

RAPORTOWANIE SCHEMATÓW PODATKOWYCH (MDR)

Wybrane zagadnienia

redakcja naukowa Dominik J. Gajewski

Alina Barkowa, Aleksander Brzozowski, Anna Derdak, Jadwiga Glumińska-Pawlic
Michał Goj, Dorota Jakubowska, Piotr Karwat, Katarzyna Kimla-Walenda, Mikołaj Kondej
Maciej Kurasz, Konrad Kurpiewski, Monika Laskowska, Jacek Leńczuk, Filip Majdowski
Wojciech Niedźwiedzki, Maciej Przychodzeń, Aleksandra Rutkowska, Krzysztof Schulz
Justyna Skwirowska, Anna Sobierajska-Sokół, Beata Sobocha-Holc, Agata Śliwińska
Agnieszka Tałasiewicz, Aleksander Werner, Roman Wiatrowski, Magdalena Zalech

RAPORTOWANIE SCHEMATÓW PODATKOWYCH (MDR)

Wybrane zagadnienia

redakcja naukowa Dominik J. Gajewski

Alina Barkowa, Aleksander Brzozowski, Anna Derdak, Jadwiga Glumińska-Pawlic
Michał Goj, Dorota Jakubowska, Piotr Karwat, Katarzyna Kimla-Walenda, Mikołaj Kondej
Maciej Kurasz, Konrad Kurpiewski, Monika Laskowska, Jacek Leńczuk, Filip Majdowski
Wojciech Niedźwiedzki, Maciej Przychodzeń, Aleksandra Rutkowska, Krzysztof Schulz
Justyna Skwirowska, Anna Sobierajska-Sokół, Beata Sobocha-Holc, Agata Śliwińska
Agnieszka Tałasiewicz, Aleksander Werner, Roman Wiatrowski, Magdalena Zalech

Stan prawny na 1 lutego 2024 r.

Recenzent

Dr hab. Ziemowit Kukulski, profesor Uniwersytetu Łódzkiego

Wydawca

Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący

Kinga Zając

Opracowanie redakcyjne

Katarzyna Rybczyńska

Projekt okładek serii

Wojtek Janikowski, Przemek Dębowski

prawolubni

Ta książka jest wspólnym dziełem twórcy i wydawcy. Prosimy, byś przestrzegał przysługujących im praw. Książkę możesz udostępnić osobom bliskim lub osobiście znanym, ale nie publikuj jej w internecie. Jeśli cytujesz fragmenty, nie zmieniaj ich treści i koniecznie zaznacz, czyje to dzieło. A jeśli musisz skopiować część, rób to jedynie na użytek osobisty.

Szanujemy prawo i własność

Więcej na www.legalnakultura.pl

Polska Izba Książki

© Copyright by Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2024

ISBN 978-83-8358-397-6

Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o.

Dział Praw Autorskich

01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33

tel. +48 728 313 462

e-mail: PL-ksiazki@wolterskluwer.com

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

SPIS TREŚCI

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

Alina Barkowa, Agnieszka Tałasiewicz

Przejrzystość podatkowa w kontekście priorytetów ESG	13
---	-----------

Aleksander Brzozowski, Aleksandra Rutkowska

Czy wybór sposobu opodatkowania oznacza zmianę zasad opodatkowania? Rozważania w kontekście objaśnień MDR i pkt B.2 załącznika do dyrektywy DAC6	23
---	-----------

Anna Derdak

Informowanie o schematach podatkowych MDR w dobie digitalizacji	34
--	-----------

Jadwiga Glumińska-Pawlic, Piotr Karwat, Aleksander Werner

Określanie korzyści podatkowej w świetle unijnych i polskich regulacji	51
---	-----------

Michał Goj

Przepisy o postępowaniu w sprawach informacji o schematach podatkowych i ich wpływ na kształtowanie praktyki MDR	66
---	-----------

Dorota Jakubowska

Blaski i cienie polskich przepisów o MDR – obserwacje, spostrzeżenia, postulaty	73
--	-----------

Katarzyna Kimla-Walenda

Tax compliance a regulacje dotyczące raportowania informacji o schematach podatkowych – perspektywa państw środkowoeuropejskich	84
--	-----------

Mikołaj Kondej

Czy raportowanie schematu podatkowego oznacza przyznanie się do unikania opodatkowania? O relacjach między zakresem klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania i przepisami o MDR	105
---	------------

Maciej Kurasz, Justyna Skwirowska

Obowiązek raportowania schematów podatkowych innych niż schematy podatkowe transgraniczne a zasada proporcjonalności	118
---	------------

Konrad Kurpiewski, Maciej Przychodzeń, Agata Śliwińska

Subiektywna identyfikacja schematu podatkowego	131
---	------------

Monika Laskowska

Transparentność podatkowa jako istotny aspekt zrównoważonego rozwoju korporacji międzynarodowych	145
---	------------

Jacek Leńczuk

Problemy w zakresie stosowania przepisów o MDR	157
---	------------

Filip Majdowski

Wykładnia unijnej dyrektywy o raportowaniu schematów podatkowych w świetle Karty praw podstawowych	173
---	------------

Wojciech Niedźwiedzki

Sankcje za niezareportowanie schematów podatkowych w kontekście zasady proporcjonalności	193
---	------------

Krzysztof Schulz

Obowiązki inne niż raportowe ciążyące na międzynarodowej grupie kapitałowej na tle przepisów o MDR	203
---	------------

Anna Sobierajska-Sokół

Organizacja procesu analiz informacji o schematach podatkowych prowadzonych przez Szefa KAS	217
--	------------

Beata Sobocha-Holc

Ochrona praw podatnika z zastosowaniem zasady <i>in dubio pro tributario</i>	226
---	------------

Beata Sobocha-Holc

Ochrona praw podatnika z zastosowaniem Karty praw podstawowych	239
---	------------

Roman Wiatrowski

Zakres ochrony prawnej raportujących MDR przed odpowiedzialnością za przestępstwa i wykroczenia skarbowe	249
---	------------

Magdalena Zalech

MDR w kontekście transakcji oraz reorganizacji międzynarodowych: praktyczne aspekty i wyzwania	263
---	------------

WYKAZ SKRÓTÓW

Akty prawne

dyrektywa 2018/822	– dyrektywa Rady (UE) 2018/822 z 25.05.2018 r. zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania w odniesieniu do podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych (Dz.Urz. UE L 139, s. 1, ze zm.)
dyrektywa ATA	– dyrektywa Rady (UE) 2016/1164 z 12.07.2016 r. ustanawiająca przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego (Dz.Urz. UE L 193, s. 1, ze zm.)
dyrektywa DAC6	– dyrektywa Rady 2011/16/UE z 15.02.2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylająca dyrektywę 77/799/EWG (Dz.Urz. UE L 64, s. 1, ze zm.) w brzmieniu ustalonym dyrektywą Rady (UE) 2018/822 z 25.05.2018 r. zmieniającą 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, s. 1, ze zm.)
EKPC	– Konwencja o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności sporządzona w Rzymie 4.11.1950 r. (Dz.U. z 1993 r. Nr 61, poz. 284 ze zm.), tzw. Europejska Konwencja Praw Człowieka
k.k.s.	– ustawa z 10.09.1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz.U. z 2023 r. poz. 654 ze zm.)
k.p.k.	– ustawa z 6.06.1997 r. – Kodeks postępowania karnego (Dz.U. z 2024 r. poz. 37 ze zm.)
Konstytucja RP	– Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.)
konwencja MLI	– konwencja wielostronna implementująca środki traktatowego prawa podatkowego mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysku, sporządzona w Paryżu dnia 24.11.2016 r. (Dz.U. z 2018 r. poz. 1369 ze zm.)
KPP	– Karta praw podstawowych Unii Europejskiej (Dz.Urz. UE C 202 z 2016 r., s. 389)
o.p.	– ustawa z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm.)

p.p.s.a.	– ustawa z 30.08.2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2023 r. poz. 1634 ze zm.)
przepisy o MDR	– przepisy o raportowaniu schematów podatkowych (MDR), tj. przepisy rozdziału 11a działu III „Informacje o schematach podatkowych” Ordynacji podatkowej (art. 86a–86o)
TFUE	– Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Dz.Urz. UE C 202 z 7.06.2016 r., s. 47)
u.p.d.o.f.	– ustawa z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2022 r. poz. 2647 ze zm.)
u.p.d.o.p.	– ustawa z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2023 r. poz. 2805 ze zm.)
u.p.s.d.	– ustawa z 28.07.1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz.U. z 2023 r. poz. 1774 ze zm.)
ustawa AML	– ustawa z 1.03.2018 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu (Dz.U. z 2023 r. poz. 1124 ze zm.)
ustawa COVID-19	– ustawa z 2.03.2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych (Dz.U. z 2023 r. poz. 1327 ze zm.)
ustawa o MDR	– ustawa z 23.10.2018 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 ze zm.)

Raporty i dokumenty

MDR Final Report	– Zasady obowiązkowego ujawniania informacji, działanie 12 – sprawozdanie końcowe z 2015 r. (OECD, <i>Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project</i> , Paris 2015), http://dx.doi.org/10.1787/9789264241442-en (dostęp: 30.11.2023 r.)
objaśnienia MDR	– objaśnienia podatkowe z 31.01.2019 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: 30.11.2023 r.)
raport CASP	– Raport CASP nr 3: <i>Raportowanie schematów podatkowych (MDR) – doświadczenia i wyzwania</i> , Warszawa, listopad 2022 r., https://casp.sgh.waw.pl/sites/casp.sgh.waw.pl/files/pliki/140_XI_22_RAPORT%20CASP%20(2022)_ONLINE_UZUPELNIENIE.pdf (dostęp: 30.11.2023 r.)
uzasadnienie projektu ustawy o MDR	– Uzasadnienie rządowego projektu z 25.09.2018 r. ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, VIII kadencja, druk sejm. nr 2860

Czasopisma, publikatory

CBOS	– Centrum Badania Opinii Społecznej
CzPKiNP	– Czasopismo Prawa Karnego i Nauk Penalnych
Dor. Pod.	– Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych

Dz.U.	– Dziennik Ustaw
Dz.Urz. UE	– Dziennik Urzędowy Unii Europejskiej
Legalis	– System Informacji Prawnej Legalis
LEX	– System Informacji Prawnej LEX
M.Pod.	– Monitor Podatkowy
OTK	– Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego
OTK-A	– Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego; zbiór urzędowy, Seria A
PiP	– Państwo i Prawo
PP	– Przegląd Podatkowy

Inne

AML	– <i>Anti-Money Laundering</i> – przeciwdziałanie praniu pieniędzy
BEPS	– <i>Base Erosion and Profit Shifting</i> – inicjatywa OECD w zakresie zapobiegania erozji podstawy opodatkowania i przerzucenia zysków
Dyrektor KIS	– Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej
EOG	– Europejski Obszar Gospodarczy
ESG	– <i>environment, social, governance</i> – program na rzecz zrównoważonego rozwoju
ETPC	– Europejski Trybunał Prawa Człowieka
GAAR	– <i>general anti-avoidance rules</i> – klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania
JKP	– jednolity plik kontrolny – sposób elektronicznego raportowania danych w formacie XML na cele podatku od towarów i usług
KAS	– Krajowa Administracja Skarbowa
KIS	– Krajowa Informacja Skarbowa
MDR	– <i>Mandatory Disclosure Rules</i> – zasady dotyczące obowiązkowego informowania o schematach podatkowych
NSA	– Naczelny Sąd Administracyjny
NSP	– numer schematu podatkowego
OECD	– <i>Organisation for Economic Co-operation and Development</i> – Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju
SAARs	– <i>specific anti-abuse rules</i> – szczególne klauzule antyabuzyjne
SN	– Sąd Najwyższy
System MDR	– narzędzia do wykonania obowiązku informowania o schematach podatkowych, aplikacja MDR jest dostępna pod adresem: https://mdr.mf.gov.pl/ (dostęp: 13.08.2023 r.)
Szef KAS	– Szef Krajowej Administracji Skarbowej
TC	– <i>tax compliance</i> – zgodność podatkowa
TK	– Trybunał Konstytucyjny
TSUE	– Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej
WSA	– wojewódzki sąd administracyjny

Alina Barkowa
Agnieszka Tałasiewicz

PRZEJRZYSTOŚĆ PODATKOWA W KONTEKŚCIE PRIORYTETÓW ESG

1. Wstęp

Przejrzystość podatkowa jest jednym z elementów ESG, czyli kryteriów środowiskowych, społecznych i zarządzania, które są wykorzystywane do oceny zrównoważonego rozwoju i odpowiedzialności korporacyjnej. Transparentność podatkowa odnosi się do sposobu, w jaki przedsiębiorstwa i organizacje informują o swojej polityce podatkowej, płacą podatki i raportują swoje działania podatkowe. Jest to istotne, ponieważ podatki są głównym źródłem finansowania usług publicznych, takich jak edukacja, opieka zdrowotna i infrastruktura, które są kluczowe dla społeczeństwa jako całości.

Niniejszy artykuł podsumowuje najistotniejsze kwestie związane z przejrzystością podatkową i jej umiejscowieniem w agendzie ESG. Omówimy obowiązujące standardy przejrzystości podatkowej – zarówno przez pryzmat dobrowolnego, jak i obowiązkowego raportowania kwestii podatkowych. Punktem wyjścia do dyskusji na temat obowiązkowego raportowania jest MDR, ale wskażemy również przykłady innych instytucji wprowadzonych dla zwiększenia transparentności podatkowej aż po Program Współdziałania stanowiący jej najwyższy poziom.

2. ESG – chwilowa moda czy trend

Analiza ESG obejmuje czynniki, w oparciu o które tworzone są ratingi i oceny pozafinansowe przedsiębiorstw, państw i innych organizacji. Składają się one z 3 elementów: E – środowisko (z ang. *environmental*), S – społeczna odpowiedzialność (z ang. *social responsibility*) i G – ład korporacyjny (z ang. *corporate governance*). Ich głównym celem jest dostarczenie inwestorom poprzez analizę tych 3 parametrów

możliwości porównania na jednej płaszczyźnie różnych form inwestowania. Głównym celem oceny podmiotu pod kątem ESG jest zatem dostarczenie informacji dla rynku kapitałowego.

E – Środowisko
Ocena kryteriów dotyczących realizacji strategii i polityki środowiskowej, zarządzania środowiskiem, wywiązywania się z zasad odpowiedzialności i troski o środowisko.
S – Społeczna odpowiedzialność
Relacje z udziałowcami na rynku – dostawcami, klientami, partnerami. Istotnym czynnikiem są warunki pracy oraz przestrzeganie praw pracowniczych i zasad BHP. Prowadzona polityka jakości zarówno w stosunku do procedur zarządzania, jak i jakość produktu. Oceniana jest również polityka informacyjna przedsiębiorstwa i jego transparentność.
G – Ład korporacyjny
Ocena kryteriów zarządczych i ładu korporacyjnego. W zakresie analizy pozostają tu takie czynniki, jak: struktura zarządu przedsiębiorstwa, respektowanie praw udziałowców, respektowanie obowiązków informacyjnych względem wszystkich udziałowców, niezależność decyzyjna oraz umiejętności zarządcze.

Koncepcja ESG jest obecnie popularna i często dyskutowana, ale może pojawić się pytanie, czy istotność tego tematu nie zmaleje w obliczu innych wyzwań, z którymi mierzą się poszczególne państwa i przedsiębiorstwa. Wydaje się jednak, że ESG odzwierciedla trwałe i rosnące zainteresowanie inwestorów i będzie kontynuowane w przyszłości, a w obliczu różnych zagrożeń być może nawet zyska na istotności. A zatem ESG nie jest tylko chwilową modą, ale raczej trwałym trendem. W ostatnich latach coraz więcej inwestorów zaczęło dostrzegać znaczenie czynników ESG dla długoterminowej wydajności inwestycji. Wzrost świadomości społecznej na temat zmian klimatycznych, nierówności społecznych i konieczność dobrego zarządzania sprawił, że inwestorzy coraz częściej oczekują, że firmy będą uwzględniać te czynniki w swojej strategii biznesowej.

Ponadto wiele instytucji finansowych, takich jak banki i fundusze emerytalne, wprowadza polityki ESG, które wymagają uwzględnienia tych czynników przy podejmowaniu decyzji inwestycyjnych. To długoterminowe zaangażowanie instytucji finansowych w ESG również sugeruje, że nie jest to tylko chwilowa moda, ale obszar, który coraz częściej będzie uwzględniany w dalszym planowaniu rozwoju biznesowego. Długofalowo ESG może przynieść zatem korzyści finansowe dla firm, które skutecznie zarządzają tymi czynnikami.

Podsumowując, rosnące zainteresowanie inwestorów, wprowadzanie polityk ESG przez instytucje finansowe i korzyści finansowe związane z efektywnym zarządzaniem tymi czynnikami sugerują, że ESG to nasza nowa rzeczywistość. W tej wielości tematów, kryjących się pod hasłem ESG, jest też miejsce dla podatków.

3. Miejsce zagadnień podatkowych w analizie ESG

W kontekście ESG transparentność podatkowa odzwierciedla zobowiązanie organizacji do uczciwego i odpowiedzialnego podejścia do płacenia podatków. Firmy, które są transparentne w swoich działaniach podatkowych, mogą budować zaufanie i reputację jako odpowiedzialne podmioty, które przyczyniają się do rozwoju społeczeństwa poprzez uczciwe opodatkowanie.

W praktyce transparentność podatkowa może obejmować:

- 1) publikowanie informacji o polityce podatkowej i zasadach stosowanych przez firmę w zakresie płacenia podatków;
- 2) ujawnianie informacji o płatnościach podatkowych w różnych jurysdykcjach, w których firma działa;
- 3) raportowanie o działaniach podejmowanych w celu minimalizacji ryzyka podatkowego i unikania agresywnych strategii podatkowych;
- 4) współpracę z organami podatkowymi i przestrzeganie obowiązujących przepisów podatkowych.

Transparentność podatkowa jako element ESG jest ważna dla inwestorów, którzy coraz częściej biorą pod uwagę czynniki ESG przy podejmowaniu decyzji inwestycyjnych. Firmy, które są transparentne w swoich działaniach podatkowych, mogą być postrzegane jako bardziej zrównoważone i odpowiedzialne, co może przyczynić się do zwiększenia zaufania inwestorów i długoterminowej wartości firmy. Ponadto transparentność podatkowa może również przyczynić się do zmniejszenia ryzyka reputacyjnego i konfliktów z władzami podatkowymi.

Niektóre agencje ratingowe oceniają już teraz element transparentności podatkowej jako jedno z kryteriów opłacalności inwestowania w dany podmiot. Przykładem takiej agencji jest MSCI ESG Research – agencja ratingowa, która ocenia społeczne, środowiskowe i zarządcze aspekty działalności firm. W ramach tych ocen MSCI ESG Research bada również transparentność podatkową firm, w tym ich politykę podatkową, stosowanie rajów podatkowych i unikanie opodatkowania. Umieszczenie zagadnień podatkowych w ramach metodologii MSCI ESG Research ilustruje poniższa tabela.

Exhibit 1: MSCI ESG Key Issue hierarchy

3 Pillars	10 Themes	35 ESG Key Issues
Environment	Climate Change	Carbon Emissions
		Climate Change Vulnerability
		Financing Environmental Impact
		Product Carbon Footprint
	Natural Capital	Biodiversity & Land Use
		Raw Material Sourcing
		Water Stress
	Pollution & Waste	Electronic Waste
		Packaging Material & Waste
		Toxic Emissions & Waste
	Environmental Opportunities	Opportunities in Clean Tech
		Opportunities in Green Building
		Opportunities in Renewable Energy
Social	Human Capital	Health & Safety
		Human Capital Development
		Labor Management
		Supply Chain Labor Standards
	Product Liability	Chemical Safety
		Consumer Financial Protection
		Insuring Health & Demographic Risk
		Privacy & Data Security
		Product Safety & Quality
		Responsible Investment
	Stakeholder Opposition	Community Relations
		Controversial Sourcing
		Access to Communications
	Social Opportunities	Access to Finance
		Access to Health Care
		Opportunities in Nutrition & Health
Governance	Corporate Governance	Board
		Pay
		Ownership & Control
		Accounting
	Corporate Behavior	Business Ethics
		Tax Transparency

Źródło: MSCI ESG.

4. Wpływ idei transparentności podatkowej na standardy i ramy sprawozdawczości podatkowej

Rządy poszczególnych państw mogą prowadzić różne programy i inicjatywy mające na celu promowanie i skłanianie podatników do większej transparentności podatkowej. Oto kilka przykładów:

- 1. Kampanie informacyjne, które mają na celu zwiększenie świadomości społecznej na temat znaczenia płacenia podatków i konsekwencji unikania opodatkowania

wania. Takie kampanie mogą zawierać materiały edukacyjne, spoty reklamowe, seminaria i inne działania mające na celu edukację społeczeństwa na temat systemu podatkowego i jego roli w finansowaniu usług publicznych.

2. Współpraca z organizacjami pozarządowymi i sektorem prywatnym w celu promowania transparentności podatkowej. Może to obejmować dialog i konsultacje z przedstawicielami tych sektorów w celu gromadzenia opracowania skutecznych strategii i rozwiązań dotyczących transparentności podatkowej.
3. Współpraca z innymi krajami w celu wymiany informacji podatkowych i zwalczania unikania opodatkowania na międzynarodowym poziomie. Może to obejmować podpisywanie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, udział w międzynarodowych organizacjach podatkowych i współpracę w ramach różnych inicjatyw.
4. Wdrażanie przepisów dotyczących raportowania podatkowego wymagających od przedsiębiorstw ujawniania swoich działań podatkowych w bardziej przejrzysty sposób.
5. Audyt i kontrola podatkowa – resort finansów może prowadzić intensyfikację działań kontrolnych w celu zapewnienia przestrzegania przepisów podatkowych przez przedsiębiorstwa. Regularne kontrole i audyty mogą pomóc w wykrywaniu nieprawidłowości i unikania opodatkowania oraz w egzekwowaniu przestrzegania przepisów podatkowych.

Wszystkie te działania mają na celu promowanie transparentności podatkowej i budowanie zaufania społecznego wobec systemu podatkowego. Przez promowanie uczciwości i odpowiedzialności podatkowej, resort finansów może przyczynić się do zwiększenia dochodów budżetowych, poprawy efektywności systemu podatkowego i zapewnienia równego traktowania wszystkich podatników.

Poniżej odniesiemy się do najważniejszych, naszym zdaniem, inicjatyw legislacyjnych i informacyjnych podjętych w ostatnich latach w celu zwiększania przejrzystości podatkowej i ich przełożenia na polską legislację.

Jednym z najistotniejszych rozwiązań w kontekście wzajemnej współpracy podatkowej pomiędzy światowymi jurysdykcjami, wpływających na zwiększenie transparentności podatkowej, było ustanowienie regulacji w zakresie wzajemnej wymiany informacji podatkowej. Standardy te realizowane są przez Światowe Globalne Forum Przejrzystości i Wymiany Informacji do Celów Podatkowych¹.

Globalne Forum zapewnia wielostronną reakcję na walkę z uchylaniem się od płacenia podatków w poszczególnych jurysdykcjach. Czyni to poprzez promowanie i za-

¹ Liczące 168 członków Forum (ang. Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes) jest kluczowym międzynarodowym organem pracującym nad wdrażaniem globalnych standardów przejrzystości i wymiany informacji na całym świecie.

pewnianie skutecznego wdrożenia dwóch uzupełniających się standardów międzynarodowych:

- Pierwszy standard przewiduje międzynarodową wymianę informacji na żądanie (EOIR), w ramach której organ podatkowy może zwrócić się do zagranicznej administracji podatkowej o konkretną informację w celu przeprowadzenia weryfikacji podatkowej.
- Drugi standard (opracowany w 2014 r.) przewiduje międzynarodową automatyczną wymianę informacji (AEOI), w ramach której co roku automatycznie wymieniany jest z góry określony zestaw informacji na temat rachunków finansowych prowadzonych przez nierezydentów. Podstawą tej wymiany jest zapewnienie poufności i odpowiedniego zabezpieczenia informacji, przy czym na jurysdykcje nakładane są szczególne wymagania, aby to zapewnić.

Globalne Forum monitoruje wdrażanie tych standardów na całym świecie i przeprowadza wzajemne oceny, aby zapewnić ich skuteczność w bieżącym stosowaniu.

W 2015 r. Komisja Europejska udostępniła do publicznej wiadomości kolejny pakiet dotyczący przejrzystości podatkowej (z ang. *Tax Transparency Package*²), w którym przedstawiła listę środków mających zwiększyć przejrzystość podatkową. W pakiecie Komisja wskazała wiele środków do podjęcia w perspektywie krótkoterminowej w celu zwiększenia przejrzystości podatkowej, zwalczania uchylania się od opodatkowania i unikania opodatkowania przez przedsiębiorstwa w Unii Europejskiej, zapewnienia powiązania między miejscem opodatkowania i miejscem rzeczywistej działalności gospodarczej oraz promowania podobnych standardów na całym świecie.

Jednym z ważniejszych elementów pakietu była propozycja wprowadzenia automatycznej wymiany informacji między państwami członkowskimi na temat ich interpretacji indywidualnych prawa podatkowego oraz dokończenie wdrażania pakietu zmian legislacyjnych i działań w zakresie wzajemnej współpracy poszczególnych administracji podatkowych – 15 filarów OECD/G20 BEPS (ang. *Base Erosion and Profit Shifting*).

Przyjęcie w październiku 2015 r. 15 filarów OECD/G20 BEPS pociągnęło za sobą w ramach Unii Europejskiej (oraz na poziomie państw członkowskich) wprowadzenie wielu istotnych zmian legislacyjnych (na poziomie unijnym i krajowym) zobowiązujących podatników do szerszego udostępniania informacji o podejmowanych decyzjach i rozliczeniach podatkowych.

Przykładami są tutaj m.in.:

- Wprowadzenie obowiązku raportowania krajowego i międzynarodowego, takiego jak *Country-by-Country Reporting* (CBC-R, uwzględniony w filarze

² Zob. https://taxation-customs.ec.europa.eu/tax-transparency-package_en (dostęp: 30.11.2023 r.).

13 BEPS), który wymaga od dużych korporacji ujawnienia informacji o swoich dochodach, podatkach i działalności w różnych jurysdykcjach.

Jednocześnie, już w połowie 2018 r. nastąpiło pierwsze udostępnienie automatycznej wymiany raportów CbC pomiędzy różnymi jurysdykcjami. Raporty te posłużyły i dalej służą poszczególnym administracjom podatkowym, w szczególności przy procesach oceny potencjalnych ryzyk podatkowych i realizacji generalnego celu zapewnienia pewności podatkowej przedsiębiorstwom wielonarodowym (w tym w zakresie zapewnienia zgodności podczas poszczególnych procesów legislacyjnych). Według stanu na październik 2022 r. zainicjowanych procesów automatycznej wymiany składanych przez podatników raportów CbC było już ponad 3300³.

Jednocześnie dane płynące z raportów CbC i przeprowadzone na ich podstawie analizy, w formacie zagregowanym i zanonimizowanym podawane są do publicznej wiadomości w publikowanych cyklicznie raportach „Corporate Tax Statistics”. W czwartym wydaniu tego raportu (w listopadzie 2022 r.⁴) przedstawiono dane na temat globalnej działalności podatkowej i gospodarczej prawie 7000 międzynarodowych grup przedsiębiorstw z siedzibą w 47 jurysdykcjach i działających w ponad 100 jurysdykcjach na całym świecie.

- Wprowadzenie obowiązku raportowania schematów podatkowych (*Mandatory Disclosure Rules*, uwzględniony w filarze 12 BEPS). Obowiązek ten – wprowadzony ostatecznie dyrektywą DAC6 oraz zaimplementowany do polskiego porządku prawnego od 1.01.2019 r. – służy przede wszystkim organom podatkowym różnych jurysdykcji jako narzędzie zwiększające przejrzystość w zakresie podejmowanych przez podatników lub ich doradców działań podatkowych mogących mieć znamiona agresywnego planowania podatkowego.

Obecnie, na poziomie unijnym i krajowym, w państwach członkowskich trwają intensywne prace nad wdrożeniem od 2024 r. reformy OECD BEPS 2.0. Celem BEPS 2.0 jest koncentracja na wyzwaniach związanych z cyfryzacją gospodarki i dostosowanie systemu podatkowego do obecnej charakterystyki globalnej gospodarki. Jednymi z bardziej istotnych zmian legislacyjnych, które czekają podatników, będzie wprowadzenie tzw. unijnego podatku minimalnego (w ramach modelu GloBE) oraz mechanizmu STTR (ang. *Subject to Tax Rule*). Mechanizm ten ma co do zasady modyfikować dotychczasowe postanowienia umów o unikaniu podwójnego opodatkowania poprzez umożliwienie państwu źródła, niezależnie od dotychczasowych postanowień umowy, pobrania podatku od wypłacanych odsetek oraz wybranych należności, w przypadku gdy nominalna stawka podatku dochodowego od osób prawnych w kraju odbiorcy (skorygowana w przypadku przyznania niektórych preferencji) wynosi poniżej 9%.

³ Zob. <https://www.oecd.org/tax/beps/country-by-country-exchange-relationships.htm> (dostęp: 30.11.2023 r.).

⁴ Zob. <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/corporate-tax-statistics-database.htm> (dostęp: 30.11.2023 r.). Raporty te są przygotowywane w ramach realizacji filaru 11 BEPS – BEPS data analysis.

Istotnym przykładem w zakresie współpracy pomiędzy sektorem publicznym i prywatnym w celu promowania transparentności podatkowej są działania podejmowane w ramach The European Business Tax Forum (EBTF)⁵, które publikuje cyklicznie raporty dotyczące wartości łącznie zapłaconych podatków przez przedsiębiorstwa wielonarodowe z siedzibą w Unii Europejskiej, EFTA i Wielkiej Brytanii.

Forum EBTF zostało utworzone w 2017 r. jako odpowiedź na debatę publiczną wokół podatków płaconych przez duże przedsiębiorstwa. Podnoszono bowiem, że często brakuje rzetelnych i kompleksowych danych oraz analiz, które dostarczałyby rzeczywistego obrazu sytuacji związanej z wartością łączną odprowadzanych podatków. Zadaniem EBTF jest zatem informowanie, przeprowadzanie badań i publikowanie relewantnych raportów w celu zapewnienia świadomej i rzetelnej debaty nad kwestią miejsca i wartości opodatkowania.

Kolejnym przykładem współpracy sektora prywatnego (w tym pozarządowego) z publicznym w zakresie zwiększania transparentności podatkowej (w szczególności w obszarze zrównoważonego rozwoju) jest ogłoszony 5.12.2019 r. GRI Tax Standard (GRI 207)⁶. Jest to *de facto* pierwszy udostępniony publicznie dokument, który w sposób kompleksowy odnosi się do działań, jakie powinni podejmować podatnicy w zakresie ujawniania informacji podatkowych, tak aby jakość tych danych wpisywała się w zrównoważony model zarządzania przedsiębiorstwem (w tym przypadku funkcję podatkową).

Niezależnie od zmian legislacyjnych wprowadzonych w Polsce w związku z legislacją i zobowiązaniami unijnymi, dodatkowym przejawem obowiązkowego dbania o przejrzystość podatkową jest wprowadzenie obowiązku **publikacji informacji z realizowanej strategii podatkowej** przez dużych podatników. Co istotne, jednym z koniecznych elementów takiej informacji jest udostępnienie danych o zaraportowanych w danym roku podatkowym schematach podatkowych (MDR).

Co więcej, od kilku lat Ministerstwo Finansów publikuje również indywidulane dane wybranych podmiotów składających zeznania podatkowe w CIT (w tym PGK i spółek nieruchomościowych). Dane te zawierają informacje, których weryfikacja już jest podstawą do budowania pierwszego wrażenia o wybranym podatniku i potencjalnych celów kontroli, lecz służy również do budowania świadomości społecznej o rozliczeniach największych firm w Polsce.

⁵ Zob. www.ebtforum.org (dostęp: 30.11.2023 r.).

⁶ Zob. <https://www.globalreporting.org/how-to-use-the-gri-standards/gri-standards-english-language/> (dostęp: 30.11.2023 r.).

Podatnicy (o czym szerzej poniżej) mają również możliwość dołączenia do Programu Współdziałania, który zapewnia otwarty i ścisły dialog z polską administracją podatkową.

Powyższe przykłady wdrożonych zmian legislacyjnych oraz podejmowanych międzynarodowych inicjatyw w obszarze analizy i zwiększania odpowiedzialności i przejrzystości podatkowej ukazują, że na poziomie Unii Europejskiej i lokalnym rośnie presja wywierana na firmy, aby informowały one organy podatkowe oraz podawały do publicznej wiadomości zakres swoich działań podejmowanych w ramach realizowanych strategii podatkowych. Przekłada się to na fakt, że wewnętrzna funkcja podatkowa odgrywa coraz ważniejszą rolę w budowaniu strategii zrównoważonego rozwoju i długoterminowej wartości organizacji.

5. Program Współdziałania jako najwyższy poziom przejrzystości podatkowej

Cały niniejszy artykuł poświęcony jest zmianom, które następują w zakresie przejrzystości podatkowej – jesteśmy świadkami rosnącej transparentności i uporządkowania w zakresie podatków. Pamięamy w ostatnich latach wyzwania związane z wdrożeniem raportowania JPK, potem MDR, a w perspektywie kilku miesięcy – KSEF. Są to narzędzia, które administracja podatkowa wprowadza po to, aby zwiększyć możliwość kontrolowania prawidłowości rozliczeń podatkowych i wykrywania nieuczciwych praktyk podatkowych. Coraz częściej to sami przedsiębiorcy są zainteresowani tym, aby uporządkować wewnętrzne funkcje podatkowe, w taki sposób, aby procesy podatkowe były odpowiednio uregulowane, a w konsekwencji ryzyko podatkowe zminimalizowane. Wprowadzane są kolejne poziomy działań chroniących podatnika przed nieprawidłowościami w obliczeniu podatku. W uproszczeniu – zaczynamy od (i) wewnętrznych procedur, procesów, które mają zapewnić właściwe rozliczenia podatkowe, poprzez (ii) budowanie wewnętrznej funkcji podatkowej obejmującej korzystanie z zewnętrznych doradców, przeglądy podatkowe, (iii) „outsourcing” funkcji podatkowej czy dzisiaj „co-sourcing” funkcji podatkowej aż do (iv) pełnej transparentności i pełnej współpracy z administracją skarbową w postaci wejścia do Programu Współdziałania, określanego mianem monitoringu horyzontalnego.

Program Współdziałania to nowa formuła pogłębionej współpracy z administracją skarbową w oparciu o takie wartości, jak zaufanie i przejrzystość. Innymi słowy, są to określone korzyści dla podatnika w zamian za zwiększoną transparentność. Monitoring to rozwiązanie, które w sposób kompleksowy obejmuje wszystkie podatki, w tym dotyczy także obowiązków występujących po stronie płatnika. Jedyny wyjątek to podatki lokalne, czyli np. podatek od nieruchomości. Umowę o współdziałanie może podpisać każdy podatnik, którego przychody w skali roku przekraczają 50 mln euro.

Korzyści z wejścia do Programu Współdziałania jest sporo. Przede wszystkim warto podkreślić możliwość zawierania tzw. porozumień podatkowych. To porozumienia, które dotyczą interpretacji przepisów podatkowych, ustalania cen transferowych (tzw. APA) czy też opinii zabezpieczającej (opinii o niestosowaniu klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania). Ciekawym rozwiązaniem jest też porozumienie w zakresie prognozowanego zobowiązania w CIT, czyli nowa formuła uproszczonych zaliczek, która nie odnosi się (tak jak do tej pory) do zaliczek historycznych, ale właśnie do prognozowanego zysku, co pozwala lepiej zarządzić finansami na tle aktualnej koniunktury i dostosować do tego wysokość płaconych zaliczek. Dla niektórych podatników istotną kwestią będzie brak stosowania przepisów o podatku minimalnym. Dla innych istotnym elementem będzie wyłączne prawo Szefa KAS do prowadzenia kontroli. Inną korzyścią może być brak odsetek za zwłokę dla uczestników programu, u których w ramach audytu monitorującego pojawi się konieczność skorygowania rozliczeń.

Inną kategorią są korzyści, które nie wynikają wprost z ustawy, ale z założeń programu i mogą być korzyścią dla podatnika, nawet jeśli ostatecznie do Programu Współdziałania nie przystąpi. Jednym z kluczowych założeń Programu jest bowiem uporządkowanie wewnętrznych procesów podatkowych w taki sposób, aby funkcja podatkowa była w pełni przewidywalna i pozwalała na prawidłowe wykonywanie wszelkich obowiązków podatkowych.

Program Współdziałania jest rozwiązaniem dla tych podmiotów, dla których szeroko rozumiana społeczna odpowiedzialność biznesu jest istotna. Monitoring horyzontalny doskonale wpisuje się właśnie w strategię ESG, czyli obserwowany w skali globalnej trend.

Podatnik przystępujący do Programu Współdziałania musi zaprezentować bardzo dokładnie, w jaki sposób działa jego funkcja podatkowa, jakie są jego rozliczenia podatkowe, i to bardzo przekrojowo, bo audyt wstępny dotyczy wszystkich podatków. Z drugiej strony, wzrost obowiązków podatkowych i raportowych oraz konieczność uwzględniania transparentności podatkowej w strategii podatkowej jest trendem globalnym wpływającym na wszystkich podatników. W tym kontekście monitoring horyzontalny to formuła, która w zamian za transparentność daje konkretne, wymierne korzyści i przede wszystkim transparentność ta realizowana jest w ścisłym dialogu z organami podatkowymi. Program Współdziałania umożliwia bowiem poddanie swoich rozliczeń weryfikacji w sposób świadomy, z inicjatywy podatnika, a więc bez poczucia zaskoczenia powodowanego zazwyczaj przez następczą weryfikację ze strony organów podatkowych.

Alina Barkowa – doradca podatkowy.

Agnieszka Tałasiewicz – doradca podatkowy.

Aleksander Brzozowski
Aleksandra Rutkowska

CZY WYBÓR SPOSOBU OPODATKOWANIA OZNACZA ZMIANĘ ZASAD OPODATKOWANIA? ROZWAŻANIA W KONTEKŚCIE OBJAŚNIEŃ MDR I PKT B.2 ZAŁĄCZNIKA DO DYREKTYWY DAC6

1. Wstęp

Dyrektywą Rady (UE) 2018/822 z 25.05.2018 r. zmieniającą dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania w odniesieniu do podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych¹ wszystkie państwa członkowskie Unii Europejskiej zostały zobowiązane do wdrożenia mechanizmu zbierania i automatycznej wymiany między państwami członkowskimi informacji na temat transgranicznych uzgodnień z zakresu potencjalnie agresywnego planowania podatkowego. Zakres podmiotowy obowiązku raportowania został określony w art. 8ab ust. 1 i 6 w zw. z art. 3 pkt 21 i 22 dyrektywy DAC6², zaś zakres przedmiotowy obowiązku raportowania został określony w art. 8ab ust. 1 w zw. z art. 3 pkt 19 oraz z załącznikiem IV dyrektywy DAC6. Jak wynika z motywu 10 preambuły dyrektywy 2018/822, państwom członkowskim pozostawiono jednak możliwość rozszerzenia zakresu obowiązkowego raportowania poprzez przyjęcie dodatkowych krajowych środków sprawozdawczych o podobnym charakterze, z tym zastrzeżeniem jednak, że wszelkie informacje zebrane dodatkowo nie powinny podlegać automatycznej wymianie informacji z właściwymi organami innych państw członkowskich.

¹ Dyrektywa Rady (UE) 2018/822 z 25.05.2018 r. zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania w odniesieniu do podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych (Dz.Urz. UE L 139, s. 1, ze zm.).

² Dyrektywa Rady 2011/16/UE z 15.02.2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylająca dyrektywę 77/799/EWG (Dz.Urz. UE L 64, s. 1, ze zm.) w brzmieniu ustalonym dyrektywą Rady (UE) 2018/822.

Z uprawnienia do rozszerzenia zakresu obowiązków dotyczących raportowania schematów podatkowych skorzystał polski ustawodawca, transponując dyrektywę 2018/822 do polskiego porządku prawnego. Wskazuje się, że polski legislator wykroczył tak bardzo ponad minimum określone dyrektywą 2018/822, że implementacja tej dyrektywy w Polsce stanowi przykład tzw. *gold platingu*³, czyli praktyki organów krajowych polegającej na transpozycji prawodawstwa wspólnotowego, która wykracza poza to, co jest wymagane na mocy tego prawodawstwa, pozostającej jednak w granicach legalności⁴. Rozwiązania przyjęte w rozdziale 11a działu III Ordynacji podatkowej⁵ rozszerzają bowiem (względem dyrektywy 2018/822) zarówno krąg podmiotów zobowiązanych do raportowania schematów podatkowych⁶, jak i zakres uzgodnień stanowiących schemat podatkowy podlegający raportowaniu⁷. W szczególności obowiązkiem raportowania objęto również schematy krajowe (a nie wyłącznie transgraniczne, jak ma to miejsce w dyrektywie 2018/822), dotyczące wszystkich podatków (bez wyłączenia podatków wskazanych w art. 2 ust. 2 dyrektywy DAC6). Wprowadzono również nieznanym dyrektywie DAC6 cechy rozpoznawcze (m.in. inne szczególne cechy rozpoznawcze⁸), a niektóre z cech rozpoznawczych uregulowanych w dyrektywie DAC6 transponowano do polskiego porządku prawnego w sposób rozszerzający.

Jedną z takich cech rozpoznawczych jest cecha wskazana w pkt B.2 załącznika IV do dyrektywy DAC6 i art. 86 § 1 pkt 6 lit. f o.p., dotycząca zmiany kwalifikacji dochodów. Przedmiotem niniejszego artykułu jest analiza tej cechy rozpoznawczej oraz uzgodnień, które mogą ją spełniać. W związku z powyższym autorzy stawiają tezę, że przyjęty w polskiej praktyce, rozszerzający sposób rozumienia tej cechy rozpoznawczej, obejmujący swoim zakresem nie tylko sytuacje zmiany kwalifikacji dochodu (przychodu) lub zmiany zasad opodatkowania, lecz także sytuacje dokonania wyboru kwalifikacji dochodu (przychodu) lub wyboru zasad opodatkowania, nie jest uzasadniony ani przepisami Ordynacji podatkowej, ani przepisami dyrektywy DAC6.

³ A. Modzelewska, *Obowiązek raportowania o schematach podatkowych w prawie polskim i prawie wybranych państw członkowskich Unii Europejskiej*, Białystok 2022, s. 12.

⁴ M. Boci, J.M. De Vet, A. Pauer, 'Gold-plating' in the EAFRD To what extent do national rules unnecessarily add to complexity and, as a result, increase the risk of errors?, [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/etudes/JOIN/2014/490684/IPOL-JOIN_ET\(2014\)490684_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/etudes/JOIN/2014/490684/IPOL-JOIN_ET(2014)490684_EN.pdf) (dostęp: 24.10.2023 r.).

⁵ Ustawa z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm.).

⁶ J. Litwinow, *Polskie i portugalskie regulacje dotyczące obowiązkowego raportowania schematów podatkowych (MDR) – analiza porównawcza wybranych zagadnień*, Dor. Pod. 2023/1, s. 14–26.

⁷ Uzasadnienie rządowego projektu z 25.09.2018 r. ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, VIII kadencja, druk sejm. nr 2860.

⁸ Por. art. 86a § 1 pkt 1 o.p.

2. Cecha rozpoznawcza dotycząca zmiany kwalifikacji dochodów w dyrektywie DAC6 oraz w Ordynacji podatkowej

Dyrektywa zalicza cechę rozpoznawczą dotyczącą zmiany kwalifikacji dochodów do szczególnych cech rozpoznawczych wiążących się z kryterium głównej korzyści. Cechę tę spełniają uzgodnienia, które prowadzą do przekształcenia dochodu w kapitał, darowizny lub inne kategorie dochodów, które są niżej opodatkowane lub zwolnione z podatku.

Polski prawodawca zaliczył tę cechę rozpoznawczą do ogólnych cech rozpoznawczych, a zatem również powiązał ją z kryterium głównej korzyści⁹. Cecha ta została jednak, jak już wcześniej wskazano, zdefiniowana w Ordynacji podatkowej szerzej, niż ma to miejsce w Dyrektywie DAC6. Zgodnie z art. 86a § 1 pkt 6 lit. f o.p. dotyczy ona przypadków, w których na skutek zastosowania uzgodnienia dochodzi do zmiany kwalifikacji dochodów (przychodów) do innego źródła dochodów (przychodów) lub zmiany zasad opodatkowania, których skutkiem jest faktycznie niższe opodatkowanie, zwolnienie lub wyłączenie z opodatkowania.

Zarówno na gruncie dyrektywy DAC6, jak i Ordynacji podatkowej, aby zmiany wskazane powyżej można było uznać za spełniające przesłankę omawianej cechy, muszą one skutkować albo całkowitym zwolnieniem lub wyłączeniem z opodatkowania, albo rzeczywistym obniżeniem wymiaru podatku. Bez znaczenia są przyczyny dokonywania tych zmian¹⁰ (przy czym przyczyny dokonywania zmian będą niewątpliwie istotne dla oceny spełnienia kryterium głównej korzyści). Zmiany powodujące spełnienie analizowanej cechy rozpoznawczej mogą być zarówno skutkiem działań wyłącznie krajowych, jak i czynności, do których zastosowanie będą miały umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania¹¹ (z zastrzeżeniem jednak, że na gruncie dyrektywy DAC6 uzgodnieniem podlegającym raportowaniu jest wyłącznie uzgodnienie, które dotyczy więcej niż jednego państwa członkowskiego albo państwa członkowskiego i państwa trzeciego¹²).

Co istotne, o ile przesłanką spełnienia omawianej cechy rozpoznawczej zarówno według dyrektywy DAC6, jak i według Ordynacji podatkowej, jest zmiana kwalifikacji dochodu (według dyrektywy DAC6: na kapitał, darowizny lub inne kategorie dochodów; według Ordynacji podatkowej: do innego źródła dochodów lub przychodów), o tyle Ordynacja podatkowa wprowadza dodatkową przesłankę polegającą na zmianie zasad opodatkowania. Co za tym idzie, analizowana cecha rozpoznawcza

⁹ Por. art. 86a § 1 pkt 10 lit. a w zw. z art. 86a § 1 pkt 6 lit. f o.p.

¹⁰ M. Olszewska, M. Klos [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. A. Mariański, Warszawa 2023, komentarz do art. 86a.

¹¹ A. Modzelewska, *Obowiązek raportowania...*, s. 100.

¹² Por. art. 3 pkt 18 dyrektywy DAC6.

będzie spełniona na gruncie Ordynacji podatkowej również w sytuacji, gdy kwalifikacja dochodu w związku z wykonaniem uzgodnienia pozostanie niezmieniona, lecz zmianie ulegną zasady opodatkowania takiego dochodu (w ramach niez zmienionej kwalifikacji). Najbardziej chyba oczywistym przykładem sytuacji, w której dochodzi do zmiany zasad opodatkowania bez zmiany kwalifikacji dochodu, jest zmiana sposobu opodatkowania dochodów z pozarolniczej działalności gospodarczej z zasad ogólnych (według skali podatkowej) na opodatkowanie podatkiem liniowym lub odwrotnie¹³. Taka zmiana zasad opodatkowania bez zmiany kwalifikacji dochodu nie powodowałaby spełnienia omawianej cechy rozpoznawczej na gruncie dyrektywy DAC6. Nie jest przy tym jasne, w jaki sposób SzeF KAS zapewnia, że uzgodnienia zareportowane na podstawie art. 86a § 1 pkt 6 lit. f o.p. w związku ze zmianą zasad opodatkowania, niespełniające jednak przesłanek wynikających z dyrektywy DAC6 (tj. takie, w których nie dochodzi do zmiany kwalifikacji dochodu), są wyłączone z mechanizmu automatycznej wymiany informacji pomiędzy państwami członkowskimi UE, zgodnie z motywem 10 preambuły dyrektywy 2018/822.

3. Wybór wskazywanych w literaturze przykładów uzgodnień mających spełniać cechę rozpoznawczą dotyczącą zmiany kwalifikacji dochodów i ich ocena

Przepisy rozdziału 11a działu III Ordynacji podatkowej od samego początku budziły liczne wątpliwości co do ich wykładni, wobec czego po zaledwie miesiącu od ich wejścia w życie Minister Finansów wydał objaśnienia MDR, mające na celu zapewnienie jednolitego stosowania tych przepisów¹⁴. W objaśnieniach MDR podjęto próbę wyjaśnienia i egemplifikacji poszczególnych cech rozpoznawczych, w tym także analizowanej cechy rozpoznawczej dotyczącej zmiany kwalifikacji dochodów.

W objaśnieniach MDR w zakresie, w jakim dotyczą one cechy rozpoznawczej, o której mowa w art. 86a § 1 pkt 6 lit. f o.p., wskazano przede wszystkim na uzgodnienia, które – zdaniem Ministra Finansów – nie będą spełniały tej cechy rozpoznawczej.

¹³ W objaśnieniach podatkowych z 31.01.2019 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: 30.11.2023 r.) wskazuje się co prawda, że wybór 19% liniowego podatku dochodowego od osób fizycznych dla przychodów osiąganych z pozarolniczej działalności gospodarczej „nie będzie automatycznie przedmiotem obowiązku informacyjnego MDR”. Taki sposób sformułowania objaśnień MDR zdaje się zakładać, że istnieją uzgodnienia, w przypadku których zmiana zasad opodatkowania dochodów z pozarolniczej działalności gospodarczej z zasad ogólnych na opodatkowanie według stawki liniowej będzie prowadziło do spełnienia analizowanej cechy rozpoznawczej. Nadto, w objaśnieniach MDR nie wskazano, w jakich sytuacjach taka zmiana nie będzie powodowała powstania obowiązku raportowania. Można podejrzewać, że chodziło o sytuacje, gdy nie będzie spełnione kryterium głównej korzyści albo – w przypadku schematów podatkowych nietransgranicznych – nie będzie spełnione kryterium kwalifikowanego korzystającego.

¹⁴ A. Gorgol [w:] *Teoretyczne i praktyczne aspekty prawa finansowego. Problemy, koncepcje, wyzwania i rozwiązywania*, red. A. Gorgol, Warszawa 2020, rozdział 14.

Do takich uzgodnień zaliczono różnego rodzaju produkty emerytalne¹⁵, a także uzgodnienia polegające na wyborze degresywnej metody amortyzacji, rezygnacji ze zwolnienia z VAT przy dostawie nieruchomości czy obniżenie stawek amortyzacyjnych – zaznaczając przy tym, że mogą one potencjalnie stanowić schemat podatkowy, jeżeli są elementem bardziej złożonych uzgodnień. Od strony pozytywnej wskazano natomiast jedynie dwa przykłady uzgodnień, które – w sytuacji spełnienia kryterium głównej korzyści – będą podlegały raportowaniu w oparciu o cechę rozpoznawczą, o której mowa w art. 86a § 1 pkt 6 lit. f o.p. Po pierwsze, przejście na tzw. samozatrudnienie, pomimo faktycznego wykonywania pracy w stosunku podporządkowania; po drugie, sztuczne rozbicie kontraktu w celu realizacji go przez kilka spółek powiązanych, korzystających z preferencyjnej stawki podatkowej. Oba przywołane powyżej przykłady budzą, w ocenie autorów, poważne wątpliwości.

W przypadku pierwszego z nich wątpliwości dotyczą tego, czy przedstawione uzgodnienie rzeczywiście skutkuje niższym opodatkowaniem. Jeżeli bowiem czynności wykonywane w ramach samozatrudnienia mieszczą się w hipotezie przepisu art. 5b ust. 1 u.p.d.o.f.¹⁶ – a jak się wydaje, o to chodziło autorowi objaśnień MDR¹⁷ – wówczas dochód ten będzie zaklasyfikowany do źródła innego niż pozarolnicza działalność gospodarcza i opodatkowany w sposób właściwy dla tego źródła. Najczęściej dochód taki będzie uznany za dochód ze stosunku pracy, ponieważ warunki określone w art. 5b ust. 1 u.p.d.o.f. w sposób oczywisty nawiązują do cech konstrukcyjnych stosunku pracy¹⁸. Co za tym idzie, nie wystąpi wówczas skutek w postaci faktycznie niższego opodatkowania, który jest jedną z przesłanek spełnienia analizowanej cechy rozpoznawczej. Ewentualne opodatkowanie takiego dochodu w sposób właściwy dla dochodów z pozarolniczej działalności gospodarczej będzie błędem wymagającym korekty, a nie schematem podatkowym wymagającym zaraportowania.

W odniesieniu do przykładu dotyczącego sztucznego rozbicia kontraktu w celu realizowania go przez kilka podmiotów powiązanych, opodatkowanych preferencyjną stawką podatku, wątpliwości budzi zaś to, czy w takiej sytuacji dochodzi do zmiany zasad opodatkowania. Zdaniem autorów zależy to od konkretnej sytuacji, co nie zostało sprecyzowane w objaśnieniach MDR. Jeżeli bowiem kontrakt był już realizo-

¹⁵ Pracownicze Plany Kapitałowe (PPK), Pracownicze Programy Emerytalne (PPE), Indywidualne Konta Emerytalne (IKE) czy Indywidualne Konta Zabezpieczenia Emerytalnego (IKZE).

¹⁶ Ustawa z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2022 r. poz. 2647 ze zm.).

¹⁷ Oczywiście możliwe jest, że przykład wskazany w objaśnieniach MDR miał dotyczyć zmiany stosunku pracy na samozatrudnienie w sytuacji, gdy spełniony jest wyłącznie jeden z warunków wskazanych w hipotezie tego przepisu (tj. warunek, o którym mowa w art. 5b ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.f.). Wówczas hipoteza przepisu art. 5b ust. 1 u.p.d.o.f. nie byłaby spełniona, a zatem rzeczywiście doszłoby do faktycznie niższego opodatkowania. Jeśli jednak chodziło o taką sytuację, niejasne pozostaje, dlaczego spełnienie tego akurat warunku miałoby powodować spełnienie cechy rozpoznawczej, o której mowa w art. 86a § 1 pkt 6 lit. f o.p.

¹⁸ A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Samozatrudnienie i związane z tym ryzyko podatkowe*, PP 2007/4, s. 7–12.

wany (albo co najmniej zawarty) przez jeden podmiot i uzyskiwane z niego dochody były już (lub co najmniej miały być) opodatkowywane przez ten podmiot na zasadach niepreferencyjnych, a dopiero następnie doszło do zmiany polegającej na sztucznym rozbiciu tego kontraktu (np. poprzez cesję) skutkującym innym, preferencyjnym opodatkowaniem uzyskiwanych lub spodziewanych dochodów, wówczas rzeczywiście można mówić o zmianie zasad opodatkowania. Jeżeli natomiast kontrakt został od samego początku podzielony na kilka mniejszych zleceń udzielonych kilku różnym podmiotom powiązanych, choćby nawet taki podział był sztuczny i miał na celu skorzystanie z preferencyjnych stawek podatku, z których korzystają zleceniobiorcy, nie można – zdaniem autorów – mówić o zmianie zasad opodatkowania. W takiej sytuacji brak bowiem stanu wyjściowego (pierwotnych zasad opodatkowania), który mógłby być przedmiotem zmiany. Zmiany zasad opodatkowania (ani zmiany kwalifikacji dochodu lub przychodu) nie można odnosić do abstrakcyjnego (idealnego zdaniem Ministra Finansów) stanu, jaki mógłby zaistnieć, gdyby nie zrealizowano uzgodnienia lub zrealizowano je w sposób odmienny. Nie można wykluczyć, że do opisanego w objaśnieniach MDR sztucznego podziału kontraktu znalazłaby zastosowanie ogólna klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania (art. 119a i n. o.p.), jednak nie jest to wystarczającym powodem do uznania, że transakcja taka podlega raportowaniu ani że spełnia cechę rozpoznawczą, o której mowa w art. 86a § 1 pkt 6 lit. f o.p.

Zdaniem autorów za takim rozumieniem sformułowania „zmiana zasad opodatkowania” (oraz „zmiana kwalifikacji dochodów”) przemawia przede wszystkim wykładnia językowa art. 86a § 1 pkt 6 lit. f o.p. Zgodnie ze *Słownikiem języka polskiego* „zmiana” oznacza bowiem: „1. fakt, że coś staje się lub stało się inne; 2. zastąpienie czegoś czymś”¹⁹. Obie definicje zakładają zatem konieczność istnienia stanu wyjściowego, który miałby zostać zastąpiony stanem zmienionym. W braku stanu wyjściowego nie można mówić o zmianie, lecz najwyżej o wyborze spośród dostępnych rozwiązań. W orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego przyjmuje się przy tym, że jeżeli rezultaty wykładni językowej nie budzą wątpliwości, nie ma, co do zasady, potrzeby sięgania po inne metody wykładni²⁰, co wynika m.in. z formułowanej w doktrynie zasady pierwszeństwa wykładni językowej²¹.

Co więcej, odwołanie się do wykładni celowościowej również nie powinno prowadzić do rozszerzającego rozumienia sformułowania „zmiana zasad opodatkowania” (oraz „zmiana kwalifikacji dochodów”). Celem regulacji zarówno dyrektywy DAC6, jak i rozdziału 11a działu III Ordynacji podatkowej było bowiem zapewnienie szybkiego dostępu organów podatkowych do istotnych informacji dotyczących potencjalnego agresywnego planowania podatkowego i w efekcie zniechęcenie podatników do po-

¹⁹ Zob. <https://sjp.pl/zmianahttps://sjp.pl/zmiana> (dostęp: 30.11.2023 r.).

²⁰ Wyrok NSA z 10.05.2012 r., II FSK 2198/10, LEX nr 1166127.

²¹ L. Morawski, *Zasady wykładni prawa*, Toruń 2006, s. 74.