

Warszawa, dnia 15 listopada 2017 r.

Stanowisko
Ośrodka Badań, Studiów i Legislacji
Krajowej Rady Radców Prawnych
w sprawie projektu zmian dotyczących wprowadzenia do polskiego porządku
prawnego obowiązku raportowania schematów podatkowych

I. Wstęp

Ministerstwo Finansów pismem z dnia 23 października 2017r., znak: SP3.8021.2.2017, skierowanym do Krajowej Rady Radców Prawnych poinformowało o prowadzonych konsultacjach w sprawie wprowadzenia do polskiego porządku prawnego obowiązku raportowania schematów podatkowych (ang. *Mandatory Disclosure Rules*, dalej: *MDR*). W celu przedstawienia stanowiska w tej sprawie, Ministerstwo załączyło do pisma stosowną ankietę.

Jednak należy wyraźnie wskazać, że ani z pisma przewodniego, ani z ankiety nie można jednoznacznie wnioskować, jakie regulacje uwzględniło Ministerstwo Finansów na etapie przygotowywania ww. ankiety oraz jakie zmiany w polskim systemie prawnym mają zostać wprowadzone.

II. Dyrektywa Rady 2100/16/UE i jej planowane zmiany

Konsultacje Ministerstwa Finansów, jak należy się domyśleć, dotyczą prawdopodobnie wprowadzenia do polskiego porządku prawnego przepisów, które mają zostać wdrożone w wyniku zmiany Dyrektywy Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 roku w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylającej dyrektywę 77/799/EWG.

W obecnie obowiązującym brzmieniu, dyrektywa 2011/16/UE ustanawia zasady i procedury, zgodnie z którymi państwa członkowskie współpracują ze sobą w celu wymiany informacji, które wydają się być istotne do celów stosowania i egzekwowania krajowych przepisów państw członkowskich dotyczących podatków każdego rodzaju pobieranych przez państwo członkowskie lub na jego rzecz, lub przez jednostki terytorialne lub administracyjne państwa członkowskiego, w tym także władze lokalne, lub na ich rzecz (z wyjątkiem podatku od wartości dodanej (VAT) i ceł ani do podatków akcyzowych objętych innymi przepisami unijnymi dotyczącymi współpracy administracyjnej między państwami członkowskimi. Dyrektywa nie ma również zastosowania do obowiązkowych składek na ubezpieczenie społeczne należnych państwu członkowskiemu lub jednostkom jego podziału lub instytucjom ubezpieczenia społecznego ustanowionym na mocy prawa publicznego. W dyrektywie 2011/16/UE nie

nakłada się żadnych obowiązków sprawozdawczych na osoby wykonujące zawody prawnicze (w tym radców prawnych).

Komisja Europejska uznała, że rozwiązanie problemu unikania opodatkowania i uchylania się od opodatkowania stanowi jeden z politycznych priorytetów Unii Europejskiej, w ramach dążeń do stworzenia lepiej rozwiniętego i bardziej sprawiedliwego jednolitego rynku. Wystąpiła więc z projektem Dyrektywy Rady **DAC6** zmieniającej dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania w odniesieniu do raportowanych uzgodnień transgranicznych. W dniu 21 czerwca 2017 roku Komisja Europejska przyjęła w tym zakresie wniosek „Zmiany do nowelizacji dyrektywy 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania w odniesieniu do raportowanych uzgodnień transgranicznych”. Państwa członkowskie zostały w tym wniosku Komisji zobowiązane, aby do dnia 31 grudnia 2018 roku przyjąć i opublikować przepisy ustawowe, wykonawcze i administracyjne niezbędne do wykonania niniejszej dyrektywy.

Wariant preferowany przedstawiony we wniosku Komisji zakłada nałożenie na krajowe organy podatkowe wyraźnego obowiązku ujawniania rozwiązań z zakresu potencjalnie agresywnego planowania podatkowego, **które mają wymiar transgraniczny**, jak również zapewnienie, aby ich krajowe organy podatkowe automatycznie wymieniały te informacje z organami podatkowymi innych państw członkowskich, korzystając z mechanizmu ustanowionego w dyrektywie w sprawie współpracy administracyjnej.

III. Wniosek Komisji Europejskiej z dnia 21 czerwca 2017 roku (Dac6)

We wskazanym wniosku Komisja Europejska zaproponowała zmiany w art. 3, w tym polegające na wskazaniu nowych definicji oraz dodanie nowego artykułu 8aaa „Zakres i warunki obowiązku automatycznej wymiany informacji na temat raportowanych uzgodnień transgranicznych”.

Jedną z definicji proponowanych we wniosku Komisji jest „pośrednik” oraz „cecha rozpoznawcza”. Osoba „pośrednika” została określona w sposób szeroki (każda osoba, która ponosi odpowiedzialność wobec podatnika za opracowanie, wprowadzenie do obrotu, organizowanie lub nadzorowanie wdrożenia aspektów podatkowych raportowanego uzgodnienia transgranicznego lub szeregu takich uzgodnień w ramach świadczenia usług związanych z opodatkowaniem. Jest to również każda osoba, która zobowiązuje się przekazać, bezpośrednio lub za pośrednictwem innych osób, z którymi jest powiązana, pomoc materialną, wsparcie lub porady dotyczące opracowywania, wprowadzania do obrotu, organizowania lub nadzorowania wdrożenia aspektów podatkowych raportowanego uzgodnienia transgranicznego.

Natomiast „cecha rozpoznawcza” to typowa właściwość lub typowy element uzgodnienia lub szeregu uzgodnień, które wymieniono w **załączniku nr IV**. We wniosku Komisji wskazano, że przepisy, których dotyczy wniosek obejmują zestawienie

właściwości i elementów transakcji, które wyraźnie wskazują na unikanie opodatkowania lub nadużycia. Wystarczy, aby dane uzgodnienie wchodziło w zakres jednej z tych cech rozpoznawczych, aby można je uznać za objęte obowiązkiem raportowania organom podatkowym.

Załącznik nr IV "Cechy rozpoznawcze" zawiera informacje będące kwintesencją planowanych zmian i składa się z pięciu części:

A (Ogólne cechy rozpoznawcze – są to łącznie 3 cechy)

B (Szczególne cechy rozpoznawcze, które mogą wiązać się z kryterium głównej korzyści – są to 3 cechy)

C (Szczególne cechy rozpoznawcze powiązane z transakcjami transgranicznymi – 4 cechy)

D (Szczególne cechy rozpoznawcze powiązane z umowami w sprawie automatycznej wymiany informacji w Unii Europejskiej) – przykładowe 4 cechy)

E (Szczególne cechy rozpoznawcze powiązane z cenami transferowymi – 2 cechy).

Ogólne i szczególne cechy rozpoznawcze należące do kategorii B można uwzględniać jedynie, jeżeli spełnione jest „kryterium głównej korzyści”. Zaś „**kryterium głównej korzyści**” jest spełnione, jeżeli główną korzyścią danego uzgodnienia lub szeregu uzgodnień jest uzyskanie korzyści podatkowej i jeżeli można ustalić, że korzyść ta stanowi przewidywany wynik danego uzgodnienia lub szeregu uzgodnień, w tym dzięki wykorzystaniu szczególnej struktury danego uzgodnienia lub szeregu uzgodnień.

Zgodnie z proponowanym art. 8aaa ust. 1, każde państwo członkowskie podejmuje niezbędne środki w celu zobligowania pośredników do przekazywania właściwym organom podatkowym informacji na temat raportowanych uzgodnień transgranicznych lub szeregu takich uzgodnień w ciągu pięciu dni roboczych, licząc od dnia następującego po udostępnieniu przez pośrednika danego raportowanego uzgodnienia transgranicznego lub szeregu takich uzgodnień do wdrożenia przez podatnika lub podatników, po skontaktowaniu się z tym podatnikiem lub tymi podatnikami, lub od wdrożenia pierwszego działania w ramach szeregu takich uzgodnień.

Obowiązek ujawnienia informacji może nie obejmować pośrednika ze względu na poufność wymiany informacji między prawnikiem a klientem (proponowany art. 8 aaa ust. 2). W takim wypadku pośrednicy mają obowiązek poinformować podatników o obowiązku wynikającym z tego prawa do zachowania poufności. **Każde państwo członkowskie zostało zobowiązane do podjęcia niezbędnych środków w celu zapewnienia pośrednikom prawa do uchylenia się od obowiązku zgłaszania raportowanych uzgodnień transgranicznych lub szeregu takich uzgodnień, jeżeli przysługuje im prawo do zachowania w poufności wymiany informacji między prawnikiem a klientem na mocy prawa krajowego tego państwa członkowskiego, tj. m. in. w sytuacji, gdy pośrednika obowiązuje tajemnica zawodowa.**

Co istotne, proponowane przez Komisję Europejską zmiany i obowiązek ujawniania informacji ma być ograniczony do **sytuacji transgranicznych**, tj. sytuacji, które dotyczą więcej niż jednego państwa członkowskiego albo państwa członkowskiego i państwa trzeciego.

IV. Konsultacje publiczne Ministerstwa Finansów

Ankieta przygotowana przez Ministerstwo Finansów składa się z części:

- 1) Informacje o osobie opiniującej
- 2) Pytania dotyczące projektowanych przepisów
 - a. Sekcja 1 – Definicja schematu podatkowego
 - b. Sekcja 2 – Próg de minimis
 - c. Sekcja 3 – Podmioty zobowiązane do raportowania schematów podatkowych (1)
 - d. Sekcja 3 – Podmioty zobowiązane do raportowania schematów podatkowych (2)
 - e. Sekcja 4 – Moment powstania obowiązku raportowania schematu podatkowego (1)
 - f. Sekcja 4 – Moment powstania obowiązku raportowania schematu podatkowego (2)
 - g. Sekcja 5 – Tajemnica zawodowa
 - h. Sekcja 6 – Inne kwestie

W ramach prac Ministerstwa Finansów 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 ankiecie zdefiniowano pojęcie uzgodnienia i spełnienia kryterium głównej korzyści. Definicje pojęć przygotowane przez Ministra Finansów różnią się zakresem od definicji zawartych w DAC6. Zgodnie bowiem z DAC6, uzgodnienia podlegające przepisom Dyrektywy to wyłącznie uzgodnienia transgraniczne (m. in. oznacza to, że strony uzgodnienia nie są rezydentami tej samej jurysdykcji lub podlegają co najmniej dwóm jurysdykcjom). Podobnie, kryterium głównej korzyści zdefiniowane w Załączniku IV „Cechy rozpoznawcze” odnosi się do typowej właściwości lub typowego elementu uzgodnienia transgranicznego. Ministerstwo Finansów pomija tę istotną okoliczność – transgraniczny charakter elementu uzgodnienia - i nie wspomina, że chodzi tu o tak określone terytorialnie działania. Tym samym powstają istotne wątpliwości, czy planowane przez Ministerstwo Finansów obowiązki raportowania dotyczą uzgodnień transgranicznych, do czego ma zobowiązywać DAC6 czy też dotyczą wszelkich uzgodnień, co z kolei wydaje się być nieuprawnioną i rozszerzającą interpretacją DAC6 albo próbą wprowadzenia do polskiego systemu prawnego przepisów o niemal inwigilacyjnym charakterze.

W ankiecie pojawiają się pojęcia, które nie zostały zdefiniowane dla potrzeb ankiety w samej ankiecie, jak również nie znajdują swojego odpowiednika w DAC6 (np. korzystający, podmiot udostępniający uzgodnienie, warunkowy obowiązek raportowania i inne).

Ankieta wydaje się być przygotowana w sposób niespójny, pojęcia i sformułowania są używane w sposób niekonsekwentny. W ankiecie używane są zwroty niejednoznaczne np. „dobry wyznacznik”. Niektóre pytania oznaczone jednym numerem zawierają w sobie

de facto dwa pytania (pytanie nr 21). Niektóre pytania nie mają numerów (pytanie pomiędzy 20 i 21). W ankiecie jest pytanie dotyczące ogólnej cechy rozpoznawczej, ale bez jej wskazania (pytanie nr 7, pytanie nr 13). Niektóre pytania są zadane w taki sposób, że zarówno odpowiedź „tak”, jak i „nie” oznaczać może ryzyko naruszenia przepisów ustawy o radcach prawnych poprzez przyzwolenie na naruszenie tajemnicy zawodowej radcy prawnego (pytanie nr 19, pytanie nr 21).

Pytanie nr 1

Pytanie nie jest jasne i czytelne bez znajomości Załącznika nr IV do DAC6.

Wskazana w pytaniu ogólna cecha rozpoznawcza nie jest (a powinna być) jednoznacznie zgodna z cechą rozpoznawczą zawartą w Załączniku nr IV.

Właściwa odpowiedź to „Nie” - a jako uzasadnienie wskazać należy brak zgodności z Załącznikiem nr IV do DAC6.

Pytanie nr 2

Pytanie nie jest jasne i czytelne bez znajomości Załącznika nr IV

Wskazana w pytaniu ogólna cecha rozpoznawcza nie jest (a powinna być) jednoznacznie zgodna z cechą rozpoznawczą zawartą w Załączniku nr IV.

Właściwa odpowiedź to „Nie” - a jako uzasadnienie wskazać należy brak zgodności z Załącznikiem nr IV do DAC6.

Pytanie nr 3

Wskazana w pytaniu ogólna cecha rozpoznawcza nie jest zdefiniowana dla potrzeb ankiety oraz nie jest zgodna z żadną cechą rozpoznawczą zawartą w Załączniku nr IV. W ankiecie nie wskazano również, kim jest „korzystający”, o którym mowa w pytaniu.

Pytanie nie ma związku z planowanymi zmianami Dyrektywy 2011/16/UE i stanowi nieuprawnione i nieograniczone rozszerzenie zakresu obowiązywania przepisów prawa europejskiego.

Właściwa odpowiedź to „Nie” - a jako uzasadnienie wskazać należy brak zgodności z Załącznikiem nr IV do DAC6.

Pytanie nr 4

Wskazana w pytaniu ogólna cecha rozpoznawcza jest zgodna z cechą rozpoznawczą zawartą w Załączniku nr IV.

Właściwa odpowiedź to „Tak”.

Pytanie nr 5

Wskazana w pytaniu ogólna cecha rozpoznawcza nie występuje w Załączniku nr IV.

Właściwa odpowiedź to „Nie” - a jako uzasadnienie wskazać należy brak zgodności z Załącznikiem nr IV do DAC6.

Pytanie nr 6

Wskazana w pytaniu ogólna cecha rozpoznawcza nie występuje w Załączniku nr IV.

Właściwa odpowiedź to „Nie” - a jako uzasadnienie wskazać należy brak zgodności z Załącznikiem nr IV do DAC6.

Pytanie nr 7

To pytanie stanowi powtórzenie pytań 1-6 z tym zastrzeżeniem, że brakuje w nim słowa „dobry”.

Z uwagi na brak definicji sformułowania „dobry wyznacznik” dla potrzeb ankiety ani tym bardziej słowa „dobry” w przepisach prawa powszechnie obowiązującego, nie sposób ocenić, jaka była intencja Autora pytania i nie można odnieść się do tego pytania w inny sposób, niż negatywnie.

Ponadto w pytaniu nie wskazano ogólnej cechy rozpoznawczej, do której trzeba się odnieść.

Pytanie nr 8

Odpowiedź pozytywna na to pytanie oznaczałaby w pierwszym rzędzie, że Ministerstwo Finansów otrzymałoby przyzwolenie na wprowadzanie kolejnych ogólnych cech rozpoznawczych nie wynikających z Załącznika IV do DAC6.

Co więcej, pytanie jest wewnętrznie sprzeczne. W pierwszej części, pytanie dotyczy innych ogólnych cech rozpoznawczych, niż wymienione powyżej. Natomiast w drugiej części występuje wskazanie szczególnej cechy rozpoznawczej.

Można się jedynie domyślić, której cechy – ogólnej czy szczególnej – dotyczy to pytanie.

Szczególna cecha rozpoznawcza, o której mowa w drugiej części pytania, powinna nawiązywać do kwoty podatku, który należałoby w Polsce pobrać, gdyby nie przepisy umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania lub zwolnienie z podatku – przy czym nie wskazano, czy chodzi tu o zwolnienia podmiotowe czy przedmiotowe. Tymczasem kryterium obowiązywania (lub nie) umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania oraz zwolnień podatkowych nie występuje w DAC6.

Właściwa odpowiedź to „nie”. Pytanie jest wewnętrznie sprzeczne, nie wiadomo, czy odpowiadając na to pytanie, należy ustosunkować się innych ogólnych cech rozpoznawczych, czy też do cechy szczególnej wskazanej w tym pytaniu. Brak jest podstaw prawnych takiego działania, jak zaproponowano w pytaniu. Zastosowanie zaproponowanej szczególnej cechy rozpoznawczej mogłoby stanowić wyraz nadmiernego i nieuzasadnionego nadzoru organów administracji nad wszelkimi działaniami podatnika oraz objęcie nadzorem organów państwowych podmiotów korzystających z legalnych preferencji podatkowych wynikających z umów o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz zwolnień podatkowych.

Pytanie nr 9

Wskazana w tym pytaniu szczególna cecha rozpoznawcza nie występuje w Załączniku IV do DAC6. Warto w tym miejscu przywołać uzasadnienie do wniosku Komisji, w którym wskazano, że „choć niektóre złożone transakcje i struktury korporacyjne mogą mieć cele w pełni zgodne z prawem, oczywiste jest również, że niektóre działania, w tym tworzenie struktur w rajach podatkowych, mogą być nieuzasadnione, a w niektórych przypadkach nawet niezgodne z prawem.”

Okoliczność zaangażowania w uzgodnieniu podmiotu mającego siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową nie jest

wymieniona w DAC6 i może, ale nie zawsze musi być okolicznością uzasadniającą uzgodnienie.

Odpowiedź pozytywna na to pytanie oznaczałaby automatycznie, że każdy podmiot, bez względu na okoliczności i przesłanki zaangażowania w takich kraju czy na takim terytorium stałby się podmiotem zobowiązanym do stosowania przepisów. Z obowiązujących obecnie przepisów wynika tryb postępowania organów podatkowych w takich wypadkach i rozszerzanie obowiązków podatników nie wydaje się być uprawnione.

Właściwa odpowiedź to „nie” i jako uzasadnienie – brak podstaw prawnych do takiego działania, nadmierny i nieuzasadniony nadzór organów administracji nad wszelkimi działaniami podatnika.

Pytanie nr 10

Wysokość przychodów nierezydentów osiąganych w związku z uzgodnieniami na terytorium kraju nie jest szczególną cechą rozpoznawczą wymienioną w Załączniku nr IV do DAC6. Pod znakiem zapytania powstaje idea limitowania przychodów, które miałyby zostać wzięte pod uwagę przy analizie tej cechy rozpoznawczej. Zastosowanie limitu kwotowego przychodu może stanowić zachętę do dokonywania czynności zmniejszających limity.

Właściwa odpowiedź to „nie” i jako uzasadnienie – brak podstaw prawnych do takiego działania, ryzyko nadmiernego i nieuzasadnionego nadzoru organów administracji nad wszelkimi działaniami podatnika.

Pytanie nr 11

Pytanie odnosi się do kryterium, które nie zostało wymienione w Załączniku nr IV do DAC6.

Właściwa odpowiedź to „nie” i jako uzasadnienie – brak podstaw prawnych do takiego działania, zmierzająca do nadmiernego i nieuzasadnionego nadzoru organów administracji nad wszelkimi działaniami podatnika.

Pytanie nr 12

Pytanie odnosi się do kryterium, które nie zostało wymienione w Załączniku nr IV do DAC6. W pytaniu nie wskazano, na czym ma polegać „istotny wpływ” na część odroczoną podatku dochodowego lub aktywa albo rezerwy z tytułu podatku odroczonego.

Właściwa odpowiedź to „nie” i jako uzasadnienie – brak podstaw prawnych do takiego działania, zmierzająca do nadmiernego i nieuzasadnionego nadzoru organów administracji nad wszelkimi działaniami podatnika.

Pytanie nr 13

Pytanie nie zawiera (powyższej) szczególnej cechy rozpoznawczej, do której należałoby się odnieść.

Właściwa odpowiedź to „nie” i jako uzasadnienie – brak czytelnej i jednoznacznej wiedzy na temat intencji Autora pytania i celu zadania tego pytania.

Pytanie nr 14

Pytanie polega na zaproponowaniu limitu kwot dla czterech kategorii cech szczególnych dotyczących przypadków wymienionych w pytaniach powyżej. Jak już

wskazywano, szczególne cechy rozpoznawcze, o których mowa w pytaniach ankiety nie zostały przewidziane w Załączniku IV do DAC6. Załącznik DAC6 zawiera inne cechy szczególne, niż propozycja Ministerstwa Finansów.

Z Załącznika IV do DAC6 nie wynika także, aby kryterium zastosowania przepisów znowelizowanej dyrektywy lub przepisu krajowego opartego na dyrektywie 2011/16/UE miałyby stanowić kwota. Wskazywanie kwot automatycznie powinno zakładać ich weryfikację oraz wskazanie okresu, w których kwoty miałyby obowiązywać. Zastosowanie limitu kwotowego może stanowić zachętę do podejmowania czynności zmniejszających limity.

Pytanie Nr 15

Właściwa odpowiedź na to pytanie to „Tak”, a jako uzasadnienie należałoby wskazać – część B Załącznika nr IV do DAC6 jako wyłączne i jedyne wyliczenie szczególnych cech rozpoznawczych, które powinno rozważyć Ministerstwo Finansów na etapie projektowania zmian w obowiązujących przepisach..

Pytanie nr 16

Właściwa odpowiedź to „nie” i jako uzasadnienie – brak podstaw prawnych do wprowadzenia schematu podatkowego w szerszym zakresie, niż ma to wynikać z DAC6, zmierzająca do nadmiernego i nieuzasadnionego nadzoru organów administracji nad wszelkimi działaniami podatnika.

Pytanie nr 17

Nie można jednoznacznie odnieść się do pytania, ponieważ w ankiecie nie zdefiniowano pojęcia „korzystającego” oraz „niewielkiej skali działalności”. Nie wiadomo również, czego ma dotyczyć „wielkość progowa”, o której mowa w pytaniu – przychodów, dochodów, kosztów czy spodziewanych korzyści?

Ograniczanie obowiązków administracyjnych należy co do zasady ocenić pozytywnie, ponieważ we wniosku Komisji podkreśla się, że: „wniosek został przygotowany w taki sposób, aby ograniczyć do minimum obciążenia regulacyjne pośredników, podatników i administracji publicznej”, jednak bez punktu odniesienia w postaci konkretów nie sposób się odnieść jednoznacznie do zadanego pytania. Nadto zastosowanie limitu wielkości progowej może stanowić zachętę do dokonywania czynności wpływających na ten limit.

Pytanie nr 18

Odnosząc się do tego pytania przyjęto założenie, że zaproponowana przez Ministerstwo Finansów instytucja „promotora” (np. radca prawny) ma odpowiadać instytucji „pośrednika” według DAC6. W ankiecie zaproponowano przyjęcie kryterium przedmiotowego oraz podmiotowego poprzez przykładowe wskazanie podmiotów, które mogą zostać uznane za promotora.

Właściwa odpowiedź na to pytanie to „nie”. Kryteria przedmiotowe zaproponowane przez Ministerstwo Finansów nie są zgodne z DAC6 i w stosunku do propozycji zawartej w DAC6 Ministerstwo Finansów zmienia definicję promotora, co wydaje się nie być uzasadnione. Nadto w DAC6 występuje wyłącznie kryterium przedmiotowe, nie wymienia się zawodów, które podlegają ex lege obowiązkowi raportowania. Wskazywanie przykładowe promotorów nie jest potrzebne również z tego

względu, że nie każda osoba wykonują zawód zaproponowany przez Ministerstwo Finansów będzie promotorem tylko i wyłącznie ze względu na fakt wykonywania zawodu.

Pytanie nr 19

Wprowadzenie warunkowego obowiązku raportowania nie wynika z DAC6. Instytucja „warunkowego obowiązku raportowania” nie została również zdefiniowana dla potrzeb ankiety. Obowiązek warunkowego raportowania może spowodować dodatkowe i uciążliwe obowiązki o charakterze sprawozdawczym i administracyjnym oraz wydaje się być próbą objęcia zakresem zmian jak najszerszego kręgu podmiotów.

Jednoznaczna odpowiedź na to pytanie nie jest możliwa. Pytanie zostało zawarte w taki sposób, że ani odpowiedź pozytywna, ani negatywna nie będzie właściwa. Właściwe ustosunkowanie się do kwestii wprowadzenia warunkowego obowiązku raportowania schematów podatkowych przez wskazane podmioty nie wynika z DAC6 i może stanowić wyraz nadmiernego nadzoru organów administracji nad wszelkimi działaniami tych osób.

Pytanie nr 20

Określenie momentu powstania obowiązku raportowania schematu podatkowego zostało zaproponowane we wniosku Komisji w ten sposób, że pośrednik ujawnia raportowane uzgodnienia w ciągu 5 dni roboczych od dnia, w którym takie uzgodnienia staną się dostępne dla podatnika w celu ich wdrożenia. Jeżeli zaś obowiązek ujawnienia spoczywa na podatniku w związku z brakiem odpowiedzialnego pośrednika, termin upływa w ciągu 5 dni od dnia następującego po wdrożeniu raportowanego uzgodnienia transgranicznego lub pierwszego etapu takich uzgodnień.

Propozycje (pięciu) wariantów określenia momentu powstania obowiązku raportowania przedstawione przez Ministerstwa Finansów są znacznie szersze od wniosku Komisji. Nadto na radcę prawnego nakłada się kolejny obowiązek raportowania, jeśli schemat nie został dotąd zgłoszony (np. przez podatnika). Niestety, Ministerstwo Finansów nie wyjaśnia, w jaki sposób radca prawny miałby ustalić, czy i przez kogo schemat został zgłoszony i jakie sankcje groziłyby radcy prawnemu za niezgłoszenie schematu w przypadku wprowadzenia radcy prawnego w błąd co do okoliczności zgłoszenia schematu w przeszłości. Taki obowiązek nałożony na radcę prawnego stanowiłby nieuprawnioną próbę naruszenia obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej przez radcę prawnego.

Ministerstwo Finansów po raz kolejny rozszerza w znaczny sposób obowiązki podmiotów zaangażowanych w różny sposób i na różnych etapach w działania stanowiące lub mogące stanowić elementy uzgodnień i czyni to niezgodnie z DAC6.

Po pytaniu 20 następuje pytanie nie oznaczone numerem – Ile dni i dlaczego powinien Twoim zdaniem wynosić termin na dokonanie zgłoszenia schematu podatkowego przez promotora? W tym wypadku należałoby zaproponować dwa warianty wskazane w DAC6, o których mowa powyżej, a więc 5 dni liczone według zasad przewidzianych w DAC6 (patrz uwagi do pkt 20).

Pytanie 21

Pytanie 21 zostało umieszczone w Sekcji 5 – Tajemnica zawodowa.

W sekcji 5 zawarto informacje niezgodne z przepisami prawa powszechnie obowiązującego. Po pierwsze, zakres tajemnicy zawodowej radcy prawnego nie podlega dyskusji, ponieważ jego zakres regulują akty rangi ustawowej.

Nie jest zrozumiałe sformułowanie zawarte w ankiecie, zgodnie z którym doradzanie podatnikowi w zakresie planowanego nagięcia czy nawet obejścia przepisów podatkowych, gdzie w grę wchodzi istotny interes finansów publicznych nie stanowi sprawy prywatnej. Wskazać należy, że w świetle ustawy o radcach prawnych nie występuje pojęcie „sprawy prywatnej”.

Ponadto Autor tej części ankiety nie wskazał, czym jest nagięcie przepisów podatkowych. Nie sposób odnieść się do tak sformułowanych zarzutów inaczej niż poprzez prośbę o doprecyzowanie podstawy prawnej, na jakiej radcowie prawni mieliby rezygnować z obowiązku zachowania w tajemnicy informacji uzyskanych w związku z wykonywaniem zawodu. Radcowie prawni są zobowiązani, na przykład na podstawie przepisów o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu do podejmowania działań stanowiących wyjątek od zasady zachowania tajemnicy zawodowej, lecz wynika to wprost z ustawy. Radca prawny może również zostać zwolniony z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej w postępowaniu karnym, w okolicznościach przewidzianych w określonym trybie postępowania. Radca prawny nie może natomiast kierować się rodzajem sprawy, w jakiej świadczy pomoc prawną i na tej podstawie decydować, czy informacje tak pozyskane stanowią lub nie tajemnicę zawodową.

Odnosząc się do propozycji Ministerstwa Finansów, aby – honorując uzasadnione oczekiwania zawodów zaufania publicznego – wprowadzić trzy mechanizmy raportowania, należy zwrócić uwagę, że pierwsza i druga propozycja nie wynika z DAC6, lecz stanowi znaczne rozszerzenie zakresu i obowiązku raportowania.

W tym miejscu należy stanowczo podkreślić, że wniosek Komisji nie uprawnia żadnego państwa członkowskiego do ograniczania tajemnicy zawodowej, a wręcz odwrotnie – zobowiązuje państwa członkowskie do jej przestrzegania.

Radcowie prawni nie powinni raportować informacji o schematach podatkowych z uwzględnieniem danych identyfikujących podmioty uczestniczące (mogące uczestniczyć) w schemacie podatkowym również w sytuacji, gdy podmiot profesjonalny (radca prawny) nie został zwolniony z obowiązku zachowania tajemnicy w tym zakresie. Takie zachowanie stanowiłoby ewidentne naruszenie obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej i czyniłoby fikcją wykonywanie zawodu zaufania publicznego. Podobnie, raportowanie z wyłączeniem danych identyfikujących w sytuacji, gdy podmiot profesjonalny (radca prawny) nie został zwolniony z obowiązku zachowania tajemnicy w tym zakresie. Taka sytuacja również może pozwalać na identyfikację stron uczestniczących w schemacie podatkowym. Takie zachowanie stanowiłoby również ewidentne naruszenie obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej i czyniłoby fikcją wykonywanie zawodu zaufania publicznego.

Jedynie trzeci wariant odpowiada w części wnioskowi DAC6, chociaż nie jest z nim zgodny. DAC6 nie mówi o „podatniku kupującego” lecz o „podatniku”. DAC6 nie wspomina również o instytucji „wdrażającego schemat optymalizacyjny”. DAC6 nie zobowiązuje

również pośrednika do pisemnego poinformowania klientów o obowiązku przekazania informacji Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej przez podatnika.

W odniesieniu do radców prawnych Ministerstwo Finansów pomija fakt, że zarówno we wniosku Komisji, jak w i DAC6 podkreśla się wielokrotnie, że „...w pewnych przypadkach obowiązek ujawnienia może nie być egzekwowalny wobec pośrednika z powodu poufności wymiany informacji między prawnikiem a klientem lub w sytuacji, gdy takiego pośrednika nie ma...” – pkt 8 Preambuły Wniosku oraz art. 8aaa ust. 2 – „każde państwo członkowskie podejmuje niezbędne środki w celu zapewnienia pośrednikom prawa do uchylenia się od obowiązku zgłaszania raportowanych uzgodnień transgranicznych lub szeregu takich uzgodnień, jeżeli przysługuje im prawo do zachowania poufności wymiany informacji między prawnikiem i klientem”.

W tym miejscu należy stanowczo podkreślić, że wniosek Komisji nie uprawnia żadnego państwa członkowskiego do ograniczania tajemnicy zawodowej, a wręcz odwrotnie – zobowiązuje państwa członkowskie do jej przestrzegania.

W pytaniu nr 21 zadano w rzeczywistości dwa pytania.

Odpowiedź na dwa pytania zawarte pod nr 21 powinna być zdecydowanie negatywna. Jako uzasadnienie należy wskazać niezgodność z planowanymi zmianami dyrektywy 2011/16/UE wynikające z DAC6 oraz niezgodność z przepisami prawa polskiego, w tym ustawy o radcach prawnych.

Pytanie nr 22

Odpowiedź na to pytanie – „tak”, pod warunkiem, że mechanizm przekazywania informacji o uzgodnieniu lub szeregu uzgodnień zostanie implementowany do polskiego porządku prawnego w zgodzie z DAC6, a więc bez wskazywania, że informacja taka musi zostać udzielona w formie pisemnej lub wskazania, że zachowanie formy pisemnej jest wymagane wyłącznie dla celów dowodowych. DAC6 nie wprowadza szczególnej formy, a więc wydaje się, że prawnie dopuszczalną powinna być każda forma przekazania takiej informacji przez pośrednika (promotora).

Reasumując,

- 1) w ankiecie, nawet ze względów organizacyjnych czy porządkowych nie podano, że została przygotowana w związku z pracami zmierzającymi do wdrożenia do polskiego porządku prawnego regulacji wynikających z planowanych zmian dyrektywy 2011/16/UE wnioskowanych przez Komisję Europejską – DAC6 (a takie założenie przyjęto dla celów niniejszej opinii). Tym samym ankieta jest nieczytelna i niejasna dla przeciętnego czytelnika.
- 2) Ankieta nie zawiera definicji pojęć, które zostały w ankiecie użyte, co sprawia, że merytoryczne odniesienie się do zadawanych pytań jest wysoce utrudnione i może nie być rzetelne.
- 3) W ankiecie nie wskazano, iż uzgodnienia podlegające raportowaniu schematów podatkowych, mają dotyczyć tylko uzgodnień o charakterze transgranicznym, a tym samym należy zastanowić się, czy ustawodawca w Polsce, wbrew intencji planowanych zmian w Dyrektywie 2011/16/UE, będzie chciał np. rozszerzyć zakres

raportowania nie tylko o transakcje transgraniczne, ale również krajowe. Jest to okoliczność, która winna zostać bezwzględnie i jednoznacznie określona.

- 4) Zdefiniowanie kryterium głównej korzyści zawarte w ankiecie odbiega od definicji zawartej w załączniku IV do DAC6.
- 5) Konstrukcja ogólnych cech rozpoznawczych przedstawiona w ankiecie nie jest spójna z kryteriami zaproponowanymi w Załączniku IV do DAC6.
- 6) Cechy szczególne wskazane przez Ministerstwo Finansów w ankiecie odbiegają od zakresu wskazanego w Załączniku IV do DAC6.
- 7) Wszystkie propozycje rozwiązań dotyczących radców prawnych jako podmiotów zobowiązanych do raportowania schematów podatkowych, mogą stanowić naruszenie obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej radców prawnych, a ponadto są wprost niezgodne z propozycją nowelizacji dyrektywy, która obliguje państwa członkowskie do podjęcia niezbędnych środków w celu zapewnienia pośrednikom (a więc również radcom prawnym) możliwości uchylenia się od raportowania w zakresie w jakim działają w granicach odpowiednich przepisów krajowych odnoszących się do ich zawodów. Komisja nie przewiduje żadnych wyjątków od zasady respektowania tajemnicy zawodowej pośredników (promotorów), w tym radców prawnych, a wręcz nakazuje przestrzeganie obowiązku zachowania poufności w pełnym zakresie. Pozostaje mieć nadzieję, że w związku z wdrażaniem przepisów dotyczących raportowania schematów podatkowych w polskim porządku prawnym nie planuje się wprowadzenia jakichkolwiek zmian ograniczających zakres tajemnicy zawodowej. Na etapie prac nad zmianą dyrektywy 2011/16/UE zakres tajemnicy zawodowej nie był przedmiotem dyskusji, a jego potencjalne ograniczenie nie miałoby żadnego związku z wdrażaniem do polskiego porządku prawnego regulacji prawa unijnego.

Krajowa Rada Radców Prawnych nie neguje faktu, że zwiększenie skuteczności identyfikowania i eliminowania agresywnego planowania podatkowego jest niezwykle istotne. Nowe zasady ujawniania danych powinny być jednak zgodne z przepisami prawa unijnego, do których odwołuje się wprost Ministerstwo Finansów, a ponadto planowane zmiany nie mogą naruszać fundamentalnych zasad wykonywania zawodu radcy prawnego (w tym tajemnicy zawodowej) jako zawodu zaufania publicznego.