

OBOWIĄZEK INFORMACYJNY W ZAKRESIE REALIZOWANEJ STRATEGII PODATKOWEJ

redakcja naukowa Paweł Borszowski

Dobrosława Antonów, Paweł Borszowski, Artur Halasz
Katarzyna Kopyściańska, Marek Kopyściański
Rafał Kowalski, Mateusz Lewandowski

OBOWIĄZEK INFORMACYJNY W ZAKRESIE REALIZOWANEJ STRATEGII PODATKOWEJ

redakcja naukowa Paweł Borszowski

Dobrosława Antonów, Paweł Borszowski, Artur Halasz
Katarzyna Kopyściańska, Marek Kopyściański
Rafał Kowalski, Mateusz Lewandowski

SERIA **MONOGRAFIE**

Stan prawny na 1 marca 2022 r.

Recenzent

Dr hab. Jacek Wantoch-Rekowski, prof. UMK

Wydawca

Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący

Livia Śpiewak

Opracowanie redakcyjne

Cudzyśłów Dagmara Wachna

Projekt okładek serii

Wojtek Janikowski, Przemek Dębowski

Poszczególne części książki napisali:

Dobrosława Antonów – rozdział I i II

Paweł Borszowski – rozdział IV pkt 1–4

Artur Halasz – rozdział V

Katarzyna Kopyściańska – rozdział IV pkt 6

Marek Kopyściański – rozdział III, rozdział IV pkt 5

Rafał Kowalski – rozdział VI

Mateusz Lewandowski – rozdział IV pkt 7–9

© Copyright by Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2022

ISBN 978-83-8286-224-9

ISSN 1897-4392

Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o.

Dział Praw Autorskich

01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33

tel. 728 313 462

e-mail: PL-ksiazki@wolterskluwer.com

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

SPIS TREŚCI

Wykaz skrótów	9
---------------------	---

Rozdział I

Obowiązek sporządzania i podania do publicznej wiadomości informacji o realizowanej strategii podatkowej w polskim porządku prawnym	11
1. Wejście w życie obowiązku i czasowy zakres jego obowiązywania	11
2. Miejsce obowiązku w systemie prawa podatkowego	14
3. Zakres regulacji obowiązku	15
4. Przepisy właściwe w przedmiocie realizacji obowiązku	16
5. Uzasadnienie wprowadzenia oraz cele i funkcje obowiązku	18

Rozdział II

Istota i charakter prawny obowiązku sporządzania i podania do publicznej wiadomości informacji o realizowanej strategii podatkowej	23
1. Definicja strategii podatkowej	23
2. Istota i zakres obowiązku	33
3. Charakter prawny obowiązku	40

Rozdział III**Podatnicy podlegający obowiązkowi określoneu**

w art. 27c ust. 1 u.o.d.o.p.	49
--	-----------

Rozdział IV

Zakres informacji objętych obowiązkiem	59
---	-----------

1. Uwagi ogólne.....	59
2. Informacje o stosowanych przez podatnika procesach oraz procedurach dotyczących zarządzania wykonywaniem obowiązków.....	60
3. Informacje o dobrowolnych formach współpracy z organami Krajowej Administracji Skarbowej	63
4. Informacje dotyczące realizacji przez podatnika obowiązków podatkowych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej	64
5. Zakres informacji objętych obowiązkiem określonym w art. 27c ust. 2 pkt 3 u.p.d.o.p.	66
6. Zakres informacji objętych obowiązkiem określonym w art. 27c ust. 2 pkt 4 u.p.d.o.p.	78
7. Obowiązek przekazania informacji dotyczących dokonywania rozliczeń podatkowych podatnika na terytoriach lub w krajach stosujących szkodliwą konkurencję.....	96
8. Szkodliwa konkurencja podatkowa	98
9. Terytoria i kraje stosujące szkodliwą konkurencję podatkową	100

Rozdział V

Sposób realizacji obowiązku	103
--	------------

1. Uwagi ogólne	103
2. Sporządzanie informacji o realizowanej strategii podatkowej	105
3. Podawanie do publicznej wiadomości informacji o realizowanej strategii podatkowej	113
4. Podsumowanie.....	117

Rozdział VI

Sankcje z tytułu niewykonania obowiązku	121
1. Wprowadzenie	121
2. Odpowiedzialność administracyjnoprawna	124
3. Kara pieniężna	128
4. Zasady nakładania kary pieniężnej	131
4.1. Uwagi ogólne.....	131
4.2. Granice ustawowe wymiaru kary pieniężnej i zasady jej miarkowania	136
4.3. Odstąpienie od nałożenia kary pieniężnej.....	141
4.4. Niepodleganie karze pieniężnej	143
4.5. Przedawnienie nałożenia kary pieniężnej	144
5. Ulgi w wykonaniu kary pieniężnej	145
6. Postępowanie w sprawie nałożenia kary pieniężnej.....	147
6.1. Uwagi ogólne.....	147
6.2. Podmioty postępowania.....	149
6.3. Czynności procesowe trybu zwykłego postępowania	151
6.3.1. Stadium wszczęcia postępowania	151
6.3.2. Studium rozpoznawcze postępowania	152
6.3.3. Stadium orzecznicze postępowania	153
6.4. Weryfikacja decyzji w toku instancji.....	156
6.5. Wykonanie decyzji	157
6.6. Przedawnienie wykonania kary pieniężnej.....	159
7. Podsumowanie.....	160
 Bibliografia	 163
 Wykaz aktów prawnych	 169
 Wykaz orzecznictwa	 173
 Autorzy	 177

WYKAZ SKRÓTÓW

Akty prawne

Konstytucja RP	– Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.)
k.p.a.	– ustawa z 14.06.1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. z 2021 r. poz. 735 ze zm.)
o.p.	– ustawa z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm.)
u.p.d.o.p.	– ustawa z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2021 r. poz. 1800 ze zm.)
u.p.t.u.	– ustawa z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2021 r. poz. 685 ze zm.)
u.r.s.p.o.	– ustawa z 16.10.2019 r. o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych (Dz.U. poz. 2200 ze zm.)
ustawa zmieniająca	– ustawa z 28.11.2020 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)
u.ś.u.d.e.	– ustawa z 18.07.2002 r. o świadczeniu usług drogą elektroniczną (Dz.U. z 2020 r. poz. 344)
u.z.n.k.	– ustawa z 16.04.1993 r. o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji (Dz.U. z 2020 r. poz. 1913 ze zm.)

Czasopisma i wydawnictwa promulgacyjne

ONSAiWSA	– Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego i wojewódzkich sądów administracyjnych
OTK	– Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego
OTK-A	– Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego; zbiór urzędowy, Seria A

Inne

KAS	– Krajowa Administracja Skarbowa
NSA	– Naczelny Sąd Administracyjny
SN	– Sąd Najwyższy
TK	– Trybunał Konstytucyjny
WIS	– wiążąca informacja stawkowa
WSA	– Wojewódzki Sąd Administracyjny

Rozdział I

OBOWIĄZEK SPORZĄDZANIA I PODANIA DO PUBLICZNEJ WIADOMOŚCI INFORMACJI O REALIZOWANEJ STRATEGII PODATKOWEJ W POLSKIM PORZĄDKU PRAWNYM

1. Wejście w życie obowiązku i czasowy zakres jego obowiązywania

Obowiązek sporządzania i podania do publicznej wiadomości informacji o realizowanej strategii podatkowej przez największych polskich podatników¹ podatku dochodowego od osób prawnych uregulowany jest w art. 27c u.p.d.o.p.² Przepis ten został dodany na podstawie art. 2 pkt 24 ustawy z 28.11.2020 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 ustaw³. Ustawa weszła w życie 1.01.2021 r. (art. 24) i od tego momentu

¹ Są to podatnicy, u których wartość przychodu uzyskana w roku podatkowym przekroczyła równowartość 50 mln euro przeliczonych na złote według średniego kursu euro ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski oraz podatkowe grupy kapitałowe.

² Ustawa z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2021 r. poz. 1800 ze zm.).

³ Dz.U. poz. 2123.

w polskim porządku prawnym pojawił się obowiązek sporządzania takiej informacji.

Obowiązek dotyczący informacji o realizowanej strategii podatkowej ma charakter następczy (sprawozdawczy), dotyczy bowiem zakończonego już roku podatkowego. W związku z tym po wejściu w życie nowych przepisów istotne okazało się rozstrzygnięcie, którego roku powinna dotyczyć pierwsza informacja. Przepisy przejściowe wskazują jedynie moment wejścia w życie obowiązku informacyjnego, ale nie rozstrzygają jednoznacznie, którego roku podatkowego powinna dotyczyć ta pierwsza informacja. Brak szczegółowych regulacji w tym zakresie oraz obowiązywanie zasady niedziałania prawa wstecz nakazują przyjąć, iż w związku z tym, że obowiązek sporządzania i podawania do publicznej wiadomości informacji o realizowanej strategii podatkowej wszedł w życie 1.01.2021 r., a podatnik jest zobowiązany do dopełnienia powyższych obowiązków za rok podatkowy w terminie do końca dwunastego miesiąca następującego po zakończeniu roku podatkowego, aktualizuje się on po zakończeniu 2021 r. Pierwsze informacje powinny więc zostać podane do publicznej wiadomości w 2022 r. i dotyczyć strategii podatkowej realizowanej w roku poprzednim.

Ministerstwo Finansów zajęło jednak w tej sprawie odmienne – zasługujące na krytykę – stanowisko. W odpowiedzi na pytanie zadane przez „Dziennik Gazetę Prawną” udzieliło odpowiedzi, że: „Nowe przepisy ustawy o CIT w tym zakresie wchodzi w życie 1.01.2021 r. Podatnicy będą zobowiązani do publikowania informacji na stronie internetowej i przekazywania jej urzędowi skarbowemu do końca dwunastego miesiąca następującego po zakończeniu roku podatkowego. Z uwagi na to, iż ustawa nowelizująca nie przewiduje szczególnych regulacji przejściowych, podatnicy podlegający obowiązkowi będą zobowiązani do sporządzenia i opublikowania informacji już za 2020 r., w terminie do 31.12.2021 r.”⁴. Krótco po udzieleniu powyższej odpowiedzi (tj. 9.12.2020 r.) Ministerstwo Finansów zamieściło podobną informację również na swojej stronie internetowej, wskazując: „Z uwagi na to, że

⁴ Odpowiedź Ministerstwa Finansów zatytułowana *Jawność rozliczeń pełna pulapek*, „Dziennik Gazeta Prawna” z 7.12.2020 r., nr 238 (5391), s. B2.

ustawa nowelizująca nie przewiduje szczególnych regulacji przejściowych, podatnicy będą zobowiązani do sporządzenia i opublikowania informacji już za 2020 r., w terminie do 31.12.2021 r.”⁵ Ze stanowiskiem Ministerstwa Finansów w pełni zgodny pozostał Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w wydanych interpretacjach indywidualnych⁶. W przypadku podatników, którzy na podstawie art. 8 u.p.d.o.p. zdefiniowali rok podatkowy odmiennie niż jako rok kalendarzowy, tj. jako okres kolejnych dwunastu miesięcy, pierwszym rokiem jest ten zakończony w grudniu 2021 r. Wówczas podatnik jest zobowiązany do dopełnienia obowiązku informacyjnego w terminie do końca dwunastego miesiąca następującego po zakończeniu roku podatkowego liczonego według zasad przyjętych przez podatnika. Tak też w interpretacjach indywidualnych przyjmuje Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej⁷.

⁵ Serwis Rzeczypospolitej Polskiej, *MF walczy z nieuczciwymi praktykami przy rozliczeniach podatkowych*, <https://www.gov.pl/web/finanse/mf-walczy-z-nieuczciwymi-praktykami-przy-rozliczeniach-podatkowych> (dostęp: 18.01.2021 r.).

⁶ Por. np. interpretację indywidualną z 28.10.2021 r., 0111-KDWB.4010.52.2021.1.AZE, LEX nr 627794 oraz interpretację indywidualną z 26.05.2021 r., 0111-KDIB2-1.4010.64.2021.2.MK, LEX nr 601712.

⁷ W interpretacji indywidualnej z 24.11.2021 r., 0111-KDIB1-1.4010.401.2021.1.AW (LEX nr 630336) Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej przyjął, że „skoro rok podatkowy w Spółce rozpoczyna się 1 października każdego roku, a kończy się 30 września roku następnego to pierwszy raz obowiązek, o którym mowa w art. 27c ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych – tj. obowiązek sporządzenia i podania do publicznej wiadomości informacji o realizowanej strategii podatkowej, w odniesieniu do Spółki, powstanie za rok podatkowy trwający od dnia 1 października 2020 r. do dnia 30 września 2021 r., w terminie do końca dwunastego miesiąca następującego po zakończeniu tego roku podatkowego, w przypadku spełnienia kryterium przychodowego. Wskazać należy, że w ustawie zmieniającej brak jest przepisów przejściowych, z których wynikałoby, że jeżeli podatnik rozpoczął rok podatkowy w 2020 r. i zakończy go w 2021 r., przy spełnieniu odpowiedniego kryterium przychodowego, nie będzie zobowiązany do sporządzenia i podania do publicznej wiadomości informacji o realizowanej strategii podatkowej. (...) Zatem z uwagi na fakt, że w przedmiotowej sprawie rok podatkowy trwa od 1 października 2020 r. do 30 września 2021 r., czyli zakończył się po dniu wejścia w życie art. 27c ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, to obowiązek przygotowania i złożenia informacji o realizacji strategii podatkowej po raz pierwszy powstanie za ww. rok w terminie do 30 września 2022 r.”

2. Miejsce obowiązku w systemie prawa podatkowego

Obowiązek podawania do publicznej wiadomości informacji o realizowanej strategii podatkowej uregulowany jest w jednym rozbudowanym przepisie – art. 27c u.p.d.o.p. – w rozdziale 6 tej ustawy, zatytułowanym „Pobór podatku”.

Regulacje te zostały dodane po art. 27b u.p.d.o.p., ponieważ – zgodnie z deklaracją prawodawcy zawartą w uzasadnieniu do projektu ustawy zmieniającej⁸ – obowiązek ten stanowi „rozwińnięcie regulacji wprowadzonych do polskiego systemu prawnego ustawą z 24.11.2017 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych⁹, które zobowiązują ministra właściwego do spraw finansów publicznych do podawania do publicznej wiadomości w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej swojego urzędu indywidualnych danych z zeznań podatników podatku dochodowego od osób prawnych, u których wartość przychodu uzyskana w roku podatkowym przekroczyła równowartość 50 mln euro oraz podatników tego podatku będących podatkowymi grupami kapitałowymi (PGK)”¹⁰, tj. rozwińnięcie regulacji z art. 27b u.p.d.o.p.

Umieszczenie przepisów dotyczących obowiązku podawania informacji o realizowanej strategii podatkowej w kontekście jej związku (choć nieformalnego) z obowiązkiem wynikającym z art. 27b u.p.d.o.p. należy ocenić jako dopuszczalne, a nawet właściwe. Biorąc jednak pod uwagę rzeczywisty, szeroki zakres informacji objętych obowiązkiem wynikającym z art. 27c u.p.d.o.p. (dotyczą one wszelkich obowiązków wynika-

⁸ Uzasadnienie do projektu ustawy zmieniającej przepisy: o podatku dochodowym od osób fizycznych, podatku dochodowym od osób prawnych, zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw, Sejm IX kadencji, druk nr 642, <https://www.sejm.gov.pl/sejm9.nsf/PrzebiegProc.xsp?nr=642> (dostęp: 20.02.2022 r.); dalej jako: uzasadnienie do projektu ustawy zmieniającej.

⁹ Ustawa z 24.11.2017 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. poz. 2369).

¹⁰ Uzasadnienie do projektu ustawy zmieniającej, s. 17.

jących z przepisów prawa podatkowego), możliwe byłoby również rozważanie umiejscowienia tej regulacji w ogólnym prawie podatkowym, podobnie jak np. regulacji w przedmiocie schematów podatkowych, a zwłaszcza unormowań dotyczących umowy o współdziałaniu (do których wprost odwołuje się art. 27c ust. 11 u.p.d.o.p.). Prawodawca przyjął jednak „podejście podmiotowe – tzn. nałożenie projektowanego obowiązku wyłącznie na wybranych podatników podatku dochodowego od osób prawnych”¹¹, co zadecydowało również o umiejscowieniu tych przepisów w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych.

3. Zakres regulacji obowiązku

Obowiązek sporządzania i podania do publicznej wiadomości informacji o realizowanej strategii podatkowej uregulowany został w jednym rozbudowanym artykule – 27c u.p.d.o.p., który składa się z jedenastu ustępów. Nowy obowiązek został tam uregulowany w sposób dość szczegółowy, ale jednak niewystarczająco precyzyjny.

Na gruncie tego przepisu konstrukcja obowiązku opiera się na literalnym wskazaniu następujących kwestii:

- 1) kręgu podmiotów, na których ciąży obowiązek sporządzania i podawania do publicznej wiadomości informacji o realizowanej strategii podatkowej (ust. 1);
- 2) kręgu podmiotów, do których obowiązek ten nie ma zastosowania (ust. 11);
- 3) ogólnego zakresu obowiązku związanego z informacją o realizowanej strategii podatkowej (ust. 1);
- 4) przykładowych (wymienionych „w szczególności”) informacji cząstkowych składających się na informację o realizowanej strategii podatkowej (ust. 2);
- 5) kryteriów decydujących o wyłączeniu informacji cząstkowych z informacji o realizowanej strategii podatkowej (ust. 2);

¹¹ Uzasadnienie do projektu ustawy zmieniającej, s. 49.

- 6) cech działalności prowadzonej przez podatnika mających wpływ na zakres informacji częściowych składających się na informację o realizowanej strategii podatkowej (ust. 2);
- 7) treści informacji o realizowanej strategii podatkowej sporządzanej przez podatkowe grupy kapitałowe (ust. 3);
- 8) sposobu podania do publicznej wiadomości informacji o realizowanej strategii podatkowej (język i miejsce podania do wiadomości) (ust. 4–6);
- 9) terminu podania informacji o realizowanej strategii podatkowej (ust. 4);
- 10) obowiązku informacyjnego dotyczącego adresu strony internetowej realizowanego wobec organu podatkowego (ust. 7);
- 11) sankcji za niedopełnienie obowiązku, o którym mowa w ust. 7 (ust. 8–10).

Powyższy zakres regulacji można ocenić jako wystraszający na potrzeby zbudowania konstrukcji wprowadzanego obowiązku, niemniej jednak zauważalne są również deficyty regulacji lub fragmenty niejasne, w tym zwłaszcza np. brak definicji samej strategii podatkowej lub formy i stopnia szczegółowości informacji.

4. Przepisy właściwe w przedmiocie realizacji obowiązku

Pomimo że obowiązek sporządzania i podawania do publicznej wiadomości informacji o realizowanej strategii podatkowej uregulowany jest w jednym artykule – 27c u.p.d.o.p. – to jednak jego prawidłowe wypełnienie wymaga zastosowania zdecydowania szerszego zakresu regulacji prawnych. Oznacza to, że zastosowanie art. 27c u.p.d.o.p. wymaga jego wykładni systemowej zarówno w kontekście przepisów tej ustawy, jak i innych aktów prawnych.

Po pierwsze, dla ustalenia zakresu podmiotowego obowiązku dotyczącego strategii podatkowej konieczna jest wykładnia przepisu art. 27c ust. 1 u.p.d.o.p. w kontekście art. 27b ust. 2 pkt 1 i 2 u.p.d.o.p., a także

przepisów ustawy z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa¹² dotyczących umowy o współdziałanie, oraz przepisów ustawy z 20.07.2018 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce¹³, do których odsyła art. 27c ust. 11 u.p.d.o.p.¹⁴

Po drugie, ustalenie zakresu merytorycznej informacji o realizowanej strategii podatkowej zgodnie z art. 27c ust. 2 u.p.d.o.p. wymaga odniesienia do całości przepisów prawa podatkowego. Artykuł ten tworzy bez wątpienia najszerszy kontekst systemowy dla wykładni przepisów z zakresu obowiązków dotyczących strategii podatkowej. Będą to bowiem wszystkie przepisy prawa podatkowego (ogólnego, szczegółowego, materialnego i procesowego), w tym w szczególności wszystkie te przepisy, do których ustawodawca bezpośrednio odwołuje się w treści ust. 2 tego artykułu¹⁵.

Po trzecie, nakładanie kar w przypadku niewykonania obowiązków, o których mowa w art. 27c ust. 7 u.p.d.o.p., wymaga zastosowania wybranych przepisów ustawy z 14.06.1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego¹⁶ (dział IVA „Administracyjne kary pieniężne”) oraz przepisów Ordynacji podatkowej (dział IV „Postępowanie podatkowe”).

Po czwarte, obowiązek przekazania organowi podatkowemu informacji o adresie strony internetowej, na której podatnik umieścił informację o strategii podatkowej, realizowany jest wyłącznie w jednej formie, tj. poprzez wykorzystanie środków komunikacji elektronicznej w rozumieniu ustawy z 18.07.2002 r. o świadczeniu usług drogą elektroniczną¹⁷.

¹² Dz.U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm.

¹³ Dz.U. z 2022 r. poz. 574 ze zm.

¹⁴ Uczelnie w rozumieniu ustawy – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce, jako podatnicy, do których nie mają zastosowania przepisy art. 27c ust. 1–10 u.p.d.o.p., zostały dodane w pkt 2 ust. 11 tego artykułu na podstawie art. 2 pkt 2 ustawy z 9.12.2021 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2021 r. poz. 2427).

¹⁵ Przykładowo przepisy dotyczące informacji o schematach podatkowych, o których mowa w art. 86a § 1 pkt 10 o.p.

¹⁶ Dz.U. z 2021 r. poz. 735 ze zm.

¹⁷ Dz.U. z 2020 r. poz. 344.

5. Uzasadnienie wprowadzenia oraz cele i funkcje obowiązku

Zgodnie z uzasadnieniem do projektu ustawy zmieniającej przyjęte w projekcie rozwiązanie można podzielić na trzy kategorie: zmiany w przepisach o cenach transferowych, zmiany powodujące wzrost atrakcyjności ryczałtowych forma opodatkowania oraz przepisy uszczelniające system podatku dochodowego¹⁸. W trzeciej z wymienionych kategorii regulacji mieszczą się również przepisy dotyczące obowiązku podawania do publicznej wiadomości informacji o realizowanej strategii podatkowej. Stanowią one zatem nowe rozwiązanie w polskim systemie prawnym służące uszczelnieniu systemu podatku dochodowego. Zasadniczego uzasadnienia dla wprowadzenia tych zmian upatrywać należy więc w stanie polskiego systemu podatkowego.

W dalszej części uzasadnienia – w różnych jego miejscach i kontekstach – ustawodawca wskazuje cele oraz funkcje¹⁹ nowego obowiązku dotyczącego strategii podatkowych. Jako główny cel nałożenia na podatników nowej kategorii obowiązków wymieniono „dążenie do zwiększenia transparentności podatkowej podatników odgrywających istotną rolę na polskim rynku, w szczególności z uwagi na wysokość osiąganych przychodów”²⁰. W innym miejscu ustawodawca podkreśla, że obowiązek wynikający z art. 27c u.p.d.o.p. stanowi rozwinięcie jego działań wobec tej samej grupy największych podatników, które zapoczątkowane zostały

¹⁸ Uzasadnienie do projektu ustawy zmieniającej, s. 1.

¹⁹ Treść uzasadnienia wskazując, że pojęcia „cel” i „funkcja” są w nim stosowane zamiennie i należy je utożsamiać bardziej z celem, rozumianym jako „to, do czego się dąży; to, czemu coś służy” (zob. *Słownik języka polskiego PWN*, hasło: cel, <https://sjp.pwn.pl/szukaj/cel%20.html>, dostęp: 18.01.2021 r.), niż z funkcją definiowaną jako „zadanie, które spełnia lub ma spełniać jakaś osoba lub rzecz” (*Słownik języka polskiego PWN*, hasło: funkcja, <https://sjp.pwn.pl/szukaj/funkcja.html>, dostęp: 18.01.2021 r.). Na etapie planowania regulacji prawnych można bowiem mówić jedynie o pewnych oczekiwaniach wobec nich (co odpowiada bardziej ich celowi), trudno zaś przesądzać o tym, jakie to rozwiązanie faktycznie spełnia zadanie (co z kolei odpowiada rozumieniu funkcji). Na temat pojęcia celu i funkcji w prawie szerzej np. I. Bogucka, *Funkcje prawa*, Kraków 2000; Z. Ziemiński, *O pojmowaniu celu, zadania, roli i funkcji prawa*, „Państwo i Prawo” 1987/12.

²⁰ Uzasadnienie do projektu ustawy zmieniającej, s. 16.