



NACZELNA RADA ADWOKACKA

ul. Świętojerska 16, 00-202 Warszawa
tel. 22 505 25 00, 22 505 25 01, fax 22 505 25 08
e-mail: nra@nra.pl www.nra.pl

Warszawa, dnia 14 listopada 2017 r.

Pan Paweł Gruza
Podsekretarz Stanu
w Ministerstwie Finansów

Dot. SP3.8021.2.2017

NRA-141.U.7.2017

W odpowiedzi na pismo z dnia 23 października 2017 r. (przesłane pocztą elektroniczną) uprzejmie przesyłam stanowisko Naczelnej Rady Adwokackiej dotyczące przygotowania projektu zmian w prawie podatkowym w celu wprowadzenia do polskiego porządku prawnego obowiązku raportowania schematów podatkowych (ang. Mandatory Disclosure Rules) przygotowane przez adw. Katarzynę Dąbrowską.

adw. prof. dr hab. Maciej Gutowski

Przewodniczący Komisji Legislacyjnej
Naczelnej Rady Adwokackiej

**STANOWISKO DOTYCZĄCE PRZYGOTOWANIA PROJEKTU ZMIAN W PRAWIE
W CELU WPROWADZENIA DO POLSKIEGO PORZĄDKU PRAWNEGO
OBOWIĄZKU RAPORTOWANIA SCHEMATÓW PODATKOWYCH**

1. W związku z ogłoszeniem Ministerstwa Finansów z dnia 20 października 2017 roku o rozpoczęciu prac legislacyjnym nad przygotowaniem projektu zmian w prawie w celu wprowadzenia do polskiego porządku prawnego obowiązku raportowania schematów podatkowych (ang. Mandatory Disclosure Rules) i otwarciem konsultacji dla wszystkich podmiotów Naczelna Rada Adwokacka pragnie przedstawić swoje stanowisko w ww. kwestii, szczególnie w zakresie sekcji 3 – „Podmioty zobowiązane do raportowania schematów podatkowych” oraz sekcji 5 – „Tajemnica zawodowa” przedstawionego formularza pytań dotyczących projektowanych przepisów.
2. Rozpoczęcie prac przez Ministerstwo Finansów powiązane jest z ściśle z raportem OECD „Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report”¹, który przedstawia podsumowanie prac i badań nad obowiązkiem raportowania schematów podatkowych. W raporcie przedstawiono szereg wskazówek i zaleceń dotyczących wdrażania przez państwa systemów raportowania, uwzględniając dotychczasowe konsultacje jak również istniejące w 8 państwach świata systemy. Raport ten stał się również podstawą dla prac nad modyfikacją dyrektywy 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania. Biorąc pod uwagę, że z wprowadzeniem zmian w dyrektywie powiązany będzie obowiązek uwzględnienia ich w polskim prawie, należy uznać, że treść proponowanych przez Ministerstwo Finansów zmian powinna mieć na względzie wnioski raportu OECD, będące podstawą prac Komisji Europejskiej. Jednocześnie w świetle podjętych przez Komisję Europejską prac zmierzających do nałożenia obowiązku raportowania schematów podatkowych, wydaje się, że wskazania OECD zawarte na wstępie raportu, iż wytyczne przedstawione w raporcie nie stanowią standardów minimalnych a każdy z krajów może wybrać czy wdrożyć systemy raportowania czy też pozostać przy innych sposobach uzyskiwania informacji o działaniach podatkowych jest bez znaczenia. Niemniej jednak – biorąc pod uwagę, że OECD wskazało na możliwość pozyskiwania informacji od podatników innymi sposobami niż poprzez system raportowania – wydaje się zasadnym podejście do prac nad projektowanymi zmianami przez Ministerstwo Finansów w sposób systematyczny, oparty

¹ Dostępny pod adresem: <http://www.oecd.org/tax/mandatory-disclosure-rules-action-12-2015-final-report-9789264241442-en.htm>

przede wszystkim na identyfikacji istniejących sposobów pozyskiwania informacji o działaniach podatników jak również dysfunkcjach tych mechanizmów i ich przyczynach.

3. Przed przystąpieniem do analizy najbardziej istotnych z punktu widzenia środowiska adwokackiego zagadnień systemu raportowania, odnieść należy się do celów i głównych zasad warunkujących poprawne, racjonalne oraz nienaruszające podstawowych praw i wolności obywatela funkcjonowanie takiego systemu, gdyż ochrona tych praw i wolności jest jednym z zadań adwokatury.
4. W raporcie OECD wskazano, że głównym celem systemu raportowania schematów podatkowych jest wzrost transparentności systemu podatkowego dzięki wczesnemu wyposażeniu administracji skarbowej w informacje o potencjalnie agresywnym sposobie optymalizacji podatkowej. Istota systemu raportowania schematów podatkowych jest niezmiernie ważka w świetle możliwości doprowadzenia poprzez raportowanie informacji z zakresu optymalizacji podatkowej do autodenuncjacji i sprowadzenia na siebie postępowania administracyjnego czy też karnego. Raportowanie schematów podatkowych nie ma mieć na celu identyfikowania działań zmierzających do naruszenia przepisów prawa, lecz zidentyfikowania dzięki informacjom uzyskiwanym od konkretnych podmiotów luk w przepisach prawa podatkowego i możliwości wdrożenia tzw. agresywnych optymalizacji podatkowych. Obowiązek dostarczania informacji w tym zakresie ma również czasowo uprzedzać faktyczne wdrożenie raportowanego schematu. Tym samym system powinien być skonstruowany w sposób zapewniający, że zgłoszenie schematu podatkowego nie będzie wiązało się w sposób bezpośredni i automatyczny z postępowaniem represyjnym wobec podatnika, a także wyprowadzaniem podstaw odpowiedzialności administracyjnej czy też karnoskarbowej z niejasnych przepisów prawa. Istotne z tego punktu widzenia jest klarowne zdefiniowanie nie tylko schematów podlegających raportowaniu, lecz także precyzyjne określenie czasu, w którym schemat ma zostać zgłoszony, tak aby uniknąć kolizji obowiązku raportowania z zagrożeniem sprowadzenia na siebie przede wszystkim postępowania karnego.
5. Skuteczny system raportowania schematów podatkowych powinien charakteryzować się w ocenie autorów raportu:
 - a. Przejrzystością i klarownością zasad raportowania,
 - b. Zachowaniem równowagi kosztów po stronie podmiotów zobligowanych do raportowania i korzyści administracji skarbowej wynikających z uzyskanych informacji,
 - c. Skutecznością,

- d. Precyzyjnością i efektywnością określania schematów podatkowania podlegających raportowaniu,
 - e. Efektywnością wykorzystania uzyskanych informacji.
6. Przedstawione w raporcie OECD cechy systemu raportowania z pewnością powinny być uwzględnione przy rozważaniu każdego z elementów budowanego systemu, gdyż są kluczowe dla spełnienia celów przygotowywanych regulacji. Wskazana charakterystyka w sposób bezpośredni wiąże się również z zagadnieniem proporcjonalności ciężaru obowiązków leżących na podmiotach zobowiązanych do raportowania wobec obowiązków państwa, w tym również w zakresie stanowienia prawa zrozumiałego, łatwego do zastosowania dla obywatela. Nie można bowiem zapominać, że przede wszystkim państwo zobligowane jest do tworzenia prawa, które w sposób odpowiedni zabezpiecza interesy wszystkich obywateli, a jednocześnie jest przejrzyste i klarowne. Tym samym podkreślić należy, że podmioty zobowiązane do raportowania schematów podatkowych nie powinny zastępować państwa w zakresie jego obowiązków związanych z tworzeniem klarownych i pełnych procedur rozliczania podatków. Innymi słowy, to przede wszystkim państwo powinno dbać o pełny i przejrzysty system podatkowy, a informacje zbierane w ramach systemu raportowania schematów podatkowych powinny być ściśle ograniczone i wąsko zdefiniowane, tak aby jedynie ten system podatkowy uzupełniać.
7. Precyzyjne określenie informacji jak i schematów podlegających raportowaniu jest również kluczowe dla efektywności działania systemu i możliwości osiągnięcia celów mu stawianych, co również podkreślane jest w raporcie. Nieprecyzyjne i pozostawiające wątpliwości sformułowania dotyczące określenia schematów podlegających raportowaniu nie tylko stanowią niezasadny w świetle zasad funkcjonowania demokratycznego państwa prawa obowiązek po stronie obywateli, lecz także powodują przekazywanie do organów skarbowych informacji zbędnych, powodujących jedynie chaos organizacyjny i brak możliwości uzyskania przejrzystego obrazu realnych luk prawnych. Tym samym wpływają na sprawność działania organów oraz nieuzasadnione podwyższenie kosztów działania całego systemu.
8. Przechodząc do kwestii kluczowych w punktu widzenia adwokatury, przywołać na wstępie należy propozycje Ministerstwa Finansów i postulowany kierunek prac w zakresie podmiotów zobowiązanych do raportowania oraz rozważań dotyczących kwestii tajemnicy zawodowej w świetle ustalenia podmiotów zobowiązanych do raportowania schematów podatkowych.
9. Ministerstwo Finansów w formularzu pytań dotyczących projektowanych przepisów, w sekcji 3, wskazało, że w ramach przeprowadzonych prac nad przygotowaniem projektu nowelizacji

rozważa przyjęcie rozwiązania, zgodnie z którym zobowiązanym do raportowania schematu podatkowego będzie jego promotor, rozumiany jako osoba fizyczna, prawna lub inna 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, porady dotyczących opracowywania, udostępniania lub wdrażania uzgodnienia w zakresie jego aspektów podatkowych. Ministerstwo podkreśla, że w celu uniknięcia jakichkolwiek wątpliwości, właściwe jest wskazanie w definicji promotora zawodów zaufania publicznego, których zwłaszcza dotyczyć będzie obowiązek raportowania (w tym adwokata, doradcę podatkowego, radcę prawnego, pracownika banku lub innej instytucji finansowej doradzającej klientom). Ponadto Ministerstwo rozważa 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. Obowiązek raportowania miałby zatem dotyczyć również 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 prawą lub jednostkę organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej, wykonującą czynności pozostające w zakresie działania tych osób lub posiadającą podobne kwalifikacje, również gdy nie posiada miejsca zamieszkania, siedziby ani zarządu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

10. W świetle powyższego – a więc obciążenia obowiązkiem raportowania przede wszystkim zawodów zaufania publicznego – niezmiernie istotne jest zrozumienie stanowiska Ministerstwa Finansów w zakresie relacji obowiązków raportowania i tajemnicy zawodowej. Ministerstwo Finansów, w sekcji 5 pytań dotyczących projektowanych przepisów, wyraziło zapatrywanie, że schemat podatkowy jest rozwiązaniem intelektualnym, który wypracowany jest w oparciu o znajomość przepisów prawa podatkowego, a więc może zostać stworzony w oderwaniu od konkretnego przypadku, w którym faktycznie zostanie zastosowany. Optymalizacja podatkowa została zdefiniowana jako instrument podatkowy narażający Skarb Państwa na istotne straty budżetowe, zaś nakładanie przez państwo podatków i ściąganie dochodów budżetowych jako czynniki ściśle powiązane z suwerennością państwa, a przez to podlegające szczególnej ochronie. Jednocześnie wskazano, że tajemnica zawodowa jest ważnym elementem wykonywania zawodów regulowanych, lecz jej zakres może podlegać

dyskusji. Podkreślono, że regulowana jest zasadami poufności, których złamanie narusza istotę zaufania pomiędzy podmiotem wykonującym zawód regulowany a jego klientem. W ocenie Ministerstwa Finansów, w zakres spraw objętych poufnością należą sprawy osobiste, rodzinne, cywilne, karne, karne skarbowe oraz związane z obroną interesów klienta w postępowaniu administracyjnym, podatkowym czy sądowo – administracyjnym, a także doradztwem dotyczącym zastanego stanu rzeczy. Ministerstwa Finansów wyraziło przekonanie, że nie można do zakresu tych spraw włączać doradztwa w zakresie planowanego nagięcia, czy nawet obejścia przepisów podatkowych, gdy na horyzoncie jest istotny interes finansów publicznych.

11. Analiza kierunku rozważanych przez Ministerstwo Finansów podstaw systemu raportowania schematów podatkowych zdaje się w sposób istotny odbiegać od rekomendacji OECD zawartych w raporcie. Przede wszystkim Ministerstwo Finansów – z przyczyn niewskazanych w formularzu pytań – nie rozważa w ogóle jakiegokolwiek udziału podatnika w realizacji obowiązku raportowania, pomimo, że analiza raportu OECD prowadzi do wniosku, że podatnik z różnych względów powinien zawsze być uwzględniony jako podmiot raportujący. Nie wdrażając się w szczegóły analizowanych wariantów doboru podmiotów zobligowanych do raportowania schematów podatkowych, wskazać należy, że autorzy raportu stwierdzają, że w przypadku istnienia tajemnicy zawodowej po stronie promotora schematów podatkowych, obowiązek raportowania powinien przechodzić na podatnika. Względnie rozważana jest możliwość zwolnienia promotora przez podatnika z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej, jednakże mając na względzie zasady funkcjonowania tajemnicy zawodowej zawodów zaufania publicznego w Polsce to rozwiązanie takie zdaje się być nieadekwatne do polskich standardów, o czym później.
12. Wskazania autorów raportu OECD, jak również kierunek prac Komisji Europejskiej wyrażony w konsultacjach zmian dyrektywy 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania wyraźnie wskazuje, że tajemnica zawodowa jest istotną przeszkodą dla nałożenia na osobach wykonujących zawód zaufania publicznego obowiązku raportowania. Ponadto wskazać należy, że państwa, w których na dzień dzisiejszy funkcjonują systemy raportowania schematów podatkowych należą głównie do grupy krajów anglosaskich, w których zasady regulujące tajemnicę zawodową kształtują się odmiennie od państw kontynentalnych (w szczególności jeżeli chodzi o zakres informacji objętych tajemnicą zawodową, który w państwach kontynentalnych co do zasady wydaje się być szerszy). Niemniej jednak również w nich istnienie tajemnicy zawodowej związane jest z przerzuceniem ciężaru raportowania na podatnika. Zarówno OECD jak i Komisja Europejska wskazują wprost, iż w przypadku ustalenia, że promotorem jest osoba objęta zobowiązaniem dotrzymać tajemnicy

zawodowej, obowiązek raportowania powinien obciążać samego podatnika. W tej perspektywie należy się również odnieść do założeń wskazywanych w aneksie B do raportu OECD, tj. iż informacje uzyskiwane w ramach systemu raportowania powinny pokrywać się z zakresem informacji, które organ skarbowy mógłby uzyskać w toku postępowania skarbowego lub też uzyskiwania informacji celem weryfikacji wniosku o zwrot podatku. Przyjmując takie założenie, należy zwrócić uwagę, że w toku wskazanych powyżej czynności organ skarbowy nie byłby upoważniony do żądania informacji od adwokata czy osoby wykonującej inny zawód zaufania publicznego bez spełnienia odpowiednich wymagań prawnych co do zwolnienia danej osoby z tajemnicy zawodowej.

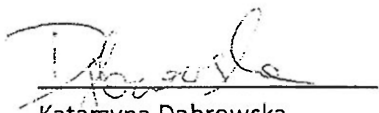
13. Tym samym proponowany przez Ministerstwo Finansów kierunek prac wydaje się niemożliwy do zaakceptowania, jak również niezasadny w świetle przeprowadzonych w środowisku międzynarodowym prac i wynikających z nich rekomendacji. Ministerstwo Finansów powinno w sposób szczegółowy przeanalizować możliwość nałożenia obowiązku raportowania na inne podmioty niż osoby wykonujące zawód zaufania publicznego, zamiast postulować obciążenie właśnie tych i w zasadzie wyłącznie tych osób oraz podmiotów takim obowiązkiem.
14. Odnieść również się należy do rozumienia tajemnicy zawodowej, wskazywanego przez Ministerstwo Finansów. Tajemnica zawodowa, w tym adwokacka, jest powszechnie uznawana za kluczowy element gwarancji podstawowych praw oraz wolności człowieka i obywatela, uznawanych chociażby Europejską Konwencją Praw Człowieka. W polskim ustawodawstwie podstawowe przepisy dotyczące tajemnicy zawodowej adwokatów zawarte są w art. 6 prawa o adwokaturze, zgodnie z którym adwokat obowiązany jest zachować w tajemnicy wszystko, o czym dowiedział się w związku z udzielaniem pomocy prawnej, a obowiązek ten nie może być ograniczony w czasie, jak również nie można zwolnić adwokata z tego obowiązku co do faktów, o których dowiedział się udzielając pomocy prawnej lub prowadząc sprawę. Tajemnicą adwokacką objęte są zatem wszelkie informacje przekazywane w toku udzielania pomocy prawnej jak i wytworzone w związku z tym dokumenty. Obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej nie dotyczy informacji udostępnianych na podstawie przepisów ustawy z dnia 16 listopada 2000 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu, w zakresie określonym tymi przepisami, a więc w sytuacji podejrzenia popełnienia przestępstwa i to związanego z poważnym zagrożeniem odpowiedzialnością prawnokarną. Stanowisko takie zajął również Sąd Najwyższy, m.in. w postanowieniu z 15 listopada 2012 roku, sygn. akt SDI 32/12, w którym wskazał, że radca prawny nie może zeznawać jako świadek na okoliczności objęte tajemnicą radcowską, również w sytuacji, w której klient zwolnił go z zachowania

tajemnicy, a zeznania są na korzyść jego klienta. Orzeczenie to jest adekwatnie stosowane do adwokatów i jest wyrazem gwarancyjnego charakteru tajemnicy zawodowej.

15. W świetle powyższego rozumienie tajemnicy zawodowej i definiowanie znaczenia tajemnicy zawodowej dla ochrony obywatela i systemu gwarancji podstawowych praw, przedstawione przez Ministerstwo Finansów nie znajduje odzwierciedlenia zarówno w polskim jak i uznawanym na arenie międzynarodowej znaczeniu tego elementu świadczenia pomocy prawnej. Co więcej w świetle stwierdzenia Ministerstwa Finansów, że nie można do zakresu spraw podlegających pomocy prawnej włączać doradztwa w zakresie planowanego nagięcia, czy nawet obejścia przepisów podatkowych raz jeszcze podkreślić należy cel planowanych regulacji, definiowany przez OECD i Komisję Europejską, jak również rozgraniczenie rysowane przez te podmioty pomiędzy systemem raportowania schematów podatkowych oraz odpowiedzialnością skarbową czy też karną. System raportowania musi być w sposób definitywny i klarowny ukształtowany tak, aby nie posiadał punktów stykowych z systemem prawa karnego skarbowego czy też administracyjnego. Ma mieć funkcję pomocniczą dla organów państwa odpowiedzialnych za zaprojektowanie sprawnego i pełnego systemu podatkowego, nie zaś wyznaczać kierunki takich prac. Ponadto, raportowanie schematów podatkowych nie może samo w sobie narażać podatnika na represję ze strony państwa przejawiającą się we wszczynaniu postępowań wobec podatnika. Na marginesie wskazać należy, że brak jasnej dystynkcji w tym względzie będzie miał również negatywne skutki dla sprawności działania administracji skarbowej, która będzie na wszelki wypadek informowana o wszelkich schematach optymalizacji podatkowej, tak aby zminimalizować ryzyko późniejszej odpowiedzialności za niedopełnienie obowiązków w tym względzie. Ostatecznie w świetle powyższego, za zasadne należy uznać rozważenie możliwości wyłączenia odpowiedzialności za niewywiązanie się z obowiązków raportowania schematów podatkowych ze względu na grożącą odpowiedzialność karnoskarbową.

16. Podsumowując, w świetle prac Komisji Europejskiej potrzeba rozpoczęcia prac nad wdrożeniem systemu raportowania schematów podatkowych wydaje się uzasadniona, lecz przebieg tych prac powinien zostać szczegółowo zaplanowany i rozpoczynać się od diagnozy stanu obecnego pod kątem istniejących mechanizmów uzyskiwania wiedzy o planowanych działaniach podatnika, brakach tych systemów, a także zakresu informacji, których pozyskanie jest możliwe w toku postępowań administracyjnych. Dopiero analiza danych pozyskanych na tym etapie prac powinna stanowić podstawę do zdiagnozowania potrzeb wdrożenia nowych instrumentów, które byłyby niezbędne dla spełnienia celów definiowanych przez autorów raportu OECD. Ponadto, za nieuzasadnione zarówno w świetle zasad demokratycznego

państwa prawa, podstawowych praw i wolności oraz założeń prezentowanych przez OECD i Komisję Europejską uznać należy kierunek prac nad systemem raportowania, zgodnie z którym to na podmiotach wykonujących zawody zaufania publicznego spoczywa obowiązek informowania organów administracji skarbowej o schematach podatkowych.

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'K. Dąbrowska', written over a horizontal line.

Katarzyna Dąbrowska
adwokat