

Obowiązek raportowania schematów podatkowych (MDR)

New tax reporting obligation Mandatory Disclosure Rules (MDR)

Jan Ney

Uniwersytet Kardynała Stefana Wyszyńskiego

Streszczenie

Artykuł jest próbą przedstawienia wątpliwości, jakie rodzą nowe przepisy nakładające obowiązek raportowania schematów podatkowych (naruszenie tajemnicy zawodowej, naruszenie zasady niedziałania prawa wstecz, ingerencja władzy wykonawczej w kompetencje władzy ustawodawczej), oraz odbioru społecznego tych uregulowań. W artykule został doceniony sam kierunek w walce z agresywną optymalizacją podatkową. Celem pośrednim było zobrazowanie skutków, jakie rodzi zbyt pośpieszna legislacja, zwłaszcza w zakresie niełatwej materii koncepcyjnej (brak precyzji, konieczność publikowania objaśnień podatkowych).

Słowa kluczowe: MDR, schematy podatkowe, podatkowe obowiązki raportowe, agresywna optymalizacja podatkowa, podatki.

Abstract

The aim of the article is to discuss new legal regulations of the MDR and to draw attention to some issues raising doubts regarding the social acceptance of the provisions of the Act (reporting tax schemes as aggressive tax optimization vs general obligation to report tax events) or violating the principle of non-retroactivity, as well as violation provisions regarding the competence of the executive.

Keywords: MDR, tax schemes, tax reporting obligations, aggressive tax optimization, taxes.

1. WPROWADZENIE

W dniu 1 stycznia 2019 r., na mocy ustawy z dnia 23 listopada 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 [1, dalej „ustawa z dnia 23 listopada 2018 r.”], weszła w życie obszerna nowelizacja Ordynacji podatkowej [2]. Na podatników nałożono obowiązek raportowania schematów podatkowych (ang. *Mandatory Disclosure Rules* – MDR).

Ustawę tę w głównej mierze uchwalono w celu zaimplementowania dyrektywy Rady (UE) 2018/822 z dnia 25 maja 2018 r. zmieniającej dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania w odniesieniu do podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych [3, dalej „dyrektywa 2018/822”], dotyczącej obowiązku raportowania tzw. transgranicznych schematów podatkowych. Nad takimi rozwiązaniami pracowano od 2017 r., kiedy Ministerstwo Finansów rozpoczęło konsultacje w sprawie wprowadzenia do polskiego porządku prawnego obowiązku raportowania schematów podatkowych [zob. 4].

Uchwalone przepisy są pewnego rodzaju *novum* legislacyjnym. Ze względu na ogólność i wielość pojęć nieostrych są jednak uznawane za skomplikowane, a dodatkowo ich

zakres wkracza w obszar swobód obywatelskich i informacji objętych klauzulą poufności (np. prawo do korzystania z pomocy prawnej, kwestia zachowania tajemnicy zawodowej przez prawników, tajemnicy bankowej). O skali problemu z implementacją tych przepisów może też świadczyć fakt, że w fazie konsultacji publicznych zgłaszano wiele uwag do projektu ustawy oraz sygnalizowano konieczność wprowadzenia dłuższego okresu przejściowego na zapoznanie się z nowymi rozwiązaniami (według dyrektywy 2018/822 państwa członkowskie miały czas na implementację tych przepisów do dnia 1 lipca 2020 r.) [5, s. 4-5]. I tak jak można się zgodzić z samą ideą, która przyświecała zarówno organom Unii Europejskiej, jak i polskiemu ustawodawcy (walka z agresywną optymalizacją podatkową), to implementacja przywołanej dyrektywy, pośpiech z tym związany oraz wprowadzone rozwiązania wywołują już poważne zastrzeżenia.

Celem artykułu jest zwrócenie uwagi na niektóre kwestie budzące wątpliwości czy to w zakresie odbioru społecznego nowych przepisów (raportowanie schematów podatkowych jako agresywnej optymalizacji podatkowej v. generalny obowiązek raportowania zdarzeń podatkowych), czy to w zakresie naruszenia zasady niedziałania prawa wstecz, a także pośrednio naruszenia przepisów w zakresie trójpodziału władzy (ustawa z dnia 23 listopada 2018 r. zawiera klauzule generalne, a jednocześnie władza ustawodawcza

przez wydanie objaśnień podatkowych zmienia zakres raportowania).

2. JAKIE OBOWIĄZKI WPROWADZIŁA USTAWA Z DNIA 23 LISTOPADA 2018 R.?

Ustawa ta wprowadziła od dnia 1 stycznia 2019 r. obowiązek przesyłania informacji o schematach podatkowych do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej (dalej „SzeF KAS”). Schematami podatkowymi podlegającymi raportowaniu są szeroko pojęte zdarzenia, które mogą mieć wpływ na podatek, w tym na powstanie lub niepowstanie obowiązku podatkowego, odroczenie w czasie powstania obowiązku podatkowego, zmiany źródła przychodów. Co jest istotne, zdarzenia te nie zawsze muszą się wiązać z korzyścią podatkową – przywołana ustawa wyróżnia zarówno główne cechy rozpoznawcze powiązane z korzyścią podatkową, jak i cechy szczególnie niepowiązane z taką korzyścią.

Omawiana ustawa wyróżnia trzy role, w jakich podmioty mogą wystąpić w trakcie opracowywania i wdrażania schematów podatkowych, tj. promotora, korzystającego i wspomagającego. Promotorem jest podmiot, który opracowuje, oferuje, udostępnia lub wdraża schemat podatkowy. Może nim być w szczególności radca prawny, adwokat, doradca podatkowy, ale też pracownik banku i instytucji finansowych doradzający klientom. Wspomagającym jest osoba udzielająca pośrednio lub bezpośrednio pomocy, wsparcia lub porad dotyczących opracowania, wprowadzenia do obrotu, organizowania, udostępniania lub nadzorowania wdrożenia schematu podatkowego. Jako osoby w szczególności mogące odgrywać rolę wspomagającego wskazano biegłego rewidenta, notariusza, osobę świadczącą usługi księgowo, dyrektora finansowego, banki i instytucje finansowe, a także ich pracowników. Korzystającym jest zaś osoba fizyczna, osoba prawna czy też osoba niemająca osobowości prawnej, której udostępniane jest lub u której wdrażane jest uzgodnienie.

Podmiotem zobowiązanym do raportowania schematów podatkowych jest w pierwszej kolejności promotor, ale także wspomagający, jeżeli powziął lub powinien był powziąć wątpliwości i jeżeli nie otrzymał od promotora lub korzystającego informacji o nadaniu numeru schematu podatkowego (NSP). Korzystający jest zobowiązany do samodzielnego raportowania schematów podatkowych, jeżeli uzgodnienie zostało opracowane przez niego samodzielnie bez pomocy promotora lub jeżeli promotor/wspomagający są objęci obowiązkiem zachowania tajemnicy zawodowej.

Jeżeli promotor/korzystający jest objęty tajemnicą zawodową, wtedy obowiązek pełnego raportowania ciąży na korzystającym, a na podmiotach objętych tajemnicą zawodową będzie ciążył ograniczony obowiązek raportowania w zakresie podania danych o charakterze statystycznym (liczba podmiotów objętych obowiązkiem raportowym, data ujawnienia, data raportowania). Ustawa z dnia 23 listopada 2018 r. przewiduje możliwość zwolnienia promotora/wspomagającego z tajemnicy zawodowej. Jeżeli korzystający to zrobi, wówczas promotor/wspomagający ma obowiązek pełnego raportowania z podaniem danych korzystającego oraz szczegółów ujawnionego schematu podatkowego.

Należy też zaznaczyć, że choć polskie przepisy stanowią implementację dyrektywy 2018/822, to rozszerzają znacznie

obowiązek raportowania na schematy inne niż transgraniczne (np. schematy krajowe, schematy w zakresie podatku VAT) oraz powiększają katalog przesłanek wskazujących, że dane zachowanie jest schematem podatkowym w myśl krajowych uregulowań (np. wpływ transakcji na część odroczoną podatku dochodowego lub aktywa albo rezerwy z tytułu podatku odroczonego, wynikający lub oczekiwany w związku z wykonaniem uzgodnienia, przekracza 5 mln zł).

W myśl ustawy z dnia 23 listopada 2018 r. obowiązkowi raportowania podlega schemat podatkowy, czyli uzgodnienie rozumiane jako czynność lub zespół powiązanych ze sobą czynności, w tym czynność planowana lub zespół czynności planowanych, których co najmniej jedna strona jest podatnikiem lub które mają lub mogą mieć wpływ na powstanie lub niepowstanie obowiązku podatkowego, przy czym takie uzgodnienie:

- 1) spełnia kryterium głównej korzyści oraz posiada co najmniej jedną ogólną cechę rozpoznawczą (ustawodawca określił aż 11 cech rozpoznawczych, takich jak np. zobowiązanie do zachowania poufności wobec osób trzecich, ustalenie wynagrodzenia uzależnionego od korzyści podatkowej, zmiana klasyfikacji dochodów/przychodów do innego źródła czy też nabycie spółki przynoszącej straty),
- 2) posiada co najmniej jedną szczególną cechę rozpoznawczą (ustawodawca określił 9 takich cech, np. w odniesieniu do tego samego środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej dokonywane są odpisy amortyzacyjne w więcej niż jednym państwie, ten sam dochód lub majątek korzysta z metod mających na celu unikanie podwójnego opodatkowania w więcej niż jednym państwie), lub
- 3) posiada inną szczególną cechę rozpoznawczą (ustawodawca określił 4 takie cechy, np. wpływ na część odroczoną podatku dochodowego).

Jedynie w odniesieniu do ogólnej cechy rozpoznawczej uzależniono powstanie obowiązku raportowania od spełnienia głównej korzyści. Otóż w myśl art. 86a § 2 Ordynacji podatkowej kryterium głównej korzyści uważa się za spełnione, jeżeli na podstawie istniejących okoliczności i 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.

Ustawa z dnia 23 listopada 2018 r. wprowadza zasadę, że raportowaniu podlegają wszystkie schematy transgraniczne i wszystkie schematy krajowe (inne niż transgraniczne), jeżeli korzystającym jest podmiot powiązany. Inne schematy podlegają natomiast raportowaniu wyłącznie wtedy, gdy spełnione jest kryterium kwalifikowanego korzystającego, tj. jeżeli przychody albo koszty korzystającego w rozumieniu przepisów o rachunkowości przekroczyły w bieżącym lub poprzedzającym roku obrotowym równowartość 10 mln euro lub udostępniane albo wdrażane uzgodnienie dotyczy rzeczy lub praw o wartości rynkowej przekraczającej równowartość 2,5 mln euro. Oznacza to, że każda transakcja musi być wielostopniowo analizowana. Trzeba zweryfikować nie tylko

spełnienie cech rozpoznawczych rodzących obowiązki raportowy, ale także takie aspekty, jak transgraniczny charakter czynności oraz udział w niej podmiotów powiązanych. Następnie analiza musi dotyczyć aspektów finansowych.

Obowiązek raportowania należy wykonać w ciągu 30 dni od dnia następnego po udostępnieniu schematu podatkowego lub przygotowaniu do wdrożenia schematu podatkowego, lub też od dnia następnego po dniu dokonania pierwszej czynności związanej z wdrażaniem schematu podatkowego – w zależności od tego, które z tych zdarzeń nastąpi pierwsze. Jeżeli jednak wspomagający poweźmie wątpliwości, że dane uzgodnienie może być schematem podatkowym, to obowiązek raportowy powstaje w ciągu 5 dni od tego momentu (raportowanie wstępne). Jeżeli wątpliwości nie zostaną usunięte i brak będzie informacji o zaraportowaniu schematu podatkowego przez promotora lub korzystającego, to powstanie wyżej wspomniany obowiązek raportowy, który trzeba wykonać w terminie 30 dni od chwili powzięcia wątpliwości (raportowanie właściwe).

Ustawa z dnia 23 listopada 2018 r. przewiduje, że promotor lub podmiot zatrudniający promotorów lub faktycznie wypłacający wynagrodzenie, u którego przychody lub koszty przekroczyły w roku poprzedzającym rok obrotowy równowartość 8 mln zł, jest zobowiązany do wdrożenia i stosowania wewnętrznej procedury w zakresie przeciwdziałania niewywiązywaniu się z obowiązku przekazywania informacji o schematach podatkowych. Niewdrożenie takiej procedury zagrożone jest karą finansową nakładaną przez Szefa KAS, w drodze decyzji, w wysokości nie większej niż 2 mln zł. Jednakże w przypadku stwierdzenia prawomocnym wyrokiem sądu popełnienia czynu zabronionego na gruncie ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy [6] kara pieniężna może wynosić do 10 mln zł.

Warto zauważyć, że ustawodawca, dokonując implementacji dyrektywy 2018/822 do polskiego porządku prawnego, wprowadził dodatkowe przesłanki powstania obowiązku raportowego. Obejmują one szerszy zakres niż zidentyfikowane przez organy Unii Europejskiej typowe działania wskazujące na próbę unikania opodatkowania. Może to skutkować tym, że raportowane będą schematy podatkowe wykraczające poza ramy nakreślone dyrektywą, przez co zwiększy się znacznie ilość przesyłanych danych (np. transakcje zapłaty na rzecz rezydenta innego kraju z zastosowaniem obniżonej stawki podatku, jeśli ten podmiot opodatkowuje otrzymane środki w kraju rezydencji – podstawą prawną raportowania jest wówczas art. 86a § 1 pkt 1 lit. d Ordynacji podatkowej).

3. ODBIÓR SPOŁECZNY

Historycznie podstawą opracowania przepisów o raportowaniu schematów podatkowych była idea walki z agresywną optymalizacją podatkową, co wprost było zapisane w pierwszym projekcie dyrektywy z 2017 r. [zob. 7]. Ujawnione w ostatnich latach liczne afery podatkowe, takie jak chociażby w 2016 r. Panama Papers, dotycząca wycieku z kancelarii prawnej Mossack Fonseca zbioru 11,5 mln poufnych dokumentów z rajów podatkowych (oprócz zaprezentowania roli przewodniej samej kancelarii prawnej wskazały one na aktywne działanie banków jako podmiotów wspierających podatników), były przyczynkiem kształtującym koncepcję ide-

ologiczną działania Unii Europejskiej [8, pkt 4.1.]. Także problem unikania opodatkowania zysków przedsiębiorstw za pomocą legalnych mechanizmów, opierających się na umiejętnym planowaniu i wykorzystywaniu luk podatkowych, skłaniał do poszukiwania nowych rozwiązań umożliwiających eliminowanie tych luk prawnych (np. Google unikał opodatkowania w krajach UE dzięki zastosowaniu optymalizacji podatkowej do dochodów osiągniętych poza terytorium USA, czemu sprzyjało prowadzenie działalności w Irlandii).

Z powyższych względów nałożono nowe obowiązki raportowe zarówno na podmioty wdrażające optymalizacje podatkowe jako beneficjentów (korzystających), jak i na podmioty współdziałające w tym procesie (promotor i wspomagający). Przewidziane są też mechanizmy braku raportowania, jeżeli transakcja została już zaraportowana. Omawiana ustawa literalnie wskazuje, że promotorem może być w szczególności podmiot świadczący usługi pomocy prawno-podatkowej, a wspomagającym – bank, dyrektor finansowy lub księgowy.

Z uwagi na przedstawione tło historyczne odbiór społeczny wprowadzanych rozwiązań to walka z oszustwami podatkowymi i obowiązek raportowania czynności z pogranicza legalności. Takie też wrażenie można odnieść, kiedy dokonuje się analizy treści uzasadnienia ustawy z dnia 23 listopada 2018 r.: „Polska administracja skarbowa potrzebuje szybkiego dostępu do istotnych informacji dotyczących podejmowanych przez podatników działań w obszarze potencjalnie agresywnego planowania podatkowego. Tego rodzaju informacje są niezbędne w celu zidentyfikowania zagrożeń w obrębie prawa podatkowego, jakie stwarzają schematy podatkowe i podjęcia stosownych działań. Dostęp do właściwych informacji już na etapie opracowania schematów pozwala na poprawę szybkości reagowania i podejmowania kroków legislacyjnych lub regulacyjnych, w tym na skuteczniejszą ocenę ryzyka podatkowego i lepsze wykorzystanie przez administrację skarbową zasobów w celu ochrony dochodów budżetu państwa z podatków” [9, s. 95].

Jednakże kiedy analizuje się treść samej ustawy z dnia 23 listopada 2018 r., już nie można wyciągnąć takiego wniosku. Jej zapisy dotyczące powstania obowiązku raportowania są na tyle szerokie, że jeśli literalnie je czytać, to należałoby przyjąć, że takim obowiązkiem objęte są także prawnie dozwolone mechanizmy, jak chociażby wybór opodatkowania VAT transakcji sprzedaży nieruchomości (art. 43 ust. 10 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług [10]), co skutkuje brakiem opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych.

Minister Finansów w objaśnieniach dotyczących stosowania przepisów o obowiązku przekazywania do Szefa KAS informacji o schematach podatkowych stwierdził, że występowanie w działalności danego podatnika cech schematu podatkowego nie powinno być postrzegane jako sytuacja niewłaściwa lub naganna [11, s. 6]. Uznanie uzgodnienia za schemat podatkowy nie jest jednoznaczne z objęciem go zakresem zastosowania klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania, szczególnych regulacji przeciwdziałających unikaniu opodatkowania lub też innych właściwych regulacji. Jednocześnie Minister wyjaśnił, że brak natychmiastowej reakcji organów podatkowych na przekazaną informację o

schemacie podatkowym nie przesądza, że nie zostanie on w przyszłości zakwestionowany [tamże]. Podał także kilka przykładów zdarzeń, które co do zasady nie będą traktowane jako optymalizacja podatkowa (np. korzystanie z ulgi badawczo-rozwojowej), lecz zastrzegł przy tym, że w pewnych okolicznościach może wobec nich powstać obowiązek raportowania.

Tym samym z jednej strony społeczeństwo nabiera błędnego przeświadczenia, że raportowaniu podlega agresywne planowanie podatkowe, a z drugiej strony znaczna część przedsiębiorców nie dostrzega, że ten obowiązek obejmuje także ich, co jest sprzeczne z treścią ustawy zawierającej wiele przepisów ogólnych, opartych na skategoryzowanych cechach rozpoznawczych. Można odnieść wrażenie, że wydane objaśnienia podatkowe w tym zakresie starają się wyśrodkować punkt widzenia, wskazując na brak konieczności raportowania zdarzeń, w których wykorzystuje się prawnie dozwolone mechanizmy obniżenia podatku.

W artykule mówiącym o kwestii raportowania schematów podatkowych przez biura rachunkowe Edyta Zaniewicz zauważa, że przepisy, które w ocenie specjalistów są lakoniczne i nieprecyzyjne, dotyczą bardzo trudnej materii, a wydane objaśnienia sugerują, iż temat nie został w wystarczającym stopniu przeanalizowany przez legislatora: „Niepokojący jest już sam fakt, że ustawodawca wprowadza takie uregulowania prawne, do których musi opublikować niemal stustronicowe objaśnienia praktyczne. Jest to równoznaczne z takim stopniem niejasności przepisów, że uniemożliwia to ich samodzielne stosowanie w obrocie prawnym. Dodatkowo okoliczność, że Ministerstwo sygnalizuje korektę objaśnień, wskazuje na to, że MF samo nie rozpoznało skutków i następstw wprowadzanych regulacji, stąd w zależności od tego, jaka wykształci się praktyka, będą podejmowane kolejne kroki. Specjaliści w swoich komentarzach zwracają uwagę na lakoniczny język oraz wiele niedoprecyzowanych pojęć, jakimi posługuje się ustawodawca” [12].

Podobnie krytycznie wypowiadają się też inni eksperci [13]. Należy jednakże zaznaczyć, że główne zastrzeżenia dotyczą raczej pośpiechu we wprowadzaniu przepisów i braku precyzji legislacji, a nie samej materii ustawowej podlegającej uregulowaniu (idea walki z agresywną optymalizacją podatkową).

Inną kwestią budzącą duże wątpliwości jest dodanie do art. 37 ustawy z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym [14] ust. 4 pkt 2, zgodnie z którym obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej nie dotyczy informacji objętych przepisami o raportowaniu schematów podatkowych. Doradca podatkowy, jeśli nie został zwolniony z tajemnicy zawodowej, dokonuje raportowania tylko w wąskim zakresie, tj. podaje dane o charakterze zbliżonym do danych statystycznych. Powszechne zastrzeżenia budzi jednakże fakt, że w ogóle do samego raportowania jest zobligowany. Skoro celem było przekazanie danych uniemożliwiających ujawnienie korzystającego, to jaki jest sens tego raportowania? Jeżeli zaś przyjąć, że działanie ustawodawcy jest przemyślane, to można wnioskować, iż w niedalekiej przyszłości doradca podatkowy zostanie poproszony – w ramach kontroli wypełnienia obowiązków raportowania – o dodatkowe informacje, pozwalające na identyfikację podatnika.

Wprowadzona zmiana wkracza zatem w obszar prawnie chronionej tajemnicy zawodowej, co także budzi poważną krytykę: „Wzorem dla bezpiecznego doradztwa podatkowego jest «tajemnica spowiedzi», której zachowanie w anonimowych a zwłaszcza międzynarodowych strukturach jest mało prawdopodobne. Dlatego też prywatny biznes, kierowany w Polsce w sposób ściśle spersonalizowany, obawia się (słusznie) powierzenia swoich spraw podatkowych anonimowym podmiotom, które w dodatku dziś są zobowiązane do donoszenia («raportowania») na swoich klientów. Zwolnienie ich z tajemnicy zawodowej jest czynem samobójczym, bo otwiera drogę do wykorzystania ich wiedzy przez wszystkie organy kontroli (nie tylko skarbowej)” [15].

4. TREŚĆ OBJAŚNIEŃ PODATKOWYCH A KOMPETENCJE WŁADZY WYKONAWCZEJ

Na gruncie przepisów o obowiązku raportowania schematów podatkowych, a także wydanych objaśnień podatkowych warta rozważenia jest kwestia, czy nie dochodzi do przekroczenia uprawnień kompetencyjnych i naruszenia zasady trójpodziału władzy, czyli jednej z najważniejszych zasad demokratycznego państwa prawa.

Zgodnie z art. 10 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. [16, dalej „Konstytucja RP”] władzę ustawodawczą sprawują Sejm i Senat, władzę wykonawczą – Prezydent Rzeczypospolitej Polskiej i Rada Ministrów, a władzę sądowniczą – sądy i trybunały. W myśl tej zasady tworzenie prawa to rola parlamentu, który jest upoważniony do stanowienia ustaw. Przywołany akt prawny wskazuje, że parlament może delegować w pewnym zakresie kompetencje do stanowienia prawa na władzę wykonawczą w formie wydawania rozporządzeń, jednakże ustawa wyraźnie musi przewidywać ten tryb i określać zakres przedmiotowy rozporządzenia.

Ustawa z dnia 23 listopada 2018 r. wprowadza przepisy o charakterze ogólnym, nakładające obowiązek raportowania, lecz nie przyznaje władzy wykonawczej kompetencji do ograniczenia zakresu tego obowiązku. Władza wykonawcza jest uprawniona do wydawania objaśnień podatkowych, które służą do wyjaśniania wątpliwości i tłumaczenia podatnikom, co ustawodawca miał na myśli, tworząc konkretne przepisy. Jednakże kiedy dokonuje interpretacji, nie może wychodzić poza zakres materii ustawowej.

Wspomniane wyżej objaśnienia podatkowe z dnia 31 stycznia 2019 r. zawężają zakres raportowania danych podatkowych (np. wskazują na brak konieczności raportowania ulgi badawczo-rozwojowej, choć spełnia ona przesłanki ustawowe objęcia tym obowiązkiem), w istocie zatem Minister Finansów wkroczył tu po części w kompetencje władzy ustawodawczej. Wydaje się jednak, że mimo potencjalnego przekroczenia uprawnień przez władzę wykonawczą podatnicy mogą w tym przypadku korzystać z ochrony wynikającej z zastosowania się do wydanych objaśnień (art. 14n § 4 pkt 1 Ordynacji podatkowej).

5. POTENCJALNE NARUSZENIE ZASADY NIEDZIAŁANIA PRAWA WSTECZ

Zasada niedziałania prawa wstecz (*lex retro non agit*) jest jedną z naczelnych zasad prawnych. Jest to zarówno dyrek-

tywa legislacyjna skierowana do organów stanowiących prawo, jak i dyrektywa interpretacyjna dla organów stosujących prawo, dokonujących wykładni przepisów prawnych. W orzecznictwie podkreśla się, że do zdarzeń prawnych zaistniałych w określonym czasie stosuje się przepisy prawa wówczas obowiązującego. Nowe prawo nie może prowadzić do formułowania odmiennych ocen prawnych tych zdarzeń niż wynikające z treści przepisów prawa obowiązujących w czasie ich zajścia.

Przepisy przejściowe (art. 28 ust. 1 i 3) ustawy z dnia 23 listopada 2018 r., implementującej dyrektywę 2018/822 do polskiego porządku prawnego, nakładają obowiązek wstecznego zaraportowania wdrożonych schematów podatkowych; dla schematów transgranicznych obowiązek ten powstaje od dnia 25 czerwca 2018 r., a dla innych schematów podatkowych – od dnia 1 listopada 2018 r. To oznacza, że przywołana ustawa będzie miała zastosowanie do czynności wynikających z transakcji (zdarzeń), które zostały przeprowadzone (zaszły) przed jej uchwaleniem.

Jak można wnioskować, dzień 25 czerwca 2018 r. odnosi się do daty wejścia w życie dyrektywy 2018/822. W tym miejscu należy więc przypomnieć, jaką rolę odgrywają dyrektywy w polskim porządku prawnym. Otóż dyrektywa wiąże w całości państwa członkowskie w sposób bezwzględny w odniesieniu do rezultatu, który ma zostać osiągnięty. Unia Europejska pozostawia swobodę wyboru formy i środków implementacji dyrektywy do porządku prawnego danego państwa, przy czym podatnik może się powoływać bezpośrednio na dyrektywę. Oprócz dyrektyw wydawane są również rozporządzenia, czyli akty prawne zbliżone do ustawy w rozumieniu prawa krajowego; są one bezpośrednio stosowane we wszystkich państwach członkowskich i nie wymagają implementacji do systemu prawa wewnętrznego.

Skoro dyrektywa nie jest aktem prawa powszechnie obowiązującego, to tym samym powstaje wątpliwość, czy ustawodawca ma prawo wprowadzać przepisy rangi ustawowej z mocą wsteczną (ustawodawca unijny miał możliwość uchwalenia odpowiednich regulacji w formie rozporządzenia dającego uprawnienie do zbierania danych podatkowych od momentu wejścia w życie tego aktu). Jednocześnie należy mieć na uwadze, że dyrektywa 2018/822 wprowadza obowiązek raportowania transgranicznych schematów podatkowych. Ustawa z dnia 23 listopada 2018 r. weszła w życie z dniem 1 stycznia 2019 r. Tym samym trudno znaleźć też uzasadnienie dla raportowania schematów podatkowych innych niż transgraniczne od dnia 1 listopada 2018 r.

W tym miejscu słuszne wydaje się przedstawienie stanowiska Trybunału Konstytucyjnego, które dość jednoznacznie zostało zaprezentowane w wielu wyrokach, np. w wyroku z dnia 28 maja 1986 r.: „Zasada niedziałania prawa wstecz jako dyrektywa postępowania skierowana pod adresem organów stanowiących prawo polega na tym, że nie należy stanowić norm prawnych, które nakazywałyby stosować nowo ustanowione normy prawne do zdarzeń (rozumianych *sensu largo*), które miały miejsce przed wejściem w życie nowo ustanowionych norm prawnych i z którymi prawo nie wiązało dotąd skutków prawnych normami tymi przewidzianych. W przypadku, gdy ustawodawca nakazuje kwalifikować według norm nowych zdarzenia zaistniałe przed wejściem tych nowych

norm w życie, wówczas mamy do czynienia z ustanowieniem norm z mocą wsteczną (z nadaniem nowym normom mocy wstecznej). Norma nie działa wstecz, jeżeli na jej podstawie należy dokonywać kwalifikacji zdarzeń, które wystąpiły po jej wejściu w życie. Przy ustalaniu następstw prawnych zdarzeń, które miały miejsce pod rządami dawnych norm, ale występują w okresie, gdy nowa norma weszła w życie należy – zgodnie z zasadą *lex retro non agit* – następstwa te określać na podstawie dawnych norm, ale jedynie do czasu wejścia w życie norm nowych” [17].

Jak Trybunał Konstytucyjny podkreślił w wyroku z dnia 5 września 2007 r. [18], zasada retroaktywności nie jest konstytucyjnie zakazana, musi być jednak traktowana jako zjawisko wyjątkowe, a za jej wprowadzeniem muszą przemawiać szczególne względy aksjologiczne, aprobowane konstytucyjnie.

Trybunał stwierdził również, że zasady niedziałania prawa wstecz nie powinno się rozumieć jako twardego zakazu, bo w jego ocenie np. dopuszczalne jest przyznawanie uprawnień z mocą wsteczną, gdyż wtedy norma prawna nie pozbawia ani nie ogranicza uprawnień obywateli [19], a także wprowadzenie norm prawa z datą wsteczną, jeśli są one adekwatniejsze w świetle Konstytucji RP. Jednakże z orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego płynie jednoznaczny wniosek, że od zasady niedziałania prawa wstecz można odstąpić jedynie w wyjątkowych sytuacjach [20, 21].

W związku z powyższym rodzą się duże wątpliwości co do legalności nałożonego obowiązku wstecznego zaraportowania schematów podatkowych wdrożonych przed datą wejścia w życie ustawy z dnia 23 listopada 2018 r.

6. WNIOSKI KOŃCOWE

Przepisy o raportowaniu schematów podatkowych – ze względu na ich ogólność oraz niejasny i wieloaspektowy charakter – mogą rodzić wiele problemów wiążących się z ich przestrzeganiem. Każda czynność mająca związek z kwestiami podatkowymi będzie musiała być starannie analizowana w celu ustalenia, czy może ona stanowić schemat podatkowy i czy podlega obowiązkowi sprawozdawczemu, czyli trzeba będzie zbadać, czy posiada ustawowe cechy rozpoznawcze, a także jakie podmioty w niej uczestniczą. Z uwagi na rozszerzony zakres raportowania względem zapisów dyrektywy 2018/822 podatnicy z innych jurysdykcji mogą odmiennie odczytywać te same zdarzenia jako podlegające lub niepodlegające omawianemu obowiązkowi.

Jednocześnie wejściu w życie ustawy z dnia 23 listopada 2018 r. towarzyszy wiele wątpliwości co do prawidłowości implementacji (idea raportowania agresywnej optymalizacji podatkowej) czy też legalności zastosowanych rozwiązań.

Osoby udzielające porad prawno-podatkowych to swobodnego rodzaju podmioty zaufania publicznego, gdyż wykonywane przez nie czynności objęte są tajemnicą zawodową. Wprawdzie nie zniesiono obowiązku dochowania tej tajemnicy, lecz można zauważyć, że wprowadzone rozwiązania – choć wydawałoby się, że nie niszczą dotychczasowego dobroku – to jednak rodzą pewną nieufność. Wydaje się też, że przepisy o obowiązku wstecznego raportowania mogą być kwestionowane w razie sporów z organami podatkowymi w zakresie naruszenia zasady niedziałania prawa wstecz. Tak-

że problem ingerencji władzy wykonawczej w materię ustawową przez wydawanie objaśnień podatkowych wykraczających poza ramy ustawy zdaje się podważać zaufanie do konstytucyjnie zapisanej zasady trójpodziału władzy.

Na koniec należałoby pochwalić prawodawców unijnego i polskiego, że chcą zagwarantować równość w zakresie ponoszenia ciężarów podatkowych przez wszystkie podmioty dzięki regulacjom mającym na celu zwalczanie agresywnej optymalizacji podatkowej. Jednakże wydaje się, że same zapisy ustawowe powinny podlegać dalszej analizie i zmianom dostosowawczym.

Bibliografia:

- [1] Ustawa z dnia 23 listopada 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.
- [2] Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jednolity Dz.U. z 2019 r. poz. 900 ze zm.
- [3] 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. Urz. UE L 139 z 5.6.2018, s. 1.
- [4] 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, dnia 15 listopada 2017 r., https://mf-arch2.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=06a91285-18c6-4ebe-a773-d6d46a4e4198&groupId=764034, dostęp: 23.07.2020.
- [5] Stanowisko zgłoszone w ramach konsultacji publicznych przez Krajową Radę Doradców Podatkowych, Warszawa, dnia 10 września 2018 r., <https://legislacja.rcl.gov.pl/docs/2/12315309/12530095/12530098/dokument361929.pdf>, dostęp: 23.07.2020.
- [6] Ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy, tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 19.
- [7] Wniosek – dyrektywa Rady zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania w odniesieniu do raportowanych uzgodnień transgranicznych, Bruksela, dnia 21.6.2017, COM(2017) 335 final, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=celex:52017PC0335>, dostęp: 24.07.2020.
- [8] Zalecenie Parlamentu Europejskiego z dnia 13 grudnia 2017 r. dla Rady i Komisji w następstwie dochodzenia w sprawie prania pieniędzy, unikania opodatkowania i uchylania się od opodatkowania (2016/3044(RSP)), <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/PDF/?uri=CELEX:52017IP0491>, dostęp: 24.07.2020.
- [9] 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, druk sejmowy nr 2860 (VIII kad.), <http://orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/0/9060A2C883ED1DE4C12583130069CECC/%24File/2860-uzas.docx>, dostęp: 24.07.2020.
- [10] Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 106 ze zm.
- [11] 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: 24.07.2020.
- [12] E. Zaniewicz, *Raportowanie schematów podatkowych przez biura rachunkowe*, LEX/el., 2019.
- [13] K. Koślicki, *Raportowanie schematów podatkowych z istotną luką*, <https://www.prawo.pl/podatki/mdr-1-mdr-3-kto-ma-skladac-raportowanie-schematow-podatkowych,418709.html>, dostęp: 25.07.2020.
- [14] Ustawa z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym, tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 130.
- [15] W. Modzelewski, *Raportowanie schematów podatkowych w Polsce – wpływ na zarządzanie w firmach*, <https://ksiegowosc.infor.pl/podatki/ordynacja-podatkowa/2917035,Raportowanie-schematow-podatkowych-w-Polsce-wplyw-na-zarzadzanie-w-firmach.html>, dostęp: 25.07.2020.
- [16] Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.
- [17] Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 28 maja 1986 r., U 1/86, <https://sip.lex.pl/orzeczenia-i-pisma-urzedowe/orzeczenia-sadow/-1-86-orzeczenie-trybunalu-konstytucyjnego-520123094>, dostęp: 25.07.2020.
- [18] Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 5 września 2007 r., P 21/06, <https://sip.lex.pl/orzeczenia-i-pisma-urzedowe/orzeczenia-sadow/p-21-06-wyrok-trybunalu-konstytucyjnego-520409741>, dostęp: 25.07.2020.
- [19] Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 14 marca 1995 r., K 13/94, <https://sip.lex.pl/orzeczenia-i-pisma-urzedowe/orzeczenia-sadow/k-13-94-orzeczenie-trybunalu-konstytucyjnego-520119231>, dostęp: 25.07.2020.
- [20] Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 10 grudnia 2007 r., P 43/07, <https://sip.lex.pl/orzeczenia-i-pisma-urzedowe/orzeczenia-sadow/p-43-07-wyrok-trybunalu-konstytucyjnego-520415611>, dostęp: 25.07.2020.
- [21] Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 3 października 2001 r., K 27/01, <https://sip.lex.pl/orzeczenia-i-pisma-urzedowe/orzeczenia-sadow/k-27-01-wyrok-trybunalu-konstytucyjnego-520143226>, dostęp: 25.07.2020.

Artykuł do redakcji wpłynął: 10.07.2020 r.

Zweryfikowaną wersję po recenzji otrzymano: 27.07.2020 r.

Adres autora: jan.ney@wp.pl