkowych-MDR.html> (dostęp: 14.06.2020)
205. Żądło A., Procedura MDR – nowy obowiązek dla przedsiębiorców, <https://spolkiosobowe.pl/procedura-mdr-nowy-obowiazek-dla-przedsiębiorcow/> (dostęp: 12.03.2022)

206. Żujewska M., Jak uzyskać interpretację podatkową w zakresie MDR?, <https://www.gofin.pl/podatki/17,2,64,210210,jak-uzyskac-interpretacje-podatkowa-w-zakresie-mdr.html> (dostęp: 12.08.2022)
207. Żuk R., Prawnicy o tarczy kryzysowej: Wersja 4.0 - kolejny przykład jak nie tworzyć prawa [opinia], <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/1479948,prawnicy-o-tarczy-40-wersja-40-ulga-na-zle-dlugi-swiadczenie-postojowe.html> (dostęp: 12.05.2022)
208. Żurkowska-Mróż I., Raportowanie schematów podatkowych (MDR) – kryterium głównej korzyści podatkowej, <https://ksiegowosc.infor.pl/podatki/ordynacja-podatkowa/5136705,Raportowanie-schematow-podatkowych-MDR-kryterium-glownej-korzysci-podatkowej.html> (dostęp: 14.03.2022)
209. Żurkowska-Mróż I., Raportowanie schematów podatkowych (MDR) – szczególne cechy rozpoznawcze, <https://ksiegowosc.infor.pl/podatki/ordynacja-podatkowa/5147085,Raportowanie-schematow-podatkowych-MDR-szczegolne-cechy-rozpoznawcze.html> (dostęp: 13.03.2022)

## Inne

1. Archiwalna strona Ministerstwa Finansów, Raport z konsultacji podatkowych w sprawie Mandatory Disclosure Rules, [https://mf-arch2.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/konsultacje-podatkowe/-/asset\\_publisher/M1vU/content/raport-z-konsultacji-podatkowych-w-sprawie-mandatory-disclosure-rules](https://mf-arch2.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/konsultacje-podatkowe/-/asset_publisher/M1vU/content/raport-z-konsultacji-podatkowych-w-sprawie-mandatory-disclosure-rules) (dostęp: 15.06.2020)
2. Archiwalna strona Ministerstwa Finansów, Rozporządzenia Komisji Europejskiej przyjmujące określone międzynarodowe standardy rachunkowości, [https://mf-arch2.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/rachunkowosc/miedzynarodowe-standardy-rachunkowosci/-/asset\\_publisher/ho6Q/content/rozporzadzenia-komisji-europejskiej-przyjmujace-okreslone-miedzynarodowe-standardy-rachunkowosci?redirect=https%3A%2F%2Fwww.mf.gov.pl%2Fministerstwo-finansow%2Fdzialalnosc%2Frachunkowosc%2Fmiedzynarodowe-standardy-rachunkowosci%3Fp\\_p\\_id%3D101\\_INSTANCE\\_ho6Q%26p\\_p\\_lifecycle%3D0%26p\\_p\\_state%3Dnormal](https://mf-arch2.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/rachunkowosc/miedzynarodowe-standardy-rachunkowosci/-/asset_publisher/ho6Q/content/rozporzadzenia-komisji-europejskiej-przyjmujace-okreslone-miedzynarodowe-standardy-rachunkowosci?redirect=https%3A%2F%2Fwww.mf.gov.pl%2Fministerstwo-finansow%2Fdzialalnosc%2Frachunkowosc%2Fmiedzynarodowe-standardy-rachunkowosci%3Fp_p_id%3D101_INSTANCE_ho6Q%26p_p_lifecycle%3D0%26p_p_state%3Dnormal)

- %26p\_p\_mode%3Dview%26p\_p\_col\_id%3Dcolumn-2%26p\_p\_col\_count  
%3D1#p\_p\_id\_101\_INSTANCE\_ho6Q\_ (dostęp: 17.05.2022)
3. Archiwalna strona Narodowego Funduszu Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej, Pomoc publiczna, <https://www.europarl.europa.eu/news/pl/headlines/economy/20150529STO61068/slownik-pojec-obchodzenie-i-uchylanie-sie-od-placenia-podatkow-raj-podatkowy> (dostęp: 6.06.2020)
  4. AT, Statement “Modelo 58” (Approved under the provisions of article 24 of Law No. 26/2020, of July 21) Statement of Communication of Internal or Cross-border Arrangement with Fiscal Relevance general information and filling instructions, [https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/docs/Conteudos\\_1pagina/Communication\\_Regime\\_of\\_arrangements/Statement\\_of\\_communication/Documents/Statement\\_modelo\\_58\\_general\\_Info\\_and\\_filling\\_instructions.pdf](https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/docs/Conteudos_1pagina/Communication_Regime_of_arrangements/Statement_of_communication/Documents/Statement_modelo_58_general_Info_and_filling_instructions.pdf) (dostęp: 30.08.2022)
  5. AT, general guidelines Concerning the reporting obligation to the Tax and Customs Authority of certain internal or cross-border arrangements with tax relevance, [https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/docs/Conteudos\\_1pagina/Communication\\_Regime\\_of\\_arrangements/Statement\\_of\\_communication/Documents/General\\_Guidelines\\_cross\\_border\\_arrangements.pdf](https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/docs/Conteudos_1pagina/Communication_Regime_of_arrangements/Statement_of_communication/Documents/General_Guidelines_cross_border_arrangements.pdf) (dostęp: 29.08.2022)
  6. Bakertilly Intenational, DAC 6 Country by Country Guide, <https://www.bakertilly.lu/media/8022/dac6-full-report.pdf> (dostęp: 6.07.2022)
  7. BMF, Anwendung der Vorschriften über die Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen, 29.03.2021, [https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF\\_Schreiben/Weitere\\_Steuerthemen/Abgabenordnung/2021-03-29-Anwendung-Vorschriften-Pflicht-Mitteilung-grenzueberschreitende-Steuergestaltungen.pdf?\\_\\_blob=publicationFile&v=3](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Weitere_Steuerthemen/Abgabenordnung/2021-03-29-Anwendung-Vorschriften-Pflicht-Mitteilung-grenzueberschreitende-Steuergestaltungen.pdf?__blob=publicationFile&v=3) (dostęp: 20.07.2022)
  8. Deloitte, Implementation of DAC 6 reporting obligations postponed, <https://www.taxathand.com/article/15502/Portugal/2020/Implementation-of-DAC-6-reporting-obligations-postponed-#!#> (dostęp: 31.08.2022)
  9. Deloitte, EU Mandatory Disclosure Rules (DAC6), [https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ie/Documents/aboutdeloitte/EU\\_DAC6\\_Ireland\\_FINAL.pdf](https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ie/Documents/aboutdeloitte/EU_DAC6_Ireland_FINAL.pdf) (dostęp: 24.08.2022)

10. Departament Kluczowych Podmiotów, 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: 12.02.2022)
11. Department of Finance Canada, Mandatory Disclosure Rules, <https://www.canada.ca/en/department-finance/news/2022/02/mandatory-disclosure-rules.html> (dostęp: 16.05.2022)
12. Ernst & Young LLP, DAC6 Reporting Overview, Last update date: 22 April 2021, [https://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey-com/en\\_gl/topics/tax/tax-pdfs/ey-mdr-deferral-and-reporting-summary.pdf](https://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey-com/en_gl/topics/tax/tax-pdfs/ey-mdr-deferral-and-reporting-summary.pdf) (dostęp: 4.09.2021)
13. Ernst & Young LLP, Germany announces no postponement of MDR reporting deadlines, [https://www.ey.com/en\\_gl/tax-alerts/germany-announces-no-postponement-of-mdr-reporting-deadlines](https://www.ey.com/en_gl/tax-alerts/germany-announces-no-postponement-of-mdr-reporting-deadlines) (dostęp: 6.08.2022)
14. Ernst & Young LLP, Global Tax Alert, Council of the EU adopts amendments for deferral of MDR filing deadlines, <https://globaltaxnews.ey.com/news/2020-5916-council-of-the-eu-adopts-amendments-for-deferral-of-mdr-filing-deadlines> (dostęp: 15.05.2022)
15. Ernst & Young LLP, Global Tax Alert, German Ministry of Finance amends draft Mandatory Disclosure Rules, <https://globaltaxnews.ey.com/news/2019-6205-german-ministry-of-finance-amends-draft-mandatory-disclosure-rules> (dostęp: 16.08.2022)
16. Ernst & Young LLP, Global Tax Alert, German Ministry of Finance publishes final MDR guidance, [https://www.ey.com/en\\_gl/tax-alerts/german-ministry-of-finance-publishes-final-mdr-guidance](https://www.ey.com/en_gl/tax-alerts/german-ministry-of-finance-publishes-final-mdr-guidance) (dostęp: 6.07.2022)
17. Ernst & Young LLP, Global Tax Alert, Germany announces no postponement of MDR reporting deadlines, [https://www.ey.com/en\\_gl/tax-alerts/germany-announces-no-postponement-of-mdr-reporting-deadlines](https://www.ey.com/en_gl/tax-alerts/germany-announces-no-postponement-of-mdr-reporting-deadlines) (dostęp: 16.07.2022)
18. Ernst & Young LLP, Global Tax Alert, Germany publishes draft Mandatory Disclosure Rules, <https://globaltaxnews.ey.com/news/2019-5392-germany-publishes-draft-mandatory-disclosure-rules> (dostęp: 26.07.2022)
19. Ernst & Young LLP, Global Tax Alert, Ireland publishes draft proposal on Mandatory Disclosure Rules, <https://globaltaxnews.ey.com/news/2019-6371-ireland-publishes-draft-proposal-on-mandatory-disclosure-rules> (dostęp: 22.08.2022)

20. Ernst & Young LLP, Global Tax Alert, European Commission proposes deferral for certain filing deadlines under the Mandatory Disclosure Rules, <https://globaltaxnews.ey.com/news/2020-5703-european-commission-proposes-deferral-for-certain-filing-deadlines-under-the-mandatory-disclosure-rules> (dostęp: 15.05.2022)
21. Ernst & Young LLP, Portugal postpones MDR reporting deadlines for six months, <https://globaltaxnews.ey.com/news/2020-6117-portugal-postpones-mdr-reporting-deadlines-for-six-months> (dostęp: 30.08.2022)
22. Ernst & Young LLP, Portugal publishes final legislation to implement Mandatory Disclosure Rules, <https://globaltaxnews.ey.com/news/2020-6041-portugal-publishes-final-legislation-to-implement-mandatory-disclosure-rules> (dostęp: 29.08.2022)
23. Ernst & Young LLP, Portugal publishes MDR guidance and reporting form, <https://taxnews.ey.com/news/2021-0444-portugal-publishes-mdr-guidance-and-reporting-form?uAlertID=Sd%2FG8rua1oj6%2F158EZ2AiA%3D%3D> (dostęp: 30.08.2022)
24. Ernst & Young LLP, Portugal publishes revised draft legislation on Mandatory Disclosure Rules, <https://globaltaxnews.ey.com/news/2020-5200-portugal-publishes-revised-draft-legislation-on-mandatory-disclosure-rules> (dostęp: 29.08.2022)
25. Główny Urząd Statystyczny, Zmiany strukturalne grup podmiotów gospodarki narodowej w rejestrze REGON, 2019 r., tabl. 1. Liczba podmiotów gospodarki narodowej w okresie 31 XII 2010 – 31 XII 2019, <https://stat.gov.pl/obszary-tematyczne/podmioty-gospodarcze-wyniki-finansowe/zmiany-strukturalne-grup-podmiotow/zmiany-strukturalne-grup-podmiotow-gospodarki-narodowej-w-rejestrze-regon-2019-r-,1,24.html> (dostęp: 6.06.2020)
26. gov.uk, Tax administration: large businesses transparency strategy, <https://www.gov.uk/government/publications/tax-administration-large-businesses-transparency-strategy> (dostęp: 7.06.2020)
27. Grant Thornton LLP in Canada, Tax alert, Proposed mandatory disclosure rules, [https://www.grantthornton.ca/globalassets/1.-member-firms/canada/insights/pdfs/tax-alert\\_final.pdf](https://www.grantthornton.ca/globalassets/1.-member-firms/canada/insights/pdfs/tax-alert_final.pdf) (dostęp: 17.05.2022)
28. Hilfe zum BOP: Formulare, <https://www.elster.de/bportal/helpGlobal?themaGlobal=help%5Fcobradac6> (dostęp: 21.08.2022)



29. holandia.org, Kirchensteuer, czyli podatek kościelny w Niemczech. Czym jest i kto go płaci?, <https://holandia.org/kirchensteuer-czyli-podatek-koscielny-w-niemczech-czym-jest-i-kto-go-placi/> (dostęp: 20.08.2022)
30. IQ-EQ Group, Factsheet, DAC6: EU mandatory tax disclosure rules, <https://iqeq.com/sites/default/files/2020-01/IQ-EQ%20Guide%20to%20DAC6%20-%20Lux%2C%20Netherland%2C%20Ireland%20%26%20UK%20version.pdf> (dostęp: 24.08.2022)
31. Komisja Europejska, G20, [https://agriculture.ec.europa.eu/international/international-cooperation/international-organisations/g20\\_pl](https://agriculture.ec.europa.eu/international/international-cooperation/international-organisations/g20_pl) (dostęp: 7.06.2020)
32. KPMG, EU Mandatory Disclosure Rules (DAC6) — transposition and reporting overview | Publication number: 137278-G | Publication date: May 2021, <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2021/02/eu-mandatory-disclosure-rules-dac6-transposition-and-reporting-overview.pdf> (dostęp: 26.08.2022)
33. Krajowa Informacja Skarbowa, Informacja Szefa KAS o stosowaniu przepisów dotyczących przeciwdziałania unikaniu opodatkowania w kontekście tzw. Programów Motywacyjnych, [https://www.kis.gov.pl/wiadomosci/komunikaty/-/asset\\_publisher/W24v/content/id/7216268](https://www.kis.gov.pl/wiadomosci/komunikaty/-/asset_publisher/W24v/content/id/7216268) (dostęp: 10.05.2021)
34. Krajowa Izba Doradców Podatkowych, Krajowa Rada Doradców Podatkowych przyjęła stanowisko w sprawie tajemnicy zawodowej w kontekście obowiązku przekazywania informacji o schematach podatkowych, [https://kidp.pl/strona/2833\\_krajowa\\_rada\\_doradcow\\_podatkowych\\_przyjela\\_stanowisko\\_w\\_sprawie\\_tajemnicy\\_zawodowej\\_w\\_kontekscie\\_obo](https://kidp.pl/strona/2833_krajowa_rada_doradcow_podatkowych_przyjela_stanowisko_w_sprawie_tajemnicy_zawodowej_w_kontekscie_obo) (dostęp: 22.05.2021)
35. Krajowa Izba Doradców Podatkowych, Sukces KIDP - Trybunał Konstytucyjny zajmie się wnioskiem doradców w sprawie MDR, <https://kidp.pl/aktualnosci/all.php/10/6597> (dostęp: 25.05.2021)
36. Krajowa Izba Doradców Podatkowych, Wniosek o zbadanie zgodności ustawy z Konstytucją RP z dnia 17 grudnia 2019 r., <https://kidp.pl/files/newsall/6259.pdf> (dostęp: 24.05.2021).
37. Krajowa Rada Radców Prawnych, Stanowisko Ośrodka Badań, Studiów i Legislacji Krajowej Rady Radców Prawnych w sprawie projektu zmian dotyczących wprowadzenia do polskiego porządku prawnego obowiązku

- raportowania schematów podatkowych, Warszawa, 15.11.2017 r., [https://mf-arch2.mf.gov.pl/c/document\\_library/get\\_file?uuid=06a91285-18c6-4ebe-a773-d6d46a4e4198&groupId=764034](https://mf-arch2.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=06a91285-18c6-4ebe-a773-d6d46a4e4198&groupId=764034) (dostęp: 22.05.2021)
38. Law Society of Ireland, DAC6 mandatory disclosure regime for certain cross-border transactions, <https://www.lawsociety.ie/Solicitors/knowledge-base/Practice-Notes/dac6-mandatory-disclosure-regime-for-certain-cross-border-transactions#.Ywi73nZBxPa> (dostęp: 26.08.2022)
39. List z Apelem do Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej Andrzeja Dudy z dnia 7 listopada 2018 r., <https://kidp.pl/files/newsall/5730.pdf> (dostęp: 27.03.2020)
40. Materiał szkoleniowy przygotowywany przez zespół działu podatkowego Kancelarii Ostrowski i Wspólnicy, Obowiązkowe raportowanie schematów podatkowych - MDR, [https://ostrowski.legal/wp-content/uploads/2019/05/schematy-podatkowe-MDR\\_AR.pdf](https://ostrowski.legal/wp-content/uploads/2019/05/schematy-podatkowe-MDR_AR.pdf) (dostęp: 12.05.2022)
41. Ministerstwo Edukacji i Nauki, OECD - Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju, <https://www.gov.pl/web/nauka/oecd-organizacja-wspolpracy-gospodarczej-i-rozwoju2> (dostęp: 13.06.2020)
42. Ministerstwo Finansów, Krajowe Standardy Rachunkowości <https://www.gov.pl/web/finanse/krajowe-standardy-rachunkowosci> (dostęp: 17.05.2022)
43. Ministerstwo Finansów, Brexit: 1 lutego rozpoczyna się okres przejściowy między Wielką Brytanią a UE <https://www.gov.pl/web/finanse/brexit-1-lutego-rozpoczyna-sie-okres-przejsciowy-miedzy-wielka-brytania-a-ue> (dostęp: 14.06.2020)
44. Ministerstwo Finansów, MF przypomina: Informacja o realizowanej strategii podatkowej do końca grudnia br., <https://www.gov.pl/web/finanse/mf-przypomina-informacja-o-realizowanej-strategii-podatkowej-do-konca-grudnia-br> (dostęp: 5.09.2022)
45. Ministerstwo Finansów, odpowiedź z dnia 27 listopada 2018 r. na interpelację z dnia 6 listopada 2018 r. nr 27044, <https://orka2.sejm.gov.pl/INT8.nsf/klucz/ATTB6YJL2/%24FILE/i27044-o1.pdf> (dostęp: 24.05.2022)

46. Ministerstwo Finansów, Rozporządzenia Komisji Europejskiej przyjmujące określone Międzynarodowe Standardy Rachunkowości, <https://www.gov.pl/web/finanse/rozporzadzenia-komisji-europejskiej-przyjmujace-okreslone-miedzynarodowe-standardy-rachunkowosci> (dostęp: 17.05.2022)
47. Ministerstwo Finansów, Zerowy PIT dla młodych – broszura informacyjna, <https://www.gov.pl/attachment/0ceb18e5-863a-40b7-9e7b-42f1615ad1be> (dostęp: 30.04.2021)
48. Naczelna Rada Adwokacka, Stanowisko dotyczące przygotowania zmian w prawie w celu wprowadzenia do polskiego porządku prawnego obowiązku raportowania schematów podatkowych, Warszawa, 14.11.2017 r., [https://mf-arch2.mf.gov.pl/c/document\\_library/get\\_file?uuid=25da3897-8d9c-4c83-9034-32ea357c26fa&groupId=764034](https://mf-arch2.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=25da3897-8d9c-4c83-9034-32ea357c26fa&groupId=764034) (dostęp: 22.05.2021)
49. Objasnienia podatkowe w zakresie cen transferowych z dnia 14 czerwca 2019 r., <https://www.gov.pl/web/finanse/objasnienia-podatkowe-dot-cen-transferowych-techniczne-aspekty-przygotowywania-analiz-porownawczych-i-opisy-zgodnosci> (dostęp: 8.06.2020)
50. Objasnienia podatkowe z dnia 20 grudnia 2019 r. Wykaz podatników VAT, <https://www.gov.pl/web/finanse/objasnienia-podatkowe-z-dnia-20-grudnia-2019-r-wykaz-podatnikow-vat> (dostęp: 8.06.2020)
51. Objasnienia podatkowe z dnia 31 stycznia 2019 r. Informacje o Schematach Podatkowych (MDR), <https://www.podatki.gov.pl/media/4417/objasnienia-podatkowe-mdr-z-dnia-31-01-2019.pdf> (dostęp: 8.03.2021)
52. Obwieszczenie Ministra Finansów z dnia 10 marca 2022 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 2022 r. poz. 341)
53. Obwieszczenie Ministra Finansów z dnia 7 lipca 2020 r. w sprawie 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 według stanu na dzień 1 lipca 2020 r. oraz dnia przyjęcia tego wykazu przez Radę Unii Europejskiej (M. P. z 2020 r. poz. 614)

54. Obwieszczenie Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 12 października 2020 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 2020 r. poz. 925)
55. Obwieszczenie Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 26 lutego 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 (M. P. z 2021 r. poz. 225)
56. 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 (M. P. z 2021 r. poz. 940)
57. OECD (2013), Addressing Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing, [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-base-erosion-and-profit-shifting\\_9789264192744-en#page1](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-base-erosion-and-profit-shifting_9789264192744-en#page1) (dostęp: 15.06.2020)

58. OECD (2015), Mandatory Disclosure Rules, Action 12 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241442-en> (dostęp: 17.05.2022)
59. OECD (2017) OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, [https://read.oecd.org/10.1787/tpg-2017-en?\\_ga=2.75955669.1374574382.1621779665-1304328439.1621779655](https://read.oecd.org/10.1787/tpg-2017-en?_ga=2.75955669.1374574382.1621779665-1304328439.1621779655) (dostęp: 22.05.2021)
60. OECD, Public Discussion Draft BEPS ACTION 12: MANDATORY DISCLOSURE RULES 11 May 2015, <https://drtp.ca/wp-content/uploads/2015/09/oecd-discussion-draft-action-12-mandatory-disclosure-rules.pdf> (dostęp: 26.08.2022)
61. Offshore leaks database by The International Consortium of Investigative Journalists, <https://offshoreleaks.icij.org/search?c=POL&cat=3&e=&j=&q=&utf8=%E2%9C%93> (dostęp: 6.06.2020)
62. 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)] (Dz. U. UE C z 2018 r. Nr 197, str. 29)
63. Opinia Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego Wniosek dotyczący dyrektywy Rady zmieniającej dyrektywę 2011/16/UE w celu zaspokojenia pilnej potrzeby odroczenia niektórych terminów przekazywania i wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania ze względu na pandemię COVID-19(COM(2020) 197 final - 2020/0081 (CNS)), Wniosek dotyczący decyzji Rady zmieniającej dyrektywy (UE) 2017/2455 i (UE) 2019/1995 w odniesieniu do terminu transpozycji i daty rozpoczęcia stosowania ze względu na kryzys związany z COVID-19(COM(2020) 198 final - 2020/0082 (CNS)), Wniosek dotyczący rozporządzenia Rady zmieniającego rozporządzenie (UE) 2017/2454 w odniesieniu do dat rozpoczęcia stosowania ze względu na kryzys związany z COVID-19(COM(2020) 201 final - 2020/0084 (CNS)) (Dz. U. UE C z 2020 r. Nr 311, str. 76)
64. Opinia Rzecznika Generalnego Athanasiosa Rantosa przedstawiona 5 kwietnia 2022 r. (1) Sprawa C-694/20 Orde van Vlaamse Balies, IG, Belgian Association of Tax Lawyers, CD, JU przeciwko Vlaamse Regering,

<https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?jsessionId=78F91EB2C0631DE4EFC990E803C1A20F?text=&docid=257281&pageIndex=0&doclang=PL&mode=req&dir=&occ=first&part=1&cid=13246439>

65. Ośrodek Badań, Studiów i Legislacji Krajowej Rady Radców Prawnych, Opinia Ośrodka Badań, Studiów i Legislacji Krajowej Rady Radców Prawnych sporządzona na zlecenie Ośrodka Badań, Studiów i Legislacji Krajowej Rady Radców Prawnych w sprawie: zwolnienia z tajemnicy zawodowej radcę prawnego działającego w charakterze „promotora”, który realizuje obowiązek informacyjny o powstaniu schematu podatkowego u klienta („korzystającego”), Warszawa, 26.06.2019 r., <https://oirp.olsztyn.pl/wp-content/uploads/2019/06/Opinia-z-26.06.2019-r.-zwolnienie-z-tajemnicy-schematy-podatkowe.pdf> (dostęp: 26.08.2022)
66. Parlament Europejski, Aktualności, Słownik pojęć: Obchodzenie i uchylanie się od płacenia podatków, raj podatkowy, <https://www.europarl.europa.eu/news/pl/headlines/economy/20150529STO61068/sownik-pojec-obchodzenie-i-uchylanie-sie-od-placenia-podatkow-raj-podatkowy> (dostęp: 6.06.2020)
67. Pismo Ministra Finansów z 10.05.2019 r., sygn. SP3.0722.1.2019, <https://rzecznikmsp.gov.pl/wp-content/uploads/2019/05/2019.05.10-Odpowied%C5%BA-na-pismo-z-dnia-01.03.2019r..pdf> (dostęp: 1.01.2022)
68. Pismo z 20.10.2017 r. Ministerstwo Finansów SP3.8021.2.2017 Zawiadomienie o rozpoczęciu konsultacji podatkowych ws. obowiązków raportowania schematów podatkowych, <https://sip.lex.pl/orzeczenia-i-pisma-urzedowe/pisma-urzedowe/sp3-8021-2-2017-zawiadomienie-o-rozpozeciu-konsultacji-184961276> (dostęp: 23.05.2021)
69. Pismo z dnia 17 stycznia 2013 r., wydane przez: Izba Skarbowa w Bydgoszczy, ITPB3/423-649/12/DK, <http://sip.mf.gov.pl>
70. Polski Instytut Ekonomiczny, Efekty uszczelniania systemu podatkowego w Polsce w latach 2016–2018, [https://pie.net.pl/wp-content/uploads/2019/02/PIE-Raport\\_uszczelnienia.pdf](https://pie.net.pl/wp-content/uploads/2019/02/PIE-Raport_uszczelnienia.pdf) (dostęp: 15.09.2022)
71. Portal podatki.gov, Redakcja Portalu Podatkowego, Pytania i odpowiedzi oraz kontakt, odpowiedź na pytanie nr 3, <https://www.podatki.gov.pl/mdr/statystyki-mdr/> (dostęp: 23.02.2022)

72. Portal podatki.gov, Redakcja Portalu Podatkowego, Pytania i odpowiedzi oraz kontakt, odpowiedź na pytanie nr 2, <https://www.podatki.gov.pl/mdr/statystyki-mdr/> (dostęp: 23.02.2022)
73. Portal podatki.gov, Redakcja Portalu Podatkowego, Pytania i odpowiedzi oraz kontakt, odpowiedź na pytanie nr 1, <https://www.podatki.gov.pl/mdr/statystyki-mdr/> (dostęp: 23.02.2022)
74. Portal podatki.gov, Redakcja Portalu Podatkowego, Pytania i odpowiedzi oraz kontakt, odpowiedź na pytanie nr 19, <https://www.podatki.gov.pl/mdr/statystyki-mdr/> (dostęp: 23.02.2022)
75. Portal podatki.gov, Redakcja Portalu Podatkowego, Pytania i odpowiedzi oraz kontakt, odpowiedź na pytanie nr 43, <https://www.podatki.gov.pl/mdr/statystyki-mdr/> (dostęp: 13.08.2022)
76. Portal podatki.gov, Redakcja Portalu Podatkowego, Pytania i odpowiedzi oraz kontakt, odpowiedź na pytanie nr 14, <https://www.podatki.gov.pl/mdr/statystyki-mdr/> (dostęp: 23.02.2022)
77. Portal podatki.gov, Redakcja Portalu Podatkowego, Pytania i odpowiedzi oraz kontakt, odpowiedź na pytanie nr 38, <https://www.podatki.gov.pl/mdr/statystyki-mdr/> (dostęp: 23.02.2022)
78. Portal podatki.gov, Redakcja Portalu Podatkowego, Pytania i odpowiedzi oraz kontakt, odpowiedź na pytanie nr 5, <https://www.podatki.gov.pl/mdr/statystyki-mdr/> (dostęp: 23.02.2022)
79. Portal podatki.gov, Redakcja Portalu Podatkowego, Pytania i odpowiedzi oraz kontakt, odpowiedź na pytanie nr 37, <https://www.podatki.gov.pl/mdr/statystyki-mdr/> (dostęp: 23.02.2022)
80. Portal podatki.gov, Redakcja Portalu Podatkowego, Pytania i odpowiedzi oraz kontakt, odpowiedź na pytanie nr 7, <https://www.podatki.gov.pl/mdr/statystyki-mdr/> (dostęp: 23.02.2022).
81. Portal podatki.gov, Redakcja Portalu Podatkowego, Pytania i odpowiedzi oraz kontakt, odpowiedź na pytanie nr 39, <https://www.podatki.gov.pl/mdr/statystyki-mdr/> (dostęp: 23.07.2022)
82. Portal podatki.gov, Redakcja Portalu Podatkowego, Raportowanie schematów podatkowych (MDR), <https://www.podatki.gov.pl/mdr/raportowanie-schematow-podatkowych-mdr/> (dostęp: 23.07.2022)

83. Portal podatki.gov, Statystyki MDR, Redakcja Portalu Podatkowego, <https://www.podatki.gov.pl/mdr/statystyki-mdr/> (dostęp: 31.01.2022)
84. Portal podatki.gov.pl, Redakcja Portalu Podatkowego, Nowe terminy przekazywania informacji MDR, <https://www.podatki.gov.pl/mdr/wyjasnienia-mdr/nowe-terminy-przekazywania-informacji-mdr/> (dostęp: 15.05.2022)
85. PWC, DAC 6 and the alternative funds landscape - Are you prepared?, <https://www.pwc.ie/industries/asset-management/insights/dac-6-reporting-obligations.html> (dostęp: 29.08.2022)
86. PWC, DAC6 Pulse Issue 3 – December 2019, <https://studio.pwc.pl/media/4624/dac6-pulse-issue-3-myths.pdf> (dostęp: 24.08.2022)
87. PWC, DAC6, the EU Mandatory Disclosure Rules and your business, DAC 6 and EU Mandatory Disclosure Rules - International tax | PwC Ireland (dostęp: 14.08.2022)
88. PWC, EU Direct Tax Newsalert | Draft Law implementing DAC6 in Portugal under public consultation, <https://thesuite.pwc.com/media/10493/pwc-eudtg-newsalert-27-september-2019-portugal-draft-law-implementing-dac6-under-public-consultation.pdf> (dostęp: 30.08.2022)
89. PWC, EU Direct Tax Newsalert | Portugal – Revised draft law transposing DAC6, <https://thesuite.pwc.com/media/11198/pwc-eudtg-newsalert-25-may-2020-dac6-revised-draft-law-portugal.pdf> (dostęp: 30.08.2022)
90. PWC, Unexpected DAC6 reporting obligations may arise in Portugal, <https://www.pwc.com/us/en/tax-services/publications/insights/assets/pwc-unexpected-dac6-reporting-obligations-may-arise-in-portugal.pdf> (dostęp: 30.08.2022)
91. Raport z konsultacji podatkowych przeprowadzonych w dniach 20.10.2017 r. – 15.11.2017 r. dotyczących prac legislacyjnych w zakresie wprowadzenia do polskiego porządku prawnego obowiązku raportowania schematów podatkowych (ang. Mandatory Disclosure Rules), [https://mf-arch2.mf.gov.pl/c/document\\_library/get\\_file?uuid=2f40182f-08db-4a88-a5a4-60376ca3c41a&groupId=764034](https://mf-arch2.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=2f40182f-08db-4a88-a5a4-60376ca3c41a&groupId=764034) (dostęp: 15.06.2020)
92. Revenue, Filing Guidelines for DAC6 (EU Mandatory Disclosure of Reportable Cross-Border Arrangements) Part 33-03-04, <https://www.revenue.ie/en/tax->



- professionals/tdm/income-tax-capital-gains-tax-corporation-tax/part-33/33-03-04.pdf (dostęp: 24.08.2022)
93. Revenue, Irish Tax and Customs, EU Mandatory Disclosure of Reportable Cross-Border Arrangements Part 33-03-03, <https://www.revenue.ie/en/tax-professionals/tdm/income-tax-capital-gains-tax-corporation-tax/part-33/33-03-03.pdf> (dostęp: 12.08.2022)
94. Revenue, My Enquiries, <https://www.revenue.ie/en/online-services/services/manage-your-record/myenquiries.aspx> (dostęp: 24.08.2022)
95. Revenue, Revenue eBrief No. 134/20, 03 July 2020, EU mandatory disclosure regime (DAC6) <https://www.revenue.ie/en/tax-professionals/ebrief/2020/no-1342020.aspx> (dostęp: 24.08.2022)
96. Revenue, Revenue eBrief No. 184/21 <https://www.revenue.ie/en/tax-professionals/ebrief/2021/no-1842021.aspx> (dostęp: 24.08.2022)
97. Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców Adam Abramowicz, wniosek z 1 marca 2019 r., znak pisma: MSP 85/2019/WIP, o objaśnienia prawne, <https://rzecznikmsp.gov.pl/wp-content/uploads/2019/03/2019.03.01-Pismo-wychodza%CC%A8ce.pdf> (dostęp: 27.08.2022)
98. Słownik języka polskiego PWN on-line, gotowy, <https://sjp.pwn.pl/szukaj/gotowy.html> (dostęp: 17.10.2021)
99. Słownik języka polskiego PWN on-line, nieznacznie, <https://sjp.pwn.pl/slowniki/nieznacznie.html> (dostęp: 6.11.2021)
100. Słownik języka polskiego PWN on-line, niezwłocznie, <https://sjp.pwn.pl/slowniki/niezw%C5%82ocznie.html> (dostęp: 20.10.2021)
101. Słownik języka polskiego PWN on-line, streszczenie, <https://sjp.pwn.pl/slowniki/streszczenie.html> (dostęp: 8.02.2022)
102. Słownik języka polskiego PWN on-line, wyczerpujący, <https://sjp.pwn.pl/slowniki/wyczerpuj%C4%85cy.html> (dostęp: 8.02.2022)
103. Sprawa C-694/20: Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Grondwettelijk Hof (Belgia) w dniu 21 grudnia 2020 r. - Orde van Vlaamse Balies, IG, Belgian Association of Tax Layers, CD, JU / Vlaamse Regering (Dz. U. UE C z 2021 r. Nr 128, str. 10/1)
104. Stanowisko Krajowej Rady Doradców Podatkowych z dnia 7 listopada 2018 r. w sprawie wprowadzenia obowiązku przekazywania informacji o

- schematach podatkowych, <https://kidp.pl/aktualnosciami.php/10/5724> (dostęp: 27.03.2021)
105. Stanowisko Rady Naukowej przy Krajowej Izbie Doradców Podatkowych dotyczące obowiązku przekazywania informacji o schematach podatkowych z dnia 6 listopada 2018 r., <https://kidp.pl/files/newsall/5724.pdf> (dostęp: 27.03.2021)
106. Uchwała Naczelnej Rady Adwokackiej z 18 czerwca 1994 r., nr 1/VIII/94, „Palestra” 1994, nr 7-8
107. Urząd Ochrony Konkurencji i Konsumentów, Pytania i odpowiedzi, Dla jakich koncentracji właściwy jest Prezes UOKiK, a dla których Komisja Europejska?, [https://www.uokik.gov.pl/faq\\_kontrola\\_koncentracji.php#faq559](https://www.uokik.gov.pl/faq_kontrola_koncentracji.php#faq559) (dostęp: 9.06.2020)
108. Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o doręczeniach elektronicznych, IX kadencja, druk sejmowy nr 239
109. Uzasadnienie rządowego projektu ustawy 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, IX kadencja, druk sejmowy nr 208
110. Uzasadnienie rządowego projektu 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 sejmowy nr 2860
111. Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, IX kadencja, druk sejmowy nr 643
112. VinciWorks, DAC6 Country Profile: Ireland, <https://vinciworks.com/blog/dac6-country-profile-ireland/> (dostęp: 24.08.2022)
113. Wikipedia Wolna Encyklopedia, Land, <https://pl.wikipedia.org/wiki/Land> (dostęp: 20.08.2022)
114. Wikipedia wolna encyklopedia, Oireachtas, <https://pl.wikipedia.org/wiki/Oireachtas> (dostęp: 29.08.2022)
115. Zawiadomienie o rozpoczęciu konsultacji podatkowych w sprawie raportowania schematów podatkowych (MDR), Ministerstwo Finansów,

[https://mf-arch2.mf.gov.pl/c/document\\_library/get\\_file?uuid=273b150d-da12-4f81-a74a-9d3796d35028&groupId=764034](https://mf-arch2.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=273b150d-da12-4f81-a74a-9d3796d35028&groupId=764034) (dostęp: 13.04.2020)

### **Wykaz aktów prawnych**

1. Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej – wersja skonsolidowana (Dz. Urz. UE z 2012 r., C 326)
2. Karta praw podstawowych Unii Europejskiej (Dz. U. UE C z 2007 r. Nr 303, str. 1 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. z 1993 r. Nr 61, poz. 284 z późn. zm.)
4. 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 z 2018 r. Nr 139, str. 1 z późn. zm.)
5. Dyrektywa Rady (UE) 2020/876 z dnia 24 czerwca 2020 r. zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w celu uwzględnienia pilnej potrzeby odroczenia niektórych terminów przekazywania i wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania z powodu pandemii COVID-19 (Dz. U. UE L z 2020 r. Nr 204, str. 46)
6. Rozporządzenie Rady (WE) nr 139/2004 z dnia 20 stycznia 2004 r. w sprawie kontroli koncentracji przedsiębiorstw (rozporządzenie WE w sprawie kontroli łączenia przedsiębiorstw) (Dz. U. UE L z 2004 r. Nr 24, str. 1)
7. Rozporządzenie wykonawcze Komisji (UE) 2015/2378 z dnia 15 grudnia 2015 r. ustanawiające szczegółowe zasady wykonywania niektórych przepisów dyrektywy Rady 2011/16/UE w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylające rozporządzenie wykonawcze (UE) nr 1156/2012 (Dz. U. UE L z 2015 r. Nr 332, str. 19 z późn. zm.)
8. Rozporządzenie wykonawcze Komisji (UE) 2019/532 z dnia 28 marca 2019 r. zmieniające rozporządzenie wykonawcze (UE) 2015/2378 w odniesieniu do standardowych formularzy, w tym ustaleń językowych, dotyczących obowiązkowej automatycznej wymiany informacji na temat podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych (Dz. U. UE L z 2019 r. Nr 88, str. 25)
9. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.)

10. Ustawa z dnia 1 marca 2018 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 593 z późn. zm.)
11. Ustawa z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 859 z późn. zm.)
12. Ustawa z dnia 11 kwietnia 2001 r. o rzecznikach patentowych (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 944 z późn. zm.)
13. Ustawa z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 1302)
14. Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 931 z późn. zm.)
15. Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 735 z późn. zm.)
16. Ustawa z dnia 14 lutego 1991 r. Prawo o notariacie (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 1799).
17. 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.)
18. Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 813 z późn. zm.)
19. Ustawa z dnia 16 października 2019 r. o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych (Dz. U. poz. 2200 z późn. zm.)
20. Ustawa z dnia 18 listopada 2020 r. o doręczeniach elektronicznych (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 569 z późn. zm.)
21. Ustawa z dnia 19 czerwca 2020 r. o dopłatach do oprocentowania kredytów bankowych udzielanych przedsiębiorcom dotkniętym skutkami COVID-19 oraz o uproszczonym postępowaniu o zatwierdzenie układu w związku z wystąpieniem COVID-19 (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 171 z późn. zm.)
22. Ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (t.j. Dz. U. z 2017 r. poz. 2168 z późn. zm.) - akt utracił moc
23. 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 2021 r. poz. 2095 z późn. zm.)

24. Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 1360 z późn. zm.)
25. 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.).
26. Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 1128 z późn. zm.)
27. Ustawa z dnia 26 maja 1982 r. Prawo o adwokaturze (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 1184 z późn. zm.)
28. Ustawa z dnia 27 października 2017 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz. U. poz. 2175 z późn. zm.) - akt utracił moc
29. Ustawa z dnia 28 listopada 2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 2122)
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. poz. 1106 z późn. zm.)
31. 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. poz. 2105 z późn. zm.)
32. Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 1540 z późn. zm.)
33. Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 217 z późn. zm.)
34. Ustawa z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 743 z późn. zm.)
35. Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 329 z późn. zm.)
36. Ustawa z dnia 31 marca 2020 r. o zmianie ustawy o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19,

- innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 568 z późn. zm.)
37. Ustawa z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 2117)
  38. Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks karny (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 1138 z późn. zm.)
  39. Ustawa z dnia 6 lipca 1982 r. o radcach prawnych (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 1166)
  40. Ustawa z dnia 6 marca 2018 r. - Prawo przedsiębiorców (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 162 z późn. zm.)
  41. Ustawa z dnia 8 czerwca 2022 r. o zmianie niektórych ustaw w celu automatyzacji załatwiania niektórych spraw przez Krajową Administrację Skarbową (Dz. U. poz. 1301)
  42. 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. poz. 1387)
  43. Ustawa z dnia 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 626 z późn. zm.)
  44. Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 13 września 2022 r. w sprawie wysokości minimalnego wynagrodzenia za pracę oraz wysokości minimalnej stawki godzinowej w 2023 r. (Dz. U. poz. 1952) – akt oczekujący
  45. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 17 grudnia 2015 r. w sprawie sposobu określania zakresu wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej w przypadku niektórych podatników (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 999)
  46. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 17 marca 2022 r. w sprawie przedłużenia terminów wykonania niektórych obowiązków w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (Dz. U. poz. 639 z późn. zm.)
  47. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 grudnia 2018 r. w sprawie sposobu przesyłania informacji o schemacie podatkowym za pomocą środków komunikacji elektronicznej (Dz. U. poz. 2534)
  48. 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. poz. 599)

49. 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 prawnych (Dz. U. poz. 600)
50. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 30 czerwca 2020 r. w sprawie przedłużenia niektórych terminów związanych z przekazywaniem informacji o schematach podatkowych i wymianą informacji podatkowych z innymi państwami (Dz. U. poz. 1162)
51. 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. poz. 2367)
52. Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 11 sierpnia 2004 r. w sprawie szczegółowego sposobu obliczania wartości pomocy publicznej udzielanej w różnych formach (t.j. Dz. U. z 2018 r. poz. 461)
53. Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 13 maja 2022 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie ustanowienia określonych ograniczeń, nakazów i zakazów w związku z wystąpieniem stanu epidemii (Dz. U. poz. 1025)
54. Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 14 września 2021 r. w sprawie wysokości minimalnego wynagrodzenia za pracę oraz wysokości minimalnej stawki godzinowej w 2022 r. (Dz. U. poz. 1690)
55. Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 25 marca 2022 r. w sprawie ustanowienia określonych ograniczeń, nakazów i zakazów w związku z stanem zagrożenia epidemicznego (Dz. U. poz. 679 z późn. zm.)
56. Irlandia (1997) Taxes Consolidation Act, 1997, (Finance Act 2021 edition), [https://www.charteredaccountants.ie/\(X\(1\)S\(wy2xdkmlip5veafg235yvibw\)\)/taxsource/1997/en/act/pub/0039/TCA97.html](https://www.charteredaccountants.ie/(X(1)S(wy2xdkmlip5veafg235yvibw))/taxsource/1997/en/act/pub/0039/TCA97.html) (dostęp: 22.08.2022)
57. Irlandia (2020) S.I. No. 240/2020 - European Union (Administrative Cooperation in the Field of Taxation) (Amendment) Regulations 2020, <https://www.irishstatutebook.ie/eli/2020/si/240/made/en/print#> (dostęp: 22.08.2022)
58. Niemcy (1976) Abgabenordnung (AO), 15.03.1976 r., BGBl I S. 3866, 2003 I S. 61. [https://www.gesetze-im-internet.de/ao\\_1977/index.html](https://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/index.html) (dostęp: 6.07.2022).
59. Niemcy (2019) Bundesgesetzblatt Teil I Nr. 52, Gesetz zur Einföhrungeiner Pflichtzur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen, Nr. 52 vom

- 30.12.2019, [https://www.bgbl.de/xaver/bgbl/start.xav?startbk=Bundesanzeiger\\_BGBI&jumpTo=bgbl119s2875.pdf#\\_bgbl\\_%2F%2F\\*%5B%40attr\\_id%3D%27bgbl119s2875.pdf%27%5D\\_\\_1652729759830](https://www.bgbl.de/xaver/bgbl/start.xav?startbk=Bundesanzeiger_BGBI&jumpTo=bgbl119s2875.pdf#_bgbl_%2F%2F*%5B%40attr_id%3D%27bgbl119s2875.pdf%27%5D__1652729759830) (dostęp: 16.07.2022)
60. Niemcy (2013) EU-Amtshilfegesetz vom 26. Juni 2013 (BGBl. I S. 1809), das zuletzt durch Artikel 4 des Gesetzes vom 21. Dezember 2019 (BGBl. I S. 2875) geändert worden ist, <https://www.gesetze-im-internet.de/euahig/BJNR180910013.html> (dostęp: 3.09.2022)
61. Niemcy (2019). Forschungszulagengesetz vom 14. Dezember 2019 (BGBl. I S. 2763), das zuletzt durch Artikel 5 des Gesetzes vom 16. Juli 2021 (BGBl. I S. 2931) geändert worden ist, <https://www.gesetze-im-internet.de/fzulg/BJNR276310019.html> (dostęp: 3.09.2022)
62. Niemcy (2020) Gesetz zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise (Corona-Steuerhilfegesetz), Bundesgesetzblatt Jahrgang 2020 Teil I Nr. 30, ausgegeben zu Bonn am 29. Juni 2020, [https://www.bgbl.de/xaver/bgbl/start.xav?startbk=Bundesanzeiger\\_BGBI&jumpTo=bgbl119s2875.pdf#\\_bgbl\\_%2F%2F\\*%5B%40attr\\_id%3D%27bgbl120030.pdf%27%5D\\_\\_1660656212850](https://www.bgbl.de/xaver/bgbl/start.xav?startbk=Bundesanzeiger_BGBI&jumpTo=bgbl119s2875.pdf#_bgbl_%2F%2F*%5B%40attr_id%3D%27bgbl120030.pdf%27%5D__1660656212850) (dostęp: 16.07.2022)
63. Portugalia (1976) Constituição da República Portuguesa, Decreto de Aprovação da Constituição Diário da República n.º 86/1976, Série I de 1976-04-10, <https://dre.pt/dre/legislacao-consolidada/decreto-aprovacao-constituicao/1976-34520775> (dostęp: 30.08.2022)
64. Portugalia (2020) Assembleia da República, Estabelece a obrigação de comunicação à Autoridade Tributária e Aduaneira de determinados mecanismos internos ou transfronteiriços com relevância fiscal - Capítulo V, Lei n.º 26/2020, Diário da República n.º 140/2020, Série I de 2020-07-21, <https://dre.pt/dre/legislacao-consolidada/lei/2020-138516384> (dostęp: 29.08.2022)
65. Portugalia (2020) Presidência do Conselho de Ministros, Decreto-Lei n.º 53/2020, de 11 de agosto, Diário da República n.º 155/2020, Série I de 2020-08-11, páginas 12 – 14, <https://dre.pt/dre/detalhe/decreto-lei/53-2020-140013522> (dostęp: 29.08.2022)



66. Portugalia (1999) Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT), Decreto-Lei n.º 433/99, Diário da República n.º 250/1999, Série I-A de 1999-10-26, <https://dre.pt/dre/legislacao-consolidada/decreto-lei/1999-34577575> (dostęp: 4.09.2022)
67. Portugalia (2020) Portaria n.º 304/2020, de 29 de dezembro, Diário da República n.º 251/2020, Série I de 2020-12-29, páginas 458 – 486, <https://files.dre.pt/1s/2020/12/25100/0045800486.pdf> (dostęp: 30.08.2022)
68. Portugalia (2001) Reforça as garantias do contribuinte e a simplificação processual, reformula a organização judiciária tributária e estabelece um novo regime geral para as infracções tributárias, Lei n.º 15/2001, Diário da República n.º 130/2001, Série I-A de 2001-06-05, <https://dre.pt/dre/legislacao-consolidada/lei/2001-34474475> (dostęp: 6.09.2022)

#### **Wykaz orzecznictwa**

1. Wyrok TS z 26.06.2007 r., C-305/05, *Ordre Des Barreaux Francophones Et Germanophone i inni v. Conseil Des Ministres*, ZOTSiS 2007, nr 6B, poz. I-5305
2. Wyrok TS z 16.12.1993 r., C-334/92, *Teodoro Wagner Miret v. Fondo de Garantía Salarial*, ECR 1993, nr 12, poz. I-6911
3. Wyrok TS z 5.10.2004 r., C-397/01, *Bernhard Pfeiffer i inni v. Deutsches Rotes Kreuz, Kreisverband Waldshut EV*, ZOTSiS 2004, nr 10A, poz. I-8835
4. Wyrok TK z 11.05.2004 r., K 4/03, OTK-A 2004, nr 5, poz. 41
5. Wyrok TK z 4.06.2013 r., P 43/11, OTK-A 2013, nr 5, poz. 55
6. Wyrok TK z 26.11.2001 r., K 2/00, OTK 2001, nr 8, poz. 254
7. Wyrok TK z 12.12.2012 r., K 1/12, OTK-A 2012, nr 11, poz. 134
8. Wyrok TK z 27.02.2002 r., K 47/01, Dz.U. Nr 19, poz. 199
9. Wyrok TK z 13.12.2011 r., K 33/08, OTK-A 2011, nr 10, poz. 116
10. Postanowienie SN z 26.03.2019 r., I NSZP 1/18, LEX nr 2652420
11. Postanowienie SN z 7.06.2017 r., III KK 118/17, LEX nr 2350659
12. Uchwała SN z 9.09.2015 r., III SZP 2/15, OSNP 2017, nr 1, poz. 11
13. Wyrok SN z 13.12.2006 r., II CSK 293/06, LEX nr 453147
14. Wyrok SN z 30.06.2011 r., III CSK 282/10, LEX nr 898707
15. Wyrok SN z 26.04.2017 r., I CSK 408/16, LEX nr 2334894
16. Wyrok NSA z 28.01.2021 r., I FSK 1703/20, „ONSAiWSA” 2021, nr 3, poz. 51

17. Wyrok NSA z 2.02.2021 r., II FSK 2386/20, Legalis nr 2611907
18. Wyrok NSA z 29.04.2021 r., II FSK 1873/20, Legalis nr 2611907
19. Wyrok NSA z 8.12.2021 r., III FSK 4548/21, Legalis nr 2653971
20. Wyrok NSA z 10.08.2022 r., III FSK 2255/21, LEX nr 3397208
21. Wyrok WSA w Szczecinie z 17.10.2019 r., I AGa 14/19, LEX nr 3081207
22. Wyrok WSA w Poznaniu z 5.12.2019 r., I SA/Po 825/19, Legalis nr 2270314
23. Wyrok WSA w Warszawie z 10.01.2020 r. III SA/Wa 1718/19, Legalis nr 2516549
24. Wyrok WSA w Opolu z 12.02.2020 r., I SA/Op 528/19, Legalis nr 2297151
25. Wyrok WSA w Warszawie z 11.03.2020 r., III SA/Wa 2423/19, Legalis nr 2448655
26. Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z 8.04.2020 r., I SA/Go 61/20, Legalis nr 2334505
27. Wyrok WSA w Warszawie z 23.04.2020 r., III SA/Wa 2395/19, Legalis nr 2419864
28. Wyrok WSA w Warszawie z 29.04.2020 r., III SA/Wa 2402/19, Legalis nr 2370311
29. Wyrok WSA w Warszawie z 30.04.2020 r., III SA/Wa 2430/19, Legalis nr 2419695
30. Wyrok WSA w Warszawie z 22.05.2020 r., III SA/Wa 445/20, Legalis nr 2486884
31. Wyrok WSA w Warszawie z 27.05.2020 r., III SA/Wa 512/20, Legalis nr 2512934
32. Wyrok WSA w Krakowie z 28.05.2020 r., I SA/Kr 1419/19, Legalis nr 2512916
33. Wyrok WSA w Lublinie z 10.07.2020 r., I SA/Lu 714/19, Legalis nr 2485055
34. Wyrok WSA w Białymstoku z 30.09.2020 r., I SA/Bk 556/20, Legalis nr 2490098
35. Wyrok WSA w Gdańsku z 2.03.2021 r., I SA/Gd 1165/20, Legalis nr 2554458