

# Przyczyny składania nadmiernej liczby informacji o schematach podatkowych

## Reasons for submitting an excessive number of tax schemes

dr Paweł Szymanek

Kancelaria Prawna i Podatkowa dr Paweł Szymanek, ORCID: 0000-0002-7590-7016

### Streszczenie

W dniu 1 stycznia 2019 r. wprowadzono obowiązek raportowania schematów podatkowych<sup>1</sup>. Zakres przedmiotowy polskich regulacji jest znacznie szerszy niż unijnych, gdyż obejmuje – oprócz transgranicznych schematów podatkowych – również ich krajowe odpowiedniki. W związku z obowiązkiem raportowania schematów podatkowych wprowadzono do Ordynacji podatkowej słowniczek terminów powiązanych z tym zagadnieniem.

Obowiązek raportowania schematów podatkowych Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej<sup>2</sup> ciąży na promotorze. W artykule opisano, w jaki sposób można interpretować termin „promotor”, jak również postawiono tezę, że jego zbyt szeroka definicja pod względem formalnym i funkcjonalnym oraz brak możliwości uzyskania interpretacji indywidualnej dotyczącej tej definicji spowodowały składanie nadmiernej liczby informacji o schematach podatkowych.

**Słowa kluczowe:** schemat podatkowy, promotor, współdziałający, Szef Krajowej Administracji Skarbowej, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej.

### Abstract

On 01/01/2019, the obligation to report tax schemes was introduced. The material scope of Polish regulations is much wider than that of the EU regulations, covering, in addition to cross-border tax schemes, also their domestic counterparts. In connection with the obligation to report tax schemes, a glossary of terms related to these schemes was introduced to the Tax Ordinance Act. The article describes the interpretation possibilities of the term „promoter”, which is obliged to report tax schemes to the Head of KAS.

The publication puts forward the thesis, according to which the formal and functional definition of the term „promoter” is too broad and the inability to obtain an individual interpretation concerning this definition resulted in the submission of an excessive number of tax schemes.

**Keywords:** tax scheme, promoter, collaborator, Head of KAS, Director of KIS.

## 1. WSTĘP

Z dniem 1 stycznia 2019 r. wprowadzono do Ordynacji podatkowej obowiązek raportowania schematów podatkowych<sup>3</sup>. Wynikało to z konieczności implementacji przepisów 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<sup>4</sup>.

Polskie przepisy – w przeciwieństwie do przepisów wymienionej dyrektywy – są jednak bardziej rozbudowane i obejmują szerszy katalog czynności podlegających raportowaniu<sup>5</sup>. Regulacje unijne przewidują tylko obowiązek raportowania schematów podatkowych w przypadku czynności transgranicznych<sup>6</sup>. W przepisach Ordynacji podatkowej rozszerzono obowiązek raportowania o czynności podejmowane

na terytorium kraju, przy czym wprowadzono limity kwotowe, tj. zgodnie z art. 86a § 4 tej ustawy schematy krajowe podlegają raportowaniu wówczas, 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 mln euro lub jeżeli udostępniane lub wdrażane uzgodnienie dotyczy rzeczy lub praw o wartości rynkowej przekraczającej równowartość 2,5 mln euro.

W Ordynacji podatkowej zdefiniowano pojęcia promotora, korzystającego i współdziałającego. Zasadniczy obowiązek zgłaszania raportów podatkowych nałożono na promotora, a w ograniczonym zakresie – na współdziałającego<sup>7</sup>. Jednocześnie przewidziano sankcje karnoskarbowe za niewywiązanie się z tych obowiązków<sup>8</sup>.

Wymienione przepisy wprowadzono celem zlikwidowania bądź znacznego ograniczenia agresywnej optymalizacji podatkowej. Uzupełniają one wcześniej istniejący obowiązek składania informacji podatkowych, gdyż w ocenie ustawodawcy sama informacja podatkowa była niewystarczająca i zbyt ogólnikowa.

Nowe przepisy nieoczekiwanie spowodowały jednak składowanie nadmiernej liczby schematów podatkowych przez promotorów oraz ewentualnych współdziałających. Przedmiotem niniejszego artykułu jest analiza przyczyn tej sytuacji<sup>9</sup>. W związku z powyższym autor stawia tezę, że zbyt szeroka definicja pod względem formalnym i funkcjonalnym terminu „promotor” oraz brak możliwości uzyskania interpretacji indywidualnej dotyczącej tej definicji doprowadziły do składowania nadmiernej liczby informacji o schematach podatkowych.

## 2. DEFINICJA USTAWOWA TERMINU „PROMOTOR”

Przez pojęcie „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<sup>10</sup>.

Ustawodawca zdecydował się na definicję otwartą, tj. nie określił zamkniętego katalogu osób, które można uznać za promotora<sup>11</sup>. Tak szeroka definicja powoduje jednak liczne problemy praktyczne i interpretacyjne<sup>12</sup>. Przede wszystkim promotorami są nie tylko osoby fizyczne, lecz również osoby prawne oraz jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej. Pod względem formalnym definicja ta obejmuje wszystkie podmioty prawa. Promotorem może być więc przykładowo: fundacja, stowarzyszenie, szkoła wyższa, instytut naukowy, spółka prawa handlowego, spółka komunalna, a nawet jednostka samorządu terytorialnego. Jedyne ograniczenie, jakie definicja zawiera, ma charakter funkcjonalny, ponieważ promotorem jest wyłącznie osoba, która na którymkolwiek etapie tworzenia schematu podatkowego: opracowuje, oferuje, udostępnia, wdraża uzgodnienie lub zarządza wdrożeniem uzgodnienia<sup>13</sup>. Dopiero wykonywanie jednej z tych czynności powoduje uznanie osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej za promotora.

Jednakże nawet w ujęciu funkcjonalnym definicja promotora nie została precyzyjnie sformułowana. Ordynacja podatkowa wyjaśnia jedynie, co należy rozumieć przez pojęcia: udostępniania<sup>14</sup>, uzgadniania<sup>15</sup> i wdrażania<sup>16</sup>. Nie definiuje natomiast w żaden sposób czynności „opracowania”. Ponadto tylko pośrednio wyjaśnia pojęcie „oferowania”, gdy posługuje się nim w definicji „udostępniania”. W ten sam pośredni sposób określa termin „zarządzanie” w ramach definicji „wdrażania”.

Z powyższego wynika wniosek, że definicja promotora zawiera katalog otwarty w znaczeniu formalnym, a jednocześnie nie uściśla tego katalogu w znaczeniu funkcjonalnym. Ostateczny kształt tej definicji uniemożliwia precyzyjne wskazanie promotora w każdym schemacie podatkowym, co wy-

wołuje poważne skutki prawne w postaci zgłaszania przez domniemanych promotorów schematów podatkowych w każdej sytuacji, nawet wtedy, gdy takiego obowiązku nie ma. Regulacja ta ma więc niesystemowy i chaotyczny charakter.

Każda czynność związana z kreowaniem schematu winna być zgłoszona przez promotora Szefowi KAS celem nadania stosownego numeru. W dużych korporacjach już na etapie opracowywania schematu podatkowego tworzy się wiele jego wariantów przed wyborem ostatecznego. Ponadto często się zdarza, że żaden z wariantów nie podlega ostatecznie wdrożeniu. Zgodnie z definicją promotora, szeroko rozumianą pod względem funkcjonalnym, każdy taki wariant schematu podatkowego powinien być zgłoszony Szefowi KAS, warianty bowiem mogą się różnić między sobą tak znacznie, że będą uznane za odrębne schematy podatkowe. Obecne „nadraportowanie” schematów podatkowych implikuje potrzebę doprecyzowania w przyszłości terminu „promotor” pod względem funkcjonalnym, w szczególności przez doregulowanie terminu „opracowanie” schematu podatkowego<sup>17</sup>. Z tych samych przyczyn wydaje się niezbędne poszerzenie słowniczka ustawowego o terminy „oferowania” oraz „zarządzania wdrażanym schematem podatkowym”. Czynności te obecnie są niesprecyzowane, mimo że są niezbędne do prawidłowego wskazania promotora.

## 3. TERMIN „PROMOTOR” W INTERPRETACJI MINISTRA FINANSÓW

Na temat przepisów wprowadzających obowiązek raportowania schematów podatkowych Minister Finansów wydał objaśnienia podatkowe<sup>18</sup>, w których zasugerował, według jakich kryteriów czasowych odróżniać schematy podatkowe od bieżącego doradztwa podatkowego<sup>19</sup>. Jego zdaniem reprezentowanie podatników przed organami KAS i sądami administracyjnymi nie jest czynnością związaną z tworzeniem schematów podatkowych, lecz bieżącym doradztwem podatkowym, ponieważ usługi te dotyczą zdarzeń i faktów z przeszłości, które zostały zamknięte i rozliczone, tworzenie schematów podatkowych związane jest natomiast z korzyściami podatkowymi osiąganymi w przyszłości. Z tych samych powodów wypełnianie deklaracji i zeznań podatkowych, jako bieżące doradztwo podatkowe związane z okresami przeszłymi, nie podlega raportowaniu Szefowi KAS.

O ile w pierwszym przypadku stanowisko Ministra Finansów wydaje się prawidłowe, o tyle co do drugiego należy zastrzec, że może ono wprowadzać w błąd. Zgodnie z definicją promotora w ujęciu funkcjonalnym może on stworzyć taki schemat podatkowy, który będzie obejmował również okresy przeszłe i już rozliczone<sup>20</sup>, ponieważ promotor może dokonać korekt złożonych deklaracji i zeznań podatkowych celem wdrożenia tego rodzaju schematu podatkowego<sup>21</sup>. W takiej sytuacji dokonywanie korekt deklaracji i zeznań podatkowych, mimo że dotyczy okresów przeszłych i już rozliczonych, będzie wdrażaniem schematu podatkowego, a nie czynnością bieżącego doradztwa podatkowego<sup>22</sup>, osoba dokonująca takiej korekty będzie zaś uznana za promotora ze wszystkimi skutkami prawnymi, w tym również zostanie zobowiązana do zgłoszenia schematu podatkowego Szefowi KAS<sup>23</sup>.

Rozróżnienie ze względu na upływ czasu zwykłych czynności doradztwa podatkowego oraz tworzenia schematów

podatkowych, jakie zaprezentował Minister Finansów w objaśnieniach podatkowych z dnia 31 stycznia 2019 r., jest więc częściowo błędne, ponieważ sam wyznacznik czasu nie jest elementem decydującym. Dopiero całokształt dokonanych czynności i funkcja, jaką pełniła dana osoba, pozwala na precyzyjne stwierdzenie, czy osoba ta jest promotorem pod względem funkcjonalnym, czy też nim nie jest<sup>24</sup>.

#### 4. CHARAKTER STOSUNKU PRAWNEGO MIĘDZY PROMOTOREM A KORZYSTAJĄCYM

Dla prawidłowego określenia, czy dana osoba jest promotorem, nie ma żadnego znaczenia stosunek prawny łączący tę osobę z korzystającym<sup>25</sup>. Analiza definicji promotora pod względem funkcjonalnym prowadzi do wniosku, że osoba ta może być połączona z korzystającym: stosunkiem pracy, stosunkiem cywilnoprawnym, w tym umową o dzieło lub zlecenia. Forma prawna umów jest dowolna. O tym, kto jest promotorem, nie decyduje charakter stosunku prawnego, lecz jego treść i czynności faktyczne, które wykonuje ta osoba. Promotorem będzie osoba, która:

- 1) faktycznie przygotowuje i koordynuje proces wraźnia schematu,
- 2) przygotowuje, a także opiniuje schemat podatkowy na każdym etapie,
- 3) opiniuje dokumentację związaną ze schematem podatkowym,
- 4) uczestniczy, choćby przez głos doradcy, w procesie decyzyjnym lub w inny podobny sposób wpływa twórczo na kształt przyszłego schematu podatkowego<sup>26</sup>.

Dla uznania danej osoby za promotora nie ma również znaczenia, czy wymienione czynności mają charakter odpłatny czy bezpłatny. Także bez znaczenia są rzeczywiste uprawnienia zawodowe danej osoby oraz przedmiot działalności gospodarczej podmiotu, który sporządza schemat podatkowy. Ponadto definicja promotora nie dotyczy wyłącznie osób zewnętrznych względem korzystającego, zajmujących się profesjonalnie tego rodzaju działalnością, lecz może również dotyczyć pracowników korzystającego oraz osób ściśle współpracujących z korzystającym, jeżeli spełniają oni wymogi uznania ich za promotorów pod względem funkcjonalnym.

Obecny kształt definicji promotora wynika z potrzeby każdorazowego wskazania rzeczywistej osoby, która tworzy schemat podatkowy na każdym etapie jego powstawania<sup>27</sup>. Z tych przyczyn w definicji promotora zabrakło określeń o charakterze formalnym, które w przyszłości łatwo mogłyby być obchodzone przez podmioty faktycznie sporządzające schematy podatkowe<sup>28</sup>. Szeroki zakres regulacji jest skutkiem dążenia ustawodawcy do wyeliminowania agresywnych optymalizacji podatkowych zmniejszających w sztuczny sposób wysokość zobowiązań publicznoprawnych<sup>29</sup>.

#### 5. PROBLEM ISTNIENIA KILKU OSÓB MAJĄCYCH OBOWIĄZEK RAPORTOWANIA SCHEMATU PODATKOWEGO

Przedstawiona definicja promotora o charakterze funkcjonalnym implikuje kolejne problemy praktyczne. W rzeczywistości może się okazać, że w konstruowaniu jednego schematu podatkowego uczestniczy wiele osób, które można uznać za promotorów, ponieważ wiele osób tworzyło ten sam

schemat podatkowy na każdym etapie jego powstawania. Już na etapie opracowywania schematu podatkowego, w przypadku tworzenia wielu jego wariantów przez kilka osób, wszystkie te osoby powinny zostać zakwalifikowane jako promotorzy. Każda z nich oczywiście powinna złożyć zawiadomienie do Szefa KAS o opracowaniu odrębnego schematu podatkowego. Jeśli kilka osób zostanie uznanych za promotorów w odniesieniu do tego samego schematu podatkowego, Ordynacja podatkowa wskazuje, że schemat podatkowy zgłasza jedna osoba będąca promotorem, co zwalnia niejako z tego obowiązku pozostałe osoby<sup>30</sup>.

Kolejnym problemem, jaki może się pojawić przy tworzeniu schematów podatkowych przez wiele osób, jest brak ścisłego rozróżnienia między promotorem a współpracującym<sup>31</sup>. Promotorem z całą pewnością będzie osoba, która ma wpływ decyzyjny przy tworzeniu, oferowaniu i wdrażaniu schematu podatkowego<sup>32</sup>. Osoby wspomagające ten proces na każdym etapie powstawania schematu podatkowego będą tylko osobami współpracującymi<sup>33</sup>. Podkreślić jednak należy, że z definicji ustawowych nie da się wyprowadzić precyzyjnego rozróżnienia tych dwóch osób. Każdorazowo o uznaniu danej osoby za promotora lub współpracującego będą decydować czynniki faktyczne, które towarzyszyły procesowi tworzenia schematu podatkowego.

#### 6. CZYNNOŚCI NIEZWIĄZANE Z TWORZENIEM SCHEMATU PODATKOWEGO

Co wymaga podkreślenia, nie wszystkie osoby dokonujące analizy przepisów prawa podatkowego będą uznane za promotora. Za każdym razem jednak daną sytuację należy przeanalizować odrębnie oraz ocenić charakter i pełnioną funkcję przy dokonywaniu czynności doradztwa podatkowego<sup>34</sup>. W ramach wykonywanej oceny trzeba wziąć pod uwagę wszystkie elementy towarzyszące wykonywanym czynnościom, takie jak: charakter danej czynności (twórczy lub ściśle opisowy), element zalecenia, horyzont czasowy, ocena skutków podatkowych, ich wpływ na wysokość zobowiązań podatkowych, wielowariantowość rozwiązania, twórczy lub odtwórczy charakter, oryginalność pomysłu itp.<sup>35</sup>

Minister Finansów we wspomnianych objaśnieniach podatkowych wymienił szereg czynności, które uznał za czynności doradztwa podatkowego niezwiązane z tworzeniem schematu podatkowego. Jako kryterium rozróżnienia podał, że bieżące doradztwo podatkowe nie jest tworzeniem schematu podatkowego i jako takie nie podlega zgłoszeniu Szefowi KAS celem nadania numeru schematu podatkowego (NSP), a osoba zajmująca się takim bieżącym doradztwem podatkowym nie jest promotorem. W szczególności zdaniem Ministra Finansów nie będą czynnościami związanymi z tworzeniem schematu podatkowego:

- 1) udzielanie porad i wsparcia w zakresie wprowadzania przez podatników procedur podatkowych w celu zapewnienia zgodności rozliczeń podatkowych z obowiązującymi przepisami i praktyką podatkową;
- 2) udzielanie porad i wsparcia w zakresie odzyskiwania nadpłaconych zobowiązań podatkowych;
- 3) szkolenia dotyczące obowiązujących przepisów prawa podatkowego lub planowanych zmian w przepisach prawa podatkowego (o wyłącznie informacyjnym charakterze);

- 4) usługi bieżącego doradztwa podatkowego;
- 5) wsparcie i reprezentowanie klienta przed organami administracji publicznej, sądami administracyjnymi, sądami powszechnymi oraz przed Sądem Najwyższym;
- 6) wsparcie lub przygotowywanie oświadczeń dla celów podatkowych;
- 7) obsługa specjalnej strefy ekonomicznej.

## 7. BRAK MOŻLIWOŚCI OTRZYMANIA INTERPRETACJI PODATKOWEJ W SPRAWIE PRZEPISÓW DOTYCZĄCYCH SCHEMATÓW PODATKOWYCH

Niestety Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej<sup>36</sup> odmawia interpretacji przepisów dotyczących schematów podatkowych. Twierdzi, że są to przepisy proceduralne, w których przypadku interpretacje indywidualne nie są wydawane. Zdaniem tego organu interpretację podatkową wydaje się w sprawie przepisów materialnego prawa podatkowego. Jej przedmiotem nie mogą być natomiast przepisy prawa proceduralnego, jak również przepisy prawa materialnego nieodnoszące się wprost do zobowiązania podatkowego lub skierowane do organów podatkowych.

WSA w Poznaniu w wyroku z dnia 5 grudnia 2019 r. potwierdził takie stanowisko<sup>37</sup>. Stwierdził, że przepisy te nie podlegają interpretacji przez Dyrektora KIS<sup>38</sup>. Podobne orzeczenia zapadły w dniu 10 grudnia 2019 r. przed WSA w Rzeszowie<sup>39</sup> oraz w dniu 12 lutego 2020 r. przed WSA w Opolu<sup>40</sup>. Obecnie linia orzecznicza jest jednolita i nic nie wskazuje na to, że ulegnie zmianie.

## 8. PRZYCZYNY SKŁADANIA NADMIERNEJ LICZBY INFORMACJI O SCHEMATACH PODATKOWYCH

Otwarty katalog podmiotów, które mogą być uznane za promotora w ujęciu formalnym, jak również szeroka definicja w ujęciu funkcjonalnym, a także brak możliwości uzyskania informacji od Dyrektora KIS powodują, że podmioty mogące zostać uznane potencjalnie za promotora nie są w stanie precyzyjnie odpowiedzieć na pytanie, czy rzeczywiście są tymi promotorami. W związku z tym podmioty raportują schematy podatkowe Szefowi KAS zarówno w każdej sytuacji, kiedy są pewne, że są promotorami, jak i w sytuacjach, w których nie są pewne, czy są tymi promotorami i czy współdziałają w tworzeniu schematu podatkowego. W wyniku tego Szef KAS otrzymuje nadmierną liczbę zgłoszeń schematów podatkowych. Nie jest więc w stanie prawidłowo i sprawnie ich przeanalizować. Sytuacja ta świadczy o nieprecyzyjności przepisów, trudnościach interpretacyjnych z nimi związanych oraz braku możliwości uzyskania aktualnej informacji na ich temat od Dyrektora KIS. Omawiane objaśnienia podatkowe wydane przez Ministra Finansów zawierają tylko wstępne informacje, jak należy interpretować przepisy, a nie odnoszą się do obecnych problemów.

## 9. PODSUMOWANIE

Przedstawiona analiza w całości potwierdza postawioną we wstępie tezę, że zbyt szeroka definicja terminu „promotor” oraz brak możliwości uzyskania interpretacji podatkowej dotyczącej tej definicji spowodowały składanie nadmiernej liczby informacji o schematach podatkowych.

Jak wynika z pierwszych kilkunastu miesięcy obowiązywania omawianych przepisów Ordynacji podatkowej, wydają się one za mało precyzyjne z powodu zbyt ogólnikowego zdefiniowania podstawowych pojęć związanych ze schematami podatkowymi. Definicja promotora pod względem formalnym dopuszcza każdy podmiot, pod względem funkcjonalnym natomiast tylko nieznacznie ogranicza katalog potencjalnych osób do tworzących schemat podatkowy od opracowania aż do wdrożenia. Dodatkowym utrudnieniem jest brak możliwości uzyskania wiążących interpretacji podatkowych w tym zakresie.

Jednocześnie, choć definicja jest tak ogólnikowa, na promotorze ciąży obowiązek raportowania schematów podatkowych pod groźbą odpowiedzialności karnoskarbowej, gdzie kara grzywny wynosi do 720 stawek dziennych.

Interpretację polskich przepisów utrudnia również brak ich odpowiedników w prawie unijnym, ponieważ znacząco wykraczają one poza ramy unijne, zakreślając znacznie szerszy katalog podmiotów zobowiązanych do składania raportów Szefowi KAS oraz potencjalnych planów podatkowych, jakie mogą zostać uznane za schematy podatkowe. Rozwiązania prawne przyjęte w Ordynacji podatkowej mają charakter niesystemowy i chaotyczny, co powoduje, że osoby w rzeczywistości niebędące promotorami niepotrzebnie zgłaszają Szefowi KAS rzekome schematy podatkowe.

Docelowo istnieją dwa wyjścia w przedstawionej sytuacji. Ustawodawca albo powinien wprowadzić możliwość interpretacji omawianych przepisów przez Dyrektora KIS, albo zdefiniować na nowo termin „promotor” pod względem funkcjonalnym, czyli sprecyzować każdą czynność – od planowania przez oferowanie i udostępnianie, aż po wdrażanie schematu podatkowego.

### Przypisy

- <sup>1</sup> Rozdział 11a „Informacje o schematach podatkowych” w dziale III „Zobowiązania podatkowe” ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 1325 ze zm., dalej: Ordynacja podatkowa) dodany na mocy art. 3 pkt 22 ustawy z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 2193).
- <sup>2</sup> Dalej: Szef KAS.
- <sup>3</sup> Ang. *Mandatory Disclosure Rules* – MDR.
- <sup>4</sup> Dz. Urz. UE L 139 z 5.06.2018, s. 1, dalej: dyrektywa 2018/822. Na mocy tej dyrektywy zmieniono dyrektywę Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylającą dyrektywę 77/799/EWG (Dz. Urz. UE L 64 z 11.03.2011, s. 1).
- <sup>5</sup> A. Ladziński, D. Wasiluk, *O nieprawidłowej implementacji dyrektywy 2018/822 (MDR) i jej konsekwencjach*, „Przegląd Podatkowy” 2019, nr 5, s. 9.
- <sup>6</sup> Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 20 grudnia 2019 r., I SA/Po 800/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/24FFFAEE56>, dostęp: 20.05.2021.
- <sup>7</sup> Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 5 grudnia 2019 r., I SA/Po 825/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/0B88A19F43>, dostęp: 20.05.2021.
- <sup>8</sup> Art. 80f ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 408 ze zm.
- <sup>9</sup> M. Majkowska, *Schematy podatkowe: Firmy zgłaszają więcej, niż powinny*, <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/1437056,schematy-podatkowe-firmy-zgłaszaja-wiecej-niz-powinny.html>, dostęp: 21.03.2021: „Chaos i nadraportowanie to – zdaniem ekspertów – efekt obowiązujących od początku roku przepisów o raportowaniu schematów podatkowych (MDR)”.
- <sup>10</sup> Art. 86a § 1 pkt 8 Ordynacji podatkowej.



- <sup>11</sup> Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 5 grudnia 2019 r., I SA/Po 825/19, dok. cyt.
- <sup>12</sup> *Prawo podatkowe*, W. Wójtowicz (red.), Warszawa 2002, s. 31: „Z systemem podatkowym mamy do czynienia wówczas, jeżeli zespół podatków ma charakter uporządkowany i stanowi pewną liczbę podatków, które można w określony sposób sklasyfikować przy uwzględnianiu różnych kryteriów”.
- <sup>13</sup> Wyrok WSA w Warszawie z dnia 27 listopada 2019 r., III SA/Wa 948/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/6D3F5D849C>, dostęp: 20.05.2021.
- <sup>14</sup> Art. 86a § 1 pkt 15 Ordynacji podatkowej: „§ 1. Ilekroć w niniejszym rozdziale jest mowa o:  
[...] 15) udostępnianiu – rozumie się przez to:  
a) oferowanie uzgodnienia korzystającemu, zawarcie umowy, której przedmiotem jest przekazanie informacji o uzgodnieniu, lub przyjmowanie wynagrodzenia z tytułu przekazania informacji o uzgodnieniu, lub  
b) przekazywanie korzystającemu w jakiegokolwiek formie, w tym drogą elektroniczną, telefoniczną lub osobiście, informacji o uzgodnieniu, w szczególności poprzez przedstawianie jego założeń”.
- <sup>15</sup> Art. 86a § 1 pkt 16 Ordynacji podatkowej: „§ 1. Ilekroć w niniejszym rozdziale jest mowa o:  
[...] 16) uzgodnieniu – rozumie się przez to 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>16</sup> Art. 86a § 1 pkt 17 Ordynacji podatkowej: „§ 1. Ilekroć w niniejszym rozdziale jest mowa o:  
[...] 17) wdrażaniu – rozumie się przez to 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>17</sup> M. Musiał, *Przepisy o schematach podatkowych wymagają zmian*, <https://ksiegowosc.infor.pl/wiadomosci>, dostęp: 21.03.2021: „Według ekspertów przepisy o schematach podatkowych są niejasne; ich efektem jest chaos, a podatnicy zasympują resort finansów niepotrzebnymi informacjami. Ministerstwo Finansów zapowiada zmiany, które mogą korzystnie wpłynąć na niektóre zgłaszane problemy”.
- <sup>18</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: 21.03.2021.
- <sup>19</sup> Wyrok NSA z dnia 26 lutego 2020 r., II GSK 416/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/4F4B97504E>, dostęp: 20.05.2021.
- <sup>20</sup> Art. 86a § 1 pkt 8 Ordynacji podatkowej.
- <sup>21</sup> Wyrok WSA w Łodzi z dnia 3 lutego 2020 r., I SA/Łd 759/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/6B7E4BD3AB>, dostęp: 20.05.2021.
- <sup>22</sup> Wyrok NSA z dnia 26 lutego 2020 r., II GSK 402/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/930B197FA9>, dostęp: 20.05.2021.
- <sup>23</sup> Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 27 lutego 2020 r., I SA/GI 1312/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/B3D898BCF8>, dostęp: 20.05.2021.
- <sup>24</sup> B. Brzeziński, *Podstawy wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2008, s. 13.
- <sup>25</sup> R. Mastalski, *Charakter prawny interpretacji prawa podatkowego dokonywanej przez Ministra Finansów*, „Jurysdykcja Podatkowa” 2008, t. 1, s. 5 i nast. T. Bekrycht, I. Brolik, *Instytucja interpretacji prawa podatkowego w ujęciu art. 14a i 14b Ordynacji podatkowej – aspekt teoretycznoprawny (artykuł dyskusyjny)*, „Studia Prawno-Ekonomiczne” 2012, t. 85, s. 11, [http://cejsh.icm.edu.pl/cejsh/element/bwmeta1.element.desklight-0570e53a-24bf-4fb7-9691-4321b7f219d4/c/Instytucja\\_interpretacji\\_prawa\\_podatkowego\\_w\\_ujeciu\\_art.\\_14a\\_i\\_14b\\_Ordynacji\\_podatkowej....pdf](http://cejsh.icm.edu.pl/cejsh/element/bwmeta1.element.desklight-0570e53a-24bf-4fb7-9691-4321b7f219d4/c/Instytucja_interpretacji_prawa_podatkowego_w_ujeciu_art._14a_i_14b_Ordynacji_podatkowej....pdf), dostęp: 20.05.2021.
- <sup>26</sup> Art. 86a § 1 pkt 8 Ordynacji podatkowej.
- <sup>27</sup> Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 6 lutego 2020 r., I SA/Po 935/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/66DB379451>, dostęp: 20.05.2021: „Zasadniczym celem tej ustawy [tj. 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 – przyp. red.] było uszczelnienie systemu podatku dochodowego od osób prawnych. Rozwiązania w niej przyjęte są reakcją na konkretne działania podatników skutkujące, niezasadnym z aksjologicznego punktu widzenia, obniżeniem ich bazy podatkowej. Przeciwdziałaniu stosowaniu mechanizmów i innym formom agresywnej optymalizacji (w tym przeszacowywaniu, bez wykazywania przychodów, wartości aktywów wartości niematerialnych i prawnych) [...]”.
- <sup>28</sup> *Prawo podatkowe*, P. Smoleń, W. Wójtowicz (red.), Warszawa 2019, s. 263: „Czynność nie skutkuje osiągnięciem korzyści podatkowej jeżeli osiągnięcie tej korzyści sprzeczne w danych okolicznościach z przedmiotem i celem ustawy podatkowej lub jej przepisu było głównym lub jednym z głównych celów jej dokonania a sposób działania był sztuczny. W świetle nowej wersji omawianych przepisów sposób działania nie jest sztuczny jeżeli na podstawie istniejących okoliczności należy przyjąć, że podmiot działający rozsądnie i kierujący się zgodnymi z prawem celami zastosowałby ten sposób działania w dominującej mierze z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych”.
- <sup>29</sup> Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 20 lutego 2020 r., I SA/Go 795/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/8220F3E3BC>, dostęp: 20.05.2021: „[...] przedmiotem większości działań związanych z tzw. agresywną optymalizacją podatkową są prawa i wartości o charakterze niematerialnym (np. znaki towarowe). Ich brak powiązania z realnie istniejącą substancją, a także zindywidualizowany charakter powoduje, iż są one idealnym narzędziem do kreowania «tarczy podatkowej» (sztucznego, nieuzasadnionego ekonomicznie, generowania kosztów uzyskania przychodów). Z jednej bowiem strony ich przenoszenie do innych podmiotów ma aspekt czysto formalny, z drugiej istnieją obiektywne trudności z ustaleniem rynkowej wartości takiego prawa”.
- <sup>30</sup> Art. 86e § 1 Ordynacji podatkowej.
- <sup>31</sup> Art. 86a § 1 pkt 3 Ordynacji podatkowej.
- <sup>32</sup> Wyrok WSA w Łodzi z dnia 6 lutego 2020 r., I SA/Łd 821/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/F18EE8AF4D>, dostęp: 20.05.2021.
- <sup>33</sup> Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 29 stycznia 2020 r., I SA/GI 1391/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/74F6D1EDB0>, dostęp: 20.05.2021.
- <sup>34</sup> *System organów podatkowych w Polsce*, P. Smoleń (red.), Warszawa 2009, s. 102.
- <sup>35</sup> W. Morawski, *Interpretacje prawa podatkowego i celnego – stabilność i zmiana*, Warszawa 2012, s. 123.
- <sup>36</sup> Dalej: Dyrektor KIS.
- <sup>37</sup> Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 5 grudnia 2019 r., I SA/Po 825/19, dok. cyt.
- <sup>38</sup> Tamże: „Istotne jest więc to, że wydanie interpretacji indywidualnej musi być uzasadnione określoną normą materialnego prawa podatkowego. W konsekwencji przewidziany przez ustawodawcę zakres i sposób realizacji ochrony prawnej związanej z zastosowaniem się do interpretacji indywidualnej odnosi się wyłącznie do interpretacji przepisów materialnego prawa podatkowego mających związek z kształtowaniem obowiązku czy zobowiązania podatkowego. Przedmiotem interpretacji indywidualnej nie mogą być zarówno przepisy prawa proceduralnego, jak i przepisy prawa materialnego nieodnoszące się wprost do zobowiązania lub skierowane do organów podatkowych”.
- <sup>39</sup> Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 10 grudnia 2019 r., I SA/Rz 765/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/08A588E259>, dostęp: 20.05.2021.
- <sup>40</sup> Wyrok WSA w Opolu z dnia 12 lutego 2020 r., I SA/Op 528/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/297472EF17>, dostęp: 20.05.2021.

## Bibliografia

## Literatura

- Bekrycht T., Brolik I., *Instytucja interpretacji prawa podatkowego w ujęciu art. 14a i 14b Ordynacji podatkowej – aspekt teoretycznoprawny (artykuł dyskusyjny)*, „Studia Prawno-Ekonomiczne” 2012, t. 85, [http://cejsh.icm.edu.pl/cejsh/element/bwmeta1.element.desklight-0570e53a-24bf-4fb7-9691-4321b7f219d4/c/Instytucja\\_interpretacji\\_prawa\\_](http://cejsh.icm.edu.pl/cejsh/element/bwmeta1.element.desklight-0570e53a-24bf-4fb7-9691-4321b7f219d4/c/Instytucja_interpretacji_prawa_)

- podatkowego\_w\_ujeciu\_art.\_14a\_i\_14b\_Ordynacji\_podatkowej....pdf, dostęp: 20.05.2021.
- Bitner M. i in., *Prawo finansowe. Prawo finansów publicznych. Prawo podatkowe. Prawo bankowe*, Warszawa 2017.
- Brzeziński B., *Podstawy wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2008.
- Brzeziński B., *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, Toruń 2003.
- Chojna-Duch E., *Podstawy finansów publicznych i prawa finansowego*, Warszawa 2012.
- Glumińska-Pawlic J., *Ograniczenia kompetencji podatkowych organów wykonawczych gmin po akcesji do Unii Europejskiej*, Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2006, nr 6.
- Glumińska-Pawlic J., *Reforma administracji publicznej: podział zadań a podział środków*, „Zeszyty Naukowe Instytutu Administracji AJD w Częstochowie. Gubernaculum et Administratio” 2012, nr 1 (5), [http://dlibra.bg.ajd.czest.pl:8080/Content/1617/Gubernaculum\\_01\\_2012-7.pdf](http://dlibra.bg.ajd.czest.pl:8080/Content/1617/Gubernaculum_01_2012-7.pdf), dostęp: 20.05.2021.
- Gomulowicz A., Mączyński D., *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2016.
- Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych*, W. Modzelewski (red. nauk.), Warszawa 2019.
- Kosikowski C., *Polskie prawo finansowe na tle prawa Unii Europejskiej*, Warszawa 2008.
- Kosikowski C., Dzwonkowski H., Huchla A., *Ustawa Ordynacja podatkowa*, Warszawa 2002.
- Krajowa Administracja Skarbowa. Komentarz*, A. Melezini, K. Teszner (red. nauk.), Warszawa 2018.
- Ladziński A., Wasiluk D., *O nieprawidłowej implementacji dyrektywy 2018/822 (MDR) i jej konsekwencjach*, „Przegląd Podatkowy” 2019, nr 5.
- Mastalski R., *Charakter prawny interpretacji prawa podatkowego dokonywanej przez Ministra Finansów*, „Jurysdykcja Podatkowa” 2008, t. 1.
- Modzelewski W., *Myśli chore 2019-2020*, Warszawa 2019.
- Morawski W., *Interpretacje prawa podatkowego i celnego – stabilność i zmiana*, Warszawa 2012.
- Kierunki reformy systemu podatkowego*, A. Pomorska (red.), Lublin 2003.
- Prawo podatkowe*, H. Dzwonkowski (red.), Warszawa 2011.
- Prawo podatkowe*, P. Smoleń, W. Wójtowicz (red.), Warszawa 2019.
- Prawo podatkowe*, W. Wójtowicz (red.), Warszawa 2002.
- System organów podatkowych w Polsce*, P. Smoleń (red.), Warszawa 2009.
- Szymanek P., *Ewolucja ustroju i kompetencji rządowych organów podatkowych, celnych oraz kontroli skarbowej – sprawujących nadzór nad podatnikami, płatnikami i importerami (lata 1991-2017)*, Warszawa 2019.
- Uszczelnienie systemu podatkowego w Polsce*, D.J. Gajewski (red. nauk.), Warszawa 2020.
- Wolański R., *System podatkowy. Zarys wykładu*, Warszawa 2020.
- Zarys finansów publicznych i prawa finansowego*, W. Wójtowicz (red. nauk.), Warszawa 2020.
- Źródła internetowe
- 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: 22.03.2021.
- Majkowska M., *Schematy podatkowe: Firmy zgłaszają więcej, niż powinny*, <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/1437056,schematy-podatkowe-firmy-zglaszaja-wiecej-niz-powinny.html>, dostęp: 21.03.2021.
- Musiał M., *Przepisy o schematach podatkowych wymagają zmian*, <https://ksiegowosc.infor.pl/wiadomosci>, dostęp: 21.03.2021.
- Akty prawne
- Dyrektywa Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylająca dyrektywę 77/799/EWG, Dz. Urz. UE L 64 z 11.03.2011, s. 1.
- 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 5.06.2018, s. 1.
- Ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 408 ze zm.
- 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.
- 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.
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 1325 ze zm.
- Orzecznictwo
- Wyrok NSA z dnia 26 lutego 2020 r., II GSK 402/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/930B197FA9>, dostęp: 20.05.2021.
- Wyrok NSA z dnia 26 lutego 2020 r., II GSK 416/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/4F4B97504E>, dostęp: 20.05.2021.
- Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 27 lutego 2020 r., I SA/GI 1312/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/B3D898BCF8>, dostęp: 20.05.2021.
- Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 29 stycznia 2020 r., I SA/GI 1391/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/74F6D1EDB0>, dostęp: 20.05.2021.
- Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 20 lutego 2020 r., I SA/Go 795/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/8220F3E3BC>, dostęp: 20.05.2021.
- Wyrok WSA w Łodzi z dnia 3 lutego 2020 r., I SA/Łd 759/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/6B7E4BD3AB>, dostęp: 20.05.2021.
- Wyrok WSA w Łodzi z dnia 6 lutego 2020 r., I SA/Łd 821/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/F18EE8AF4D>, dostęp: 20.05.2021.
- Wyrok WSA w Opolu z dnia 12 lutego 2020 r., I SA/Op 528/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/297472EF17>, dostęp: 20.05.2021.
- Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 5 grudnia 2019 r., I SA/Po 825/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/0B88A19F43>, dostęp: 20.05.2021.
- Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 6 lutego 2020 r., I SA/Po 935/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/66DB379451>, dostęp: 20.05.2021.
- Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 20 grudnia 2019 r., I SA/Po 800/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/24FFFAEE56>, dostęp: 20.05.2021.
- Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 10 grudnia 2019 r., I SA/Rz 765/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/08A588E259>, dostęp: 20.05.2021.
- Wyrok WSA w Warszawie z dnia 27 listopada 2019 r., III SA/Wa 948/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/6D3F5D849C>, dostęp: 20.05.2021.
- Inne źródła
- Objaśnienia podatkowe z dnia 31 stycznia 2019 r. Informacje o schematach podatkowych (MDR), <https://www.podatki.gov.pl/media/4417/obja%5C%9Bnienia-podatkowe-mdr-z-dnia-31-01-2019.pdf>, dostęp: 21.03.2021.