

Przegląd Prawno-Ekonomiczny

REVIEW OF LAW, BUSINESS & ECONOMICS

październik-listopad-grudzień

Nr 45
(4/2018)



WYDZIAŁ ZAMIEJSKOWY
PRAWA I NAUK
O SPOŁECZEŃSTWIE | **KUL**

WYDAWCA

Katolicki Uniwersytet Lubelski Jana Pawła II | Wydział Zamiejscowy Prawa i Nauk o Społeczeństwie
w Stalowej Woli

ADRES REDAKCJI

Redakcja „Przeglądu Prawno-Ekonomicznego” | 37-450 Stalowa Wola, ul. Ofiar Katynia 6a |
e-mail: ppe@kul.pl

ZESPÓŁ REDAKCYJNY

dr Artur Lis – redaktor naczelny (editor-in-chief) | dr David W. Lutz (Holy Cross College w Notre Dame, USA) | dr Dariusz Żak – zastępcy redaktora naczelnego (associate editors) | dr hab. Grzegorz Wolak – sekretarz redakcji (administrative editor) | dr hab. Piotr T. Nowakowski – redaktor ds. międzynarodowych (international editor) | dr Filip Ciepły, dr Isaac Desta (Holy Cross College w Notre Dame, USA), dr Dorota Tokarska, dr Dominik Tyrawa, dr Timothy Wright (Holy Cross College w Notre Dame, USA) – redaktorzy tematyczni (subject editors) | dr Piotr Pomorski – redaktor statystyczny (statistical editor) | mgr Agnieszka Lis – redaktor językowy polskojęzyczny (Polish-language editor) | mgr Tomasz Deptuła (USA) – redaktor językowy anglojęzyczny (English-language editor) | prof. dr hab. Nikolaï Gołowaty (UKRAINA) – redaktor językowy rosyjskojęzyczny | dr Judyta Przyłuska-Schmitt – redaktor konsultant (consulting editor) | mgr Rafał Podlesny – redaktor techniczny (layout editor)

RADA NAUKOWA

ks. prof. dr hab. Antoni DĘBIŃSKI (Rektor KUL Lublin) | prof. dr hab. Thomas BURZYCKI (Holy Cross College w Notre Dame, USA) | prof. dr hab. Wiktor CZĘPURKO (Ukraina) | dr hab. Leszek CWIKŁA (KUL Stalowa Wola) | prof. dr hab. Czesław DEPTUŁA (KUL Lublin) | dr hab. Marzena DYJAKOWSKA (KUL Lublin) | abp. prof. dr hab. Andrzej DZIĘGA (Szczecin) | dr hab. Krzysztof GRZEGORCZYK (Wyższa Szkoła Humanistyczno-Przyrodnicza w Sandomierzu) | nadkom. dr Dominik HRYSZKIEWICZ (Wyższa Szkoła Policji w Szczytnie) | prof. dr hab. Aleks JULDASZEW (Interregional Academy of Personnel Management, Ukraina) | prof. dr hab. Marian KOZACZKA (KUL Stalowa Wola) | prof. dr hab. Andrzej KUCZUMOW (KUL Stalowa Wola) | prof. dr hab. Pantelis KYRMIZOGLU (Alexander TEI of Thessaloniki, Greece) | dr hab. Antoni MAGDOŃ (KUL Stalowa Wola) | ks. prof. dr hab. Henryk MISZTAŁ (KUL Lublin) | prof. dr hab. Wojciech NASIEROWSKI (University of New Brunswick) | prof. dr hab. Jurij PACZKOWSKI (Ukraina) | prof. dr hab. Pylyp PYLYPENKO (Ukraina) | prof. dr hab. Anton STASCH (European Akademy of Technology & Management, Oedheim Niemcy) | prof. dr hab. Tomasz WIELICKI (California State University, Fresno) | ks. dr hab. Krzysztof WARCHAŁOWSKI (Uniwersytet Kardynała Stefana Wyszyńskiego)

RECENZENCI ZEWNĘTRZNI

dr hab. Leszek BIELECKI (Wyższa Szkoła Ekonomii, Prawa i Nauk Medycznych w Kielcach) | dr Walenty GOŁOWCZENKO (Interregional Academy of Personnel Management, Ukraina) | dr hab. Mirosław KARPIUK (Uniwersytet Warmińsko-Mazurski w Olsztynie) | dr Barbara Lubas (Nadbużańska Szkoła Wyższa w Siemiatyczach) | prof. dr hab. Oleksander MEREŻKO (Ukraina) | dr Kiril MURAWIEW (Interregional Academy of Personnel Management, Ukraina) | dr Łukasz Jerzy PIKULA (Uniwersytet Jana Kochanowskiego w Kielcach) | ks. dr hab. Tomasz RAKOCZY (Uniwersytet Zielonogórski) | dr hab. Krystyna ROSŁANOWSKA-PLICHCIŃSKA (Wyższa Szkoła Zarządzania i Ekologii w Warszawie) | dr hab. Piotr RYGUŁA (Uniwersytet Kardynała Stefana Wyszyńskiego) | dr hab. Romuald SZEREMIETIEW (Akademia Obrony Narodowej) | prof. dr hab. Jerzy Tomasz SZKUTNIK (Politechnika Częstochowska) | prof. dr hab. Dariusz SZPOPER (Uniwersytet Warmińsko-Mazurski w Olsztynie) | dr hab. Andrzej SZYMAŃSKI (Uniwersytet Opolski) | dr Agnieszka OGRODNIK-KALITA (Uniwersytet Pedagogiczny im. KEN w Krakowie)

DRUK I OPRAWA

VOLUMINA.PL DANIEL KRZANOWSKI | ul. Ks. Witolda 7-9, 71-063 Szczecin | tel. 91 812 09 08 |
e-mail: druk@volumina.pl

ISSN 1898-2166 | Nakład 300 egz.

Spis treści

Artykuły

LESZEK ĆWIKŁA *Respublica bene ordinata. Udział elit prawosławnych w życiu politycznym w Rzeczypospolitej w XV – XVIII w. (część II)* | 11

DARIUSZ BRAKONIECKI *Oddolna działalność obywatelska jako element pozapaństwowych form ochrony bezpieczeństwa społeczności lokalnej. Zagadnienia administracyjnoprawne* | 27

PAWEŁ BUCOŃ *Formy wykonywania zawodu radcy prawnego* | 37

MARIUSZ Z. JĘDRZEJKO, MIROSŁAW REWERA, KAJA KASPRZAK *Stosunek Unii Europejskiej oraz niektórych państw UE do marihuany. Regulacje prawne w wybranych krajach członkowskich* | 52

KAROL JUSZKA *Czynniki dotyczące podjęcia na nowo umorzonego postępowania przygotowawczego w orzecznictwie Sądu Najwyższego i sądów powszechnych* | 74

MIROSŁAW KOPEĆ *O potrzebie wprowadzenia pisemnej interpretacji przepisów dotyczących prawa do emerytury* | 85

MAREK STYCH *Wybrane aspekty prawne i organizacyjne transportu zwierząt gospodarskich* | 96

DARIUSZ ŻAK *Prawne zasady przetwarzania danych osobowych* | 111

SEBASTIAN BAJON *Upadłości i restrukturyzacje w Polsce – wybrane aspekty prawne i statystyki postępowań* | 127

AGATA KACZYŃSKA - KRAL *Między rzeczą a energią – refleksja nad obecnym modelem „sprzedaży” niematerialnego egzemplarza programu komputerowego* | 142

ROBERT KAROWIEC *Aspekt porównawczy Karty Praw Podstawowych Unii Europejskiej (w zakresie ochrony praw społeczno-ekonomicznych) z innymi aktami międzynarodowymi o podobnym znaczeniu* | 153

ADAM KARPIŃSKI *Kultura remiksu i dozwolony użytek w prawie autorskim* | 173

AGNIESZKA LASOTA *Komercjalizacja wizerunku a media społecznościowe* | 183

BARTŁOMIEJ ORĘZIAK *Ograniczenia linkowania w Internecie w świetle orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej – analiza orzeczenia z dnia 14 czerwca 2017 roku w sprawie C-610/15* | 199

PRZEMYSŁAW PASIERB *Jednolity rynek cyfrowy jako narzędzie harmonizujące wewnątrzspółnotowe korzystanie z własności intelektualnej* | 220

ARTUR TIM *Mandatory Disclosure Rules w Unii Europejskiej - wybrane aspekty regulacji z perspektywy polskiej, niemieckiej i brytyjskiej* | 235

MICHAŁ JĘDRZEJCZYK *Aktualne zasady i kontrola planowania finansowego* | 257

JACEK LEWKOWICZ *Ekonomia kosztów transakcyjnych w teorii i praktyce – integracja pionowa elektrowni z kopalnią węgla brunatnego* | 274

MIROSLAW MACHNACKI *Wykorzystanie rachunkowości rolnej w wycenie efektów zewnętrznych w rolnictwie* | 290

JUDYTA PRZYŁUSKA-SCHMITT *Organizacja zabezpieczenia emerytalnego w Niemczech* | 303

Glosa

SZYMON ROZEK *Glosa do wyroku Sądu Najwyższego z dnia 25 maja 2017 r., II CSK 520/16* | 322

Tekst źródłowy

ARTUR LIS *Uchwały synodu łęczyckiego z 1257 roku* | 334

Sprawozdanie

ARTUR LIS *Ogólnopolska konferencja naukowa „Polonia Restituta. Dekalog dla Polski w 100-lecie odzyskania niepodległości: Kultura i Tożsamość”, Katolicki Uniwersytet Lubelski Jana Pawła II (Lublin, 10.12.2018 r.)* | 340

Contents

Articles

LESZEK ÓWIKŁA *Respublica bene ordinata. Participation of Orthodox Elite in political life in the 15th and 18th century Republic. (part II)* | 11

DARIUSZ BRAKONIECKI *Grassroots active citizenship as an element of non-government forms of security protection of local community. Administrative and legal issues* | 27

PAWEŁ BUCOŃ *The Forms of Practising as a Legal Adviser* | 37

MARIUSZ Z. JĘDRZEJKO, MIROSŁAW REWERA, KAJA KASPRZAK *The attitude of the European Union and some EU countries to marijuana. Legal regulations in selected member countries* | 52

KAROL JUSZKA *Factors connected with resume preparatory criminal proceedings in the judgments issued by the Supreme Court and common courts* | 74

MIROSŁAW KOPEĆ *The need to introduce a written interpretation of the provisions on the right to a retirement pension* | 85

MAREK STYCH *Livestock Transport: Selected Legal and Organizational Issues* | 96

DARIUSZ ŻAK *Legal rules for the processing of personal data* | 111

SEBASTIAN BAJON *Bankruptcies and restructurings in Poland – a selected legal aspects and statistics of proceedings* | 127

AGATA KACZYŃSKA - KRAL *Between thing and energy - a reflection on the current “selling” an intangible copy of a computer program model* | 142

ROBERT KAROWIEC *The comparative aspect of the Charter of Fundamental Rights of the European Union (regarding the protection of socio-economic rights) with other international acts of similar importance* | 153

ADAM KARPIŃSKI *The remix culture and permitted use in copyright law* | 173

AGNIESZKA LASOTA *Commercialization of the image and social media* | 183

BARTŁOMIEJ OREŹIAK *Restrictions of linking on the Internet in the light of the case law of the Court of Justice of the European Union - an analysis of the judgment of 14 June 2017 in Case C-610/15* | 199

PRZEMYSŁAW PASIERB *The Digital Single Market as a tool harmonizing the inter – community use of intellectual property* | 220

ARTUR TIM *Mandatory Disclosure Rules in the European Union - remarks from the Polish, German and British perspective* | 235

MICHAŁ JĘDRZEJCZYK *Current principles and control of financial planning* | 257

JACEK LEWKOWICZ *Transaction costs economics in theory and practice – vertical integration of powerplants and coal mines* | 274

MIROŚLAW MACHNACKI *The role of accounting in the valuation of external effects in agriculture* | 290

JUDYTA PRZYŁUSKA-SCHMITT *The organization of pension security in Germany* | 303

Gloss

SZYMON ROŻEK *Gloss to the Decision of the Supreme Court from 25 May 2017, II CSK 520/16* | 322

Source text

ARTUR LIS *The resolutions of the Synod of Łęczycza from 1257 year* | 334

Report

ARTUR LIS *National scientific conference „Polonia Restituta. Decalogue for Poland on the 100th anniversary of regaining independence: Culture and Identity”* | 340

Artur Tim

Mandatory Disclosure Rules w Unii Europejskiej – wybrane aspekty regulacji z perspektywy polskiej, niemieckiej i brytyjskiej

Mandatory Disclosure Rules in the European Union - remarks from the Polish,
German and British perspective

I. Wstęp

W niemal wszystkich rozwiniętych gospodarkach, Mandatory Disclosure Rules (Obowiązek raportowania schematów podatkowych, dalej: MDRs) są aktualnie jednym z najżywiej dyskutowanych zagadnień prawa podatkowego. Stan taki powodowany jest zarówno działaniami podejmowanymi na szerokiej arenie międzynarodowej na poziomie OECD, jak również ze względu na przyjęty w ramach Unii Europejskiej obowiązek implementowania MDRs w sytuacjach transgranicznych. Z uwagi na ograniczenia objętościowe, celem artykułu nie jest dokładne przedstawienie regulacji brytyjskich, planowanych regulacji niemieckich i polskich, jak również dyrektywy UE i zaleceń OECD, a jedynie zwrócenie uwagi na pewne prawidłowości oraz kwestie, które w procesie wprowadzania MDRs do polskiego porządku prawnego powinny być wzięte pod uwagę przez krajowego legislatora, a ponadto naświetlenie różnic pomiędzy dyskursem prowadzonym w Niemczech oraz w Polsce. Celem artykułu pierwotnie było również umiejscowienie zaprezentowanego przez polski rząd projektu ustawy w szerszym, międzynarodowym kontekście. Z uwagi jednak na ogromną dynamikę prac legislacyjnych, na dzień publikacji projekt został nie tylko uchwalony,

ale również wszedł w życie z dn. 1 stycznia 2019 roku¹. Wiele z czynionych obserwacji komparatystycznych oraz wystosowywanych w zagranicznym dyskursie politycznym i prawnym argumentów znajduje przy tym bezpośrednie przełożenie na instytucję mającą być wprowadzoną w Polsce. Należy również wskazać, że z uwagi na dużą aktualność problematyki, MDRs nie są jeszcze przedmiotem szerszych analiz w bieżącej, krajowej literaturze naukowej. Artykuł ze wskazanego zakresu stanowi nie tylko uzupełnienie luki w krajowej doktrynie, lecz również wystosowanie postulatów pod adresem krajowego legislatora. Autor dokonał wyboru jurysdykcji niemieckiej, z uwagi na bardzo podobne rozwiązania w zakresie tajemnicy zawodowej zawodów zaufania publicznego, jak również szeroki oraz odpowiednio umotywowany dyskurs prowadzony na gruncie doktryny i praktyki niemieckiego prawa podatkowego we wskazanym zakresie oraz wystosowywanie argumentów pomijanych w dyskursie polskim. Wybór drugiego z obszarów analizy - prawodawstwa Zjednoczonego Królestwa - podyktowany został przywołaniem przez OECD wskazanej jurysdykcji jako skutecznego rozwiązania już funkcjonującego (także dla transakcji krajowych), jak również ciekawymi rozwiązaniami w zakresie tajemnicy zawodowej (ang. *legal professional privilege*), ograniczonej do zawodów prawniczych. Metodologia przyjęta w artykule polega na analizie aktów prawnych, projektów regulacji, orzecznictwa, stanowisk organizacji oraz poglądów doktryny odnoszących się zarówno do polskiego i międzynarodowego prawa podatkowego, jak również do porządków prawnych poszczególnych, obcych jurysdykcji.

II. Istota MDR na tle działań OECD i UE

Wobec postępującej erozji podstawy opodatkowania oraz przerzucania dochodów do krajów o korzystniejszych dla przedsiębiorców systemów opodatkowania, w 2013 roku państwa z grupy G20 zainicjowały projekt BEPS (ang. *Base Erosion Profit Shifting*), w ramach którego zaplanowano podjęcie 15 działań. Po dwóch latach prac, wydano 15 raportów², mających na celu przywrócenie pewności systemu opodatkowania i zapewnienie opodatkowania zysków w państwie, w którym prowadzona jest aktywność ekonomiczna oraz gdzie tworzona jest war-

¹ Ustawa z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. z 2018 r. poz. 2193.

² Po jednym dla każdego działania, z wyjątkiem działań 8-10, dotyczących przerzucania dochodów (ang. *Transfer Pricing*).

tość³. Działanie nr 12 zostało poświęcone obowiązkowi ujawnianiu schematów podatkowych (Mandatory Disclosure Rules, dalej: MDRs).

Głównym celem MDRs jest odpowiednio wczesne informowanie administracji podatkowej o stosowanych przez podatników schematach, mających charakter potencjalnie agresywny lub stanowiący nadużycie, jak również identyfikacja podmiotów opracowujących schematy (promotorów) i podmiotów korzystających⁴. Uzyskanie takiej informacji ma skutkować zwiększeniem efektywności działania organów publicznych i umożliwieniem przerzucenia zasobów, używanych do wykrycia schematów, na opracowywanie szybkiej reakcji i stosownych zmian legislacyjnych, operacyjnych bądź regulacyjnych. OECD zwraca również uwagę na skutek odstraszący MDRs, po których wprowadzeniu podatnik „może pomyśleć dwukrotnie o zastosowaniu schematu, jeśli schemat podlegał będzie ujawnieniu, a podatnicy będą wiedzieli, że organ może ocenić inaczej skutki podatkowe tego schematu bądź porozumienia”⁵. Skutek odstraszący może także znacznie ograniczyć działalność podmiotów opracowujących i oferujących schematy podlegające obowiązkowi raportowania. Należy również podkreślić, że MDRs były stosowane w wielu jurysdykcjach jeszcze przed opublikowaniem raportu końcowego w ramach BEPS - w USA zostały wprowadzone w 1984 r., w Kanadzie w 1989 r., w Zjednoczonym Królestwie w 2004 r., w Republice Południowej Afryki w 2005 r., w Izraelu w 2007 roku, w Portugalii w 2008 roku, w Irlandii w 2011 roku, a w Południowej Korei w 2015 r.⁶ OECD, opierając się na doświadczeniach krajów oraz własnej analizie opracowało również szereg postulatów pod adresem jurysdykcji planujących wprowadzenie MDRs. Postulatami tymi są: (1) jasność i łatwość w zrozumieniu MDRs, (2) zapewnienie równowagi pomiędzy kosztem nałożonym na podatników a korzyściami uzyskanymi przez administrację podatkową (3) efektywność w osiągnięciu zamierzonych celów politycznych oraz dokładność w identyfikowaniu odpowiednich schematów (4) efektywne używanie zgromadzonych informacji⁷. Jednocześnie w raporcie OECD podkreślono, że przeprowadzone badania nie stanowią minimalnego standardu,

³ Zob. szerz.: OECD, *Explanatory Statement, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, Paris 2015, s. 4.

⁴ OECD, *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, Paris 2015, s. 18.

⁵ Tamże, s. 18.

⁶ Ch. Osterloh-Konrad, C. Heber, T. Beuchert, *Anzeigepflichten für Steuergestaltungen in Deutschland. Verfassungs- und europarechtliche Grenzen sowie Überlegungen zur Ausgestaltung*, MPI Studies in Tax Law and Public Finance 7, München 2017, s. 7.

⁷ Zob. szerz. OECD, *Mandatory Disclosure Rules. Action 12...*, s. 19-20.

a państwa powinny samodzielnie podjąć decyzję o ewentualnym wprowadzeniu MDRs oraz ich kształcie⁸.

Dyskusja nad wprowadzeniem MDRs w Unii Europejskiej rozpoczęła się jeszcze przed opublikowaniem końcowych raportów w ramach BEPS. Pierwotnym celem wprowadzenia MDRs na poziomie unijnym było przeciwdziałanie schematom uchylania się od opodatkowania (ang. *tax evasion*), a sama idea powstała pod wpływem takich wycieków dokumentów jak Panama Papers, czy Paradise Papers⁹. Uchylenie się od opodatkowania należy jednocześnie odróżnić w szczególności od unikania opodatkowania (ang. *tax avoidance*) oraz planowania podatkowego (ang. *tax planning*). Różnica pomiędzy uchylaniem się od opodatkowania a unikaniem opodatkowania sprowadza się do grubości muru więziennego¹⁰ - podczas gdy to pierwsze stanowi złamanie prawa i podlega sankcjom karnym, to drugie jest nadużyciem prawa, które chociaż może być oceniane jako moralnie naganne - stanowi postępowanie legalne. Z tej przyczyny tworzone są instytucje, mające na celu zmianę skutków czynności stanowiących nadużycie na gruncie prawa podatkowego, takie jak klauzule przeciwko unikaniu opodatkowania. Planowanie podatkowe stanowi zaś wykorzystywanie preferencji podatkowych zgodnie z istotą ich wprowadzenia. Przyczyną podjęcia prac na poziomie unijnym w zakresie MDRs było opracowanie reakcji na zjawisko uchylania się od opodatkowania. Ostatecznie MDRs na poziomie unijnym przyjęły formę Dyrektywy 2018/822¹¹, która znajduje zastosowanie do schematów transgranicznych, wykazujących wskazane w załączniku do dyrektywy cechy rozpoznawcze (ang. *hallmarks*), właściwe dla agresywnego planowania podatkowego. W efekcie finalny kształt dyrektywy obejmuje nie tylko schematy potencjalnie zmierzające do transgranicznego uchylania się od opodatkowania, ale również do transgranicznego unikania opodatkowania. Jedynie zarysowując kształt regulacji, dyrektywa zakłada ujawnianie dwóch rodzajów danych: danych abstrakcyjnych (niem. *abstrakte Daten*), odnoszących się do samego schematu, oraz danych wrażliwych (niem. *sensible Daten*), które mogą dotyczyć zarówno

⁸ Tamże, s. 9.

⁹ F. Chachia, *Tax Transparency for Intermediaries: The Mandatory Disclosure Rules and Its EU Impact*, EC Tax Review 2018 (4), s. 206.

¹⁰ Sformułowania tego użył D. Healey, były Kanclerz Skarbu Zjednoczonego Królestwa - Cyt. za C. Elliffe, *The Thickness of a Prison Wall - When Does Tax Avoidance Become a Criminal Offense?*, New Zealand Business Law Quarterly 2011 Vol. 17 No. 4, s. 442.

¹¹ Dyrektywa Rady (UE) 2018/822 z dn. 25 maja 2018, zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania w odniesieniu do podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych, Dz. U. UE L 139, dalej: Dyrektywa 2018/822.

podatnika, jak i pośrednika¹². Obowiązek ujawnienia organom krajowym stosownych danych ciąży co do zasady na pośrednikach, którzy powinni przekazać informacje, dotyczące podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych (ang. *cross-border arrangements*) w ciągu 30. dni od zaistnienia określonych zdarzeń (udostępnienie do wdrożenia schematu, przygotowanie do wdrożenia schematu lub dokonanie pierwszej czynności służącej wdrożeniu). Subsydiarnie obowiązek ten spoczywa na podatniku, który jest zobowiązany do przekazania danych wobec braku pośrednika bądź w przypadku, gdy Państwo Członkowskie zdecyduje się na przyznanie pośrednikowi możliwości zwolnienia z obowiązku przekazania informacji wobec ryzyka naruszenia tajemnicy zawodowej¹³. Podkreślenia wymaga, że wyżej wskazane obowiązki są nakładane na Państwa Członkowskie, a zgodnie z utrwalonym orzecznictwem unijnym dyrektywa nie może wywoływać bezpośredniego skutku wobec jej wadliwej implementacji, jeśli ten skutek jest niekorzystny dla podmiotu prywatnego. Dyrektywa wchodzi w życie z dniem 25 czerwca 2018 r., powinna być implementowana najpóźniej do 31 grudnia 2019 roku oraz będzie stosowana od 1 lipca 2020 r.¹⁴ W kontekście tajemnicy zawodowej warto wskazać, że pierwotnie dyrektywa zawierała odwołanie jedynie do wzorowanego na anglosaskiej konstrukcji „legal professional privilege” (opisanej w dalszej części artykułu), co wywoływało wątpliwości, czy brak obowiązku raportowania będzie również stosowany do innych zawodów aniżeli czysto prawnicze (niemiecka wersja językowa zawierała odniesienie jedynie do „Privilegien der Angehörigen von Rechtsberufen”, stanowiącego wierne przetłumaczenie nazwy instytucji anglosaskiej). Wywołało to reakcję m.in. niemieckiej izby biegłych rewidentów¹⁵. Ostatecznie doprowadzono do zmiany niemieckiej wersji językowej przepisu, który w wersji przyjętej odnosi się do naruszenia ustawowego obowiązku milczenia (niem. *gesetzliche Verschwiegenheitspflicht*, której ekwiwalentem funkcjonalnym na gruncie prawa polskiego jest obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej). Polska wersja językowa odnosi się wprost do tajemnicy zawodowej.

¹² A. von Bredow, *Anzeigepflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungsmodelle*, 26.04.2018, PSP München, online: psp.eu [dostęp: 20.09.2018].

¹³ Art.8ab ust. 6 w zw. z art. 8ab ust. 5 Dyrektywy 2011/16.

¹⁴ Art. 2 Dyrektywy 2018/822.

¹⁵ Wirtschaftsprüferkammer, *Stellungnahme zum Richtlinienvorschlag der EU-Kommission zur Anzeigepflicht für Steuergestaltungen*, 18.08.2017 r., online: wpk.de [dostęp: 20.09.2018].

III. Planowane mdrs w polskim porządku prawnym

Wprowadzenie do polskiego porządku prawnego MDRs zostało po raz pierwszy zasygnalizowane w piśmie Ministerstwa Finansów o rozpoczęciu konsultacji publicznych, w którym poinformowano, iż Ministerstwo Finansów rozważa wprowadzenie trzech modeli ujawniania schematów podatkowych przez promotorów objętych obowiązkiem zachowania tajemnicy zawodowej¹⁶. Pierwszy model polega na raportowaniu także danych identyfikujących podmioty uczestniczące lub mające uczestniczyć w schemacie - również, jeśli promotor nie został zwolniony z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej we wskazanym zakresie. Drugi model zakładał informowanie jedynie o danych abstrakcyjnych, nawet jeśli nie doszło do zwolnienia z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej, natomiast trzeci - na nałożeniu obowiązku raportowania bezpośrednio na podatnika, przy jednoczesnym zobowiązaniu promotora do pisemnego poinformowania klienta o obowiązku przekazania informacji¹⁷. Propozycja przybrała formę Projektu ustawy z dn. 24 sierpnia 2018 r.¹⁸ Zgodnie z Projektem ustawy wprowadzającej MDRs, do Ordynacji podatkowej¹⁹ w dziale III zostanie wprowadzony z dniem 1 stycznia 2019 roku nowy rozdział 11a „Informacje o schematach podatkowych” (art. 86a et seq OrdP). Projekt zakłada nie tylko implementowanie dyrektywy, ale również wprowadzenie krajowych MDRs. Promotor podlegający obowiązkowi zachowania tajemnicy zawodowej będzie zobowiązany do przekazania Szefowi KAS informacji abstrakcyjnych o schemacie oraz do przekazania korzystającemu danych niezbędnych, do dokonania zgłoszenia przez ten podmiot. Obowiązek raportowania schematów krajowych miał powstawać wyłącznie w przypadku kwalifikowanych korzystających (projektowany art. 86a §5 OrdP), to jest podmiotów, których (1) przychody lub koszty albo wartość aktywów w rozumieniu przepisów ustawy o rachunkowości, ustalona na podstawie prowadzonych ksiąg rachunkowych, przekroczyły w roku poprzedzającym lub w bieżącym roku obrotowym równowartość 20.000.000 zł (w ostatecznym kształcie ustawy: 10.000.000 euro) lub (2) jeżeli udostępniane

¹⁶ Ministerstwo Finansów, *Zawiadomienie o rozpoczęciu konsultacji podatkowych z dn. 20 października 2017 r.*, SP3.8021.2.2017, online: mf.gov.pl [dostęp: 20.09.2018], s. 24.

¹⁷ Tamże, s. 24.

¹⁸ Projekt z dn. 24 sierpnia 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy - Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw, online: legislacja.gov.pl [dostęp: 20.09.2018], dalej: Projekt wprowadzający MDRs.

¹⁹ Ustawa z dn. 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa, T.j. Dz. U. z 2018 r. poz. 1075 ze zm., dalej: OrdP.

lub wdrażane uzgodnienie dotyczy rzeczy lub praw o wartości rynkowej przekraczającej 20.000.000 zł (w ostatecznym kształcie ustawy: 2.500.000 euro), (3) podmiot jest podmiotem powiązany w stosunku do podmiotu spełniającego ww. przesłanki (Pełna definicja kwalifikowanego korzystającego została zawarta w art. 86a §4 OrdP). Obowiązek raportowania schematów podatkowych pierwotnie miał znaleźć zastosowanie do schematów udostępnionych lub wdrożonych po dniu 25 czerwca 2018 roku, a przed dniem wejścia w życie ustawy (1 stycznia 2019 r.)²⁰. Projekt wpłynął do sejmu w dn. 25. września 2018 roku, a Prezydent podpisał błyskawicznie procedowaną ustawę w dniu 14. listopada 2018 r. Założenia projektu były szeroko krytykowane w środowisku przedstawicieli zawodów zaufania publicznego, głównie ze względu na wątpliwości odnoszące się do stosunku obowiązku raportowania do tajemnicy zawodowej. Przedstawionemu projektowi zarzucało się: (1) traktowanie zobowiązania do zachowania poufności jako ogólnej cechy rozpoznawczej, podczas gdy klauzula poufności wynika z istoty wykonywania zawodu przez doradcę podatkowego (2) szeroki katalog podmiotów zobowiązanych do raportowania, co może przyczynić się do obejścia przepisów o tajemnicy zawodowej (3) pisemne informowanie szefa KAS będzie prowadzić do poinformowania podmiotu trzeciego o klasyfikacji schematu jako uzgodnienia podlegającego raportowaniu (4) brak przesłanek zwolnienia z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej (5) przekazanie informacji o schemacie standaryzowanym nawet bez danych bezpośrednio identyfikujących korzystającego, może wystarczyć do jego identyfikacji (6) przekazywania przez doradcę informacji o dacie udostępnienia bądź wdrożenia schematu oraz liczbie podmiotów poinformowanych przez promotora o obowiązku raportowania²¹. Krajowa Rada Doradców Podatkowych sformułowała w dodatku postulat maksymalnego doprecyzowania regulacji (które mają charakter wyjątku od reguły, czyli powinny być interpretowane zawężająco) oraz podkreśliła, iż kary za brak przekazania informacji mogą być w odbiorze doradców bardziej dotkliwe niż za naruszenie tajemnicy zawodowej. Wobec braku dostatecznej precyzji regulacji MDRs w proponowanym kształcie mogą zatem narazić doradców podatkowych na odpowiedzialność (również karną) z tytułu naruszenia tajemnicy zawodowej. KRDP zwróciła uwagę także na kontrowersje związane z nakładaniem obowiązku raportowania o zdarzeniach sprzed wejścia w życie ustawy. Z uwagi na ograniczenia objętościowe artykułu, ustosunkowanie się do tych zarzutów oraz dalsze

²⁰ art. 23 Projektu ustawy wprowadzającej MDRs.

²¹ KRDP, *Stanowisko Krajowej Rady Doradców Podatkowych w sprawie tajemnicy zawodowej w projekcie zmian w Ordynacji podatkowej*, 17 września 2018 r., online: krdp.pl [dostęp: 20.09.2018].

rozwińnięcie problematyki zostanie pominięte. Należy jedynie podkreślić, że część rozwiązań wprowadzonych do projektu ustawy (tak jak traktowanie jako ogólnej cechy rozpoznawczej obowiązku zachowania poufności co do sposobu, w jaki uzgodnienie pozwala na osiągnięcie korzyści podatkowej) wynika z konieczności prawidłowej implementacji dyrektywy - uwagi pozostają zatem kierowane przede wszystkim pod adresem unijnego prawodawcy. Powyższe jednak nie oznacza braku konieczności odpowiedniego uzasadnienia wprowadzanych rozwiązań przez krajowego legislatora oraz dokonania analizy daleko ingerencyjnych rozwiązań pod względem konstytucyjności regulacji²². Ponadto, nie budzi wątpliwości, iż w zakresie uchwalania przepisów dotyczących krajowych MDRs, gdzie ustawodawca krajowy dysponuje względną swobodą ustawodawczą (która nie jest ograniczona koniecznością implementacji przepisów unijnych) proponowane rozwiązania powinny podlegać tym bardziej wnikliwej analizie - nie tylko pod względem zgodności projektu z konstytucją, jak również pod względem zasadności wprowadzenia regulacji z punktu widzenia celów politycznych (takich jak znoszenie obciążeń biurokratycznych, co zostanie rozwińnięte poniżej).

IV. Planowane MDRS w niemieckim porządku prawnym

Konstytucyjna zasada równości została ustanowiona w art. 3 ust. 1 GG²³, o analogicznej treści do art. 32 ust. 1 zd. 1 Konstytucji RP²⁴. Stosownie do dyspozycji art. 3 ust. 1 GG „*alle Menschen sind vor dem Gesetz gleich* [Wszyscy ludzie są równi przed prawem]”. Zgodnie z poglądami wyrażanymi w literaturze i orzecznictwie niemieckim, jako naruszające zasadę równości powinno być traktowane

²² Na gruncie ustawodawstwa polskiego szczególnego znaczenia nabiera w tym kontekście wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dn. 11 maja 2005 r. w sprawie K 18/04 i możliwość kwestionowania zgodności przepisów prawa unijnego z konstytucją. Na gruncie niemieckiego systemu prawnego podobne wnioski wynikają z orzecznictwa „Solange” - zob. Bundesverfassungsgericht, Beschluß des Zweiten Senats vom 29. Mai 1974, BvL 52/71 „Solange I”, Bundesverfassungsgericht, Beschluß des Zweiten Senats vom 22. Oktober 1986, 2 BvR 197/83 „Solange II”.

²³ Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland vom 23. Mai 1949 [Ustawa Zasadnicza Republiki Federalnej Niemiec z dn. 23 maja 1949 r.] (BGBl. S. 1), ostatnio zmieniona przez Art. 1 ustawy z dn. 13. czerwca 2017 (BGBl. I S. 2347), dalej: GG.

²⁴ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. uchwalona przez Zgromadzenie Narodowe w dniu 2 kwietnia 1997 r., przyjęta przez Naród w referendum konstytucyjnym w dniu 25 maja 1997 r., podpisana przez Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej w dniu 16 lipca 1997 r., Dz. U. z 1997 r. nr 78 poz. 483 ze zm., dalej: Konstytucja RP.

m.in. wykorzystywanie przez podatników niezaplanowanych luk podatkowych²⁵, a obrona przed nieuzasadnionym nierównym traktowaniem - także na gruncie przepisów podatkowych - jest obowiązkiem wszystkich władz publicznych²⁶. Sprzeczność z konstytucją w zakresie zasady równości może wynikać przy tym nie tylko z wadliwego ukształtowania przepisu, ale również z nierównego traktowania powstającego na etapie ich wykonania²⁷. Ze wskazanej zasady niekiedy podlega wyinterpretowaniu również zobowiązanie państwa do podjęcia aktywnych działań przeciwdziałających obejściu prawa podatkowego (niem. *Steuerumgehung*)²⁸. Tak daleko idąca teza jest jednak oceniana w literaturze niemieckiej jako wymagająca doprecyzowania - z całą pewnością przepis ten nie może być interpretowany jako przyznający podatnikom roszczenie o aktywność ustawodawcy w zakresie przeciwdziałania unikaniu opodatkowania, czy tym bardziej do wstrzymania płatności własnego podatku, z uwagi na unikanie opodatkowania przez podmioty trzecie²⁹. Regulacja ta powinna być rozumiana raczej jako przyznanie dodatkowej legitymacji dla tworzenia ustawodawstwa zorientowanego na zwalczanie nadużyć³⁰. Z drugiej strony, podatnik ma również konstytucyjne prawo do kształtowania stosunków prawnych w wybrany przez siebie sposób oraz prawo do pewności w planowaniu skutków podatkowych takich działań. Sam interes podatnika w uzyskaniu daleko idącej pewności prawnej we wskazanym zakresie jest oceniany jako równie uzasadniony co interes prawodawcy w jak najszybszym rozpoznawaniu i zwalczaniu niechcianych luk w systemie³¹. O ile kwestia konieczności implementacji dyrektywy nie budzi w Niemczech

²⁵ Ch. Osterloh-Konrad, C. Heber, T. Beuchert, *Anzeigepflichten für Steuergestaltungen in Deutschland...*, s. 9-10.

²⁶ Ciekawa analiza konstytucyjnej relewantności problemu obejścia ustawy podatkowej w prawie niemieckim, jak również koncepcji obejścia ustawy podatkowej w orzecznictwie niemieckim na gruncie art. 42 Abgabenordnung w brzmieniu obowiązującym ogłoszeniem z dn. 1 października 2002 (BGBl. I S. 3866; 2003 I S. 61), która ostatnio została zmieniona przez art. 6 ustawy z dn. 18 lipca 2017 (BGBl. I S. 2745), dalej: AO, w tym porównanie do koncepcji wyrażanych w polskim orzecznictwie, została przeprowadzona w: J. Szczepański, *Unikanie opodatkowania w świetle orzecznictwa niemieckiego*, *Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny*, Rok LXXVI z. 1/2014.

²⁷ Tamże. Autorzy podają przykład orzecznictwa Niemieckiego Federalnego Trybunału Konstytucyjnego w sprawie opodatkowania odsetek, które potwierdziło wskazaną możliwość.

²⁸ S. Drüen, *Unternehmerfreiheit und Steuerumgehung*, *Steuer und Wirtschaft* Nr 2/2008, s. 154-166.

²⁹ W. Schön, *Legalität, Gestaltungsfreiheit und Belastungsgleichheit als Grundlagen des Steuerrechts*, w: R. Hüttemann (red.), *Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht*, Köln 2010, s. 37-38.

³⁰ Tamże, s. 38.

³¹ Ch. Osterloh-Konrad, C. Heber, T. Beuchert, *Anzeigepflichten für Steuergestaltungen in Deutschland...*, s. 156.

wątpliwości (choć wyrażane są wątpliwości w odniesieniu do niedookreślonego charakteru pojęć, używanych przez unijnego prawodawcę), o tyle żywo dyskutowane oraz szeroko kwestionowane jest rozszerzenie obowiązku sprawozdawczego także na schematy krajowe. Postulat taki został wystosowany do rządu federalnego przez konferencję ministrów finansów krajów związkowych (niem. *Finanzministerkonferenz*)³² oraz wzbudził sprzeciw środowisk zawodowych, które dobitnie podkreśliły, iż w niemieckim porządku prawnym „nie ma miejsca” dla krajowych MDRs³³. Także Zrzeszenie Małych i Średnich Przedsiębiorstw oraz Gospodarki CDU i CSU (niem. *Mittelstands- und Wirtschaftsvereinigung der CDU/CSU*) opowiedziało się przeciwko wprowadzeniu regulacji odnoszących się również do raportowania uzgodnień krajowych³⁴. Zarząd Zrzeszenia - pozostającego silnie związanego z partiami wchodzącymi w skład federalnej koalicji rządzącej - powołał się przy tym na Umowę koalicyjną (niem. *Koalitionsvertrag*), w której w dziale „Redukcja biurokracji” (niem. *Bürokratieabbau*) wprost stwierdza się, że implementacja przepisów unijnych nie będzie dokonywana z nakładaniem dodatkowych biurokratycznych obciążeń, lecz zgodnie z zasadą „jeden do jednego”³⁵. Ponadto, w decyzji Zrzeszenia zaznaczono, że dyrektywa unijna i tak wywołuje dwa znaczące problemy, związane z jej implementacją: pierwszy odnosi się do operowania przez unijnego prawodawcę niejasnymi pojęciami, co może prowadzić do sporów kosztownych dla uczestników transakcji. Drugim problemem jest ryzyko zgłaszania przez podatników i promotorów bądź zbyt dużej ilości uzgodnień (aby uniknąć potencjalnych sankcji) albo wprost przeciwnie - zbyt małej ilości, co spowoduje narażenie się na konsekwencje karne. W przypadku wprowadzenia do porządku krajowego dodatkowych biurokratycznych obowiązków, niewynikających z dyrektywy, nieproporcjonalnie duże obciążenie zostanie nałożone zarówno na podmioty prywatne, jak i organy publiczne. Celem krajowego legislatora powinno być natomiast dokonanie trafnej transpozycji dyrektywy, zważając na wspomniane problematyczne obszary oraz

³² Ministerium der Finanzen Rheinland-Pfalz, *Gesetzentwurf zur Anzeigepflicht für nationale Steuergestaltungsmodelle gebilligt*, 21.06.2018, online: fm.rlp.de [dostęp: 20.09.2018].

³³ Np. opinia niemieckiego instytutu biegłych rewidentów - D. Kelm, Institut der Wirtschaftsprüfer, *Eingabe zu einer geplanten Anzeigepflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungen*, Düsseldorf 2018, online: idw.de, [dostęp: 20.09.2018].

³⁴ Mittelstands- und Wirtschaftsvereinigung der CDU/CSU, *Beschluss des MIT - Bundesvorstandes vom 3. Juli 2018, Nein zur Nationalen Anzeigepflicht für Steuergestaltungen*, online: mitbund.de [dostęp: 20.09.2018].

³⁵ CDU, CSU, SPD, *Ein neuer Aufbruch für Europa. eine neue Dynamik für Deutschland. Ein neuer Zusammenhalt für unser Land, Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und SPD (19. Legislaturperiode)*, Berlin 2018, s. 13, s. 64.

odrzućcie wszystko, co wykracza poza zakres niezbędny do jej poprawnej implementacji³⁶.

Problematyka krajowych MDRs wzbudziła również wiele emocji podczas 67. Rozmowy Berlińskiej³⁷, gdzie zgłoszono szereg zastrzeżeń do propozycji - zarówno z perspektywy akademickiej, praktyków reprezentujących podatników jak i przez przedstawicieli organów administracji publicznej. Reprezentant Ministerstwa Finansów Bawarii, Dr. Thomas Eisgruber, podniósł iż krajowe MDRs spowodują znaczne zwiększenie zapotrzebowania kadrowego organów administracji publicznej - podkreślono, że w samej tylko Bawarii rocznie wydawanych jest 40 mln decyzji podatkowych. Przyjmując, iż tylko 1% dotyczyłyby uzgodnień podlegających raportowaniu, dochodzi do konieczności przeanalizowania 420.000 schematów każdego roku w samym kraju związkowym Bawaria³⁸. Ponadto, zgodnie z ekspertyzą Prof. dr. J. Hey (Universität zu Köln), krajowe MDRs dowodzi się sprzeczności krajowych MDRs z szeregiem zasad konstytucyjnych - równości opodatkowania (art. 3 ust. 1 GG; nieproporcjonalne przerzucenie obowiązku państwa na podmioty prywatne, przy dodatkowym obostrzeniu obowiązku sankcjami), nakazu określoności (art. 103 GG; prawdopodobne z uwagi na niejasne przepisy i ryzyko sankcji, raportowanie niemalże każdego uzgodnienia), wolności wykonywania zawodu (art. 12 ust. 1 GG; wskutek nieproporcjonalnych regulacji dalsze wykonywanie zawodu doradcy podatkowego będzie mniej sensowne pod względem gospodarczym), ochrony stosunku zaufania pomiędzy doradcą podatkowym a jego klientem (art. 12 ust. 1 GG; stosunek zaufania to nieodzowny warunek wykonywania zawodu doradcy podatkowego), prawo do samookreślenia informacyjnego (niem. *Recht auf informationelle Selbstbestimmung*; niekiedy przyrównywane do prawa do prywatności - art. 2 ust. 1 w zw. z art. 1 ust. 1 GG; dane osobowe będą zbierane w nieokreślonym albo jeszcze nieokreślonym celu)³⁹. Ponadto podkreśla się, że z konstytucyjnego punktu widzenia niedopuszczalne jest przyjmowanie jako celu regulacji skutku odstrasającego, co narusza zasadę wolności kształtowania stosunków prawnych

³⁶ Tamże.

³⁷ Prestiżowe wydarzenie organizowane od 2002 roku przez Bundesverband der Deutschen Industrie oraz kancelarię Pöllath und Partners.

³⁸ Deutscher Steuerberaterverband e.V., 67. *Berliner Steuergespräch: Anzeigepflicht für Steuergestaltungen kontrovers diskutiert*, 12 czerwca 2018 r., online: dstv.de [dostęp: 20.09.2018].

³⁹ J. Hey, *Gutachten zur Verfassungsmäßigkeit der Einführung einer allgemeinen Anzeigepflicht für Steuergestaltungen im Auftrag der Bundessteuerberaterkammer*, Köln 2018, online: bstbk.de [dostęp: 20.09.2018].

przez podatników (niem. *Gestaltungsfreiheit der Steuerpflichtigen*) oraz zasadę państwa prawnego (niem. *Rechtsstaatsprinzip*)⁴⁰.

V. MDRS w Zjednoczonym Królestwie

Przepisy o obowiązku sprawozdawania schematów podatkowych (ang. *The Disclosure of Tax Avoidance Schemes*, dalej: DOTAS) zostały wprowadzone do porządku prawnego Zjednoczonego Królestwa w 2004 roku oraz uregulowane w części 7 Finance Act 2004⁴¹. DOTAS mają zastosowanie do m.in. podatku dochodowego od osób fizycznych, podatku dochodowego od osób prawnych, podatku spadkowego, czy nawet składek na ubezpieczenie społeczne⁴². Warto zaznaczyć, że w brytyjskim systemie podatkowym przewidziano także raportowanie schematów dotyczących VAT i podatków pośrednich (*The Disclosure of Tax Avoidance Schemes: VAT and Other Indirect Taxes*).

W literaturze wskazuje się, że najczęściej promotorami są księgowi, adwokaci, banki i instytucje finansowe oraz małe, wyspecjalizowane firmy, określane jako butiki⁴³. Chociaż na gruncie prawa Zjednoczonego Królestwa definicja promotora jest stosunkowo szeroka, nie obejmuje co do zasady pracowników promotora (chyba że promotor nie jest rezydentem Zjednoczonego Królestwa). Poza kategorią promotorów wyróżnia się m.in. „wprowadzających” (ang. *introducer*), którzy dokonują czynności marketingowych wobec schematu (sec. 307 par. 1a FA 2004). Obowiązek powiadomienia organów podatkowych (HMRC - Her Majesty Revenue and Customs) powstaje w ciągu 5 dni od zaistnienia określony okoliczności (ang. *triggers*). Obowiązek zaraportowania schematu spoczywa co do zasady na promotorze, obciążając jednak korzystającego w następujących okolicznościach (1) promotor jest usytuowany poza Zjednoczonym Królestwem (2) promotor jest prawnikiem i tajemnica zawodowa (ang. *legal professional privilege*) zabrania mu ujawniania całości lub części informacji (3) w konstrukcji nie występuje promotor, np. gdy podmiot opracowuje i wdraża swój własny

⁴⁰ Tamże, s. 18. Opinia ta została podtrzymana również w trakcie konferencji Deutscher Steuerberaterverband e.V., 67. *Berliner Steuergespräch: Anzeigepflicht für Steuergestaltungen kontrovers diskutiert*, 12.06.2018 online:dstv.de [dostęp: 20.09.2018].

⁴¹ An Act to grant certain duties, to alter other duties, and to amend the law relating to the National Debt and the Public Revenue, and to make further provision in connection with finance, UK Public General Acts 2004 no. 12 - Finance Act 2004.

⁴² Oxford University Center for Business Taxation, *Report 2: The Disclosure of Tax Avoidance Schemes Regime*, Oxford 2012, online: sbs.ox.ac.uk [dostęp: 20.09.2018], s. 4.

⁴³ Tamże, s. 4.

schemat (w tym ostatnim przypadku termin na dokonanie zgłoszenia wynosi 30 dni od implementowania schematu)⁴⁴. Na gruncie prawa *common law* istotą tajemnicy zawodowej (ang. *legal professional privilege*)⁴⁵ jest co do zasady występująca niemożność skutecznego żądania przez osobę trzecią (w tym urzędnika) jakichkolwiek informacji dostarczonych w związku z poszukiwaniem porady prawnej. Zasada ta jest określana wręcz jako „kamień węgielny społeczeństwa rządzonego przez praworządność”⁴⁶, który występuje zarówno w orzecznictwie jak i w ustawodawstwie Anglii i Walii od co najmniej szesnastego stulecia⁴⁷. Należy przy tym podkreślić, że tajemnica zawodowa ogranicza się do zawodów prawniczych i nie obejmuje zawodów księgowych. Kwestia ta została potwierdzona w wyroku Sądu Najwyższego UK w wyroku z dn. 23 stycznia 2013 roku⁴⁸. Spór dotyczył nałożonego przez brytyjskie organy podatkowe (ang. *Her Majesty Revenue and Customs*) na korzystającego obowiązku ujawnienia schematów optymalizacyjnych, opracowanych przez dużą firmę consultingową. Sąd stwierdził, że ewentualne rozciągnięcie tajemnicy zawodowej na pozostałe zawody leży w gestii ustawodawcy, nie sądów. Sąd Najwyższy UK nie osiągnął jednak w tej sprawie jednomyślności - wyrok zapadł większością pięciu głosów do dwóch, co było żywo i kreatywnie komentowane w doniesieniach brytyjskich kancelarii prawnych⁴⁹. Aktualnie tajemnica zawodowa została rozciągnięta na mocy *Legal Services Act 2007* również na podmioty autoryzowane w rozumieniu ustawy. Wnioski wynikające z wyroku w sprawie *Prudential* co do zasady mogą znaleźć zastosowanie w całym Zjednoczonym Królestwie⁵⁰.

⁴⁴ HMRC, *Guidance Disclosure of tax avoidance schemes (DOTAS)*, online: gov.uk [dostęp: 20.09.2018], p. 17.

⁴⁵ W Szkocji instytucja występuje pod nazwą poufności komunikacji - ang. *confidentiality of communications*.

⁴⁶ Bar Council, *The Law Society, Investigatory Powers and Legal Professional Privilege*, online: barcouncil.org.uk [dostęp: 20.09.2018], s. 2.

⁴⁷ Tamże, s. 2-3.

⁴⁸ *Prudential plc and another, R (on the application of) vs. Special Commissioner of Income Tax and another*, [2013] UKSC 1.

⁴⁹ M.in. M. Spragg, *Legal professional privilege - Lawyers 5 : Accountants 2* [Obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej - Prawnicy 5 : Księgowi 2], online: keystone.law.co.uk [dostęp: 07.09.2018]. Artykuł zawiera podsumowanie: „W tym momencie, sprawa prezentuje jasny wybór dla klientów: jeśli chcecie uzyskać poradę podatkową, która nie ulega ujawnieniu, lepiej skorzystajcie z pomocy firmy prawniczej”.

⁵⁰ Wyrok Sądu Najwyższego UK nie jest teoretycznie wiążący dla Szkocji, bazując na rozkładzie głosów przy wydawaniu orzeczenia, w literaturze wskazuje się jednak, iż prawdopodobnie szkockie sądy dojdą do takich samych wniosków. Zob. szerz.: Ch. Livingstone, R. Hall, *Legal Professional Privilege in Scotland and Elsewhere*, 1 września 2013, online: inhouse.lawyer.co.uk [dostęp: 20.09.2018].

Zdaniem OECD, regulacje brytyjskie cechują się skutecznością - do 2013 roku zaraportowano 2.366 schematów, z czego zamknięto możliwość korzystania z 925. Działania legislacyjne we wskazanym obszarze są jednak nazywane w dyskursie prowadzonym z perspektywy niemieckiej jako „legislacyjne szybkie strzały” (niem. *legislative Schnellschüsse*)⁵¹ - zmiany nie do końca odpowiednio kompleksowe. Każdemu schematowi nadawany jest numer identyfikacyjny, jednak dopiero po dokonaniu zgłoszenia organ ocenia, czy występuje taka konieczność. Jeśli tak, powiadamia się zgłaszającego o nadanym numerze (sec. 311 Financial Act 2004). Należy jednak podkreślić, że nadanie numeru referencyjnego nie jest prawnym potwierdzeniem, iż wystąpiła przesłanka zgłoszenia schematu w postaci uzyskania korzyści podatkowej.

VI. Podsumowanie

Ze względu na działania podjęte na poziomie unijnym, wszystkie Państwa Członkowskie zostały zobowiązane do wprowadzenia MDRs w minimalnym, określonym dyrektywą zakresie, odnoszącym się do sytuacji transgranicznych oraz stosowania reguł sprawozdawczych od dnia 1 lipca 2020 roku. Zgodnie z art. 8ab ust. 12 Dyrektywy 2011/16 (w brzmieniu nadanym Dyrektywą 2018/822), Państwa Członkowskie zostały ponadto zobowiązane do przyjęcia wszystkich niezbędnych środków, w celu zobowiązania promotorów i podatników do przekazywania informacji na temat podlegającego zgłoszeniu uzgodnienia transgranicznego, w odniesieniu do którego dokonano pierwszej czynności służącej jego wdrożeniu w okresie między dniem wejścia w życie dyrektywy (25. czerwca 2018 r.) a datą rozpoczęcia jej stosowania (1. lipca 2020). Pośrednicy i właściwi podatnicy przekazują wówczas, w stosownym przypadkach, informacje o podlegających zgłoszeniu uzgodnieniach transgranicznych do dnia 31. sierpnia 2020 r. Wiele jurysdykcji rozważa poszerzenie zakresu regulacji także o sytuacje krajowe. Działania podejmowane na skutek BEPS często charakteryzują się wprowadzaniem daleko idących rozwiązań oraz stanowią asumpt do poszerzania postulatów wypracowywanych na arenie międzynarodowej o dodatkowe elementy, co powoduje, iż aktualny stan prawa podatkowego międzynarodowego nazywany jest niekiedy „Gorączką BEPS”⁵². Ze względu na unijny wymiar

⁵¹ Deutscher Steuerberaterverband e.V., 67. *Berliner Steuergespräch: Anzeigepflicht für Steuergestaltungen...*

⁵² KPMG, *Poland Frontrunners in BEPS. Introducing the BEPS Thermometer*, 2015, online: assets.kpmg.com [dostęp: 20.09.2018], s. 3.

MDRs powinny być dyskutowane przede wszystkim w doktrynie na poziomie międzynarodowym. Istnieje jednak szereg zagadnień, które wymagają ponadto rozstrzygnięcia na poziomie krajowym. Zagadnienia te dotyczą nie tylko szczegółowej implementacji dyrektywy i ewentualnego poszerzenia jej zakresu także o uzgodnienia krajowe, lecz również odnoszą się do zakresu temporalnego stosowania regulacji w okresie przed wejściem w życie krajowych środków. Powstaje bowiem pytanie na ile stosowanie krajowej ustawy z mocą wsteczną, wynikające z przepisów unijnych niekorzystnych dla adresatów, może być usprawiedliwione przez konieczność wywiązania się z zobowiązań międzynarodowych - w szczególności wobec automatyzmu we wskazanym zakresie i braku analizy zgodności takiego rozwiązania z krajowymi standardami konstytucyjnymi.

Badanie zasadności wprowadzenia krajowych MDRs oraz ocena odpowiedniego ukształtowania unijnych MDRs powinna być dokonywane na następujących etapach funkcjonowania wskazanej regulacji: (1) etap zbierania informacji, (2) etap przetwarzania informacji oraz (3) etap opracowywania reakcji na wykryte metody optymalizacji. Kwestie te mają znaczenie nie tylko dla uzgodnienia czy MDRs powinny być wprowadzone (co należy do dyskursu politycznego), ale również czy mogą być wprowadzone, w szczególności pod kątem zgodności z konstytucją (co już należy do sfery dyskursu prawnego). Dyskurs polski ogranicza się przy tym właściwie jedynie do pierwszego etapu. W tym zakresie należy mieć na uwadze, aby obciążenia nakładane na podmioty nie były nieproporcjonalnie duże w odniesieniu do korzyści uzyskiwanych ze wskazanej regulacji. Jak również należy zważyć na wartości takie jak tajemnica zawodowa. Odnośnie drugiego etapu - analiza nie może ograniczać się jedynie do oceny mechanizmów raportowania, ale wymagane jest także zapewnienie przez struktury publicznoprawne realnych możliwości przetwarzania zgromadzonych danych. Skalę złożoności i skomplikowania tego etapu oddaje wypowiedź T. Eisgrubera, przedstawiciela Ministerstwa Finansów Bawarii, który wskazuje, iż w Bawarii rocznie wydawanych jest ok. 42 miliony decyzji podatkowych. Przy założeniu, iż obowiązkowi raportowania będzie podlegał jedynie 1% schematów występujących w ocenianych w decyzjach konstrukcjach, powstanie 420.000 wymagających przetworzenia przypadków, co będzie wymagało znacznego nakładu pracy i przekracza możliwości administracji⁵³. Tymczasem niemożność efektywnego przetworzenia zgromadzonych danych, powoduje - zdaniem przedstawicieli niemieckiej doktryny - niekonstytucyjność regulacji, podobnie

⁵³ Deutscher Steuerberaterverband e.V., 67. *Berliner Steuergespräch: Anzeigepflicht für Steuergestaltungen...*

jak uchwalanie regulacji dla skutku odstraszającego⁵⁴. Wnioskom tym trudno odmówić słuszności, także na gruncie polskiego porządku prawnego. J. Hey przedstawia ponadto interesujące spostrzeżenie, że niemożność przetworzenia dodatkowych danych w Niemczech jest tym bardziej prawdopodobna, iż aktualnie organy podatkowe przyznają, że nie są w stanie przetworzyć danych wynikających z samych tylko wniosków o wydanie wiążących informacji (niem. *verbindliche Auskünfte*)⁵⁵. Odnośnie trzeciego etapu - w niemieckim dyskursie naukowym wprost podnosi się, że MDRs mają sens wyłącznie wtedy, jeśli zgromadzone informacje są wykorzystywane w rozsądny sposób, do uszczelniania systemu podatkowego odpowiednio przemyślanie i kompleksowo, a nie do forsowania „legislacyjnych szybkich strzałów” o niskiej jakości⁵⁶.

W Unii Europejskiej impulsem do rozpoczęcia prac nad MDRs były schematy uchylania się od opodatkowania (ang. *tax evasion*), takie jak ujawnione na skutek m.in. Panama Papers⁵⁷. Na tym tle doskonale widać ewolucję, jaką przeszła idea MDRs w Unii Europejskiej oraz jak daleko od pierwotnych zamierzeń została opracowana dyrektywa, która stanowi ponadto asumpt do wprowadzania jeszcze dalej idących instytucji krajowych. Zaobserwować można przejście od metody przeciwdziałania uchylaniu się od opodatkowania w aspekcie międzynarodowym (w szczególności z zaangażowanymi jurysdykcjami offshore), przez unikanie transgranicznego unikania opodatkowania, po raportowanie również schematów wyłącznie krajowych, w dodatku bez ustanowienia jasnej granicy pomiędzy podlegającym zgłoszeniu unikaniem opodatkowania a nie wymagającym takiego działania planowaniem podatkowym. MDRs w kształcie zaprezentowanym w Dyrektywie 2018/822 oraz bezkrytycznie powtórzonym (czy wręcz rozszerzonym) przez polskiego ustawodawcę wydają się naruszać podstawowy postulat, rozpoznany przez OECD, a mianowicie „jasność i łatwość w zrozumieniu” MDRs. Polski ustawodawca nie przedstawia przy tym argumentów świadczących o szczegółach odnoszących się do efektywności i realności racjonalnego przetwarzania gromadzonych danych - co zupełnie pomija pozostałe postulaty OECD, odnoszące się do: konieczności zapewnienia równowagi pomiędzy kosztem nałożonym na podatników, a korzyściami uzyskanymi

⁵⁴ Prof. Dr. J. Hey wskazuje, że im większy zakres zastosowania MDRs, tym bardziej prawdopodobna niekonstytucyjność regulacji, wynikająca z braku możliwości efektywnego opracowania zgromadzonych nadmiernie danych. Zob. szerz. Tamże.

⁵⁵ Niemiecki odpowiednik polskiej instytucji interpretacji indywidualnych. Instytucja *verbindliche Auskunft* została uregulowana w §89 Abs. 2 AO.

⁵⁶ Deutscher Steuerberaterverband e.V., 67. *Berliner Steuergespräch: Anzeigepflicht für Steuergestaltungen...*

⁵⁷ F. Chachia, *Tax Transparency for Intermediaries...*, s. 206.

przez administrację podatkową, efektywności w osiągnięciu zamierzonych celów politycznych, dokładności w identyfikowaniu odpowiednich schematów oraz efektywności w używaniu gromadzonych informacji.

Jednocześnie podkreślenia wymaga tempo prac nad implementacją dyrektywy w Polsce, które wydaje się nieuzasadnione. Na Państwa Członkowskie został nałożony obowiązek przyjęcia i opublikowania przepisów ustawowych, wykonawczych i administracyjnych do dyrektywy najpóźniej do dnia 31. grudnia 2019 r. Na dzień wszczęcia procedury publikacji niniejszego artykułu MDRs były jedynie projektowane na etapie RCL, a na dzień ostatnich poprawek redakcyjnych, bezpośrednio poprzedzających publikację - już obowiązujące, w dodatku w szerszym niż wymagany dyrektywą zakresie. Tymczasem w Niemczech dyskusja przebiega powoli, a projekt aktualnie jest dyskutowany w środowiskach administracji publicznej, samorządów zawodowych oraz uniwersyteckich - także ze względu na wyjątkowo sensytywny charakter materii, która zdecydowanie osłabia w określonych okolicznościach wagę tajemnicy zawodowej, który to skutek w Niemczech określa się jako wręcz naruszenie konstytucyjnej zasady wolności wykonywania zawodu i zaufania pomiędzy Klientem a podmiotem profesjonalnym, stanowiącego fundament idei zawodów zaufania publicznego, a w systemie *common law* obrazowo nazywanym kamieniem węgielnym społeczeństwa rządzonego przez praworządność.

Podsumowując, nowa regulacja wywołuje wątpliwości już tylko na poziomie unijnym, między innymi przez wzgląd na niejasne sformułowania, którymi operuje, a w dodatku wywołuje szeroką debatę również na poziomie krajowym, co do kwestii podstawowych (jak szczegółowy sposób implementacji pod kątem krajowych standardów konstytucyjnych) a także kwestii dodatkowych - takich jak rozszerzenie zakresu raportowania na schematy krajowe. W tym kontekście warto podkreślić, iż w Australii w całości odrzucono ideę obowiązkowego sprawozdawania schematów podatkowych, skupiając się na udzielaniu ochrony podatnikowi po dobrowolnym ujawnieniu przez niego określonych informacji oraz szczegółów schematu⁵⁸. Podobny skutek w postaci zgromadzenia szczegółów na temat konstrukcji wdrażanych przez podatników, w zamian za uzyskanie ochrony schematu niestanowiącego unikania opodatkowania, wywołuje krajowa instytucja interpretacji indywidualnych czy wiążącej informacji (niem. *verbindliche Auskunft*) na gruncie przepisów niemieckich. Wciąż otwarte zatem pozostaje pytanie, czy środkiem zdobywania informacji o schematach

⁵⁸ T. Richardson, *An Analysis of the Proposed Mandatory Disclosure Regime in Australia*, *Western Australian Student Law Review* 81/2017.

podatkowych skuteczniejszym i bardziej uzasadnionym pod względem standardów konstytucyjnych jest metoda oparta na nałożeniu dodatkowego obowiązku, za którego niedopełnienie grozi sankcja, w dodatku potencjalnie naruszającego tajemnicę zawodową oraz wywołującą wątpliwości co do możliwości efektywnego przetworzenia zgromadzonych danych przez administrację publiczną, czy też raczej metoda bazująca na przyznaniu korzyści w zamian za podzielenie się przez podatnika odkrytym schematem, wykorzystującym luki w uchwalonych przepisach - zatem niedociągnięcie powstałe na etapie legislacyjnym.

Bibliografia

Akty prawne

Abgabenordnung w brzmieniu obowiązującym ogłoszeniem z dn. 1 października 2002 (BGBl. I S. 3866; 2003 I S. 61), która ostatnio została zmieniona przez art. 6 ustawy z dn. 18 lipca 2017 (BGBl. I S. 2745).

An Act to grant certain duties, to alter other duties, and to amend the law relating to the National Debt and the Public Revenue, and to make further provision in connection with finance, UK Public General Acts 2004 no. 12 - Finance Act 2004.

Dyrektywa Rady (UE) 2018/822 z dn. 25 maja 2018, zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania w odniesieniu do podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych, Dz. U. UE L 139.

Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland vom 23. Mai 1949 (BGBl. S. 1), zuletzt geändert durch Artikel 1 des Gesetzes vom 13. Juli 2017 (BGBl. I S. 2347).

Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. uchwalona przez Zgromadzenie Narodowe w dniu 2 kwietnia 1997 r., przyjęta przez Naród w referendum konstytucyjnym w dniu 25 maja 1997 r., podpisana przez Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej w dniu 16 lipca 1997 r., Dz. U. z 1997 r. nr 78 poz. 483 ze zm.

Ustawa z dn. 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa, t.j. Dz. U. z 2018 r. poz. 1075 ze zm.

Projekt z dn. 24 sierpnia 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy - Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw, online: legislacja.rcl.gov.pl [dostęp: 20.09.2018].

Ustawa z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. z 2018 r. poz. 2193.

Orzeczenia

Prudential plc and another, R (on the application of) vs. Special Commissioner of Income Tax and another, [2013] UKSC 1.

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dn. 11 maja 2005 r. w sprawie K 18/04.

Bundesverfassungsgericht, Beschluß des Zweiten Senats vom 29. Mai 1974, BvL 52/71 "Solange I".

Bundesverfassungsgericht, Beschluß des Zweiten Senats vom 22. Oktober 1986, 2 BvR 197/83 "Solange II".

Literatura

CDU, CSU, SPD, *Ein neuer Aufbruch für Europa. eine neue Dynamik für Deutschland. Ein neuer Zusammenhalt für unser Land, Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und SPD (19. Legislaturperiode)*, Berlin 2018.

Chachia F., *Tax Transparency for Intermediaries: The Mandatory Disclosure Rules and Its EU Impact*, EC Tax Review 2018 (4).

Drüen S., *Unternehmerfreiheit und Steuerumgehung*, Steuer und Wirtschaft Nr 2/2008.

Elliffe C., *The Thickness of a Prison Wall - When Does Tax Avoidance Become a Criminal Offence?*, New Zealand Business Law Quarterly 2011 Vol. 17 No. 4.

OECD, *Explanatory Statement, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, OECD, Paris 2015.

OECD, *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, OECD, Paris 2015.

Osterloh-Konrad Ch., Heber C., Beuchert T., *Anzeigepflichten für Steuergestaltungen in Deutschland. Verfassungs- und europarechtliche Grenzen sowie Überlegungen zur Ausgestaltung*, MPI Studies in Tax Law and Public Finance 7, Springer, München 2017.

Richardson T., *An Analysis of the Proposed Mandatory Disclosure Regime in Australia*, Western Australian Student Law Review 81/2017.

Schön W., *Legalität, Gestaltungsfreiheit und Belastungsgleichheit als Grundlagen des Steuerrechts*, w: R. Hüttemann (red.), *Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht*, Köln 2010.

Szczepański J., *Unikanie opodatkowania w świetle orzecznictwa niemieckiego*, Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny, Rok LXXVI z. 1 / 2014.

Źródła internetowe

A. von Bredow, *Anzeigepflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungsmodelle*, 26.04.2018, PSP München, online: psp.eu

- Bar Council, *The Law Society, Investigatory Powers and Legal Professional Privilege*, online: barcouncil.org.uk
- Deutscher Steuerberaterverband e.V., *67. Berliner Steuergespräch: Anzeigepflicht für Steuergestaltungen kontrovers diskutiert*, 12.06.2018 online: dstv.de
- Hey J., *Gutachten zur Verfassungsmäßigkeit der Einführung einer allgemeinen Anzeigepflicht für Steuergestaltungen im Auftrag der Bundessteuerberaterkammer*, Köln 2018, online: bstbk.de
- HMRC, *Guidance Disclosure of tax avoidance schemes (DOTAS)*, online: gov.uk
- Kelm D., *Institut der Wirtschaftsprüfer, Eingabe zu einer geplanten Anzeigepflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungen*, Düsseldorf 2018, online: idw.de
- KPMG, *Poland Frontrunners in BEPS. Introducing the BEPS Thermometer*, 2015, online: assets.kpmg.com
- Krajowa Rada Doradców Podatkowych, *Stanowisko Krajowej Rady Doradców Podatkowych w sprawie tajemnicy zawodowej w projekcie zmian w Ordynacji podatkowej*, 17 września 2018 r., online: krdp.pl
- Ministerstwo Finansów, *Zawiadomienie o rozpoczęciu konsultacji podatkowych z dn. 20 października 2017 r., SP3.8021.2.2017*, online: mf.gov.pl
- Mittelstands- und Wirtschaftsvereinigung der CDU/CSU, *Beschluss des MIT - Bundesvorstandes vom 3. Juli 2018, Nein zur Nationalen Anzeigepflicht für Steuergestaltungen*, online: mit-bund.de
- Oxford University Center for Business Taxation, *Report 2: The Disclosure of Tax Avoidance Schemes Regime*, Oxford 2012, online: sbs.ox.ac.uk
- Spragg M., *Legal professional privilege - Lawyers 5 : Accountants 2*, online: keystonelaw.co.uk
- Wirtschaftsprüferkammer, *Stellungnahme zum Richtlinienvorschlag der EU-Kommission zur Anzeigepflicht für Steuergestaltungen*, 18.08.2017 r., online: wpk.de

Streszczenie

Obowiązek raportowania schematów podatkowych (Mandatory Disclosure Rules; MDRs) stanowi temat niezwykle aktualny i szeroko dyskutowany w doktrynie międzynarodowego prawa podatkowego za sprawą działań podejmowanych na poziomie OECD (w ramach projektu BEPS) oraz w Unii Europejskiej (wprowadzenie obowiązku raportowania schematów transgranicznych w drodze dyrektywy 2018/822). Przedstawiony przez polski rząd projekt ustawy implementującej był szeroko omawiany w literaturze popularnonaukowej i wzbudzał duże kontrowersje - nie tylko ze względu na niejasne pojęcia, jakimi operuje dyrektywa, ale także za sprawą wprowadzenia instytucji w szerszym zakresie aniżeli wynikający z dyrektywy - to jest mający zastosowanie także do schematów krajowych oraz ze skutkiem wstecznym od dnia wejścia w życie ustawy (od dnia wejścia w życie dyrektywy - od dnia 25. czerwca 2018 r., chociaż dyrektywa nakłada

na podmioty prywatne dodatkowe obowiązki i nie jest oczywiste czy ustawa pozostaje w tym zakresie zgodna z polską konstytucją). W artykule Autor zwraca uwagę na dyskurs prowadzony w ramach niemieckiego systemu prawnego, w którym konferencja ministrów finansów krajów członkowskich opowiedziała się za wprowadzeniem MDRs również do sytuacji czysto krajowych, co wywołało zdecydowany sprzeciw środowisk naukowych, zawodowych oraz organizacji wspierających rozwój gospodarczy (w tym organizacji ściśle związanej z rządzącą koalicją CDU/CSU i SPD, która analizowała zagadnienie pod kątem zgodności z umową koalicyjną). Autor zarysowuje również istotę regulacji brytyjskich, które przewidują instytucję krajowych MDRs od 2004 roku. Dokonana analiza prowadzi do poczynienia wniosków co do kształtu regulacji polskiej, jak również do wyodrębnienia trzech etapów, na których skuteczność oraz uzasadniony charakter MDRs powinny być analizowane, a mianowicie etap (1) pozyskiwania danych (2) przetwarzania danych przez administrację publiczną (3) metod opracowywania reakcji na wykryte schematy.

SŁOWA KLUCZOWE: Obowiązek raportowania schematów podatkowych, Mandatory Disclosure Rules, Rzeczpospolita Polska, Republika Federalna Niemiec, Zjednoczone Królestwo, prawo podatkowe, unikanie opodatkowania.

Summary

Mandatory Disclosure Rules (MDRs) are a current and widely discussed in the legal discourse issue. That discussion was caused by actions undertaken at the international level - both by the OECD (in the Project BEPS) and in the European Union (in the Directive 2018/822). The bill implementing the directive, presented by the Polish Government and particularly urgently adopted, has been widely commented in popular literature and aroused serious controversies - not only because of the general terms, which are invoked in the directive, but also for the reason of an intend to implement the directive into the Polish domestic legal order in a wider scope than required by the European Union Law. These latter controversies are focused on the introduction of domestic mandatory disclosure rules (the directive is applied only to transboundary arrangements), as well as on the temporary aspect of the regulations (in Poland it was decided to apply the MDRs rules to schemes created or implemented before the date of entry into force the domestic statute, t.i. from the date, on which the directive entered into force - from the 25th June 2018. It should be stressed that the directive imposed obligations on private entities, therefore it cannot be directly applied and it is not clear, if new domestic, regulations are in accordance with the Polish constitution). In the Article the Author depicts crucial arguments, invoked in the German legal discourse, in which the Conference of the Finance Ministers of Federal States declared itself in favor of the introduction the MDRs, applied also to purely domestic cases. Such a declaration triggered an unhesitating objection of the German academia, professionals and organizations supporting the economic growth (including the organization strictly connected to the coalition CDU/CSU and SPD, which made an analysis of the conformity between the national MDRs and the Coalition Agreement). Furthermore, the Author drafts the

British regulations, in which national MDRs have been applied since 2004. The analysis leads to the conclusions, concerning Polish regulation on MDRs, as well as to the depiction of the three phases, in which effectiveness and justified nature of the MDRs should be analyzed, that is: the phase of (1) receiving data (2) processing the data by the public authorities (3) methods of preparing the reaction on the depicted arrangements.

KEY WORDS: Mandatory Disclosure Rules, Republic of Poland, Federal Republic of Germany, United Kingdom, tax law, tax avoidance.

Nota o autorze

mgr Artur Tim - doradca podatkowy, doradca restrukturyzacyjny (licencja syndyka), agent celny, doktorant w Katedrze Prawa Podatkowego, Wydział Prawa i Administracji Uniwersytetu Łódzkiego, e-mail: tim.13113@kidp.pl