

Trzy lata funkcjonowania przepisów o raportowaniu schematów podatkowych. Próba podsumowania z punktu widzenia doradcy podatkowego

Three years of MDR rules. An attempt to summarize from the point of view of a tax advisor

dr Krzysztof Radzikowski

Doradca podatkowy, adiunkt w Katedrze Prawa Finansowego WPiA UW, ORCID: 0000-0001-6246-8838

Dawid Kurach

Konsultant podatkowy, student kierunku Prawo Finansowe i Skarbowość WPiA UW

Streszczenie

Polska implementowała przepisy dotyczące raportowania schematów podatkowych wcześniej i w szerszym zakresie niż wymagało prawo unijne. Rodziło to obawy o nadmiar niepotrzebnych zgłoszeń, które jedynie sparaliżują działanie administracji skarbowej. Okazało się jednak, że – uśredniając – nie więcej niż 3 promile podmiotów gospodarczych złożyło przez 2,5 roku zgłoszenie jednego schematu podatkowego, administracja skarbowa nie wymierzyła zaś żadnej sankcji za naruszenie obowiązku raportowania. Powyższe świadczy o lekceważeniu tych przepisów zarówno przez przedsiębiorców, jak i przez administrację skarbową, a tym samym wymaga uadekwatnienia tych regulacji do realiów społeczno-gospodarczych przez ograniczenie zakresu obowiązku raportowania wyłącznie do tego, czego wymaga prawo unijne.

Słowa kluczowe: przepisy MDR, schemat podatkowy, raportowanie schematów podatkowych.

Abstract

Poland implemented the Mandatory Disclosure Rules (MDR) regulations earlier and to a greater extent than required by EU law. This raised concerns that an excess of additional information would paralyze the functioning of the tax administration. However, it turned out that during two and half years – on average – no more than 3 per milles of business entities reported a tax scheme, and no sanction has been imposed for breaching of reporting obligations. The above proves that both entrepreneurs as well as the tax administration disregard the MDR regulations, so adaptation of these regulations to the social and economic realities is required by limiting the scope of the reporting obligations to only what is provided for by EU law.

Keywords: MDR regulations, tax scheme, reporting of tax schemes.

1. WPROWADZENIE

Od dnia 1 stycznia 2019 r. obowiązują przepisy rozdziału 11a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa¹ dotyczące obowiązku raportowania schematów podatkowych (ang. *Mandatory Disclosure Rules* – MDR). Implementują one dyrektywę Rady (UE) 2018/822 z dnia 25 maja 2018 r. zmieniającą dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania w odniesieniu do podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych (tzw. dyrektywa MDR)².

Powyższa dyrektywa zobowiązała państwa członkowskie do implementacji regulacji dotyczących raportowania sche-

matów podatkowych do końca 2019 r.³ Polski ustawodawca zdecydował się wprowadzić stosowne przepisy rok wcześniej. Co więcej, zakres obowiązków nałożonych regulacjami krajowymi jest znacznie szerszy niż ten, którego wymaga dyrektywa 2018/822, obejmuje bowiem schematy transgraniczne i krajowe we wszystkich rodzajach podatków, podczas gdy wspomniana dyrektywa dotyczy wyłącznie schematów transgranicznych w obszarze podatku dochodowego⁴.

Zgodnie z preambułą dyrektywy 2018/822 służy ona do ochrony krajowych systemów podatkowych przez dostarczenie organom skarbowym informacji o agresywnym planowaniu optymalizacyjnym. Ma to umożliwić bieżącą ocenę ryzyka i szybką reakcję w postaci zmian legislacyjnych. Zebrane

informacje mają także pomóc w tworzeniu sprawiedliwych warunków opodatkowania na rynku wewnętrznym UE.

Uzasadnienie projektu ustawy implementującej przywołaną dyrektywę podkreśla różnice celów prawodawców unijnego i krajowego⁵. Prawodawca unijny interesuje się rynkiem wspólnym i międzynarodowymi operacjami gospodarczymi. Ustawodawca krajowy upatruje zaś głównego zagrożenia dla bezpieczeństwa finansów publicznych ze strony agresywnych optymalizacji podatkowych na rynku krajowym. Projektodawca wymienił dwa cele obowiązku raportowania schematów podatkowych. Pierwszy to umożliwienie administracji skarbowej szybkiej reakcji na działania optymalizacyjne przez odpowiednie zmiany legislacyjne i działania kontrolne, drugi zaś to zniechęcenie podatników i ich doradców do agresywnego planowania podatkowego ze względu na świadomość obowiązku ujawnienia i kontroli schematu podatkowego.

Zgodnie z objaśnieniami podatkowymi Ministra Finansów z dnia 31 stycznia 2019 r. obowiązek przekazania informacji o schemacie podatkowym ma charakter sprawozdawczy i może dotyczyć także sytuacji niezwiązanych z unikaniem opodatkowania, samo zaś wystąpienie cech schematu podatkowego nie jest naganne⁶. Podatnik ma obowiązek przekazać wymagane informacje, a prawem administracji skarbowej jest swoboda wyboru dalszych działań, a brak natychmiastowej reakcji nie może być poczytywany za aprobatę schematu podatkowego i nie wyłącza możliwości jego zakwestionowania w przyszłości.

Przepisy MDR od początku wzbudzały wiele kontrowersji. Podstawowe zarzuty dotyczyły szerokiego zakresu obowiązków sprawozdawczych, nieostrych i niejasnych przepisów, zbyt krótkiego *vacatio legis* wobec wagi i zakresu nowych obowiązków, konieczności retroaktywnego raportowania, drażniących sankcji za naruszenie przepisów oraz ingerencji w tajemnicę zawodową doradców podatkowych, adwokatów, radców prawnych i biegłych rewidentów. Omawiane uregulowania wyłączają informacje podlegające obowiązkowi raportowania z reżimu tajemnicy zawodowej, co budzi wątpliwości natury konstytucyjnej. Krajowa Rada Doradców Podatkowych skierowała wniosek o zbadanie pod tym kątem zgodności przepisów MDR z Konstytucją RP⁷ (jak na razie Trybunał Konstytucyjny nie wydał rozstrzygnięcia)⁸.

2. OBawy CO DO NADMIARU ZGŁOSZEŃ

Przepisy MDR przydzielają różne role podmiotom zaangażowanym w uzgodnienie i wdrożenie schematu podatkowego: promotorowi⁹, korzystającemu¹⁰ i wspomagającemu¹¹. W schemacie podatkowym może wystąpić wiele podmiotów z każdej z tych kategorii (zwłaszcza wspomagających). Wyznaczenie podmiotu odpowiedzialnego za zgłoszenie schematu podatkowego przebiega sekwencyjnie. W pierwszej kolejności obowiązek raportowania ciąży na promotorze, zakres informacji zależy zaś od tego, czy promotor jest związany tajemnicą zawodową, a jeżeli tak, to czy został z niej zwolniony przez korzystającego¹². Jeśli korzystający nie zwolnił promotora z tajemnicy zawodowej, w danym uzgodnieniu nie występuje promotor lub promotor nie dopełnił obowiązku raportowania, obowiązek raportowania przechodzi na korzystającego¹³. Niezależnie od powyższego – obowiązek raportowania może ciążyć na wspomagającym (po spełnieniu

dalszych przesłanek)¹⁴. Każdy obowiązek ma charakter samostny i jest obwarowany odrębnymi sankcjami administracyjnymi¹⁵ i karnymi skarbowymi¹⁶, aczkolwiek jeżeli wiele podmiotów jest zobowiązanych do przekazania informacji o tym samym schemacie podatkowym, wykonanie jednego obowiązku zwalnia pozostałych zobowiązanych, o ile zostali oni wskazani w informacji o schemacie podatkowym oraz otrzymali pisemną informację o numerze schematu podatkowego (NSP) tego schematu wraz z potwierdzeniem nadania NSP przez administrację skarbową¹⁷.

Biorąc pod uwagę nieprecyzyjne brzmienie przepisów i dotkliwe kary za naruszenie obowiązku raportowania (kary grożą za brak zgłoszenia, ponowne zgłoszenie nie jest natomiast sankcjonowane), należy się liczyć z wielokrotnym zgłoszeniem tego samego schematu podatkowego przez różne podmioty, zwłaszcza w przypadku braku porozumienia między nimi.

Objaśnienia podatkowe jedynie w niewielkim stopniu rozwiązały problem multiplikacji zgłoszeń. Modelowo schemat podatkowy, który ma obowiązek zgłosić promotor, powinien zostać zaraportowany tylko raz, a jeżeli występuje kilku promotorów, wystarczy, że jeden dokona zgłoszenia i poinformuje pozostałych¹⁸. W przypadku gdy na kilku korzystających ciąży obowiązek przekazania informacji o schemacie podatkowym krajowym, każdy z nich indywidualnie powinien dokonać zgłoszenia¹⁹. W przypadku schematu transgranicznego informację powinien złożyć korzystający, który jest najbardziej odpowiedzialny za dany schemat (art. 86c § 4 Ordynacji podatkowej), pozostali korzystający mogą zaś zostać zwolnieni z obowiązku raportowania, jeżeli uwodnią, że zgłoszenia już dokonano²⁰.

Powyższe reguły obrazuje przykład: przedsiębiorca spełniający kryterium kwalifikowanego korzystającego w rozumieniu art. 86a § 4 Ordynacji podatkowej zleci sporządzenie i wdrożenie krajowego schematu podatkowego innego niż standaryzowany w rozumieniu art. 86a § 1 pkt 11 tej ustawy dwóm doradcom podatkowym, z których każdy zatrudnia po jednym asystencie i po jednej osobie odpowiedzialnej za obieg dokumentacji, a transakcję obsługują także notariusz i księgowy. Mamy do czynienia z: jednym korzystającym, dwoma promotorami związanymi tajemnicą zawodową oraz czterema bądź sześcioma wspomagającymi (w zależności od charakteru pracy asystentów). Mimo że zgłoszenia powinien dokonać tylko jeden z promotorów (pod warunkiem zwolnienia z tajemnicy zawodowej przez korzystającego), to może się zdarzyć, że w obawie przed sankcjami uczynią to wszyscy zainteresowani, administracja skarbowa będzie zaś musiała przeanalizować dziewięć zgłoszeń, aby ostatecznie zidentyfikować jeden schemat podatkowy.

Po wejściu w życie przepisów MDR powszechnie wyrażano zaniepokojenie, że sparaliżują one działanie Krajowej Administracji Skarbowej (KAS). Doniesienia prasowe sygnalizowały, że w obawie przed karami masowo są zgłaszane nie tyle agresywne metody optymalizacji podatkowej, ile transakcje często spotykane w obrocie gospodarczym, jak np. leasing samochodu czy świadczenie usług kompleksowych²¹.

Warto skonfrontować powyższe obawy z pierwszymi urzędowymi danymi dotyczącymi raportowania MDR zawartymi w *Sprawozdaniu Szefa Krajowej Administracji Skarbowej w zakresie informacji o schematach podatkowych przekazywanych*

w latach 2019-2021²² i w *Raporcie Ministra Finansów oraz Szefa Krajowej Administracji Skarbowej dotyczącym przeciwdziałania wykorzystywaniu schematów podatkowych do unikania płacenia należnych podatków w latach 2019-2021*²³.

3. SPRAWOZDANIE SZEFA KAS

Szef KAS przyznał, że przepisy MDR stanowiły wyzwanie organizacyjne nie tylko dla podmiotów zobowiązanych do składania informacji, ale również dla administracji skarbowej. Zadania zostały powierzone Centrum Kompetencyjnemu MDR przy Izbie Administracji Skarbowej w Olsztynie. Szef KAS zapewnił, że zgłoszenia MDR są poddawane analizie merytorycznej sprawnie i efektywnie, a jednocześnie trwają prace nad automatyzacją procesu przekazywania informacji, aczkolwiek dwuletni okres obowiązywania przepisów MDR to zbyt krótko, aby decydować się na zmiany sposobu funkcjonowania.

W tabelach 1-4 zaprezentowano wybrane dane statystyczne dotyczące raportowania.

Z przedstawionych danych wynika, że w ciągu 2,5 roku obowiązywania przepisów MDR wpłynęło około 11 tys. zgłoszeń (tabela 1) przy około 4,6 mln podmiotów gospodarczych²⁴. Jeśli zestawimy liczbę zgłoszeń z liczbą potencjalnych zobowiązanych, zgłoszenia dokonało zaledwie 3 na 1000 (przy założeniu, że każdy złożył informację o schemacie podatkowym tylko raz). Liczba zgłoszeń jest więc zaskakująco mała, gdy zestawimy ją z przewidywaniami ekspertów i szerszej opinii publicznej.

Warto porównać odpowiednie dane statystyczne z innych państw UE, niemniej w większości z nich nie zostały jeszcze

opublikowane ze względu na późniejszą implementację przepisów MDR niż w Polsce. Jak na razie dane opublikowano jedynie w Holandii. Po pierwszym kwartale obowiązywania tych regulacji (1 marca 2021 r.) wpłynęło 4,5 tys. zgłoszeń o schematach podatkowych przy około 2 mln podmiotów gospodarczych²⁵. Ważne jest przy tym, że Holandia wprowadziła przepisy MDR wyłącznie w odniesieniu do transakcji transgranicznych. Z porównania danych wynika, że w Polsce przekazano 3 razy więcej zgłoszeń o schematach podatkowych niż w Holandii przy dwukrotnie większej liczbie potencjalnie zobowiązanych, znacznie szerszym zakresie schematów podlegających raportowaniu i dziesięciokrotnie dłuższym okresie obowiązywania przepisów MDR.

4. RAPORT MF ORAZ SZEFA KAS

Tematem raportu są przede wszystkim regulacje prawne dotyczące MDR oraz działania ukierunkowane na przeciwdziałanie ucieczce od opodatkowania. MF zapewnia, że organy podatkowe stale monitorują zgłoszenia oraz identyfikują działania optymalizacyjne, wiedza ta służy zaś do tworzenia przepisów uszczelniających system podatkowy. MF wskazał następujące przykłady:

- 1) ustawa z dnia 28 listopada 2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw²⁶;
- 2) ustawa z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o

Tabela 1.

Okres	Liczba przekazanych informacji o schematach podatkowych MDR-1			
	promotor	korzystający	wspomagający	razem
Od 1.01.2019 do 31.12.2019	2050	2289	261	4600
Od 1.01.2020 do 31.12.2020	1644	2799	222	4665
Od 1.01.2021 do 15.05.2021	579	1584	87	2250
Łącznie	4273	6672	570	11 515

Źródło: opracowanie własne na podstawie *Sprawozdania Szefa KAS*, dok. cyt.

Tabela 2.

Okres	Liczba przekazanych informacji o schematach podatkowych MDR-1	
	krajowe	transgraniczne
Od 1.01.2019 do 31.12.2019	2933	1667
Od 1.01.2020 do 31.12.2020	3046	1619
Od 1.01.2021 do 15.05.2021	1016	1234
Łącznie	6995	4520

Źródło: opracowanie własne na podstawie *Sprawozdania Szefa KAS*, dok. cyt.

Tabela 3.

Okres	Liczba doręczonych potwierdzeń nadania NSP
Od 1.01.2019 do 31.12.2019	895
Od 1.01.2020 do 31.12.2020	3316
Od 1.01.2021 do 15.05.2021	2404
Łącznie	6615

Źródło: opracowanie własne na podstawie *Sprawozdania Szefa KAS*, dok. cyt.

Tabela 4.

Okres	Liczba przekazanych informacji korzystającego o zastosowaniu schematu podatkowego MDR-3	
	pierwotne	uzupełnienia
Od 1.01.2019 do 31.12.2019	1049	209
Od 1.01.2020 do 31.12.2020	4560	316
Od 1.01.2021 do 15.05.2021	3231	102
Łącznie	8840	627

Źródło: opracowanie własne na podstawie *Sprawozdania Szefa KAS*, dok. cyt.

podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw²⁷;

- 3) ustawa z dnia 14 października 2021 r. o ratyfikacji Protokołu między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Malty o zmianie Umowy między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Malty w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, sporządzonej w La Valetta dnia 7 stycznia 1994 roku, zmienionej Protokołem podpisanym w Warszawie dnia 6 kwietnia 2011 roku²⁸.

W *Raporcie MF oraz Szefa KAS* podano także dane statystyczne za okres od dnia 1 stycznia 2019 r. do dnia 30 września 2021 r.; przekazano: 12 662 informacji MDR-1, 2190 informacji MDR-2, 11 304 informacji MDR-3 i 2706 informacji MDR-4. Spośród nich 4275 zgłoszeń poddano analizie, a w drodze automatycznej wymiany informacji Szef KAS przekazał innym państwom członkowskim UE 1608 zgłoszeń o schematach transgranicznych.

5. PODSUMOWANIE

Jak już zauważono, zadziwia mała liczba zgłoszeń, gdy zestawić ją z przewidywaniami ekspertów i szerszej opinii publicznej. Nie sposób tej sytuacji opisać inaczej niż przysłowie o gorze i myszy.

Powyższe nie tylko wyklucza realizację celów, którym mają służyć przepisy MDR, ale obnaża także lekceważący stosunek do prawa ze strony zarówno zobowiązanych, jak i administracji skarbowej. Wbrew temu, co wynika z danych statystycznych, jest nieprawdopodobne, aby przy tak szerokim zakresie obowiązku raportowania jedynie u 3 promili podmiotów gospodarczych w ciągu 2,5 roku wystąpiło jedno zdarzenie spełniające przesłanki schematu podatkowego podlegającego zaraportowaniu. Rodzi się oczywiste pytanie: jak na powszechne ignorowanie obowiązku raportowania zareagowała administracja skarbowa, zwłaszcza że przepisy MDR dają jej narzędzia kontrolne i przyznają uprawnienia do wymierzania drakońskich sankcji? Okazuje się, że w ciągu 2,5 roku obowiązywania tych regulacji nie wymierzono żadnej sankcji administracyjnej²⁹, brakuje także danych potwierdzających skierowanie do sądu choćby jednego aktu oskarżenia na podstawie art. 80f k.k.s. Wysoce wątpliwa staje się przydatność szczątkowo zebranych danych; nawet uzasadnienia projektów ustaw wymienionych w *Raporcie MF oraz Szefa KAS* nie potwierdzają jednoznacznie, aby źródłem wiedzy o działaniach optymalizacyjnych były informacje zebrane na podstawie przepisów MDR³⁰.

Przedstawione okoliczności dowodzą, że nie tylko przedsiębiorcy udają, że stosują się do przepisów MDR, ale również administracja skarbowa tak postępuje. Wyjście z tej patologicznej sytuacji jest tylko jedno – ograniczenie zakresu obowiązku raportowania wyłącznie do tego, czego wymaga prawo unijne, gdyż dopiero wówczas oczekiwania społeczne mają szansę spotkać się z realnymi możliwościami i działaniami administracji skarbowej, w przeciwnym razie pozostaje zaś żyć w świecie iluzji, która ośmiesza powagę państwa i stanowionego przez nie prawa.

Przypisy

¹ Tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm., dalej: Ordynacja podatkowa.

- ² Dz. Urz. UE L 139 z 5.06.2018, s. 1, dalej: dyrektywa 2018/822.
- ³ Schemat podatkowy to uzgodnienie będące czynnością lub zespołem powiązanych ze sobą czynności (w tym planowanych), których co najmniej jedna strona jest podatnikiem lub które mają lub mogą mieć wpływ na powstanie lub niepowstanie obowiązku podatkowego, spełniające przy tym przynajmniej jeden z trzech warunków:
- 1) spełnia kryterium głównej korzyści oraz posiada ogólną cechę rozpoznawczą,
 - 2) posiada szczególną cechę rozpoznawczą,
 - 3) posiada inną szczególną cechę rozpoznawczą (art. 86a § 1 pkt 10 Ordynacji podatkowej).
- ⁴ Kryterium transgraniczne jest spełnione, jeżeli uzgodnienie dotyczy więcej niż jednego państwa członkowskiego Unii Europejskiej (UE) lub państwa członkowskiego UE i państwa trzeciego oraz spełnia co najmniej jeden z pięciu warunków, o których mowa w art. 86a § 3 Ordynacji podatkowej.
- ⁵ 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.), <https://orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/0/9060A2C883ED1DE4C12583130069CECC/%24File/2860-uzas.docx>, dostęp: 25.03.2022.
- ⁶ Objaśnienia podatkowe z dnia 31 stycznia 2019 r. Informacje o schematach podatkowych (MDR), <https://www.podatki.gov.pl/media/4417/obja%25%9Bnienia-podatkowe-mdr-z-dnia-31-01-2019.pdf>, s. 6, dostęp: 25.03.2022, dalej: objaśnienia podatkowe.
- ⁷ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.
- ⁸ K 13/20 (sprawa w toku), <https://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/Sprawa?cid=4&sprawa=23173>, dostęp: 25.03.2022.
- ⁹ Zgodnie z art. 86a pkt 8 Ordynacji podatkowej promotorem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, w szczególności doradca podatkowy, adwokat, radca prawny, pracownik banku lub innej instytucji finansowej, 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.
- ¹⁰ Zgodnie z art. 86a pkt 3 Ordynacji podatkowej korzystającym jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, której udostępniane jest lub u której wdrażane jest uzgodnienie, lub która jest przygotowana do wdrożenia uzgodnienia lub dokonała czynności służącej do wdrożenia takiego uzgodnienia.
- ¹¹ Zgodnie z art. 86a pkt 18 Ordynacji podatkowej wspomagającym jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, w szczególności biegły rewident, notariusz, księgowy lub dyrektor finansowy, bank lub inna instytucja finansowa, a także ich pracownicy, 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.
- ¹² Art. 86b Ordynacji podatkowej.
- ¹³ Art. 86c Ordynacji podatkowej.
- ¹⁴ Art. 86d Ordynacji podatkowej.
- ¹⁵ Art. 86m Ordynacji podatkowej.
- ¹⁶ Art. 80f ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 408 ze zm., dalej: k.k.s.
- ¹⁷ Art. 86e Ordynacji podatkowej.
- ¹⁸ Objaśnienia podatkowe, dok. cyt., s. 45.
- ¹⁹ Tamże, s. 57.
- ²⁰ Tamże, s. 57-58.
- ²¹ M. Lis, *Rząd chciał być unijnym prymusem. Teraz musi po sobie sprzątać prawny bałagan*, 27 lutego 2020, <https://businessinsider.com.pl/firmy/podatki/przepisy-o-mdr-niejasne-i-niezgodne-z-unijna-dyrektywa/j40cl8c>, dostęp: 26.03.2022; M. Pogroszewska, *Radca prawny: MDR to nieudany eksperyment podatkowy, nie tylko w Polsce*, 8.03.2021, <https://www.rp.pl/podatki/art239581-radca-prawny-mdr-to-nieudany-eksperyment-podatkowy-nie-tylko-w-polsce>, dostęp: 26.03.2022; K. Koślicki, *Polski fiskus chce wiedzieć za dużo*, 31.12.2018, <https://>

- www.prawo.pl/podatki/raportowanie-schematow-podatkowych-w-polsce-i-ue-tajemnica,350277.html, dostęp: 26.03.2022.
- ²² <https://www.gov.pl/attachment/391ed11d-f13b-4beb-9ab0-0d54d-d036ef9>, dostęp: 26.03.2022, dalej: *Sprawozdanie Szefa KAS*.
- ²³ <https://www.podatki.gov.pl/media/7410/raport-mf-i-szkas-przeciwdzia%C5%82anie-wykorzystywaniu-schemat%C3%B3w-podatkowy.pdf>, dostęp: 26.03.2022, dalej: *Raport MF oraz Szefa KAS*.
- ²⁴ Główny Urząd Statystyczny, *Informacja o podmiotach gospodarki narodowej wpisanych do rejestru REGON – czerwiec 2021*, <https://stat.gov.pl/obszary-tematyczne/podmioty-gospodarcze-wyniki-finansowe/zmiany-strukturalne-grup-podmiotow/informacja-o-podmiotach-gospodarki-narodowej-wpisanych-do-rejestru-regon-czerwiec-2021,8,16.html>, dostęp: 26.03.2022.
- ²⁵ Belastingdienst, *Kerngegevens meldingen Mandatory Disclosure – visual eerste kwartaal 1*, <https://bdcommunicatie.pleio.nl/file/download/90fd2043-be7b-4423-8f2f-77ea3f243ecc>, dostęp: 26.03.2022; CBS, *Bedrijven; bedrijfsgrootte en rechtsvorm 2021*, <https://opendata.cbs.nl/#/CBS/nl/dataset/81588NED/table?ts=1631569221747/>, dostęp: 26.03.2022.
- ²⁶ Dz.U. poz. 2123.
- ²⁷ Dz.U. poz. 2105.
- ²⁸ Dz.U. poz. 2123.
- ²⁹ *Sprawozdanie Szefa KAS*, dok. cyt., s. 5.
- ³⁰ Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy nr 642, <https://orka.sejm.gov.pl/Druki9ka.nsf/0/BDF758EADB7CC788C12585F300446898/%24File/642-uzas.DOCX>, dostęp: 26.03.2022; uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy nr 1532, <https://orka.sejm.gov.pl/Druki9ka.nsf/0/A8566521AD17EECEC125874A006F1417/%24File/1532-uzas.docx>, dostęp: 26.03.2022; uzasadnienie rządowego projektu ustawy o ratyfikacji Protokołu między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Malty o zmianie Umowy między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Malty w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, sporządzonej w La Valetta dnia 7 stycznia 1994 roku, zmienionej Protokołem podpisanym w Warszawie dnia 6 kwietnia 2011 roku, druk sejmowy nr 1443, <https://orka.sejm.gov.pl/Druki9ka.nsf/0/35CB77433F21B6B9C125872100362DCE/%24File/1443-uzas.DOCX>, dostęp: 26.03.2022.
- Ustawa z dnia 14 października 2021 r. o ratyfikacji Protokołu między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Malty o zmianie Umowy między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Malty w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, sporządzonej w La Valetta dnia 7 stycznia 1994 roku, zmienionej Protokołem podpisanym w Warszawie dnia 6 kwietnia 2011 roku, Dz.U. poz. 2123.
- Ustawa z dnia 28 listopada 2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. poz. 2123.
- 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.
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm.
- Inne źródła
- Belastingdienst, *Kerngegevens meldingen Mandatory Disclosure – visual eerste kwartaal 1*, <https://bdcommunicatie.pleio.nl/file/download/90fd2043-be7b-4423-8f2f-77ea3f243ecc>, dostęp: 26.03.2022.
- Główny Urząd Statystyczny, *Informacja o podmiotach gospodarki narodowej wpisanych do rejestru REGON – czerwiec 2021*, <https://stat.gov.pl/obszary-tematyczne/podmioty-gospodarcze-wyniki-finansowe/zmiany-strukturalne-grup-podmiotow/informacja-o-podmiotach-gospodarki-narodowej-wpisanych-do-rejestru-regon-czerwiec-2021,8,16.html>, dostęp: 26.03.2022.
- K 13/20 (sprawa w toku), <https://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/Sprawa?cid=4&sprawa=23173>, dostęp: 25.03.2022.
- Krajowa Administracja Skarbowa, *Sprawozdanie Szefa Krajowej Administracji Skarbowej w zakresie informacji o schematach podatkowych przekazywanych w latach 2019-2021*, <https://www.gov.pl/attachment/391ed11d-f13b-4beb-9ab0-0d54d-d036ef9>, dostęp: 26.03.2022.
- Minister Finansów, Szef Krajowej Administracji Skarbowej, *Raport Ministra Finansów oraz Szefa Krajowej Administracji Skarbowej dotyczący przeciwdziałania wykorzystywaniu schematów podatkowych do unikania płacenia należnych podatków w latach 2019-2021*, Warszawa, 30 listopada 2021 r., <https://www.podatki.gov.pl/media/7410/raport-mf-i-szkas-przeciwdzia%C5%82anie-wykorzystywaniu-schemat%C3%B3w-podatkowy.pdf>, dostęp: 26.03.2022.
- Objaśnienia 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: 25.03.2022.
- Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o ratyfikacji Protokołu między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Malty o zmianie Umowy między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Malty w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, sporządzonej w La Valetta dnia 7 stycznia 1994 roku, zmienionej Protokołem podpisanym w Warszawie dnia 6 kwietnia 2011 roku, druk sejmowy nr 1443, <https://orka.sejm.gov.pl/Druki9ka.nsf/0/35CB77433F21B6B9C125872100362DCE/%24File/1443-uzas.DOCX>, dostęp: 26.03.2022.
- Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy nr 1532, <https://orka.sejm.gov.pl/Druki9ka.nsf/0/A8566521AD17EECEC125874A006F1417/%24File/1532-uzas.docx>, dostęp: 26.03.2022.
- 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.), <https://orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/0/9060A2C883ED1DE4C12583130069CECC/%24File/2860-uzas.docx>, dostęp: 25.03.2022.
- Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy nr 642, <https://orka.sejm.gov.pl/Druki9ka.nsf/0/BDF758EADB7CC788C12585F300446898/%24File/642-uzas.DOCX>, dostęp: 26.03.2022.

Bibliografia

Źródła internetowe

- CBS, *Bedrijven; bedrijfsgrootte en rechtsvorm 2021*, <https://opendata.cbs.nl/#/CBS/nl/dataset/81588NED/table?ts=1631569221747/>, dostęp: 26.03.2022.
- Koślicki K., *Polski fiskus chce wiedzieć za dużo*, 31.12.2018, <https://www.prawo.pl/podatki/raportowanie-schematow-podatkowych-w-polsce-i-ue-tajemnica,350277.html>, dostęp: 26.03.2022.
- Lis M., *Rząd chciał być unijnym prymusem. Teraz musi po sobie sprzątać prawny bałagan*, 27 lutego 2020, <https://businessinsider.com.pl/firmy/podatki/przepisy-o-mdr-niejasne-i-niezgodne-z-unijna-dyrektywa/j40cl8c>, dostęp: 26.03.2022.
- Pogroszewska M., *Radca prawny: MDR to nieudany eksperyment podatkowy, nie tylko w Polsce*, 8.03.2021, <https://www.rp.pl/podatki/art239581-radca-prawny-mdr-to-nieudany-eksperyment-podatkowy-nie-tylko-w-polsce>, dostęp: 26.03.2022.

Akty prawne

- 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.
- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.
- Ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 408 ze zm.