



Andrzej Ladziński, Dominik Wasiluk

O nieprawidłowej implementacji dyrektywy 2018/822 (MDR) i jej konsekwencjach

Słowa kluczowe: MDR, kryterium głównej korzyści, kryterium transgraniczne, implementacja dyrektywy

Obowiązujące od 1.01.2019 r. przepisy Rozdziału 11a Działu III ustawy z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa¹ – dalej o.p. – wprowadziły nakaz przekazywania informacji o schematach podatkowych. Bezpośrednią przyczyną przyjęcia nowych regulacji było zobowiązanie każdego kraju członkowskiego do implementacji uchwalonej przez Radę 25.05.2018 r. dyrektywy 2018/822 zmieniającej dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania w odniesieniu do podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych² – dalej dyrektywa MDR. Mimo że w wielu aspektach polski ustawodawca znacznie rozszerzył zakres czynności traktowanych jako schematy podatkowe, to z powodu nieprawidłowej transpozycji kryterium głównej korzyści oraz kryterium transgranicznego nie wypełnił minimalnego standardu harmonizacji.

1. Geneza i krótka charakterystyka obowiązkowego przekazywania informacji o schematach podatkowych – wprowadzenie

Ustawą 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 ustaw³ została dokonana transpozycja dyrektywy MDR. Nadrzędnym celem przyjęcia przywołanej dyrektywy była ochrona krajowych baz podatkowych przez erozję. Zdaniem prawodawcy unijnego może on zostać osiągnięty przez zwiększenie przejrzystości podatkowej, której służy automatyczna wymiana informacji między organami podatkowymi państw członkowskich. Pełne i istotne informacje pozwalają organom na szybką reakcję na niepożądane zjawiska poprzez poprawę przepisów podatkowych lub analizy ryzyka wykorzystywanej podczas kontroli podatkowych⁴.

Przedmiotem dyrektywy MDR jest wymiana informacji o uzgodnieniach z zakresu tzw. potencjalnie agresywnego planowania podatkowego o charakterze transgranicznym. Wynika to z faktu, że w ocenie Rady struktury planowania podatkowego są wysoce złożone i w większości przypadków obejmują więcej niż jedną jurysdykcję, do czego przyczynia się wysoka mobilność

kapitału i osób w ramach rynku wewnętrznego⁵. Uzgodnienia tego rodzaju są identyfikowane poprzez wykaz elementów i części składowych transakcji określanych mianem „cech rozpoznawczych”. Informacje na temat uzgodnień organy podatkowe powinny uzyskiwać w pierwszej kolejności od pośredników (promotorów lub wspomagających), tj. podmiotów zawodowo zajmujących się opracowaniem i oferowaniem takich produktów lub udzielających pomocy, porad lub wsparcia w tym zakresie albo od właściwych podatników (korzystających).

Zgodnie z przepisami Rozdziału 11a o.p. raportowaniu mogą podlegać schematy podatkowe, tj. takiego rodzaju czynności⁶, które spełniają przynajmniej jeden z trzech warunków (art. 86a § 1 pkt 10 o.p.):

- kryterium głównej korzyści – dalej k.g.k. – i posiadają co najmniej jedną z ogólnych cech rozpoznawczych;
- posiadają co najmniej jedną ze szczególnych cech rozpoznawczych;
- posiadają co najmniej jedną z innych szczególnych cech rozpoznawczych.

Najbardziej generalny charakter ma pierwszy z wymienionych warunków i to jego spełnienie powinno

⁵ Motywy 2 i 3 preambuły dyrektywy MDR.

⁶ A dokładniej uzgodnienia, czyli czynności lub zespołu powiązanych ze sobą czynności, także planowanych, których co najmniej jedna strona jest podatnikiem lub które mają lub mogą mieć wpływ na powstanie lub niepowstanie obowiązku podatkowego (por. art. 86a § 1 pkt 10 i 16 o.p.).

¹ Dz.U. z 2018 r. poz. 800 ze zm.

² Dz.Urz. UE L 139, s. 1 ze zm.

³ Dz.U. poz. 2193 ze zm.

⁴ Motywy 2 i 3 preambuły dyrektywy MDR.



najczęściej powodować uznanie danej czynności za schemat podatkowy. Dodatkowo Ordynacja podatkowa definiuje transgraniczny schemat podatkowy jako taki, który spełnia pierwszy lub drugi z ww. warunków oraz kryterium transgraniczne⁷. W domniemywanym zamiśle ustawodawcy zakres podlegających raportowaniu schematów transgranicznych powinien odpowiadać zakresowi wyznaczonemu przez dyrektywę MDR⁸. Dlatego te schematy podlegają obowiązkowi przekazywania informacji bez względu na spełnienie kryterium kwalifikowanego korzystającego⁹.

Niniejszy artykuł dokonuje oceny transpozycji dyrektywy MDR do polskiego porządku prawnego, a także opisuje wynikające z rezultatów tej analizy konsekwencje. W szczególności pokazuje on na wybranych, podstawowych elementach regulacji zawartych w Rozdziale 11a o.p., tj. kryterium głównej korzyści i kryterium transgranicznego, nieprawidłową inkorporację prawa unijnego, która ogranicza zakres uzgodnień kwalifikowanych jako transgraniczny schemat podatkowy.

Precyzyjna ocena nieprawidłowości w implementacji dyrektywy MDR ma istotne znaczenie dla przyszłej ochrony praw podatników w sporach z organami podatkowymi.

⁷ Por. art. 86a § 1 pkt 12 o.p. W przypadku pierwszego warunku lista cech rozpoznawczych jest nieco krótsza.

⁸ Por. pkt 3.

⁹ Por. art. 86a § 4 i 5 o.p.

Zgodnie bowiem z wykładnią prounijną sądy powinny przyjmować domniemanie, że celem ustawodawcy była jak najpełniejsza realizacja zapisów dyrektywy¹⁰. Zwłaszcza gdy taka intencja została wprost wyrażona w uzasadnieniu do projektu ustawy transponującej¹¹.

Poza zakresem przedmiotowego artykułu jest zagadnienie odwrotnej dyskryminacji, czyli nałożenia dodatkowych obowiązków na:

- korzystających, będących polskimi podatnikami – w postaci obowiązku przekazywania informacji o zastosowaniu schematu podatkowego;
- promotorów – w postaci obowiązku wprowadzenia i stosowania procedury wewnętrznej;
- wszystkie podmioty zobowiązane – w postaci obowiązku przekazywania informacji o schematach innych niż transgraniczne.

Kwestia proporcjonalności i zasadności powyższych rozwiązań jest dyskusyjna, natomiast nie stoją one w sprzeczności z dyrektywą MDR, a nawet w dwóch pierwszych przypadkach mogą przyczynić się do lepszej

¹⁰ Wyroki TS: z 16.12.1993 r., C-334/92, Teodoro Wagner Miret przeciwko Fondo de garantía salarial, EU:C:1993:945, pkt 20–21; z 5.10.2004 r., C-397/01 do C-403/01, Bernhard Pfeiffer, Wilhelm Roith, Albert Süß, Michael Winter, Klaus Nestvogel, Roswitha Zeller i Matthias Döbele przeciwko Deutsches Rotes Kreuz, Kreisverband Waldshut eV, EU:C:2004:584 – dalej wyrok TS, C-397/01 do C-403/01, Pfeiffer – pkt 112–113.

¹¹ Uzasadnienie projektu ustawy, VIII kadencja, druk sejm. nr 2860, s. 94.

Tabela 1.

Porównanie definicji kryterium głównej korzyści w Ordynacji podatkowej oraz w dyrektywie MDR

Art. 86a § 2 o.p.	Załącznik IV część I zdanie drugie dyrektywy 2011/16
Kryterium to jest/uważa się za spełnione, jeżeli	
na podstawie istniejących okoliczności oraz faktów należy przyjąć, że	można ustalić, że (...) uwzględniając wszystkie odpowiednie fakty i okoliczności
podmiot działający rozsądnie i kierujący się zgodnymi z prawem celami innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej mógłby zasadnie wybrać inny sposób postępowania, z którym nie wiązałoby się uzyskanie korzyści podatkowej rozsądnie oczekiwanej lub wynikającej z wykonania uzgodnienia	-
a korzyść podatkowa jest główną lub jedną z głównych korzyści, którą podmiot spodziewa się osiągnąć w związku z wykonaniem uzgodnienia	główną korzyścią lub jedną z głównych korzyści, które (...) dana osoba może spodziewać się uzyskać dzięki uzgodnieniu, jest korzyść podatkowa

Źródło: opracowanie własne

realizacji jej celów. Co więcej, możliwość rozszerzenia obowiązkowego raportowania o inne czynności niż przewidziane dyrektywą MDR oraz o informacje dotyczące stosowania schematu podatkowego wynika już z samej dyrektywy¹².

2. Kryterium głównej korzyści¹³

W art. 86a § 2 o.p. k.g.k. zostało zdefiniowane poprzez odwołanie się do dwóch przesłanek: alternatywnej drogi postępowania – dalej a.d.p. – oraz aby korzyść podatkowa była główną lub jedną z głównych korzyści. Natomiast Załącznik IV część I zdanie drugie dyrektywy 2011/16 formuluje to kryterium jedynie poprzez odwołanie się do drugiej z wymienionych przesłanek. Porównanie obu definicji, które można potraktować jako uproszczoną tabelę zgodności, zostało przedstawione poniżej.

Nie podejmując się szczegółowych rozważań dotyczących warstwy czysto semantycznej, tj. różnicy pomiędzy: „jest” a „uważa się za”, „istniejące” a „odpowiednie”, „spodziewa się” a „może spodziewać się” itd.¹⁴, można podjąć próbę utrzymania tezy, że zakres unijnego określenia k.g.k. obejmuje przypadki, które nie znajdują się w zakresie definicji krajowej¹⁵. Oba przepisy posługują się przesłanką, aby korzyść podatkowa była główną lub jedną z głównych korzyści, które podmiot spodziewa się (lub może spodziewać się osiągnąć), aczkolwiek jedynie polska ustawa dodaje przesłankę a.d.p.

Pojęciem kluczowym w całym sformułowaniu warunku a.d.p. jest termin „zasadnie”, ponieważ

można racjonalnie przyjąć, że co do zasady w każdym stanie faktycznym podmiot, kierujący się legalnymi celami innymi niż podatkowe, może wybrać inny, rozsądny sposób postępowania, z którym nie wiąże się uzyskanie korzyści podatkowej mogącej wynikać z analizowanego uzgodnienia. Zatem bez przysłówka „zasadnie” przesłanka a.d.p. nie posiada materialnego znaczenia.

Zgodnie ze *Słownikiem języka polskiego PWN* „zasadny” to „mający uzasadnienie”¹⁶. Natomiast „uzasadnienie” to „zbiór argumentów, motywów, dowodów itp. uzasadniający czyjeś działanie”¹⁷. Innymi słowy, badanie przesłanki a.d.p. sprowadza się do oceny, czy biorąc pod uwagę istniejące okoliczności oraz fakty, istnieje rozsądny, legalny i niepodatkowy argument za wyborem innego sposobu działania. W konsekwencji gdy taki argument nie występuje, mimo że korzyść podatkowa jest jedną z głównych korzyści danego uzgodnienia, to zgodnie z art. 86a § 2 o.p. k.g.k. nie zostanie spełnione, a więc uzgodnienie nie będzie schematem podatkowym.

Przykładowo podwyższenie kapitału własnego spółki może zostać zrealizowane poprzez wniesienie wkładu na kapitał zakładowy lub na kapitał zapasowy. Ze względów podatkowych korzystniejsze jest alokowanie przeważającej większości planowanego wkładu na *agio*, z uwagi na brak opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych w tym zakresie¹⁸. Zatem

¹² Por. motyw 10 preambuły dyrektywy MDR oraz art. 8ab ust. 11 dyrektywy Rady 2011/16/UE z 15.02.2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylającej dyrektywę 77/799/EWG (Dz.Urz. UE L 64, s. 1 ze zm.) – dalej dyrektywa 2011/16.

¹³ Art. 86a § 2 o.p., Załącznik IV część I zdanie drugie dyrektywy 2011/16.

¹⁴ Które zapewne są możliwe do usunięcia w drodze wykładni zgodnej.

¹⁵ Zdaniem autorów zakres pojęcia k.g.k. z art. 86a § 2 o.p. zawiera się w definicji unijnej, jednak tak precyzyjne określenie relacji obu zbiorów nie jest konieczne dla wykazania nieprawidłowej implementacji dyrektywy MDR.

¹⁶ Internetowy *Słownik języka polskiego PWN*, hasło: „zasadnie”, <https://sjp.pwn.pl/szukaj/zasadnie.html> (dostęp: 19.02.2019 r.).

¹⁷ Internetowy *Słownik języka polskiego PWN*, hasło: „uzasadnienie”, <https://sjp.pwn.pl/szukaj/uzasadnienie.html> (dostęp: 19.02.2019 r.).

¹⁸ Artykuł 1 ust. 1 pkt 1 lit. k ustawy z 9.09.2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz.U. z 2017 r. poz. 1150 ze zm.) – dalej u.p.c.c. – określa, że opodatkowaniu podlegają umowy spółki. Zgodnie z pkt 2 tego ustępu podatki podlegają zmiany umów wymienionych w pkt 1, jeżeli powodują one podwyższenie podstawy opodatkowania. Natomiast przez zmianę umowy spółki kapitałowej rozumie się podwyższenie kapitału zakładowego z wkładów lub ze środków spółki oraz dopłaty (art. 1 ust. 3 pkt 2 u.p.c.c.).

Tabela 2.

Porównanie definicji kryterium transgranicznego w Ordynacji podatkowej z definicją uzgodnienia transgranicznego w dyrektywie MDR

Lp.	Art. 86a § 3 o.p.	Art. 3 pkt 18 dyrektywy 2011/16
1.	Kryterium transgraniczne uważa się za spełnione, jeżeli uzgodnienie	Uzgodnienie transgraniczne oznacza uzgodnienie, które
2.	dotyczy więcej niż jednego państwa członkowskiego (Unii Europejskiej) lub państwa członkowskiego (Unii Europejskiej) i państwa trzeciego	
3.	oraz spełnia co najmniej jeden z poniższych warunków	jeżeli spełniony jest co najmniej jeden z poniższych warunków
4.	nie wszyscy uczestnicy uzgodnienia mają miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium tego samego państwa	nie wszyscy uczestnicy uzgodnienia są rezydentami do celów podatkowych tej samej jurysdykcji
5.	co najmniej jeden uczestnik uzgodnienia ma miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium więcej niż jednego państwa	co najmniej jeden uczestnik uzgodnienia jest jednocześnie rezydentem do celów podatkowych więcej niż jednej jurysdykcji
6.	co najmniej jeden uczestnik uzgodnienia prowadzi działalność na terytorium danego państwa za pośrednictwem zagranicznego zakładu w tym państwie, a uzgodnienie stanowi część albo całość działalności gospodarczej tego zagranicznego zakładu	co najmniej jeden uczestnik uzgodnienia prowadzi działalność w innej jurysdykcji za pośrednictwem stałego zakładu zlokalizowanego w tej jurysdykcji, a uzgodnienie stanowi część lub całość działalności gospodarczej tego stałego zakładu
7.	co najmniej jeden uczestnik uzgodnienia prowadzi działalność na terytorium innego państwa, nie mając miejsca zamieszkania ani siedziby na terytorium tego państwa oraz nie posiadając zagranicznego zakładu na terytorium tego państwa	co najmniej jeden uczestnik uzgodnienia prowadzi działalność w innej jurysdykcji, nie będąc jej rezydentem do celów podatkowych ani nie posiadając stałego zakładu zlokalizowanego w tej jurysdykcji
8.	uzgodnienie może mieć wpływ na automatyczną wymianę informacji lub na wskazanie beneficjenta rzeczywistego	takie uzgodnienie może mieć wpływ na automatyczną wymianę informacji lub na wskazanie własności rzeczywistej
9.	z wyjątkiem sytuacji, gdy uzgodnienie dotyczy wyłącznie podatku od wartości dodanej, w tym podatku od towarów i usług, podatku akcyzowego lub ceł, nakładanych na terytorium państwa członkowskiego Unii Europejskiej	-

Źródło: opracowanie własne

z punktu widzenia tego podatku czynność polegająca na przekazaniu większości wkładu na kapitał zapasowy będzie spełniała przesłankę, aby korzyść podatkowa była główną lub jedną z głównych korzyści¹⁹. Natomiast na tle konkretnego stanu faktycznego zazwyczaj nie będzie można wskazać rozsądnych, legalnych i niepodatkowych argumentów przemawiających za innym sposobem postępowania, tj. podwyższeniem kapitału własnego poprzez wniesienie większej części wkładu na kapitał zakładowy. Zatem przesłanka a.d.p. nie zostanie spełniona, a więc i k.g.k. w kształcie zapisanym w Ordynacji podatkowej.

Z uwagi na fakt, że ta rozbieżność nie jest niwelowana w definicji: schematu podatkowego (art. 86a § 1 pkt 10 o.p.), schematu podatkowego transgranicznego (art. 86a § 1 pkt 12 o.p.) ani ogólnych cech rozpoznawczych (art. 86a § 1 pkt 6 o.p.), powyższa konstatacja prowadzi do konkluzji, że polski ustawodawca w sposób niepełny implementował dyrektywę MDR do krajowego porządku prawnego. Ponieważ zgodnie z minimalnym standardem harmonizacji obowiązku przekazywania

informacji jako schematy podatkowe transgraniczne powinny podlegać co najmniej wszystkie czynności spełniające kryteria z Załącznika IV dyrektywy 2011/16.

3. Kryterium transgraniczne²⁰

Spełnienie kryterium transgranicznego powoduje uznanie uzgodnienia za uzgodnienie transgraniczne. Jeżeli uzgodnienie transgraniczne spełnia k.g.k. oraz posiada jedną z ogólnych cech rozpoznawczych, o których mowa w art. 86a § 1 pkt 6 lit. a–h o.p., lub posiada jedną ze szczególnych cech rozpoznawczych²¹, to stanowi transgraniczny schemat podatkowy (art. 86a § 1 pkt 12 o.p.). Minimalny zakres harmonizacji ustanowiony dyrektywą MDR obejmuje właśnie tę kategorię schematów²². Dlatego wszystkie „uzgodnienia transgraniczne”, o których mówi art. 3 pkt 18 dyrektywy 2011/16, powinny zawierać się w definicji transgranicznego schematu podatkowego z Ordynacji podatkowej²³.

W konsekwencji aby ocenić poprawność transpozycji norm dyrektywy, należy porównać, czy treść kryterium

¹⁹ Ponieważ wybór proporcji, w jakiej wkład zostanie podzielony pomiędzy kapitał zakładowy a *agio*, jest podyktowany przede wszystkim skutkami podatkowymi. Jednakże sama decyzja o podwyższeniu kapitału własnego będzie wynikała z celów gospodarczych danego podmiotu.

²⁰ Art. 86a § 3 o.p., art. 3 pkt 18 dyrektywy 2011/16.

²¹ Art. 86a § 1 pkt 13 o.p.

²² Obowiązek przekazywania informacji o schematach innych niż transgraniczne jest wyjściem ponad minimalny standard implementacji.

²³ W zasadzie oba zbiory powinny być tożsame.



transgranicznego w Ordynacji podatkowej odpowiada regulacji unijnej, zawartej w art. 3 pkt 18 dyrektywy 2011/16. Zestawienie obu przepisów zostało zawarte w Tabeli 2.

Różnica w wierszu 9 wynika z faktu, że polski ustawodawca – w odróżnieniu od unijnego – obejmuje MDR także czynności wywołujące skutki w podatkach pośrednich i cł. Dwie pozostałe wyraźne różnice, których w tak jasny sposób nie można wytłumaczyć²⁴, to:

- a) użycie spójnika „oraz” vs „jeżeli” (wiersz 3);
- b) użycie przymiotnika „danego” vs „innego” (wiersz 6).

Literalne brzmienie definicji „uzgodnienia transgranicznego” w dyrektywie MDR prowadzi do wniosku, że transgraniczny charakter oznacza taką cechę uzgodnienia, która dotyczy więcej niż dwóch państw, gdy co najmniej jedno z nich jest państwem członkowskim²⁵. Powyższa cecha wystąpi wtedy i tylko wtedy, gdy będzie spełniony jeden z pięciu warunków.

Natomiast art. 86a § 3 o.p., posługując się spójnikiem „oraz”, wskazuje, że do stwierdzenia, iż kryterium transgraniczne zachodzi, niezbędne jest wystąpienie dwóch przesłanek łącznie:

- uzgodnienie dotyczy więcej niż jednego państwa członkowskiego lub państwa członkowskiego i państwa trzeciego;
- spełniony jest co najmniej jeden z pięciu warunków.

Zatem należy wnioskować, że pierwsza z tych przesłanek opisuje inną cechę uzgodnienia niż każdy z pięciu warunków. Z pewnością nie można powiedzieć, że zakres znaczeniowy jest tożsamy, ponieważ w takiej sytuacji racjonalny ustawodawca nie posłużyłby się koniunkcją. W efekcie wydaje się, że po raz kolejny dochodzi do zawężenia zakresu definicji w porównaniu z regulacją unijną.

Takiej przesłance zdecydowanie można nadać charakter materialny.

Skoro warunki wymienione w art. 86a § 3 pkt 1–5 o.p. dotyczą właściwości strony podmiotowej uzgodnienia, to a contrario znaczenia pierwszej przesłanki należy doszukiwać się po stronie przedmiotu uzgodnienia. Dlatego najbardziej uzasadnioną interpretacją sformułowania „dotyczy więcej niż jednego państwa...” na gruncie Ordynacji podatkowej będzie taka właściwość uzgodnienia, kiedy więcej niż jedno państwo jest potencjalnie zainteresowane opodatkowaniem danego stanu faktycznego lub prawnego.

Będzie to sytuacja typowa w przypadku czynności transgranicznych z uwagi na podobieństwa w systemach podatkowych.

Przykładem sytuacji, w której uzgodnienie nie będzie dotyczyło więcej niż jednego państwa, zgodnie z przedstawioną wykładnią, będzie opisana wcześniej czynność podwyższenia kapitału własnego spółki poprzez wniesienie wkładu na kapitał zapasowy. Oczywiście przy dodatkowym założeniu, że udziałowcem wnoszącym wkład jest podmiot zagraniczny, a spółka jest zarejestrowana w Polsce. Takie uzgodnienie generuje korzyść w podatku od czynności cywilnoprawnych, jednakże pobraniem tej należności jest zainteresowane jedynie jedno państwo. Zatem mimo spełnienia warunku z art. 86a § 3 pkt 1 o.p.²⁶ – zgodnie z tą ustawą takie uzgodnienie nie będzie miało charakteru transgranicznego. Natomiast posługując się definicją zawartą w dyrektywie MDR, należałoby przyjąć stanowisko przeciwnie.

Zgodnie z art. 2 dyrektywy 2011/16 zakresem jej stosowania są objęte wszystkie podatki każdego rodzaju pobierane przez państwo członkowskie lub na jego rzecz z wyłączeniem podatku od wartości dodanej, celi i podatków akcyzowych. Zatem także podatek od czynności cywilnoprawnych.

Podsumowując, przyjęta przez polskiego ustawodawcę konstrukcja kryterium transgranicznego powoduje, że za transgraniczne schematy podatkowe nie zawsze zostaną uznane uzgodnienia, które zgodnie z dyrektywą MDR posiadają taki charakter. Konsekwencje opisanej różnicy są dwojakie. Po pierwsze, niekiedy w ogóle nie dojdzie do przekazania informacji o schematach, które powinny być, zgodnie z wzorcem unijnym, zakwalifikowane jako transgraniczne, gdy korzystający nie spełnił kryterium kwalifikowanego korzystającego²⁷. Po drugie, niektóre zaraportowane schematy, które powinny podlegać obowiązkowi automatycznej wymiany informacji, zgodnie z dyrektywą MDR nie będą podlegały pod ten wymóg jako schematy transgraniczne.

Wątpliwości może budzić także posłużenie się przez ustawę zwrotem „danego państwa” w art. 86a § 3 pkt 3 o.p. Jak wynika z Tabeli 2 (wiersze 6 i 7), dyrektywa MDR używa konsekwentnie wyrażenia „inna jurysdykcja”²⁸. Podczas gdy ustawodawca polski zdecydował się na różnicowanie pojęć i w kolejnym punkcie (art. 86a § 3 pkt 4 o.p.), już językowo zgodnie z przepisem unijnym, odwołuje się do „innego państwa”²⁹.

Terminy „inne państwo” oraz „inna jurysdykcja” w kontekście obu warunków są jednoznaczne. Chodzi o państwo/jurysdykcję inną niż siedziba/rezydencja uczestnika uzgodnienia. Natomiast nieoczywiste jest rozumienie określenia „dane państwo”, zwłaszcza gdy porówna się

²⁴ Minister Finansów nie wyjaśnił wskazanych zabiegów legislacyjnych ani w tabelach zgodności załączonych do projektu ustawy zmieniającej (KRM-10-120-18), ani w Objasnieniach podatkowych z 31.01.2019 r. – Informacje o schematach podatkowych – dalej Objasnienia.

²⁵ W szczególności także obejmie sytuacje, gdy wystąpią dwa państwa trzecie i państwo członkowskie.

²⁶ Nie wszyscy uczestnicy uzgodnienia mają miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium tego samego państwa.

²⁷ Art. 86a § 4 i 5 o.p.

²⁸ Art. 3 pkt 18 lit. c i d dyrektywy 2011/16.

²⁹ Art. 86a § 3 pkt 4 o.p.

wzorzec transpozycji, tj. art. 3 pkt 18 dyrektywy 2011/16. Danym państwem, w przeciwieństwie do innego państwa, może być państwo siedziby uczestnika uzgodnienia, jednak taka interpretacja doprowadziłaby do absurdu, ponieważ dalej przepis mówi o zagranicznym zakładzie. Najpewniej dane państwo to państwo, którego dotyczy uzgodnienie. Jednak taka interpretacja jest jedynie możliwa przy przyjęciu przedstawionej powyżej „przedmiotowej” wykładni przesłanki, że uzgodnienie dotyczy więcej niż jednego państwa. Ponieważ gdyby tak, jak to ma miejsce w dyrektywie MDR, zwrot „dotyczy więcej niż jednego państwa” został określony jedynie przez spełnienie jednego z pięciu warunków, to zaproponowane rozumienie „danego państwa” oznaczałoby, że definicja kryterium transgranicznego nie byłaby komutacyjna.

4. Konsekwencje niepełnej implementacji dyrektywy MDR

Reasumując, należy stwierdzić, że na skutek nieprawnej transpozycji k.g.k. oraz kryterium transgranicznego pewna grupa uzgodnień nie została w Ordynacji podatkowej objęta obowiązkiem przekazywania informacji o transgranicznych schematach podatkowych, mimo że wymaga tego dyrektywa MDR. Co istotne, te rozbieżności nie są możliwe do wyeliminowania nawet przy zastosowaniu się do obowiązku dokonania wykładni zgodnej³⁰. Albowiem jej wynik musi mieścić się w granicach możliwego znaczenia językowego przepisów, z uwagi na ogólne zasady interpretacji przepisów prawa podatkowego³¹.

Powyższe wnioski nasuwają pytanie, w jaki sposób powinni postępować uczestnicy uzgodnienia³², które zgodnie z dyrektywą MDR powinno być traktowane jako transgraniczny schemat podatkowy, a które na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej takiego charakteru nie ma. Przede wszystkim, czy nieprzekazanie informacji o takim uzgodnieniu może zostać zakwalifikowane jako czyn wymierzony w art. 80f ustawy z 10.09.1999 r. – Kodeks karny skarbowy³³ – dalej k.k.s. Taką możliwość należy zdecydowanie wykluczyć.

³⁰ Obowiązek dokonywania wykładni zgodnej prawa krajowego oznacza, że sąd krajowy powinien brać pod uwagę całość norm prawa krajowego i interpretować je w świetle treści i celu dyrektywy w najszerszym możliwym zakresie, tak aby osiągnąć rezultat przez nią wyznaczony. Por. wyrok TS, C-397/01 do C-403/01, Pfeiffer, pkt 116–119.

³¹ Por. D. Antonów, *Rozdział V Wykładnia pozajęzykowa prawa podatkowego po wejściu Polski do Unii Europejskiej* [w:] *Wykładnia prawa podatkowego po wstąpieniu Polski do Unii Europejskiej*, Warszawa 2009, s. 188–238; M. Koszowski, *Granice prawniczej wykładni prawa krajowego*, „Radca Prawny” 2012/130, s. 15D–20D i przytoczoną tam literaturę.

³² Chodzi tutaj o podmioty, na których w określonych przypadkach ciąży obowiązek przekazania informacji o schemacie podatkowym, tj. korzystający, promotorzy lub wspomagający. Zgodnie z Objaśnieniami za uczestników uzgodnienia są bowiem uznawane także inne podmioty, tzw. inni uczestnicy uzgodnienia.

³³ Dz.U. z 2018 r. poz. 1958 ze zm.

Zgodnie z podstawową zasadą prawa karnego odpowiedzialność za przestępstwo lub wykroczenie można ponieść jedynie w przypadku, gdy obowiązuje ustawa zabraniająca popełniać dany, społecznie szkodliwy czyn³⁴. W rozpatrywanym problemie potencjalny obowiązek przekazania informacji może wynikać jedynie z dyrektywy, a nie z ustawy.

Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości państwo nie może powoływać się wobec jednostek na przepisy nieimplementowanej lub nieprawidłowo implementowanej dyrektywy w celu nałożenia na nie obowiązków lub kar³⁵. Szczególnym przypadkiem, w którym taka możliwość została dopuszczona przez TS, jest relacja podobna do sytuacji triangularnej, tj. gdy egzekwowanie obowiązku od jednostki wynika z wykonania prawa przysługującego jednemu organowi państwa wobec innego³⁶. Niemniej należy stwierdzić, że na gruncie obowiązków MDR nie zaistnieje stan faktyczny w opisanym kształcie z uwagi na to, że organ państwa³⁷ nie może żądać od drugiego przekazania informacji o schemacie podatkowym, których ten nie otrzymał od promotora, korzystającego lub wspomagającego³⁸.

Poza konsekwencjami w relacjach pomiędzy jednostką a organami państwa warto mieć również na uwadze, że nieterminowa lub nieprawidłowa implementacja dyrektywy przez państwo członkowskie stanowi uchybienie zobowiązaniu traktatowemu, które jest sankcjonowane w procedurze z art. 258 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej³⁹.

5. Podsumowanie

Nie dokonując całościowej oceny proporcjonalności i zasadności kształtu zaproponowanej przez Ministerstwo Finansów regulacji MDR, a także jakości jej wykonania, niniejszy artykuł pokazuje, że dyrektywa MDR została nieprawidłowo inkorporowana do polskiego porządku prawnego.

Mimo jednoznacznych intencji projektodawcy, wyrażonych w uzasadnieniu do projektu ustawy

³⁴ Art. 1 § 1 k.k.s.

³⁵ Por. wyrok TS z 19.01.1982 r., C-8/81, Ursula Becker przeciwko Finanzamt Münster-Innenstadt, EU:C:1982:7, pkt 24; J. Maśnicki, *Bezpośredni skutek dyrektyw w relacjach triangularnych*, „Europejski Przegląd Sądowy” 2017/3, s. 11.

³⁶ W klasycznej relacji triangularnej jednostka dochodzi swoich praw od organu państwa (lub szerzej – podmiotu będącego emanacją państwa), jednak realizacja praw jednostki (wynikających z dyrektywy) spowoduje pogorszenie sytuacji innej jednostki. Por. wyrok TS z 6.10.2015 r., C-508/14, Českýtelekomunikačníúřad przeciwko T-Mobile Czech Republic a.s. i Vodafone Czech Republic a.s., EU:C:2015:657, pkt 48. Natomiast w omawianej sytuacji pod pozorem relacji triangularnej dochodzi *de facto* do odwrotnego skutku bezpośredniego w relacji wertykalnej. Por. wyrok TS z 21.03.2013 r., C-244/12, Salzburger Flughafen GmbH przeciwko Umweltsenat, EU:C:2013:203; J. Maśnicki, *Bezpośredni...*, s. 11.

³⁷ W szczególności organ podatkowy innego państwa członkowskiego w ramach wymiany informacji.

³⁸ Por. art. 8ab ust. 10 dyrektywy 2011/16.

³⁹ Wersja skonsolidowana, Dz.Urz. UE C 202 z 2016 r., s. 47. Por. także B. Kurcz, *Art. 288* [w:] D. Kornobis-Romanowska, J. Łacny, red. A. Wróbel, *Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej*, t. 3, Art. 223–358, Warszawa 2012.



oraz w Objasnieniach, i obowiązku zastosowania wykładni zgodnej przy interpretacji przepisów, nie-które uzgodnienia, które w myśl implementowanej dyrektywy powinny stanowić transgraniczne schematy podatkowe podlegające obowiązkowi przekazywania informacji, nie będą miały takiego charakteru na gruncie Rozdziału 11a o.p.

W wyniku dodania – obok warunku, aby korzyść podatkowa była główną lub jedną z głównych korzyści – przesłanki alternatywnej drogi postępowania, polski ustawodawca zawęził katalog uzgodnień, które spełnią kryterium głównej korzyści, a więc zostaną uznane za schematy podatkowe. Natomiast z powodu wprowadzenia rozróżnienia w kryterium transgranicznym pomiędzy spełnieniem jednego z pięciu warunków (art. 86a § 3 pkt 1–5 o.p.) a przesłanką, że uzgodnienie dotyczy więcej niż jednego państwa, mniejsza liczba schematów będzie podlegała obowiązkowi przekazywania informacji, niż to wynika z dyrektywy MDR. Także niektóre ze schematów, które zostaną zaraportowane, nie będą się kwalifikowały do automatycznej wymiany informacji, mimo że wynika to z wzorca unijnego.

Ocena zasadności umieszczenia i kształtu przesłanki a.d.p. w k.g.k. powinna być dokonana nie tylko z perspektywy treści dyrektywy MDR, ale także korelacji k.g.k. ze znowelizowanym kryterium sztuczności z art. 119c § 1 o.p.

Wydaje się, że przesłanka a.d.p. zawiera się w zakresie kryterium sztuczności, co zdecydowanie nie odpowiada istocie instytucji klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania oraz schematu podatkowego, których te rozwiązania są częścią. Jednak jest to zagadnienie, które wymaga szerszego opracowania.

Nie ulega wątpliwości, że niepoprawna implementacja dyrektywy nie może stanowić podstawy obowiązków podatników wobec organów państwa. Dlatego tak istotne znaczenie dla ochrony praw podatników ma wskazanie różnic pomiędzy regulacją krajową a dyrektywą stanowiącą jej podstawę, których nie da się wyeliminować poprzez odwołanie się do zasad wykładni zgodnej. Tym bardziej że – jak można dostrzec w Objasnieniach – wykładnia omawianych przepisów stosowana przez Ministerstwo Finansów nie zawsze wynika z ich możliwego językowego znaczenia.

Można mieć także nadzieję, że niniejszy artykuł przyczyni się nie tylko do pożądanego dla podatników z punktu widzenia pewności prawa zmian legislacyjnych, ale także do ogólnej poprawy jego stanowienia. Analizowane przepisy zostały przez projektodawców uzasadnione w sposób jednozdaniowy: „Jest to realizacja zasad technik prawodawczych”⁴⁰. Okazuje się jednak, że w tym stwierdzeniu brakuje słowa „nieprawidłowa”. Dlatego należy zdecydowanie skrytykować zaprezentowany, lakoniczny styl uzasadniania wprowadzanych zmian, który nie pierwszy raz oznacza, że projektodawca nie do końca przemyślał przygotowane przez siebie rozwiązania.

⁴⁰ Odwrócona tabela zgodności do Projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych ustaw (KRM-10-120-18), s. 76.

Procedury podatkowe

www.lex.pl/navigator

LEX Navigator
Procedury Podatkowe

Ponieważ brak jest wzorców, które mogłyby stanowić wskazówkę do praktycznego wypełniania kontrowersyjnych obowiązków informowania o schematach podatkowych, jakie Polska wdrożyła w sposób szerszy, niż wymagał tego ustawodawca unijny, szczególnej uwadze polecamy procedury podatkowe dotyczące raportowania. Znajdą je Państwo w programie LEX Navigator Procedury Podatkowe:

- **Raportowanie schematów podatkowych – wprowadzenie** – procedura ma na celu przedstawienie definicji i przesłanek powstania obowiązku informowania organów podatkowych o planowanych, udostępnianych lub wdrażanych schematach podatkowych.
- **Raportowanie schematów podatkowych – informacje o schemacie podatkowym** – z treści procedury dowiemy się jaki jest zakres informacji, które należy przekazać Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej o schemacie podatkowym.
- **Raportowanie schematów podatkowych – wykonanie obowiązków Korzystającego** – procedura ma na celu przybliżenie podmiotów wykonujących obowiązek raportowania o schematach podatkowych oraz zakresy tych obowiązków.
- **Raportowanie schematów podatkowych – wykonanie obowiązków Promotora** – procedura prezentuje podmioty wykonujące obowiązek raportowania o schematach podatkowych oraz zakresy tych obowiązków.
- **Raportowanie schematów podatkowych – wykonanie obowiązków Wspomagającego** – procedura przedstawia podmioty wykonujące obowiązek raportowania o schematach podatkowych oraz zakresy tych obowiązków.
- **Sposób przekazywania informacji o schematach podatkowych** – procedura ilustruje sposób wypełniania obowiązku informacyjnego na podstawie art. 86g Ordynacji podatkowej.
- **Wewnętrzna procedura przeciwdziałania niewywiązywaniu się z obowiązku przekazywania informacji o schematach podatkowych** – procedura omawia przesłanki i zasady tworzenia wewnętrznej procedury dotyczącej raportowania schematów podatkowych.

Abstract

Andrzej Ladziński

The author is a tax advisor, managing partner at GWW Tax, the author of numerous publications on issues from the area of tax avoidance and tax law evasion

Dominik Wasiluk

The author is a lawyer at MDR Team of GWW Tax

On Incorrect Implementation of Directive 2018/822 (MDR) and its Consequences

Chapter 11a of Section III of the Act of 29 August 1997 – Tax Ordinance, which has been in force since 1 January 2019, introduced a duty to provide information about tax schemes. The direct reason for the adoption of new regulations was the obligation of each Member State to implement Council Directive 2018/822 of 25 May 2018 amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation in relation to reportable cross-border arrangements (MDR Directive). Even though, in many aspects, the Polish legislator considerably extended the scope of activities treated as tax schemes, it failed to meet the minimum standard of harmonization due to incorrect transposition of the main benefit test and the cross-border criterion.

Keywords: MDR, main benefit test, cross-border criterion, implementation of a directive

Bibliografia

Antonów D., *Rozdział V Wykładnia pozajęzykowa prawa podatkowego po wejściu Polski do Unii Europejskiej* [w:] *Wykładnia prawa podatkowego po wstąpieniu Polski do Unii Europejskiej*, Warszawa 2009, s. 188–238

Koszowski M., *Granice prounijnej wykładni prawa krajowego*, „Radca Prawny” 2012/130, s. 15D–20D

Kurcz B., *Art. 288* [w:] D. Kornobis-Romanowska, J. Łacny, red. A. Wróbel, *Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej*, t. 3, *Art. 223–358*, Warszawa 2012

Maśnicki J., *Bezpośredni skutek dyrektyw w relacjach triangularnych*, „Europejski Przegląd Sądowy” 2017/3, s. 11

Andrzej Ladziński

Autor jest doradcą podatkowym, współnikiem zarządzającym GWW Tax, autorem licznych publikacji dotyczących zagadnień związanych z unikaniem opodatkowania i obejściem prawa podatkowego

Dominik Wasiluk

Autor jest prawnikiem w Zespole MDR GWW Tax

REKLAMA

Konstytucja Biznesu pod lupą ekspertów

Cena: 169 zł



- Pogłębiona analiza przepisów Prawa przedsiębiorców – ustawy stanowiącej największą część tzw. Konstytucji Biznesu.
- Materia ustawy, jak i zawartość komentarza poświęcone zostały prawom i obowiązkom przedsiębiorcy w kontakcie z organami państwa.
- W publikacji omówiono m.in. zagadnienia takie jak:
 - prawa i obowiązki, które zostały nałożone na przedsiębiorcę w kontakcie z organami państwa,
 - zawieszenie wykonywania działalności gospodarczej,
 - tzw. ulga na start,
 - wydanie interpretacji indywidualnej.

Zamów w księgarni internetowej Profinfo.pl
lub telefonicznie 22 535 80 72