

INFORMACJE O OSOBIE OPINIUJĄCEJ

Imię i nazwisko

Adres zamieszkania

Nazwa (firmy) podmiotu, w imieniu którego wypełniany jest dokument konsultacji (jeśli dotyczy).

Wyrażam zgodę na przetwarzanie moich danych osobowych przez Ministerstwo Finansów z siedzibą w Warszawie, ul. Świętokrzyska 12, na potrzeby przeprowadzenia konsultacji podatkowych i opublikowania ich wyników zgodnie z art. 23 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. o ochronie danych osobowych¹. Podanie danych jest dobrowolne, ale niezbędne do przetworzenia ankiety. Zostałem poinformowany, że przysługuje mi prawo dostępu do moich danych, możliwość ich poprawiania, żądania zaprzestania ich przetwarzania. Administratorem danych osobowych jest Ministerstwo Finansów z siedzibą w Warszawie, ul. Świętokrzyska 12 (W przypadku osób fizycznych).

☒ Tak, wyrażam zgodę

☐ Nie, nie wyrażam zgody

Zastrzegam sobie prawo do nieujawniania wskazanych treści stanowiących tajemnicę przedsiębiorstwa w rozumieniu przepisów o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji, w tym mojego imienia i nazwiska / nazwy firmy.

☒ Tak

☐ Nie

Zastrzegam sobie prawo do nieujawniania mojego imienia i nazwiska / nazwy firmy.

☒ Tak

☐ Nie

¹ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. o ochronie danych osobowych (tekst jedn. Dz.U. z 2016 r., poz. 922)

Prosimy o udzielenie informacji, poprzez zaznaczenie właściwego pola, czy osoba opiniująca:

☒ reprezentuje firmę doradczą: doradztwa prawnego

☐ reprezentuje firmę z sektora finansowego: Wybierz element.

W przypadku wyboru opcji „Inna” proszę podać jaką [Kliknij tutaj](#), aby wprowadzić tekst.

☐ reprezentuje firmę audytorską;

☐ reprezentuje podmiot gospodarczy z innego sektora gospodarki:

☐ Tak – proszę podać nazwę sektora [Kliknij tutaj](#), aby wprowadzić tekst.

☐ Nie

☐ reprezentuje podmiot publiczny: Wybierz element.

W przypadku wyboru opcji „Inny” proszę podać jaki [Kliknij tutaj](#), aby wprowadzić tekst.

☐ reprezentuje środowisko naukowe: Wybierz element.

W przypadku wyboru opcji „Inne” proszę podać jakie [Kliknij tutaj](#), aby wprowadzić tekst.

☐ reprezentuje środowisko: Wybierz element.

W przypadku wyboru opcji „Inne” proszę podać jakie [Kliknij tutaj](#), aby wprowadzić tekst.

☐ reprezentuje organizację społeczną: Wybierz element.

W przypadku wyboru opcji „Inna” proszę podać jaką [Kliknij tutaj](#), aby wprowadzić tekst.

☐ wyrażam swoje osobiste poglądy;

☒ wykonuje zawód regulowany: radca prawny

W przypadku wyboru opcji „Inny” proszę podać jaki [Kliknij tutaj](#), aby wprowadzić tekst.

PYTANIA DOTYCZĄCE PROJEKTOWANYCH PRZEPISÓW

SEKCJA I - DEFINICJA SCHEMATU PODATKOWEGO

W ramach prac Ministerstwa Finansów (dalej: MF) rozważa się, aby raportowaniu podlegały schematy podatkowe rozumiane jako uzgodnienie, które:

1. spełnia kryterium głównej korzyści oraz posiada ogólną cechę rozpoznawczą, lub
2. posiada szczególną cechę rozpoznawczą.

W tym zakresie konieczne będzie zdefiniowanie pojęć składowych schematu podatkowego. Obecnie rozważane jest, aby takie składowe pojęcia były rozumiane w następujący sposób:

- uzgodnienie: jako czynność lub zespół powiązanych ze sobą czynności, w tym czynność planowaną lub zespół czynności planowanych, których co najmniej jedna strona jest podatnikiem, lub które mają lub mogą mieć wpływ na obowiązek podatkowy;
- spełnienie kryterium głównej korzyści, gdy na podstawie istniejących okoliczności należy przyjąć, że podmiot działający rozsądnie i kierujący się praktyką przyjętą w danym rodzaju działalności mógłby zasadnie wybrać inny sposób postępowania, z którym nie wiązałoby się uzyskanie korzyści podatkowej takiej jak oczekiwana lub wynikająca w związku z wykonaniem uzgodnienia. Stanowić ono będzie cechę rozpoznawczą z zakresu potencjalnie agresywnego planowania podatkowego.

Pytanie nr 1

Czy rozważana obecnie przez MF propozycja kryterium głównej korzyści pozwoli na uzyskanie informacji na temat uzgodnień istotnych z perspektywy celu nowelizacji, a jednocześnie będzie możliwa do zastosowania bez przesądzania, że dane uzgodnienie stanowi bądź nie unikanie opodatkowania?

☐ Tak

☒ Nie – proszę wskazać uzasadnienie *Zaproponowane kryterium głównej korzyści jest przede wszystkim zbyt szerokie i sformułowane w sposób nieprecyzyjny (np. nie jest jasne czy sformułowanie „podmiot mógłby” – jest równoznaczne ze stwierdzeniem „podmiot miałby*

teoretycznie możliwość” czy też „podmiot podjąłby taką decyzję”; kryterium nie wskazuje jasno, co należy uznać za „sposób działania” czy też na jakiej podstawie miałyby być ustalana „praktyka przyjęta w danym rodzaju działalności”, itp.). Zaproponowana definicja jest uznaniowa, co oznacza, że jej interpretacja u podmiotu zobowiązanego do raportowania może okazać się odmienna niż interpretacja przyjęta przez organ kontrolujący wykonanie tego obowiązku; również odmienną ocenę takich samych okoliczności faktycznych mogą mieć różne podmioty zobowiązane występujące w podobnych sytuacjach. Nieostrość przyjętego kryterium w połączeniu z możliwymi sankcjami za niewypełnianie obowiązku raportowania może stać się w istocie swoistą „pułapką” na podmiot objęty ww. obowiązkiem. Przyjęcie kryterium w proponowanym brzmieniu oznacza de facto przerzucenie odpowiedzialności i funkcji kontrolnych z ww. organów na podmioty objęte obowiązkiem raportowania. W konsekwencji, proponowane kryterium wykracza poza cel regulacji, gdyż jego przyjęcie może spowodować, iż raportowane będą „dla bezpieczeństwa” absolutnie wszystkie „sposoby działania” (wszystkie transakcje, decyzje podatników, oświadczenia itp.) – co uniemożliwi MF uzyskanie informacji o schematach rzeczywiście nakierowanych na unikanie opodatkowania. Proponowanemu kryterium można również zarzucić nadmierne podobieństwo do sformułowań używanych w ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania (prowadzi to do „dublowania się” konstrukcji prawnych, a tym samym czyni owo kryterium zbędnym; dodatkowo – nie minimalizuje, a wręcz utrwała wszystkie niedoskonałości klauzuli, na które niejednokrotnie zwracano uwagę w doktrynie i praktyce prawa podatkowego, a wynikające przede wszystkim z jej nieprecyzyjności). Podsumowując, omawiana powyżej propozycja kryterium głównej korzyści nie pozwoli na uzyskanie informacji na temat uzgodnień istotnych z perspektywy celu nowelizacji (w szczególności z uwagi na nieprecyzyjność, odwołanie się do kryterium uznaniowego i zbyt szeroki zakres).

- ogólna cecha rozpoznawcza uzgodnienia jako właściwość uzgodnienia nawiązywać będzie do:
 1. zobowiązania do zachowania w poufności sposobu, w jaki uzgodnienie pozwala na uzyskanie korzyści podatkowej (klauzula poufności),

Pytanie nr 2

Czy rozważana obecnie przez MF powyższa ogólna cecha rozpoznawcza stanowi dobry wyznacznik, że informacja na temat uzgodnienia może być istotna z perspektywy celu

nowelizacji?

☐ Tak

☒ Nie – proszę wskazać uzasadnienie. *Należy zwrócić uwagę, że zawarcie w umowie klauzuli poufności (obejmującej całą umowę lub jej część) może wynikać z całkowicie obiektywnych i niezwiązanych w żaden sposób z opodatkowaniem przesłanek (przykładowo, z konieczności zachowania tajemnicy przedsiębiorstwa, ochrony dóbr osobistych czy danych osobowych). Objęcie obowiązkiem raportowania wszystkich ustaleń, co do których strony zobowiązałyby się do zaufania poufności, narusza również tajemnicę zawodową stanowiącą istotę zawodów zaufania publicznego (w tym tajemnicę zawodową radców prawnych, adwokatów oraz doradców podatkowych). Należy bowiem wskazać, że wynikający z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej obowiązek zaufania poufności co do całości treści udzielanej klientowi porady rozciąga się na wszystkie jej składowe (w tym na część porady dotyczącą potencjalnej korzyści podatkowej i sposobu jej osiągnięcia). Tym samym, zawarcie w umowie/uzgodnieniu klauzuli poufności wynika z istoty zawodu zaufania publicznego - jako, że to właśnie pełna poufność umożliwia przekazanie przez klienta przedstawicielowi danego zawodu zaufania publicznego możliwie pełnej wiedzy na temat sytuacji klienta w celu wypracowania przez doradcę najodpowiedniejszych dla klienta rozwiązań zgodnych z obowiązującym prawem. Mechanizm prawny wynikający z omawianej cechy prowadziłby do wypaczenia funkcjonowania rynku doradztwa prawnego i prawno-podatkowego jako takiego, albowiem wymuszałby stałe ujawnianie treści udzielanej porady jedynie ze względu na kształt przyjętej między stronami umowy. Rozwiązanie to powodowałoby swego rodzaju paradoks, albowiem zawarcie klauzuli poufności powodowałoby obowiązek ujawnienia danych dotyczących klienta (czyli naruszenie poufności), natomiast brak takiej klauzuli nie wywoływałby takiego obowiązku, a więc umożliwiałby faktyczne zachowanie w poufności tego rodzaju danych. Wprowadzenie proponowanej cechy oznaczałoby również naruszenie swobody zawierania umów, poprzez zniechęcanie podmiotów do korzystania z przysługujących im środków dla zachowania tajemnicy ich (często wrażliwych) danych. Co więcej, sposób sformułowania powyższej cechy zawiera w sobie suggestio falsi stawiając sztuczny znak równości pomiędzy poufnością informacji na temat korzyści podatkowej – która nie została przy tym precyzyjnie zdefiniowana - a unikaniem opodatkowania, podczas gdy w oczywisty sposób tożsamość taka nie zachodzi. Proponowane kryterium nie spełnia celu regulacji – albowiem jego wprowadzenie może doprowadzić do raportowania do MF dla bezpieczeństwa”*

absolutnie wszystkich umów zawierających w sobie klauzulę poufności. Z powyższych powodów, proponowana ogólna cecha rozpoznawcza nie stanowi dobrego wyznacznika istotności informacji dotyczącej uzgodnienia.

2. zobowiązania do zapłaty wynagrodzenia uzależnionego od uzyskania korzyści podatkowej lub jej wysokości (*success fee*),

Pytanie nr 3

Czy rozważana obecnie przez MF powyższa ogólna cecha rozpoznawcza stanowi dobry wyznacznik, że informacja na temat uzgodnienia może być istotna z perspektywy celu nowelizacji?

☐ Tak

☒ Nie – proszę wskazać uzasadnienie *Powyższa cecha nie jest dobrym wyznacznikiem istotności informacji, gdyż ustalenie wynagrodzenia zgodnie z mechanizmem „success fee” nie musi oznaczać i w większości wypadków bynajmniej nie oznacza korzystania ze schematu nakierowanego na unikanie opodatkowania. Praktyką rynkową jest przykładowo ustalanie wynagrodzenia na tej zasadzie w przypadkach, gdy podmiot korzystający z porady jest przede wszystkim zainteresowany efektem końcowym postępowania, przykładowo gdy przedmiotem umowy jest zidentyfikowanie u podatnika nierozpoznanych dotychczas – np. z powodu ograniczonej wiedzy podatnika/ jego służb księgowych - kosztów uzyskania przychodów, wskazanie mu możliwości korzystania z dostępnych w jego sytuacji ulg podatkowych (do korzystania z których MF od wielu lat wręcz zachęca (czy zidentyfikowanie / uzyskanie zwrotu nadpłaty podatku. „Success fee” może funkcjonować również jako dodatkowy czynnik motywacyjny związany z poprawną, niekwestionowaną przez organy podatkowe, oceną prawną i prawnopodatkową działań danego podmiotu - wypłata takiego wynagrodzenia jest bowiem w tym wypadku związana z uznaniem danego postępowania rekomendowanego przez radcę prawnego, adwokata lub doradcę podatkowego za prawidłowe i w pełni zgodne z obowiązującym prawem przez właściwy organ podatkowy czy sąd administracyjny. Przyjęcie omawianej cechy rozpoznawczej nie tylko stanowi naruszenie zasady swobody umów, lecz również może spowodować, że raportowane będą umowy/ustalenia między podatnikiem a radcą prawnym, adwokatem lub doradcą podatkowym niemające jakiegokolwiek związku z optymalizacją podatkową – a tym samym, uniemożliwi to MF efektywną realizację celu*

projektowanych przepisów jakim jest uzyskanie informacji o faktycznie stosowanych schematach rzeczywiście nakierowanych na unikanie opodatkowania.

3. zobowiązania korzystającego z uzgodnienia, że w przypadku wdrożenia uzgodnienia będzie współpracował z podmiotem, który udostępnił uzgodnienie, albo zapłaci temu podmiotowi wynagrodzenie lub odszkodowanie (klauzula lojalności),

Pytanie nr 4

Czy rozważana obecnie przez MF powyższa ogólna cecha rozpoznawcza stanowi dobry wyznacznik, że informacja na temat uzgodnienia może być istotna z perspektywy celu nowelizacji?

☐ Tak

☒ Nie – proszę wskazać uzasadnienie *Podobnie jak w odniesieniu do pytania nr 3, również i powyższa proponowana cecha nie jest dobrym wyznacznikiem istotności informacji, gdyż zawarcie w umowie pomiędzy podatnikiem a radcą prawnym, adwokatem lub doradcą podatkowym wskazanego zapisu nie jest równoznaczne z korzystaniem ze schematu optymalizacyjnego. Przykładowo, klauzula taka może zostać użyta w umowie dotyczącej zidentyfikowania przez radcę prawnego, adwokata, doradcę podatkowego możliwości korzystania przez podatnika z dostępnych dla niego ulg podatkowych, zwłaszcza gdy identyfikacja i analiza takich możliwości wymagała istotnego nakładu pracy ze strony radcy prawnego, adwokata lub doradcy podatkowego. Klauzule tego typu są stosowane również w przypadku, gdy doradztwo dotyczy kwestii w żaden sposób niezwiązanych z jakąkolwiek korzyścią podatkową (przykładowo – może to mieć miejsce w sytuacji, w której usługa radcy prawnego, adwokata lub doradcy podatkowego obejmuje kompleksowe działania, np. ocenę konsekwencji podatkowych danej kwestii przez radcę prawnego, adwokata lub doradcę podatkowego, a następnie przygotowanie wniosku o interpretację). Stosowanie klauzuli lojalności pozwala zapobiec obchodzeniu umów przez nierzetelnych klientów (a więc unikaniu nadużywania prawa przez jedną ze stron umowy). Implementowanie do projektowanych przepisów analizowanej cechy rozpoznawczej w sposób nieuprawniony wkraczałoby więc w obszar swobody umów w obrocie gospodarczym. Podobnie jak w przypadku cechy omawianej w pytaniu nr 3, również przyjęcie powyższej cechy rozpoznawczej może spowodować, że raportowane będą umowy/ustalenia między podatnikiem a radcą prawnym, adwokatem, lub*

doradcą podatkowym niemające związku z optymalizacją podatkową – co uniemożliwi MF efektywną realizację celu projektowanych przepisów jakim jest uzyskanie informacji o faktycznie stosowanych schematach rzeczywiście nakierowanych na unikanie opodatkowania.

4. zobowiązania się do zwrotu wynagrodzenia lub jego części, w przypadku gdy korzyść podatkowa nie powstanie lub powstanie w wysokości niższej, niż zakładano (klauzula zwrotu wynagrodzenia),

Pytanie nr 5

Czy rozważana obecnie przez MF powyższa ogólna cecha rozpoznawcza stanowi dobry wyznacznik, że informacja na temat uzgodnienia może być istotna z perspektywy celu nowelizacji?

☐ Tak

☒ Nie – proszę wskazać uzasadnienie *Podobnie jak w odniesieniu do pytań nr 3 i nr 4 – również i powyższa proponowana cecha nie jest dobrym wyznacznikiem istotności informacji, gdyż zawarcie w umowie pomiędzy podatnikiem a radcą prawnym, adwokatem lub doradcą podatkowym wskazanego zapisu nie jest równoznaczne z korzystaniem ze schematu optymalizacyjnego. Może ono bowiem wynikać z chęci zapewnienia podatnikowi komfortu co do zamierzonych skutków działań radcy prawnego, adwokata lub doradcy podatkowego niezwiązanych z optymalizacją podatkową (vide przytaczane powyżej przykłady dot. korzystania przez podatnika z dostępnych ulg czy identyfikowania nierozpoznanych dotychczas kosztów podatkowych) jak również pełnić dodatkową funkcję motywującą radcę prawnego, adwokata lub doradcę podatkowego do działania z większą uważnością oraz ostrożnością oraz stanowić swego rodzaju komunikat potwierdzający profesjonalizm radcy prawnego, adwokata lub doradcy podatkowego. Tym samym, przyjęcie tej cechy stanowiłoby nie tylko nieuzasadnione wkroczenie w obszar swobody umów, ale też może skutkować raportowaniem do MF umów/ustaleń między podatnikiem a radcą prawnym, adwokatem lub doradcą podatkowym niemających związku z optymalizacją podatkową – co uniemożliwi MF efektywną realizację celu projektowanych przepisów.*

5. podmiot udostępniający uzgodnienie lub korzystający faktycznie respektują lub zamierzają respektować co najmniej jedno ze zobowiązań wskazanych w punktach 1-4 (faktyczne respektowanie klauzul),

Pytanie nr 6

Czy rozważana obecnie przez MF powyższa ogólna cecha rozpoznawcza stanowi dobry wyznacznik, że informacja na temat uzgodnienia może być istotna z perspektywy celu nowelizacji?

☐ Tak

☒ Nie – proszę wskazać uzasadnienie *Wskazana powyżej ogólna cecha rozpoznawcza jest sformułowana zdecydowanie zbyt ogólnie (zwłaszcza w części odnoszącej się do „zamiaru respektowania”) i jest oparta na domniemaniach – nie jest jasne, kto, w jaki sposób i w oparciu o jakie kryteria miałby badać „faktyczne respektowanie” lub „zamiar respektowania”. Teoretycznie, możliwe byłoby uznanie, że cecha ta spełniona jest w każdym przypadku relacji klient-doradca (np. domniemywając, iż każdy radca prawny, adwokat lub doradca podatkowy w każdej sytuacji chciałby, aby jego klient zobowiązał się do długoterminowej z nim współpracy). Zastosowanie powyższej cechy rozpoznawczej może więc doprowadzić do sytuacji, w której „dla bezpieczeństwa” raportowane będą absolutnie wszystkie umowy, relacje i ustalenia pomiędzy podatnikami a podmiotami im doradzającymi (co w oczywisty sposób uniemożliwi MF identyfikację faktycznie stosowanych schematów rzeczywiście nakierowanych na unikanie opodatkowania, a więc osiągnięcie celu projektowanej regulacji). Z powyższych względów, wskazana cecha rozpoznawcza nie jest dobrym wyznacznikiem istotności informacji na temat uzgodnienia.*

6. na podstawie istniejących okoliczności należy przyjąć, że rozsądnie działający podmiot udostępniający uzgodnienie lub korzystający, do których nie stosowałyby się obowiązki przewidziane niniejszym rozdziałem, chcieliby, żeby co najmniej jedno ze zobowiązań wskazanych w 1-4 było faktycznie respektowane (test hipotetyczny);

Pytanie nr 7

Czy rozważana obecnie przez MF powyższa ogólna cecha rozpoznawcza stanowi wyznacznik, że informacja na temat uzgodnienia może być istotna z perspektywy celu nowelizacji?

☐ Tak

☒ Nie – proszę wskazać uzasadnienie *Wskazana powyżej ogólna cecha rozpoznawcza jest całkowicie uznaniowa i niemożliwa tak do weryfikacji jak i do udowodnienia (opiera się na absolutnie nieweryfikowalnym hipotetycznym domniemaniu chęci teoretycznego podmiotu i zmierza do badania „stanów umysłu” niewyrażonych zachowaniem podmiotu, co jest działaniem niemożliwym. Podobnie jak w odniesieniu do cechy omawianej w pytaniu nr 6, również w przypadku proponowanego „testu hipotetycznego” teoretycznie możliwe jest uznanie, że cecha ta spełniona jest w każdym przypadku relacji klient-doradca. Zastosowanie powyższej cechy rozpoznawczej może więc doprowadzić do sytuacji raportowania absolutnie wszystkich umów, relacji i ustaleń „dla bezpieczeństwa” - co w oczywisty sposób uniemożliwi osiągnięcie celu regulacji czyli umożliwienie MF identyfikacji faktycznie stosowanych schematów rzeczywiście nakierowanych na unikanie opodatkowania. Z powyższych względów, wskazana cecha rozpoznawcza nie jest dobrym wyznacznikiem istotności informacji na temat uzgodnienia.*

Pytanie nr 8

Czy MF powinien rozważyć wprowadzenie innych ogólnych cech rozpoznawczych niż wymienione powyżej, aby uzyskać informacje na temat uzgodnień, które mogą być istotne z perspektywy celu nowelizacji?

☒ Tak – proszę wskazać uzasadnienie *Rekomendujemy ograniczenie zakresu zastosowania projektowanych przepisów do schematów o charakterze międzynarodowym. Uzasadnieniem dla przyjęcia takiego podejścia jest fakt, iż zarówno BEPS 12, jak i projekt dyrektywy DAC6 (COM (2017) 335) dotyczą wyłącznie raportowania schematów międzynarodowych – z uwagi na to, że identyfikowanie tego typu schematów napotyka szczególne trudności. Identyfikowanie i przeciwdziałanie schematom o charakterze wyłącznie krajowym (pozbawionym elementu międzynarodowego) jest natomiast możliwe za pomocą już istniejących narzędzi prawnych (w szczególności, obecnie obowiązujących mechanizmów przekazywania informacji podatkowych do organów podatkowych, a z materialnoprawnego punktu widzenia - m.in. ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania czy tzw. „małych klauzul” dotyczących specyficznych rodzajów transakcji). Uwzględnianie w projektowanych przepisach obok schematów międzynarodowych również schematów o charakterze czysto krajowym może natomiast*

spowodować, że realizacja celów BEPS 12 i dyrektywy DAC6 stanie się utrudniona, jako że raportowaniu podlegać będzie znacznie większa ilość transakcji (niż miałyby to miejsce w przypadku ograniczenia do transakcji wyłącznie międzynarodowych) – zwłaszcza przy tak nieprecyzyjnych i opartych na kryteriach uznaniowych cechach rozpoznawczych jak wskazane w niniejszym dokumencie. W konsekwencji, utrudnione będzie zarówno prawidłowe raportowanie schematów międzynarodowych przez podmioty do tego zobowiązane, jak również identyfikowanie przez MF międzynarodowych schematów nakierowanych na unikanie opodatkowania. W świetle powyższego, rekomendujemy modyfikację definicji „uzgodnienia” w kierunku wskazania, że obejmuje ona „czynność lub zespół powiązanych ze sobą czynności, w tym czynność planowaną lub zespół czynności planowanych, w odniesieniu do których co najmniej jedna strona jest podatnikiem niebędącym rezydentem podatkowym Rzeczypospolitej Polskiej lub które mają lub mogą mieć wpływ na obowiązek podatkowy w państwie innym niż Rzeczpospolita Polska”.

☐ Nie

- szczególna cecha rozpoznawcza nawiązywać będzie do:
 1. kwoty podatku, który należałoby pobrać w Polsce (gdyby nie przepisy umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania lub zwolnienia podatkowe),

Pytanie nr 9

Czy rozważana obecnie przez MF powyższa szczególna cecha stanowi dobry wyznacznik, że informacja na temat uzgodnienia może być istotna z perspektywy celu nowelizacji?

☐ Tak

☒ Nie – proszę wskazać uzasadnienie *Opis powyższej cechy sformułowany jest w sposób całkowicie niezrozumiały, co utrudnia merytoryczne odniesienie się do intencji jej pomysłodawców. W proponowanym brzmieniu, wskazana cecha, w zakresie odnoszącym się do „przepisów umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania”, interpretowana literalnie, obejmowałaby wszystkie sytuacje, w których przepis umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania przewiduje niższą stawkę podatku (w domyśle – podatku u źródła) niż stawka wynikająca z ustawy o PDOP – a w konsekwencji, raportowaniu podlegałyby absolutnie wszystkie transakcje zagraniczne z podmiotami z krajów, z którymi Polska zawarła umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. Odwołanie się analizowanej cechy do „zwolnienia podatkowego” przy jej literalnej interpretacji pociąga z kolei za sobą nałożenie obowiązku raportowania na wszystkie sytuacje korzystania przez podatników z takiego zwolnienia (a więc przykładowo na wszystkie transakcje zwolnione z podatku dokonywane przez kościoły czy wspólnoty mieszkaniowe), w tym również na wszystkie sytuacje skorzystania ze zwolnienia z podatku u źródła na mocy przepisów implementujących unijne dyrektywy (co budzi istotne wątpliwości co do zgodności powyższej propozycji z prawem unijnym). Nawet przy wprowadzeniu kryterium kwotowego, powyższa cecha nie będzie więc w sposób wiarygodny wskazywać, czy podatnik zastosował schemat optymalizacyjny nakierowany na unikanie opodatkowania. Z powyższych względów, cecha ta nie stanowi dobrego wyznacznika istotności informacji z perspektywy celu nowelizacji.*

2. zaangażowania w uzgodnienie podmiotu mającego siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową, lub nie mający miejsca zamieszkania, siedziby ani zarządu na żadnym terytorium ani w żadnym kraju

Pytanie nr 10

Czy rozważana obecnie przez MF powyższa szczególna cecha rozpoznawcza stanowi dobry wyznacznik, że informacja na temat uzgodnienia może być istotna z perspektywy celu

nowelizacji?

☒ Tak

☐ Nie – proszę wskazać uzasadnienie [Kliknij tutaj](#), aby wprowadzić tekst.

3. wysokości przychodów nierezydentów osiąganych w związku z uzgodnieniem na terytorium Polski,

Pytanie nr 11

Czy rozważana obecnie przez MF powyższa szczególna cecha rozpoznawcza stanowi dobry wyznacznik, że informacja na temat uzgodnienia może być istotna z perspektywy celu nowelizacji?

☐ Tak

☒ Nie – proszę wskazać uzasadnienie *Opis powyższej cechy sformułowany jest w sposób niezrozumiały. Cecha ta interpretowana literalnie oznaczałaby, że raportowaniu podlegałaby każda sytuacja uzyskania przez nierezydenta przychodu (przy ewentualnym wprowadzeniu progu kwotowego – przychodu powyżej określonej kwoty) na terytorium Polski – również w przypadkach, w których osiągnięcie takiego przychodu nie ma jakiegokolwiek związku ze schematem optymalizacyjnym nakierowanym na unikanie opodatkowania. Dodatkowo, opis cechy nie wskazuje, do jakiego rodzaju przychodu się ona odnosi (w rozumieniu rachunkowym czy podatkowym, przychodu z jakiej działalności lub jakiego źródła itp.). Z powyższych względów, cecha ta nie stanowi dobrego wyznacznika istotności informacji z perspektywy celu nowelizacji.*

4. różnicy w kwocie podatku do zapłaty, który byłby należny w związku z wykonaniem uzgodnienia od nierezydentów, gdyby byli oni polskimi rezydentami podatkowymi, a podlegającym faktycznej zapłacie podatkiem dochodowym w państwie ich rezydencji podatkowej,

Pytanie nr 12

Czy rozważana obecnie przez MF powyższa szczególna cecha rozpoznawcza stanowi dobry

wyznacznik, że informacja na temat uzgodnienia może być istotna z perspektywy celu nowelizacji?

☐ Tak

☒ Nie – proszę wskazać uzasadnienie *Opis powyższej cechy jest nieprecyzyjny i przez to nie do końca zrozumiały. Można domniemywać, że zamiarem MF było przeciwdziałanie zjawisku tzw. „treaty shopping”, sposób sformułowania tego opisu powoduje jednak, że raportowaniu podlegałaby każda transakcja, w odniesieniu do której kwota potencjalnego podatku do zapłaty w Polsce przez dany podmiot (jako hipotetycznego polskiego rezydenta podatkowego) byłaby różna (większa lub mniejsza) od kwoty podatku płaconego przez ten sam podmiot w państwie jego rezydencji. Przyjęcie takiego kryterium nakłada więc na podatników-nierezydentów obowiązek każdorazowego przeprowadzania „symulacji” obciążenia podatkowego mogącego zaistnieć w Polsce; wkracza ono również w sferę autonomii poszczególnych państw w obszarze podatków bezpośrednich (zastosowanie przez dane państwo obciążenia podatkowego różnego od występującego w Polsce jest niejako „karane” poprzez nałożenie na rezydentów tego państwa obowiązku raportowania). Co więcej, tak sformułowana cecha częściowo pokrywa się z zakresem już obowiązujących regulacji dotyczących raportowania rozliczeń zagranicznych spółek kontrolowanych (CFC). Na powyższe zastrzeżenia nie ma przy tym wpływu ewentualne ograniczenie kwotowe dotyczące różnicy obciążenia podatkowego. Z powyższych względów, cecha ta nie stanowi dobrego wyznacznika istotności informacji z perspektywy celu nowelizacji.*

5. istotnego wpływu na część odroczoną podatku dochodowego lub aktywa albo rezerwy z tytułu podatku odroczonego

Pytanie nr 13

Czy rozważana obecnie przez MF powyższa szczególna cecha rozpoznawcza stanowi dobry wyznacznik, że informacja na temat uzgodnienia może być istotna z perspektywy celu nowelizacji?

☐ Tak

☒ Nie – proszę wskazać uzasadnienie *Wpływ na część odroczoną podatku dochodowego /*

aktywa lub rezerwy z tytułu podatku odroczonego jest kryterium czysto rachunkowym (wchodzącym w obszar kompetencji biegłych rewidentów) i pozbawionym jakiegokolwiek odniesienia do materialnego prawa podatkowego. Wahania w zakresie powyższych kategorii nie mają przełożenia na funkcjonowanie bądź nie u danego podatnika schematu nakierowanego na unikanie opodatkowania. Zastosowanie proponowanej szczególnej cechy rozpoznawczej może więc doprowadzić do sytuacji, w której obowiązkiem raportowania będą objęte sytuacje niemające nic wspólnego z zastosowaniem jakiegokolwiek schematu (przykładowo, obowiązkiem tym objęte zostałyby wszystkie przypadki inwestowania w specjalnych strefach ekonomicznych, jako że podatnicy działający w SSE z racji tej działalności wykazują znaczne aktywa z tytułu podatku odroczonego). Co więcej, wprowadzanie tak sformułowanego kryterium raportowania doprowadziłoby do powielenia istniejącego już obowiązku przekazywania danych (informacje na temat podatku odroczonego są uwzględniane w sprawozdaniach finansowych składanych do urzędów skarbowych, a więc w przypadku zniekształceń kwot odnoszących się do podatku odroczonego organy podatkowe już teraz mają możliwość wezwania podatnika do złożenia wyjaśnień w tym zakresie w oparciu o już posiadane przez siebie informacje ze sprawozdań). W konsekwencji powyższego, cecha ta nie stanowi dobrego wyznacznika istotności informacji z perspektywy celu nowelizacji.

Pytanie nr 14

Proszę wskazać kwotę, jaka Twoim zdaniem powinna znaleźć zastosowanie w odniesieniu do poszczególnych sytuacji, składających się na szczególną cechę rozpoznawczą. Odpowiedź może zawierać dodatkowy komentarz osoby biorącej udział w konsultacjach.

W przypadku cechy szczególnej, która dotyczy przypadku, w którym mowa w pkt:

1. próg kwotowy powinien wynosić kwoty podatku – proszę uzasadnić dlaczego taka wartość

3. próg kwotowy powinien wynosić wysokości przychodów – proszę uzasadnić dlaczego taka wartość

4. próg kwotowy powinien wynosić różnicy w kwocie podatku – proszę uzasadnić dlaczego taka wartość

5. próg kwotowy powinien wynosić 100 000 PLN wpływu na podatek odroczony – proszę uzasadnić dlaczego taka wartość

Jako, że w naszej ocenie, proponowane cechy szczególne nie stanowią dobrego wyznacznika istotności informacji z perspektywy celu nowelizacji (niezależnie od ewentualnego ograniczenia kwotowego zakresu ich zastosowania), kwestia wartości ewentualnych ograniczeń kwotowych dotyczących tych cech nie ma znaczenia. Gdyby jednak MF zdecydowało się na wprowadzenie ograniczeń kwotowych w projektowanych przepisach, rekomendujemy, aby progi w odniesieniu do każdego z przytoczonych powyżej kryteriów zostały ustalone na poziomie 3 000 000 PLN oraz aby próg kwotowy przyjęty w przepisach Ordynacji podatkowej dotyczących ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania został (dla zachowania spójności systemowej) podniesiony do tej kwoty.

Pytanie nr 15

Czy MF powinien rozważyć wprowadzenie innych szczególnych cech rozpoznawczych niż wymienione powyżej, aby uzyskać informacje na temat uzgodnień, które mogą być istotne z perspektywy celu nowelizacji?

☐ Tak – proszę wskazać uzasadnienie [Kliknij tutaj](#), aby wprowadzić tekst.

☒ Nie

Pytanie nr 16

Czy rozważane obecnie przez MF propozycje definicji schematu podatkowego oraz jego poszczególnych części składowych realizować będą cel nowelizacji, tj. dostarczą MF informacji o stosowanych w praktyce schematach postępowania w ramach działań optymalizacji podatkowej?

☐ Tak

☒ Nie – proszę wskazać uzasadnienie *Uzasadnienie tego stanowiska przedstawiono w komentarzach do proponowanych przez MF definicji poszczególnych części składowych (vide*

odpowiedzi na pytania od nr 1 do nr 15). Podsumowując – proponowane definicje nie będą realizować celu nowelizacji w szczególności z uwagi na swą obszerność, nieprecyzyjność i częste odnoszenie się do kryteriów uznaniowych - które ze swej natury są nieweryfikowalne. Ich zastosowanie z dużą dozą prawdopodobieństwa doprowadziłoby do raportowania „dla bezpieczeństwa” bardzo dużej ilości mocno nieprecyzyjnych informacji, które w wielu przypadkach są już w posiadaniu organów podatkowych / MF z innych źródeł, a które to informacje nie będą pozwalały na uzyskanie przez MF w sposób efektywny informacji o stosowanych schematach optymalizacyjnych.

SEKCJA 2 - PRÓG DE MINIMIS

MF rozważa wprowadzenie progu de minimis odnoszących się do pojęcia korzystającego, tak aby nie dotyczyło ono podatników, o niewielkiej skali działalności, dla których obowiązki przewidziane propozycją przepisów stanowiłyby nieproporcjonalnie duże obciążenie administracyjne.

Pytanie nr 17

Czy rozważane obecnie przez MF wprowadzenie progu *de minimis* do pojęcia korzystającego jest uzasadnione ograniczeniem obowiązków administracyjnych i jednocześnie nie będzie stanowić przeszkody do zrealizowania celu nowelizacji?

☒ Tak – proszę wskazać w uzasadnieniu kryterium oraz jego wielkość progową

Rekomendujemy wyłączenie z definicji „korzystającego” mikroprzedsiębiorców w rozumieniu ustawy o swobodzie działalności gospodarczej.

☐ Nie

SEKCJA 3 - PODMIOTY ZOBOWIĄZANE DO RAPORTOWANIA SCHEMATÓW PODATKOWYCH (1)

W ramach prowadzonych prac nad przygotowaniem projektu nowelizacji MF rozważa przyjęcie rozwiązania, w którym zobowiązanym do raportowania schematu podatkowego będzie jego promotor (tj. osoba fizyczna, osoba prawna lub inne jednostka nieposiadająca osobowości prawnej, która opracowuje, udostępnia lub wdraża uzgodnienie w ramach

świadczenia usług związanych z opodatkowaniem lub udziela, bezpośrednio lub za pośrednictwem innych osób, pomocy, wsparcia lub porady dotyczących opracowywania, udostępniania lub wdrażania uzgodnienia w zakresie jego aspektów podatkowych). W opinii MF, w celu uniknięcia jakichkolwiek wątpliwości, właściwe jest wskazanie w definicji promotora zawodów zaufania publicznego, których zwłaszcza dotyczyć będzie obowiązek raportowania. Obecnie MF rozważa, aby wskazać wprost jako podmiot, który może być uznany za promotora, adwokata, doradcę podatkowego, radcę prawnego, pracownika banku lub innej instytucji finansowej doradzającego klientom.

Pytanie nr 18

Czy rozważane obecnie przez MF ujęcie w definicji promotora obok kryteriów przedmiotowych także **przykładowe** wskazanie powyższych zawodów zaufania publicznego będzie w Twojej opinii zasadne i wystarczające dla osiągnięcia celu przepisu, tj. uniknięcia wątpliwości, jakie podmioty zobowiązane są do raportowania schematów podatkowych?

☐ Tak

☒ Nie – proszę wskazać uzasadnienie *Przykładowe wskazanie ww. zawodów zaufania publicznego nie jest zasadne w kontekście celów przepisu – powinno zostać zastąpione kryterium funkcjonalnym zdefiniowanym w sposób następujący: „osoba fizyczna, osoba prawna lub inne jednostka nieposiadająca osobowości prawnej, która bezpośrednio opracowuje lub udostępnia uzgodnienie w ramach świadczonych usług”. Ograniczenie definicji do podmiotów zaangażowanych bezpośrednio powinno ograniczyć sytuacje, w których według obecnie proponowanej definicji szereg podmiotów kwalifikowałby się jako „promotor” tego samego schematu. Niezasadnym byłoby natomiast domniemanie, że każdy adwokat, radca prawny lub doradca podatkowy zajmuje się ww. czynnościami związanymi z uzgodnieniami podlegającymi raportowaniu.*

SEKCJA 3 - PODMIOTY ZOBOWIĄZANE DO RAPORTOWANIA SCHEMATÓW PODATKOWYCH (2)

W ramach prowadzonych prac nad przygotowaniem projektu nowelizacji MF rozważa przyjęcie rozwiązania mającego na celu uszczelnienie obowiązku raportowania schematów podatkowych. W tym celu przewiduje się nałożenie warunkowego obowiązku raportowania na

podmioty zobowiązane do wykonania lub przyjmujące wynagrodzenie za wykonanie czynności pozostających w zakresie ich działania w odniesieniu do uzgodnień, także w zakresie jego aspektów innych niż podatkowe. Zgodne z planami obowiązek ten dotyczyć ma biegłego rewidenta, notariusza, osobę świadczącą usługi prowadzenia ksiąg rachunkowych, księgowego lub dyrektora finansowego, bank lub inną instytucję finansową a także ich pracownika, osobę posiadającą kwalifikacje z dziedziny doradztwa inwestycyjnego, bankowości inwestycyjnej, zarządzania aktywami lub instrumentami pochodnymi, a także inną osobę fizyczną, osobę prawną lub jednostkę organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej, wykonującą czynności pozostające w zakresie działania tych osób lub posiadającą podobne kwalifikacje, również w przypadku gdy nie posiada miejsca zamieszkania, siedziby ani zarządu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Planuje się by obowiązek raportowania schematów podatkowych przez wskazane podmioty powstawał w sytuacji, w której podmioty te nie zostaną poinformowane przez promotora lub korzystającego o wcześniejszym zgłoszeniu przez nich danego schematu podatkowego. Obowiązek taki może być uzasadniony w szczególności, gdy podmiot taki dostrzegł lub powinien był dostrzec, że uzgodnienie stanowi schemat podatkowy przy zachowaniu staranności ogólnie wymaganej w dokonywanych przez niego czynnościach, przy uwzględnieniu zawodowego charakteru jego działalności, obszaru jego specjalizacji oraz przedmiotu wykonywanych przez niego czynności.

Pytanie nr 19

Czy rozważane obecnie przez MF wprowadzenie warunkowego obowiązku raportowania schematów podatkowych przez wskazane podmioty będzie w Twojej opinii zasadne i wystarczające dla zwiększenia szczelności systemu raportowania tych schematów?

☐ Tak

☒ Nie – proszę wskazać uzasadnienie *Nalożenie warunkowego obowiązku raportowania na wskazany, obszerny katalog podmiotów może doprowadzić do wielokrotnego raportowania tego samego schematu, co będzie stało w sprzeczności z celem projektowanych przepisów (tj. efektywnym identyfikowaniem faktycznie stosowanych schematów optymalizacyjnych). Poszerzanie katalogu podmiotów stwarza wrażenie, że MF z góry zakłada niewykonywanie obowiązku raportowania przed podmioty zobowiązane do jego wypełniania w pierwszej kolejności (tj. wrażenie „zabezpieczania się” na wypadek trudności z egzekwowaniem obowiązku – które to trudności nie powinny się pojawić o ile tylko zasady raportowania będą*

sformułowane w sposób wystarczająco jasny i precyzyjny). Co więcej, w katalogu podmiotów zobowiązanych warunkowo do raportowania uwzględniono również podmioty nieposiadające odpowiedniej wiedzy niezbędnej do wypełnienia tego obowiązku (przykładowo, trudno wymagać od szeregowego pracownika banku czy osoby „posiadającej kwalifikacje z dziedziny doradztwa inwestycyjnego, bankowości inwestycyjnej, zarządzania aktywami lub instrumentami pochodnymi” znajomości przepisów podatkowych w stopniu pozwalającym na dokonanie raportowania schematu optymalizacji podatkowej). Podmioty te nie są ponadto zobowiązane ani do badania stanu faktycznego (tj. czy dane uzgodnienie zostało zaraportowane jako schemat optymalizacyjny), nie są też związane tajemnicą zawodową w takim stopniu, jak radca prawny, adwokat lub doradca podatkowy. Proponowany „warunkowy obowiązek” może więc stanowić w istocie obejście instytucji tajemnicy zawodowej przysługującej zawodom zaufania publicznego (informacje, które w przypadku radcy prawnego, adwokata lub doradcy podatkowego objęte są tajemnicą, będą raportowane przez inne podmioty).

SEKCJA 4 - MOMENT POWSTANIA OBOWIĄZKU RAPORTOWANIA SCHEMATU PODATKOWEGO (1)

Intencją MF jest pozyskiwanie informacji o stosowanych schematach podatkowych na możliwie wczesnym etapie. W ramach prac MF przyjmuje, że termin od którego liczony będzie obowiązek raportowania schematu podatkowego powinien być określony w sposób możliwy do obiektywnego zweryfikowania. W tym zakresie MF roboczo przyjmuje, że obowiązek raportowania schematu podatkowego powinien podlegać realizacji w terminie liczonym od jednego ze zdarzeń, w zależności od tego, które z nich ma miejsce jako pierwsze:

- a) udostępnienia schematu podatkowego (tj. oferowanie przez promotora uzgodnienia korzystającemu, zawarcie umowy, której przedmiotem jest przekazanie informacji o uzgodnieniu),
- b) przyjmowanie wynagrodzenia z tytułu przekazania informacji o uzgodnieniu lub zaliczki na poczet takiego przekazania,
- c) przekazywanie korzystającemu przez promotora, w jakiegokolwiek formie, w tym drogą elektroniczną, telefoniczną lub osobiście, informacji o uzgodnieniu, w szczególności poprzez

przedstawianie jego założeń,

d) dokonania pierwszej czynności związanej z wdrażaniem schematu podatkowego,

e) wyjątkowo, w sytuacji gdy schemat optymalizacyjny jest już wdrażany, a profesjonalny doradca (np. doradca podatkowy, biegły rewident, księgowy, radca prawny czy notariusz) stwierdzi, że schemat nie został dotychczas zgłoszony.

Pytanie nr 20

Czy rozważane obecnie przez MF określenie momentu od którego liczony będzie termin na zaraportowanie schematu podatkowego przez promotora realizować będzie cel regulacji, tj. możliwie szybkiego pozyskania informacji o schemacie podatkowym, przy jednoczesnej możliwości obiektywnej weryfikacji dopełnienia tego terminu?

☐ Tak

☒ Nie – proszę wskazać uzasadnienie *Określenie momentu rozpoczęcia biegu ww. terminu powinno być precyzyjne i odwoływać się do konkretnego działania rozpoczynającego wdrożenie danego schematu – kryteriów tych nie spełnia sformułowanie proponowane przez MF. Zaprezentowane powyżej określenie możliwych momentów powstania obowiązku raportowania dotyczy w znacznej mierze etapu planowania danego działania – zaś w tej fazie często niemożliwe jest ustalenie, czy w jego wyniku wystąpi jakakolwiek korzyść podatkowa. Sposób sformułowania przez MF kryteriów powoduje, że każdorazowo w sytuacji kontaktu z klientem i przekazywania mu informacji na temat oceny skutków podatkowych planowanych działań radca prawny, adwokat lub doradca podatkowy musiałby dokonać oceny, czy przypadkiem nie przekazał klientowi schematu podatkowego – co oznaczałoby konieczność weryfikacji pod tym kątem każdej informacji wychodzącej od radcy prawnego, adwokata lub doradcy podatkowego do klienta. Przyjęcie, że obowiązek raportowania może powstać w kilku rodzajach sytuacji – przy uwzględnieniu również potencjalnej możliwości obciążenia obowiązkiem raportowania więcej niż jednego podmiotu – powoduje również istotny problem przy próbie określenia, kto i kiedy jest zobowiązany do raportowania danego schematu. Rekomendujemy, aby moment ten został określony w sposób precyzyjny jako moment dokonania pierwszej czynności związanej z wdrażaniem schematu podatkowego, i w którym z innych okoliczności stanu faktycznego w sposób niebudzący wątpliwości wynika, że czynność ta*

istotnie rozpoczyna wdrażanie takiego schematu i że wdrażanie to będzie kontynuowane. Uzasadnieniem proponowanego rozwiązania jest zachowanie prawa podatnika do odstąpienia od realizacji schematu optymalizacyjnego i nagrodzenie takiego zachowania wyłączeniem z obowiązku raportowania – co będzie realizować cel regulacji, jako że umożliwi MF uzyskiwanie informacji o schematach faktycznie wdrażanych i mających realny wpływ na erozję podstawy opodatkowania. Zwracamy przy tym uwagę na brak uzasadnienia dla wprowadzenia obowiązku raportowania do MF schematów czysto teoretycznych, które pozostają wyłącznie „na papierze” – taki schemat pozostaje bowiem wyłącznie ćwiczeniem intelektualnym, które logicznie nie może narażać budżetu państwa na jakiekolwiek straty.

SEKCJA 4 - MOMENT POWSTANIA OBOWIĄZKU RAPORTOWANIA SCHEMATU PODATKOWEGO (2)

Jak wskazano we wprowadzeniu do poprzedniego pytania, MF roboczo przyjmuje, że obowiązek raportowania schematu podatkowego powinien podlegać realizacji w terminie liczonym od udostępnienia schematu podatkowego lub dokonania pierwszej czynności związanej z wdrażaniem schematu podatkowego.

Ile dni i dlaczego powinien Twoim zdaniem wynosić termin na dokonanie zgłoszenia schematu podatkowego przez promotora?

Rekomendujemy, aby termin na dokonanie zgłoszenia schematu podatkowego przez promotora został ustalony jako 25 dzień miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek raportowania schematu (tj. analogicznie jak termin na złożenie miesięcznej deklaracji VAT). Termin taki odpowiada czasowi potrzebnemu na zidentyfikowanie, jakie cechy ma uzgodnienie potencjalnie podlegające raportowaniu i czy jest ono objęte obowiązkiem takiego raportowania oraz na odpowiednie opisanie schematu. Zwracamy również uwagę na konieczność wprowadzenia (w przepisach intertemporalnych) zasady, zgodnie z którą obowiązek raportowania dotyczyłby wyłącznie schematów powstałych po wejściu w życie przepisów dot. MDR (zgodnie z konstytucyjną regułą zakazu reatroakcji) – zasada taka jest również konieczna z punktu widzenia umożliwienia wprowadzenia przepisów w sposób racjonalny (uniknięcie „zasypania” MF opisami schematów już nie stosowanych lub w ogóle nie funkcjonujących, co uniemożliwi bieżącą identyfikację schematów prowadzących do unikania opodatkowania). Dodatkowo, niezwykle istotne jest przyjęcie odpowiednio długiego vacatio legis (co najmniej miesiąc), aby umożliwić podmiotom obejmowanym obowiązkiem raportowania (a także samym

podatnikom, nawet gdy nie będą objęci takim obowiązkiem) odpowiednie zapoznanie się z nowymi przepisami, zrozumienie ich funkcjonowania oraz przygotowanie do realizacji wynikających z nich obowiązków.

SEKCJA 5 - TAJEMNICA ZAWODOWA

W ocenie Ministerstwa Finansów schemat podatkowy jest rozwiązaniem intelektualnym, który wypracowany jest oparciu o znajomość przepisów prawa podatkowego. Innymi słowy schemat podatkowy – jako efekt rozważań teoretycznych – jest pewnym planem działania, który stworzony może zostać w oderwaniu od konkretnego przypadku, w którym faktycznie zostanie zastosowany.

Optymalizacja podatkowa naraża Skarb Państwa na istotne straty budżetowe i problem jej stosowania musi być traktowany z najwyższą powagą, gdyż zaburza w istotny sposób zdolność finansowania potrzeb publicznych przez państwo. Nakładanie przez państwo podatków i ściąganie dochodów budżetowych jest czynnikiem ściśle powiązanym z suwerennością państwa i z tego powodu powinno podlegać szczególnej ochronie. Czynności związane z planowaniem podatkowym nie są ściśle prywatną sprawą podmiotów gospodarczych, gdyż dotyczą zobowiązań podatkowych, gdzie stroną jest budżet państwa.

Tajemnica zawodowa jest ważnym komponentem wykonywania zawodów regulowanych, lecz zakres stosowania tej tajemnicy może podlegać dyskusji. Istnieją zasady poufności, których złamanie narusza istotę zaufania pomiędzy podmiotem wykonującym zawód regulowany a jego klientem. Do tej sprawy należą wszystkie sprawy osobiste, rodzinne, cywilne, karne, karne skarbowe oraz związane z obroną interesów klienta w postępowaniu administracyjnym, podatkowym czy sądowo-administracyjnym, a także z doradztwem dotyczącym zastanego stanu rzeczy. Nie można jednak traktować jako sprawy prywatnej doradzania podatnikowi w zakresie planowanego nagięcia, czy nawet obejścia przepisów podatkowych, gdzie w grę wchodzi istotny interes finansów publicznych. Zwłaszcza, że już dziś, podatnicy mają obowiązek przekazywania bardzo wielu informacji na temat podstawy opodatkowania.

Ponadto w ramach kontroli skarbowej czy podatkowej organy podatkowe mogą uzyskać bardzo szczegółowe informacje dotyczące podatnika. Alternatywą do uzyskiwania informacji na temat planowanych schematów optymalizacyjnych jest więc nałożenie obowiązku raportowania bezpośrednio na podatnika, a na podmiot profesjonalny obowiązku poinformowania o tym podatnika przy okazji oferowania schematu optymalizacyjnego. Tajemnica zawodowa nie jest chroniona prawnie w odniesieniu do podmiotów nie wykonujących zawodu regulowanego, zatem w przypadku tej grupy zniesienie tajemnicy zawodowej jest bezprzedmiotowe, a obowiązek raportowania schematów optymalizacyjnych, gdzie promotorem schematu jest

osoba nie wykonująca zawodu regulowanego może zostać nałożony z uwzględnieniem okoliczności faktycznych.

Intencją MF jest pozyskiwanie informacji o stosowanych schematach podatkowych na możliwie wczesnym etapie, przy jednoczesnym honorowaniu uzasadnionych oczekiwań zawodów zaufania publicznego w zakresie tajemnicy zawodowej przewidzianej w przepisach obowiązującego prawa. Dlatego, w odniesieniu do zawodów zaufania publicznego, dla których w przepisach obowiązującego prawa przewidziano ochronę tajemnicy zawodowej, MF rozważa:

(a) wprowadzenie obowiązku raportowania informacji o schematach podatkowych **z uwzględnieniem** danych, które identyfikują podmioty uczestniczące lub mające uczestniczyć w schemacie podatkowym przez podmiot wykonujący zawód zaufania publicznego (podmiot profesjonalny), również w sytuacji, gdy podmiot profesjonalny nie został zwolniony z obowiązku zachowania tajemnicy w tym zakresie, albo

(b) wprowadzenie obowiązku raportowania informacji o schematach podatkowych **z wyłączeniem** danych, które identyfikują podmioty uczestniczące lub mające uczestniczyć w schemacie podatkowym przez podmiot wykonujący zawód zaufania publicznego (podmiot profesjonalny), również w sytuacji, gdy podmiot profesjonalny nie został zwolniony z obowiązku zachowania tajemnicy w tym zakresie, albo

(c) gdy podmiot profesjonalny nie został zwolniony z obowiązku zachowania tajemnicy, wprowadzenie obowiązku raportowania bezpośrednio przez podatnika kupującego lub wdrażającego schemat optymalizacyjny, przy jednoczesnym zobowiązaniu podmiotu profesjonalnego do pisemnego poinformowania klientów o obowiązku przekazania informacji Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej przez podatnika

Pytanie nr 21

Czy rozważane obecnie przez MF w stosunku do zawodów zaufania publicznego uwzględnianie w przekazywanej informacji o schemacie podatkowym danych, które identyfikują podmioty uczestniczące lub mające uczestniczyć w tym schemacie podatkowym, również w sytuacji, gdy podmiot profesjonalny nie został zwolniony z obowiązku zachowania tajemnicy w tym zakresie – mechanizm wskazany z literze (a) wprowadzenia do pytania – jest Twoim zdaniem uzasadnione z perspektywy celu projektowanej regulacji?

☐ Tak

☒ Nie – proszę wskazać uzasadnienie *Rozwiązanie takie w oczywisty sposób stanowi rażące naruszenie tajemnicy zawodowej będącej istotą instytucji zawodu zaufania publicznego. Podstawową cechą jakiegokolwiek zawodu tego rodzaju jest bowiem specyficzna więź pełnego wzajemnego zaufania pomiędzy klientem a wykonującym zawód zaufania publicznego w związku z przekazywanymi przez klienta wrażliwymi danymi dotyczącymi jego specyficznej sytuacji i położenia. Gwarantem dla podtrzymania tego rodzaju więzi jest instytucja tajemnicy zawodowej, stanowiąca zapewnienie, że dane klienta, przekazane osobie wykonującej zawód zaufania publicznego, pozostaną bezpieczne. Jakiegokolwiek uchylanie obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej możliwe jest jedynie w nielicznych, niezwykle wyjątkowych przypadkach w związku z naruszeniem albo wysoce prawdopodobnym istotnym naruszeniem porządku prawnego, na co wskazują zbadane w ramach konkretnej sprawy okoliczności faktyczne. Ujawnienie danych identyfikujących klienta wraz z treścią udzielonej porady zrywa zupełnie z konstrukcją tajemnicy zawodowej, zmierza do eliminacji zaufania na linii doradca-klient i tym samym faktycznie prowadzi do wykluczenia doradztwa prawnego lub doradztwa podatkowego z zawodów zaufania publicznego. Narusza także prawo do prywatności po stronie uczestników obrotu gospodarczego oraz potencjalnie stwarza ryzyko zapoznania się przez niektórych uczestników z działaniami i kondycją finansową konkurentów – podważa więc również zasady uczciwej konkurencji oraz (w sposób pośredni) zasady swobody działalności gospodarczej. Skoro, jak wskazano w piśmie przewodnim do niniejszej ankiety, założeniem MF jest „wzmocnienie roli doradcy podatkowego jako partnera administracji podatkowej, dającego wiarygodną rękojmię przestrzegania przez podatników prawa podatkowego”, to podejmowane zmiany legislacyjne nie powinny prowadzić do „zniechęcania” klientów do korzystania z usług profesjonalnych doradców (a taki może być efekt wprowadzenia obowiązkowego raportowania*

bezpośrednio przez radców prawnych, adwokatów lub doradców podatkowych). W tym kontekście zasadne byłoby natomiast zachęcanie podatników do skorzystania z doradztwa radcy prawnego, adwokata lub doradcy podatkowego – profesjonalista jest bowiem w stanie doradzić klientowi, jak może on zadziałać w sposób zgodny z prawem podatkowym, wyjaśnić ewentualne wątpliwości czy wskazać na potencjalną niezgodność z tym prawem zamierzeń klienta (funkcja prewencyjna), przy jednoczesnym komforcie zapewnienia przez takiego profesjonalistę pełnej poufności, także wobec administracji podatkowej (gdyż tylko przy zapewnieniu pełnej ochrony tajemnicy zawodowej klient-podatnik byłby skłonny ujawnić swoje zamierzenia w pełnym zakresie, pozwalającym na rzetelną ocenę jego sytuacji prawno-podatkowej). Wprowadzenie obowiązku pouczenia klienta przez profesjonalistę (w miejsce obowiązku raportowania nakładanego bezpośrednio na tegoż radcę prawnego, adwokata lub doradcę podatkowego) ma jeszcze dodatkowy walor w postaci zapewnienia wyższej świadomości prawnej u podatników, co do ich obowiązków względem administracji podatkowej (właśnie w wyniku uzyskania takiej informacji, formalnie, od doradcy). Co więcej, wprowadzenie proponowanego rozwiązania doprowadziłoby do faktycznego przerzucenia funkcji kontrolnych z organów państwowych na podmioty profesjonalne. Rozwiązanie to jest sprzeczne z istotą projektowanej regulacji, której celem jest uzyskanie przez MF informacji o schematach optymalizacyjnych, a nie imienna identyfikacja (w zastępstwie organów podatkowych) poszczególnych podmiotów uczestniczących lub jedynie „mających uczestniczyć” w schemacie. Warto w tym miejscu podkreślić, że projekt dyrektywy DAC6 (COM (2017) 335) wyraźnie wskazuje, iż państwa członkowskie zobowiązane są do podjęcia („podejmują”) środków niezbędnych do korzystania przez podmioty profesjonalne z prawa do zachowania tajemnicy zawodowej.

Czy rozważane obecnie przez MF w stosunku do zawodów zaufania publicznego wyłączenie z przekazywanej informacji o schemacie podatkowym danych, które identyfikują podmioty uczestniczące lub mające uczestniczyć w tym schemacie podatkowym – mechanizm wskazany z literze (b) wprowadzenia do pytania – jest Twoim zdaniem wystarczające dla właściwego pogodzenia celu projektowanej regulacji z ochroną zaufania do osób wykonujących zawody zaufania publicznego?

☐ Tak

☒ Nie – proszę wskazać uzasadnienie Rozwiązanie wskazane w lit. (b) nie jest

wystarczające dla właściwego pogodzenia celu regulacji z ochroną zaufania do osób wykonujących zawody zaufania publicznego. Głównym powodem takiej oceny jest fakt, że w niektórych sytuacjach, sam opis schematu (bez wskazania danych indywidualnych podmiotów z niego korzystających) może wystarczyć do identyfikacji korzystającego, a tym samym do naruszenia obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej przez podmiot profesjonalny (może tak być np. w przypadku gdy w danej branży funkcjonuje tylko jeden podmiot o określonych cechach istotnych z punktu widzenia mechanizmu działania schematu). Raportowanie treści porady do organu stwarza więc jedynie pozór ochrony tożsamości podmiotu korzystającego ze schematu, a tym samym – jest to jedynie iluzja zachowania tajemnicy zawodowej. Ponadto, samo wskazanie przez radcę prawnego, adwokata lub doradcę podatkowego treści porady udzielonej klientowi niweczy zaufanie klienta do doradcy – które to zaufanie jest warunkiem koniecznym dla tego, by można było mówić o „zawodzie zaufania publicznego”. Podobnie, jak to wskazano w odpowiedzi na poprzednie pytanie - skoro, zgodnie z treścią pisma przewodniego do niniejszej ankiety, założeniem MF jest „wzmocnienie roli doradcy podatkowego jako partnera administracji podatkowej, dającego wiarygodną rękojmię przestrzegania przez podatników prawa podatkowego”, to podejmowane zmiany legislacyjne nie powinny prowadzić do „zniechęcania” klientów do korzystania z usług profesjonalnych doradców (a taki może być efekt wprowadzenia obligatoryjnego raportowania bezpośrednio przez radców prawnych, adwokatów lub doradców podatkowych). W tym kontekście zasadne byłoby natomiast zachęcanie podatników do skorzystania z doradztwa radcy prawnego, adwokata lub doradcy podatkowego – profesjonalista jest bowiem w stanie doradzić klientowi, jak może on zadziałać w sposób zgodny z prawem podatkowym, wyjaśnić ewentualne wątpliwości czy wskazać na potencjalną niezgodność z tym prawem zamierzeń klienta (funkcja prewencyjna), przy jednoczesnym komforcie zapewnienia przez takiego profesjonalistę pełnej poufności, także wobec administracji podatkowej (gdyż tylko przy zapewnieniu pełnej ochrony tajemnicy zawodowej klient-podatnik byłby skłonny ujawnić swoje zamierzenia w pełnym zakresie, pozwalającym na rzetelną ocenę jego sytuacji prawno-podatkowej). Wprowadzenie obowiązku pouczenia klienta przez profesjonalistę (w miejsce obowiązku raportowania nakładanego bezpośrednio na tegoż doradcę) ma jeszcze dodatkowy walor w postaci zapewnienia wyższej świadomości prawnej u podatników, co do ich obowiązków względem administracji podatkowej (właśnie w wyniku uzyskania takiej informacji, formalnie, od doradcy). Należy również podkreślić, że projekt dyrektywy DAC6 (COM (2017) 335) wyraźnie wskazuje, iż w sytuacji, gdy podmiot profesjonalny zobowiązany jest do zachowania tajemnicy zawodowej, nie powinien on być zobowiązany do raportowania, a obowiązek raportowania powinien wówczas

zostać przeniesiony na korzystającego ze schematu.

Pytanie nr 22

Czy planowane obecnie przez MF przerzucenie obowiązku przekazania organom podatkowym informacji o uczestniczeniu w schemacie podatkowym (w sytuacji, w której nie doszło do zwolnienia osoby wykonującej zawód zaufania publicznego z obowiązku tajemnicy zawodowej) – mechanizm wskazany z literze (c) wprowadzenia do pytania – stanowi Twoim zdaniem właściwe rozwiązanie w celu osiągnięcia zakładanych celów projektowanej regulacji?

☒ Tak

☐ Nie – proszę wskazać uzasadnienie

SEKCJA 6 - INNE KWESTIE

Jeżeli mają Państwo komentarze ogólne lub wychodzące poza zakres przedstawionych wyżej zagadnień, prosimy o przedstawienie swoich komentarzy, uwag i postulatów.

UWAGI OGÓLNE DOTYCZĄCE TAJEMNICY RADCY PRAWNEGO I ADWOKATA:
Zwracamy uwagę, że w orzecznictwie oraz nauce prawa kwestią bezsporną pozostaje fakt, iż zawód zaufania publicznego pozostaje w ścisłym związku z obowiązkiem zachowania przez osoby wykonujące tego rodzaju zawód tajemnicy zawodowej. Immanentną cechą zawodów zaufania publicznego jest bowiem obsługa osobistych i poufnych potrzeb ludzkich, do czego potrzebne jest uzyskanie wrażliwych oraz bardzo prywatnych informacji, do których dostęp ma jedynie podmiot wykonujący zawód zaufania publicznego. Ochrona tego rodzaju informacji jest możliwa w oparciu o obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej. Ponadto, dla zdefiniowania zawodu publicznego, oprócz wskazanej cechy, konieczny jest też wymóg posiadania odpowiednich kwalifikacji zawodowych oraz etycznych jak i niezależność organizacyjna, gwarantowana między innymi istnieniem samorządów zawodowych. Tajemnica zawodowa w tym kontekście jawi się więc jako podstawowy gwarant zaufania na linii klient-doradca wykonujący zawód zaufania publicznego, w tym radca prawny, adwokat oraz doradca podatkowy. Tym samym, konieczne jest by każdorazowo chroniona była tajemnica zawodowa radców prawnych, adwokatów oraz doradców podatkowych i innych podmiotów świadczących usługi doradztwa prawnego i podatkowego. Jedynie wtedy zachowane jest szczególne zaufanie, jakim klient obdarza radcę prawnego, adwokata lub doradcę podatkowego. Pomimo, iż

tajemnica zawodowa nie jest wartością nadrzędną w polskim porządku prawnym, stanowi istotny gwarant dla wykonywania zawodów zaufania publicznego – stąd też jest jedną z istotnych gwarancji dla zachowania porządku publicznego. Podkreślić należy, że jedynie dokładnie wskazane, enumeratywnie określone przez ustawodawcę okoliczności przesądzać mogą o jej uchyleniu. Dlatego też nie może być dopuszczalne jakiegokolwiek rozwiązanie legislacyjne, na mocy którego jedynie w oparciu o klauzule generalne oraz pojęcia niedookreślone innego rodzaju uchylana byłaby tajemnica zawodowa. Taka sytuacja podważałaby zupełnie sens istnienia jakichkolwiek zawodów zaufania publicznego i stanowiłaby przejaw działania na niekorzyść dobra wspólnego oraz zupełnej dowolności w kształtowaniu rozwiązań legislacyjnych przez prawodawcę. Szczególnie istotne z punktu widzenia ograniczenia tajemnicy zawodowej jest odniesienie się do orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, który wypowiadał się już w tej kwestii w ramach rozpatrywanych spraw odnoszących się do tajemnicy zawodowej wiążącej radców prawnych oraz adwokatów. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 22 listopada 2004 r. o sygn. SK 64/03 wskazuje, że: „przepisy regulujące funkcjonowanie poszczególnych zawodów zaufania publicznego traktują tajemnicę zawodową jako obowiązek ciążący na przedstawicielach tych zawodów, nie zaś jako ich prawo”; (...) „na poziomie ustawodawstwa zwykłego tajemnica zawodowa radcy prawnego została ukształtowana w kategoriach obowiązku. Jest to obowiązek ustawowy; sankcją za jego naruszenie jest nie tylko cywilnoprawna odpowiedzialność wobec klienta, ale także - na wniosek pokrzywdzonego - sankcja karna. Obowiązek ten, w ocenie Trybunału, jest nierozzerwalnie związany właśnie z pełnieniem przez radcę prawnego funkcji zaufania publicznego. Jego istnienie, obwarowane sankcją karną, stanowi dla osób poszukujących pomocy prawnej gwarancję poufności”; (...) „Trybunał Konstytucyjny podziela oczywiście wynikające ze skarg i ze stanowiska Rzecznika Praw Obywatelskich przekonanie, iż zachowanie tajemnicy radcowskiej jest elementem prawidłowego funkcjonowania wymiaru sprawiedliwości i - szerzej - całego systemu ochrony prawnej w demokratycznym państwie”. Natomiast w wyroku z dnia 2 lipca 2007 r. Trybunał Konstytucyjny wskazał, że „Istotą tajemnicy zawodowej adwokata (również przez Rzecznika Generalnego rozumianej jako wartość i obowiązek a nie atrybut adwokata) jest nie zaufania, która winna istnieć między klientem a adwokatem. Utrzymanie tej relacji ma podwójne znaczenie: jest potrzebne klientowi, który powierzając sekrety może znaleźć oparcie w zaufanej osobie swego adwokata, a ponadto jest także korzystne dla ogółu społeczeństwa, ponieważ ułatwiając poznanie prawa i realizację prawa do obrony, przyczynia się do poprawnego wymiaru sprawiedliwości oraz ujawnienia prawdy. Relacja łącząca adwokata z klientem jest jednak bardzo wrażliwa. Powinna rozwijać

się w szczególnie chronionych warunkach”. Dlatego, należy zauważyć, że jakakolwiek regulacja zmierzająca do naruszenia tajemnicy zawodowej, nie może stanowić części systemu prawnego jako stanowiąca daleko idący wyłom w odniesieniu do tajemnicy zawodowej, wiążącej każdego przedstawiciela zawodu zaufania publicznego. Działania takie nie mogą zostać zrealizowane, jako stanowiące ewidentne zagrożenie dla spójności systemu prawnego. Mając to na względzie, zwracamy uwagę, że proponowana regulacja nie może w żaden sposób naruszać tajemnicy zawodowej – taka sytuacja uderzałaby bowiem nie tylko w regulacje mające na celu ochronę interesu obywateli, ale także w zaufanie do państwa oraz podstawy dokonywania obrotu gospodarczego oraz swobody umów. W celu zapobiegnięcia wprowadzeniu do analizowanej regulacji zapisów naruszających omawianą tajemnicę, zwracamy więc szczególną uwagę na propozycje legislacyjne omawiane w pytaniach nr 2 do 7 i nr 18 do 22 – odpowiednie komentarze wprowadziliśmy przy każdym z powyższych pytań.