

Rozdział I. Istota obowiązków informacyjnych

1. Geneza i źródła potrzeby wprowadzenia obowiązków informacyjnych

1.1. Procesy optymalizacyjne z wykorzystaniem podatku dochodowego oraz międzynarodowych zasad unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatku od dochodów i majątku

Obowiązki informacyjne są jednymi z istotniejszych obowiązków ustawowych. Obowiązki informacyjne podatników oznaczają aktywną rolę podatników w dostarczaniu informacji i pasywną rolę organów, polegającą na ich przyjmowaniu. Wypełnienie tych obowiązków przez podatników nie jest ostatecznym celem administracji podatkowej, ma się natomiast przyczyniać do osiągnięcia celu fiskalnego. Obowiązki informacyjne mogą stanowić istotny dodatkowy element procedury, poboczny względem kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej, bądź mogą ją zastąpić.

Na potrzeby monografii przyjęto następujące rozumienie pojęcia „obowiązki informacyjne”: nałożone na podatnika ustawą obowiązki sporządzenia i przekazania informacji dotyczących w szczególności obowiązku podatkowego, prawidłowości rozliczeń podatkowych, transakcji spełniających określone prawem kryteria¹.

Informacje przekazywane organom podatkowym w ramach realizacji obowiązków informacyjnych są głównym źródłem wiedzy organów podatkowych na temat podatników. Na podstawie takiej wstępnej weryfikacji organ podatkowy może wyselekcjonować podmioty i tematy, które postanowi zweryfiko-

¹ Definicja stworzona przez autora.

wać bardziej szczegółowo. Z perspektywy administracji podatkowej ważne jest prawidłowe wypełnianie obowiązków informacyjnych. Wydaje się, że warunkiem rzetelnego wykonania obowiązku może być system korzyści oferowanych w zamian podatnikom.

Nakładanie na podatników kolejnych obowiązków jest niewątpliwie reakcją na istniejące wady systemu prawa podatkowego, prowadzące do nadużyć². Zarówno w zakresie podatków bezpośrednich, jak i pośrednich obarczona wadami regulacja powoduje zamierzone (nadużycie, obejście prawa) i niezamierzone (błędy) nieprawidłowości w rozliczeniach podatkowych i – często – odprowadzanie podatku w wysokości niższej od należnej. „Nie budzi wątpliwości to, że polski system podatkowy – podobnie zresztą jak systemy podatkowe wielu innych krajów – stał się przedmiotem działań podatników, które prowadzą do zmniejszenia jego efektywności. Działania te mają różną naturę. Mogą mieć one charakter oszustw podatkowych, ale także wyrafinowanych działań o charakterze optymalizacyjnym, które wykorzystują niedoskonałości polskiego prawa podatkowego”³.

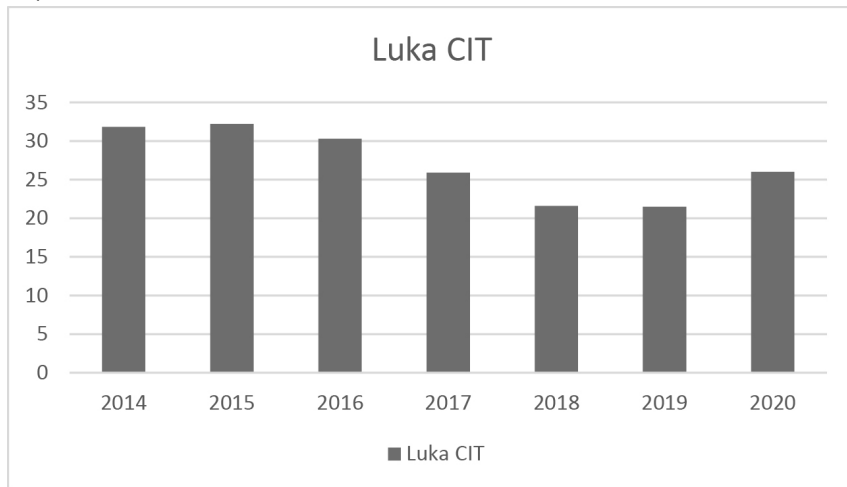
Luka CIT została zdefiniowana w literaturze jako różnica między teoretycznymi wpływami z podatku dochodowego od osób prawnych, które powinno otrzymać państwo, gdyby wszystkie rozliczenia w gospodarce były przeprowadzone rzetelnie i prawidłowo (zgodnie z literą i duchem prawa), a rzeczywistymi dochodami sektora finansów publicznych z tego tytułu⁴. Kalkulacji wysokości luki CIT w Polsce dokonano, bazując na publikacji Międzynarodowego Funduszu Walutowego pt. „Estimating the Corporate income Tax Gap: The RA-GAP Methodology” oraz opracowaniu T. Tørsløva, L. Wiera oraz G. Zucmana pt. „The Missing Profits of Nations”.

² Uzasadnienie rządowego projektu z 25.9.2018 r. ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy Nr 2860, źródło: orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/0/9060A2C883ED1DE4C12583130069CECC/%24File/2860-uzas.docx, dostęp: 17.3.2024 r. („uzasadnienie projektu MDR”), s. 95.

³ B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski (red.), Nowe narzędzia prawne, s. 123.

⁴ Polski Instytut Ekonomiczny na temat podatku dochodowego od osób prawnych jako źródła dochodów publicznych w latach 2014–2019 oraz szacowania tzw. luki CIT; J. Nowak, M. Wieteska (red.), J. Sawulski, K. Bąkowska, M. Gniazdowski, Luka CIT w Polsce w latach 2014–2018, Polski Instytut Ekonomiczny, Warszawa, lipiec 2020 r., źródło: pie.net.pl/wp-content/uploads/2020/07/PIE-Raport_Luka_CIT_PL.pdf, dostęp: 15.2.2022 r.; J. Sawulski, M. Kluczniak, M. Reczek, J. Rybacki, Luka CIT w Polsce, Working Paper, Nr 2, Polski Instytut Ekonomiczny, Warszawa 2022, źródło: pie.net.pl/wp-content/uploads/2022/12/WorkingP-2-2022-Luka-CIT-w-PL.pdf, dostęp: 25.2.2024 r.

Wykres nr 1.1. Luka CIT w Polsce w latach 2014–2020 (mld PLN)



Źródło: J. Sawulski, M. Klucznik, M. Reczek, J. Rybacki, Luka CIT w Polsce, Working Paper, Nr 2, Polski Instytut Ekonomiczny, Warszawa 2022.

Jak wynika z powyższych danych, luka CIT w Polsce obniżyła się znacznie w 2018 r. w porównaniu z 2014 r. Jednak, jak wskazują autorzy, teoretyczne dochody z podatku dochodowego od osób prawnych nie wzrosły w tych latach istotnie, pomimo szybkiego wzrostu gospodarczego⁵. W 2018 r. były zaledwie o 4% wyższe niż w 2014 r., podczas gdy PKB w cenach bieżących zwiększyło się w tym okresie o 32%. Jedną z przyczyn stosunkowo niskiego wzrostu nadwyżki operacyjnej firm i instytucji finansowych może być szybki wzrost płac w Polsce w badanym okresie przy jednocześnie niskiej inflacji (okresowo także deflacji), co powodowało zmniejszenie udziału zysków przedsiębiorstw w PKB na rzecz większego udziału płac⁶. Wpływy z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych w 2021 r. wyniosły 66,7 mld PLN i były o 37,0 mld PLN (124%) wyższe od wpływów w 2014 r. (29,7 mld PLN)⁷. Po dwóch latach szybkiego spadku luki dynamika zmian spowolniła, być może ze względu na wy-

⁵ J. Nowak, M. Wieteska (red.), J. Sawulski, K. Bąkowska, M. Gniazdowski, Luka CIT w Polsce w latach 2014–2018, s. 9.

⁶ K. Konopczak, A. Łożykowski, Kwantyfikacja zmian luki CIT: podejście ekonometryczne, MF Working Paper Series 2019, Nr 39, s. 11 i n.

⁷ Pismo Ministerstwa Finansów w trybie dostępu do informacji publicznej z 14.11.2022 r., znak: BMI1.0123.2395.2022.

czerpanie nowych narzędzi uszczelniających. A kolejne procesy są zadaniem trudniejszym i wymagającym nowych rozwiązań⁸. W 2020 r. wartość po raz pierwszy wzrosła, co może być wyjaśnione skłonnością podatników do szukania oszczędności podatkowych w czasie złej koniunktury⁹.

Luka VAT z kolei jest definiowana jako różnica między oczekiwanymi a rzeczywistymi wpływami z VAT i oznacza więcej niż oszustwa i uchylanie się od podatku, ponieważ obejmuje również VAT utracony w wyniku np. niewypłacalności, upadłości, błędów administracyjnych oraz legalnej optymalizacji podatkowej. Źródłem informacji o tzw. luce VAT jest raport Komisji Europejskiej sporządzony na podstawie analizy Centrum Analiz Społeczno-Ekonomicznych¹⁰. Poniższy wykres przedstawia lukę VAT jako różnicę pomiędzy kwotą pobranego VAT a całkowitym zobowiązaniem podatkowym VAT (VTTL) – czyli zobowiązaniem podatkowym zgodnie z prawem podatkowym¹¹.

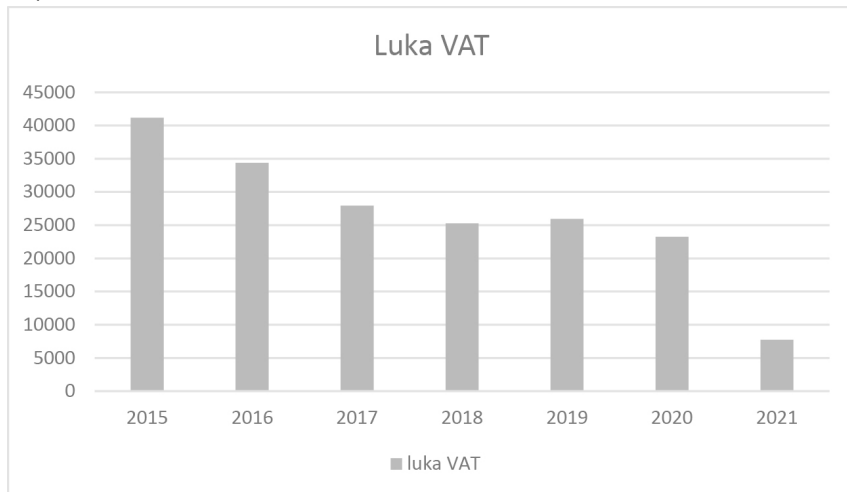
⁸ J. Sawulski, M. Klucznik, M. Reczek, J. Rybacki, *Luka CIT w Polsce*, s. 6.

⁹ *Ibidem*.

¹⁰ Centrum Analiz Społeczno-Ekonomicznych (CASE), źródło: www.case-research.eu/pl/about-us, dostęp: 10.2.2022 r.; European Commission, CASE, G. Poniatowski, M. Bonch-Osmolovskiy, A. Śmietanka, *VAT Gap in the EU Report 2021*, Publications Office of the European Union, Luxembourg 2021, źródło: data.europa.eu/doi/10.2778/447556; European Commission, Directorate-General for Taxation and Customs Union, G. Poniatowski, M. Bonch-Osmolovskiy, A. Śmietanka, et al., *VAT gap in the EU – Report 2022*, Publications Office of the European Union 2022, źródło: data.europa.eu/doi/10.2778/109823; European Commission, Directorate-General for Taxation and Customs Union, G. Poniatowski, M. Bonch-Osmolovskiy, A. Śmietanka, A. Sojka, *VAT gap in the EU – 2023 raport*, Publications Office of the European Union 2023, źródło: data.europa.eu/doi/10.2778/911698, („Raport VAT Gap”), dostęp: 24.2.2024 r.

¹¹ European Commission, CASE, G. Poniatowski, M. Bonch-Osmolovskiy, A. Śmietanka, *VAT Gap in the EU Report 2021*, s. 17.

Wykres nr 1.2. Luka VAT w Polsce w latach 2015–2021 (mln PLN)



Źródło: opracowanie własne na podstawie European Commission, Directorate-General for Taxation and Customs Union, G. Poniatowski, M. Bonch-Osmolovskiy, A. Śmietanka et al., VAT gap in the EU – 2022 report, VAT gap in the EU – 2023 report, Publications Office of the European Union.

Dane wykazują spadek wartości luki VAT, z największą regresją w latach 2015–2018¹². Pewną stagnację w 2019 r. upatruje się w braku modyfikacji zasad w zakresie raportowania JPK (maksymalne rozszerzenie na wszystkich podatników nastąpiło w 2018 r.)¹³. Zmiana w zakresie zasad i elementów składowych JPK miała miejsce w październiku 2020 r. W 2021 r. luka w przestrzeganiu przepisów VAT gwałtownie spadła. Poprawa była jedną z najwyższych pośród państw UE¹⁴.

Ministerstwo Finansów publikuje szacunki luki VAT w Wieloletnim Planie Finansowym Państwa¹⁵. Koncepcja metodyki dokonania oszacowania jest zgodna z tą stosowaną przez CASE na zlecenie Komisji Europejskiej. Osza-

¹² *Ibidem*, s. 17.

¹³ Jednolity plik kontrolny – sposób elektronicznego raportowania danych w formacie XML na cele podatku od towarów i usług.

¹⁴ Raport VAT Gap, s. 111.

¹⁵ Wieloletni Plan Finansowy Państwa na lata 2019–2021, zał. do uchwały Nr 31 Rady Ministrów z 24.4.2019 r., Warszawa 2019, źródło: www.gov.pl/web/finanse/wieloletni-plan-finansowy-panstwa, dostęp: 27.11.2022 r., s. 14.

wania luki VAT dla gospodarki polskiej przedstawione przez Ministerstwo Finansów w niniejszym raporcie są zbliżone do dostępnych szacunków Komisji Europejskiej. Są one praktycznie zgodne, począwszy od 2009 r.¹⁶ Na podstawie metodologii Komisji Europejskiej oszacowano, że w 2018 r. poprawa dochodów z VAT dzięki lepszemu przestrzeganiu przez podatników obowiązujących regulacji (tzw. *compliance effect*) wyniosła 5,7 mld PLN (a w okresie 2016–2018 – 21,1 mld PLN). Uznano, że wprowadzone instrumenty dotyczące walki z praktykami o charakterze przestępczym w zakresie VAT oraz inne działania mające na celu uszczelnienie systemu podatkowego przyniosły wymierne efekty¹⁷.

Obowiązki informacyjne przyczyniły się więc, jak się wydaje, do zmniejszenia luki podatkowej. Skutek tej regulacji jest odzwierciedlony w statystkach, zwłaszcza w latach stopniowego wprowadzania obowiązku, który obejmował kolejne grupy podatników.

W doktrynie przyjmuje się, że pod pojęciem agresywnej optymalizacji podatkowej należy rozumieć zachowania, które mogą być kwalifikowane przy zastosowaniu klauzuli przeciwdziałania unikaniu opodatkowania, jaka została wprowadzona do polskiego systemu podatkowego 1.7.2016 r.¹⁸

Nowelizacje polskich ustaw podatkowych, a także zmiany umów bilateralnych w zakresie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatku od dochodów i majątku, także Konwencja wielostronna implementująca środki traktatowego prawa podatkowego mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysku z 24.11.2016 r., podpisana 7.6.2017 r. (tzw. Konwencja MLI), w znacznym stopniu ograniczyły możliwości agresywnego planowania podatkowego¹⁹. Stało się tak poprzez m.in. rozszerzenie listy rodzajów dochodów osiąganych ze źródeł w tych państwach,

¹⁶ Nr 3–2019, T. Mazur, D. Bach, A. Juźwik, I. Czechowicz, J. Bieńkowska, Raport na temat wielkości luki podatkowej w podatku VAT w Polsce w latach 2004–2017, źródło: www.gov.pl/web/finanse/no-3-2019, dostęp: 27.11.2022 r., s. 6 i n.

¹⁷ Wieloletni Plan Finansowy Państwa na lata 2019–2021, s. 14.

¹⁸ A. Bartosiewicz, „Agresywna optymalizacja podatkowa” a odpowiedzialność karna skarbową, Przegl. Podatk. 2017, Nr 9, s. 29–35; ustawa z 13.5.2016 r. zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 846).

¹⁹ Konwencja wielostronna implementująca środki traktatowego prawa podatkowego mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysku, 24.11.2016 r., podpisana 7.6.2017 r., ang. *Multilateral convention to implement tax treaty-related measures to prevent base erosion and profit shifting* (Dz.U. z 2018 r. poz. 1369). Regulacja wypracowana w ramach działania Nr 15 Projektu BEPS – *Base Erosion and Profit Shifting* – inicjatywa OECD w zakresie zapobiegania erozji podstawy opodatkowania i przerzucenia zysków.

które są objęte metodą odliczenia proporcjonalnego i podlegają opodatkowaniu również w kraju, oraz wzmocnienie mechanizmów kontrolnych, polegające na efektywniejszej wymianie informacji podatkowych. Wyeliminowano w szczególności możliwość odliczania w kraju podatku, który nie został w rzeczywistości zapłacony za granicą, poprzez usunięcie z treści umowy klauzuli *tax sparing*²⁰. Wprowadzono tzw. klauzulę nieruchomościową, polegającą na opodatkowaniu dochodów ze zbycia akcji lub udziałów spółki, której majątek składa się głównie bezpośrednio lub pośrednio z nieruchomości, w państwie położenia nieruchomości. Dodano ponadto klauzulę *main purpose test*, zgodnie z którą korzyści wynikające z umowy bilateralnej nie będą uznane, jeżeli ich osiągnięcie było głównym lub jednym z głównych celów zawarcia transakcji.

Intencją ustawodawcy jest jeszcze dalej idące zabezpieczenie interesu fiskalnego państwa. Obowiązki informacyjne mogą mieć funkcję zniechęcającą przed dokonywaniem ryzykownych posunięć lub działań na granicy obejścia prawa podatkowego, ograniczających wpływy podatkowe.

W uzasadnieniu projektu MDR zaprezentowano stanowisko, zgodnie z którym stosowane dotychczas metody w postaci umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, wprowadzenie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania czy obowiązkowej wymiany informacji podatkowych z innymi państwami nie wystarczają do efektywnego przeciwdziałania unikaniu opodatkowania²¹. Podobne wnioski wynikają również z kontroli działalności wybranych jednostek administracji podatkowej, w tym Ministerstwa Finansów, dokonanej przez Najwyższą Izbę Kontroli²². Miała ona na celu wykazanie, czy przeciwdziałanie agresywnej optymalizacji podatkowej w podatku dochodowym od osób prawnych było prowadzone skutecznie i rzetelnie, w tym z poszanowaniem praw podatnika. Pod pojęciem agresywnej optymalizacji podatkowej NIK przyjęła unikanie opodatkowania, tj. dokonywanie czynności, których głównym lub jednym z głównych celów jest osiągnięcie korzyści podatkowej, sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu, a sposób działania jest sztuczny²³. Kontrolą objęto okres

²⁰ Tzw. fikcyjne zaliczenie podatku.

²¹ Uzasadnienie projektu MDR, s. 107.

²² Informacja o wynikach kontroli, Agresywna optymalizacja podatkowa w zakresie CIT, Najwyższa Izba Kontroli, Departament Budżetu i Finansów, KBF.430.015.2019, Nr ewid. 191/2019/P/18/010/KBF, źródło: www.nik.gov.pl/kontrole/wyniki-kontroli-nik/pobierz,NIK-P-18-010-optymalizacja-CIT,typ,kk.pdf, dostęp: 25.2.2024 r., s. 10 i n.

²³ *Ibidem*, s. 4.

od 1.1.2014 r. do 30.6.2018 r., a więc przed wprowadzeniem do polskiego porządku prawnego rozwiązań z zakresu obowiązków informacyjnych prowadzących do większej jawności działań podatników – informowania o schematach podatkowych i publikowania informacji o realizacji strategii podatkowej. W tamtym okresie podstawowym narzędziem służącym do przeciwdziałania agresywnej optymalizacji podatkowej w polskim prawie podatkowym była generalna klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania, zawarta w OrdPU²⁴.

Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania ma być narzędziem do walki ze sztucznymi konstrukcjami prawnymi, przy czym duże korporacje i ich transakcje z elementem transgranicznym są weryfikowane pod tym kątem w pierwszej kolejności²⁵. Organy podatkowe są obowiązane stosować klauzulę w celu dokonania reklasyfikacji konstrukcji prawnych – ze sztucznych do tych adekwatnych do osiągnięcia zamierzonego celu gospodarczego przez podatnika. Obok klauzuli stosowane są takie rozwiązania, jak: opinie zabezpieczające na wniosek podatnika, niezależny od administracji ekspercki panel opiniujący zasadność stosowania klauzuli w konkretnych sprawach – rada ds. unikania opodatkowania – niewykonalność spornych decyzji, wyłączna właściwość Ministra Finansów w sprawach stosowania klauzuli²⁶.

Administracja podatkowa, wykonując swoje obowiązki w zakresie przeciwdziałania agresywnej optymalizacji podatkowej, nie może pomijać praw podatnika, zwłaszcza że w 2016 r. do OrdPU wprowadzono klauzulę *in dubio pro tributario*²⁷. Ponadto na jakość systemu podatkowego wpływa stosowanie takich rozwiązań, jak interpretacje ogólne, interpretacje indywidualne czy też opinie zabezpieczające, które zwiększają bezpieczeństwo działania podatnika i mogą uchronić go przed podejmowaniem nietrafnych decyzji podatkowych i ich negatywnymi skutkami²⁸.

²⁴ Dział III dodany ustawą o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw z 13.5.2016 r. (Dz.U. poz. 846), która weszła w życie 15.7.2016 r.

²⁵ Działania zwiększające stopień przestrzegania przepisów podatkowych i poprawiające efektywność administracji podatkowej w latach 2014–2017, s. 41.

²⁶ *Ibidem*.

²⁷ Zasada rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika – art. 2a OrdPU dodany ustawą z 15.8.2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1197), poprzedzoną interpretacją ogólną Ministra Finansów z 29.12.2015 r., PK4.8022.44.2015.

²⁸ Informacja o wynikach kontroli, Agresywna optymalizacja podatkowa w zakresie CIT, Najwyższa Izba Kontroli, Departament Budżetu i Finansów, KBF.430.015.2019, Nr ewid. 191/2019/P/18/010/KBF, s. 9.

Według raportu Centrum Analiz i Studiów Podatkowych Szkoły Głównej Handlowej, w którym dokonano analizy podatku dochodowego od osób prawnych w Polsce w latach 2016–2018 na podstawie danych pochodzących ze stron internetowych instytucji publicznych, takich jak: Ministerstwo Finansów, Główny Urząd Statystyczny oraz OECD, w Polsce nie zidentyfikowano istotnych zmian w poziomie wykazanego należnego podatku dochodowego od osób prawnych, które mogłyby być efektem realnego uszczelnienia systemu podatkowego²⁹. Wskazano także na inny negatywny aspekt – w latach 2007–2017 wpływy z podatku dochodowego od osób prawnych w stosunku do PKB nominalnego kształtowały się dużo poniżej średniej państw członkowskich OECD, a różnica ta wykazała tendencję do pogłębiania się³⁰.

Dotychczas stosowane rozwiązania okazały się więc niewystarczające do poprawy jakości systemu podatkowego. Oznaczało to potrzebę poszukiwania i wdrażania nowych rozwiązań prawnych, takich jak nowe obowiązki informacyjne.

1.2. Mechanizm samonaliczenia w VAT podstawą przestępczych nadużyć

Podatek od towarów i usług oraz podatek od wartości dodanej obowiązujący w UE przez wiele lat były narzędziem w rękach przestępców, a nadużycia w jego rozliczaniu przyjmowały często formę zorganizowaną, np. tak zwanej karuzeli podatkowej³¹. Towarami będącymi przedmiotem działalności przestępczej były zazwyczaj te o małych gabarytach, a znacznej wartości, co gene-

²⁹ D.J. Gajewski (red.), M. Laskowska, R. Kusy, Raport Centrum Analiz i Studiów Podatkowych, Struktura wpływów podatkowych z CIT w Polsce w latach 2016–2018 w kontekście uszczelnienia systemu podatkowego, Szkoła Główna Handlowa w Warszawie 2019, źródło: casp.sgh.waw.pl/sites/casp.sgh.waw.pl/files/RAPORT_CASP_LOW.pdf, dostęp: 16.2.2022 r.

³⁰ *Ibidem*, s. 38.

³¹ Szerzej nt. metod wykorzystywania mechanizmu samonaliczenia VAT w działalności przestępczej *vide* K. Karaś, Mechanizm przestępstwa karuzelowego, DPodatk. BISP 2021, Nr 6; P. Łabuz, I. Malinowska, M. Michalski, T. Saffjański (red.), Przestępczość gospodarcza. Istota zjawiska. Zasady odpowiedzialności, mechanizmy przestępcze i metody działania sprawców, Warszawa 2018; I. Ożóg (red.), W. Kotowski, M. Majczyna, J. Matarewicz, B. Sobocha, M. Zborowski, Przestępstwa karuzelowe i inne oszustwa w VAT, Warszawa 2017; K. Sulima, Wybrane zagadnienia transgranicznej przestępczości karuzelowej, MoP 2016, Nr 15, s. 810; K. Sulima, Wywiad gospodarczy – jak uniknąć karuzeli podatkowej, MoPod 2017, Nr 10, s. 16; P. Szymanek, Przyczyny powstawania karuzel podatkowych oraz metody przeciwdziałania stosowane przez organy Krajowej Administracji Skarbowej, DPodatk. BISP 2022, Nr 2.

rowało znaczne straty w budżetach państw członkowskich, jako że wartość towaru jest wykładnikiem podstawy opodatkowania VAT. Na jednym z etapów łańcucha dany podatnik naliczał, ale nie odprowadzał podatku, a na innym etapie łańcucha inny podatnik występował o zwrot, który otrzymywał. Powodowało to zwielokrotnione straty budżetu państwa. Jednocześnie rosnąca specjalizacja grup przestępczych, korzystanie z tzw. słupów (podmiotów w zasadzie nieprowadzących działalności gospodarczej, a jedynie podpisujących dokumenty) oraz wikłanie w proceder uczciwych podatników, często nieświadomych udziału w karuzeli podatkowej (buforów), w celu uwiarygodnienia transakcji, sprawiało, że przestępstwa te były trudne do wykrycia.

Obowiązki informacyjne generujące dane do weryfikacji prawidłowości rozliczeń podatkowych umożliwiły przyczynienie się do wyeliminowania strat ponoszonych przez budżet państwa. Przed wprowadzeniem do polskiego porządku prawnego rozwiązań z zakresu jednolitego pliku kontrolnego testowano inne rozwiązania, które zostały przedstawione w Pakiecie działań podatkowych³². Zawierał on plan wdrożenia nowych narzędzi elektronicznych do zwalczania oszustw podatkowych oraz ochrony interesów finansowych kraju i UE w 2014 r. Dotyczyło to Zintegrowanego Systemu Zarządzania Ryzykiem (ZISAR) – z wykorzystaniem statystycznych i matematycznych metod badawczych (w zakresie m.in. VAT w imporcie) oraz platformy POLFISC, centralnej, jednolitej bazy podmiotów podejrzewanych o dokonywanie oszustw podatkowych, będącej niejako odwzorowaniem systemu wymiany informacji między administracjami podatkowymi różnych krajów UE – EUROFISC.

Ponadto zaplanowano wdrożenie „listu ostrzegawczego” jako nowego środka ograniczania oszustw w zakresie VAT. Miałby on zawierać „komunikaty ostrzegawcze” dotyczące wskazanych branż, z pouczeniem o konieczności zachowania należytej staranności i podjęcia środków ostrożności w celu uniknięcia ryzyka uwikłania w przestępstwo, co mogłoby skutkować odpowiedzialnością jak za działalność umyślną³³.

Zaprezentowano też wprowadzenie zmian w organizacji systemu wykrywania i kontroli zorganizowanych oszustw w zakresie VAT celem poprawy ich efektywności oraz celem odzyskania należności utraconych w wyniku działalności przestępczej³⁴. Cel miał zostać osiągnięty przez prowadzenie dzia-

³² Działania zwiększające stopień przestrzegania przepisów podatkowych i poprawiające efektywność administracji podatkowej w latach 2014–2017, s. 9.

³³ *Ibidem*, s. 18.

³⁴ *Ibidem*, s. 22.

łań w ramach kontroli koordynowanych grup roboczych lub grup zadaniowych, w których uczestniczą wszystkie uprawnione organy krajowe i zagraniczne, w tym: wywiad skarbowy, Agencja Bezpieczeństwa Wewnętrznego, Centralne Biuro Śledcze i Biuro Kryminalne Komendy Głównej Policji, prokuratura i inne. Wprowadzono zmiany w zakresie mechanizmu odwrotnego obciążenia, tj. rozszerzono zakres stosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia na obrót niektórymi wyrobami, wprowadzono instytucję odpowiedzialności solidarnej w obrocie niektórymi wyrobami stalowymi (nieobjętymi wówczas mechanizmem odwrotnego obciążenia), paliwami i złotem nieobrobionym oraz zlikwidowano możliwość kwartalnego rozliczania VAT przez podatników dokonujących sprzedaży towarów wrażliwych³⁵.

Jednak powyższe zasady i narzędzia okazały się niewystarczające do usprawnienia systemu podatku od towarów i usług. Dopiero informatyzacja kontroli ksiąg podatkowych oraz wprowadzenie metody podzielonej płatności, w której kwota VAT z faktury jest odprowadzana na specjalny, przeznaczony do tego celu rachunek bankowy, odniosły wymierny skutek w ograniczaniu luki VAT, co znalazło odzwierciedlenie w statystykach³⁶.

2. Kształtowanie prawnych regulacji w Polsce w zakresie dodatkowych obowiązków informacyjnych

Monografia traktuje o obowiązkach informacyjnych, które zostały wprowadzone do polskiego porządku prawnego w ostatnich latach i nie miały dotąd swojego odpowiednika czy pierwowzoru w polskiej ustawie. Część obowiązków wynika z transpozycji rozwiązań przewidzianych dla wszystkich państw UE, jak informowanie o schematach podatkowych uregulowane dyrektywą Rady (UE) 2018/822. Polski ustawodawca wdraża także rozwiązania niespopularyzowane na świecie, np. obowiązek przygotowania strategii podatkowej³⁷.

³⁵ Ustawa z 26.7.2013 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1027).

³⁶ J. Sarnowski, P. Selera, Narzędzia informatyczne wykorzystywane w administracji skarbowej i ich wpływ na szczelność systemu podatkowego w Polsce w latach 2015–2019, Studia BAS, Biuro Analiz Sejmowych 2020, Nr 4, s. 30 i n.

³⁷ Ustawa z 28.11.2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodo-

Zakres podmiotowy i przedmiotowy przekazywanych informacji jest określony w danej regulacji ustawowej (informowanie o schematach podatkowych – art. 86a i n. OrdPU, obowiązek sporządzenia i podawania do publicznej wiadomości informacji o realizowanej strategii podatkowej – art. 27c PDOPrU, jednolity plik kontrolny – JPK_VAT – art. 99 ust. 11c oraz art. 109 ust. 3b i 3c VATU). Obowiązki informacyjne, w zależności od wskazanych ustawą kryteriów, dotyczą różnych kręgów adresatów. Podmiotami zobowiązanymi do informowania o schematach podatkowych są promotor, korzystający lub wspomagający. Zgodnie z art. 86 § 1 pkt 8 OrdPU promotor to osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, w szczególności doradca podatkowy, adwokat, radca prawny, pracownik banku lub innej instytucji finansowej doradzający klientom, również w przypadku gdy podmiot ten nie posiada miejsca zamieszkania, siedziby ani zarządu na terytorium kraju, opracowująca, oferująca, udostępniająca lub wdrażająca uzgodnienie, lub zarządzająca wdrażaniem uzgodnienia. Artykuł 86 § 1 pkt 3 OrdPU definiuje korzystającego jako osobę fizyczną, osobę prawną lub jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej, której udostępniane jest lub u której wdrażane jest uzgodnienie lub która jest przygotowana do wdrożenia uzgodnienia lub dokonała czynności służącej wdrożeniu takiego uzgodnienia. W myśl art. 86 § 1 pkt 18 OrdPU wspomagający to osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej – w szczególności biegły rewident, notariusz, osoba świadcząca usługi prowadzenia ksiąg rachunkowych, księgowy lub dyrektor finansowy, bank lub inna instytucja finansowa, a także ich pracownik – która przy zachowaniu staranności ogólnie wymaganej w dokonywanych czynnościach, przy uwzględnieniu zawodowego charakteru działalności, obszaru specjalizacji oraz przedmiotu wykonywanych czynności, podjęła się udzielić, bezpośrednio lub za pośrednictwem innych osób, pomocy, wsparcia lub porad dotyczących opracowania, wprowadzenia do obrotu, organizowania, udostępnienia do wdrożenia lub nadzorowania wdrożenia uzgodnienia. Obowiązek sporządzenia i podawania do publicznej wiadomości informacji o realizowanej strategii podatkowej dotyczy podatkowych grup kapitałowych, bez względu na wysokość osiągniętych przychodów, oraz podatników innych niż podatkowe grupy kapitałowe, u których wartość przychodu uzyskana w roku podatkowym przekroczyła równowartość 50 mln EUR przeliczonych na PLN według średniego kursu EUR

wym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 2123; ZmPDOFizPrRyczU20(2)).

ogłaszanego przez NBP w ostatnim dniu roboczym roku kalendarzowego poprzedzającego rok podania indywidualnych danych podatników do publicznej wiadomości (art. 27c w zw. z art. 27b ust. 2 pkt 1 i 2 PDOPrU). Jednolity plik kontrolny jest sporządzany co do zasady przez podatników podatku od towarów i usług (w rozumieniu art. 15 VATU).

Obowiązek informowania organów podatkowych o schematach podatkowych dotyczy sytuacji wystąpienia u danego podatnika cechy lub cech schematu podatkowego spośród wymienionych enumeratywnie w OrdPU. W zależności od roli danego podmiotu w transakcji – doradcza, wspierająca lub korzystająca z danego rozwiązania – spektrum obowiązków jest inne. Podkreśla się, że obowiązek przekazania informacji o schemacie podatkowym jest obowiązkiem sprawozdawczym³⁸. Oznacza to, że spełnienie przesłanek do objęcia obowiązkiem nie przesądza o tym, że zgłoszony schemat jest formą unikania opodatkowania. Zadaniem administracji podatkowej jest zbieranie informacji nt. potencjalnej agresywnej optymalizacji podatkowej, naruszeń prawa podatkowego, ale także korzystania przez podatników z ulg i preferencji, gdyż te także mogą być przedmiotem informowania o schemacie podatkowym. Dane mają być przekazywane przez podmioty obowiązane za pośrednictwem dedykowanego narzędzia, udostępnionego na stronie internetowej administracji podatkowej. W praktyce proces ten wydaje się mało efektywny z punktu widzenia podmiotu raportującego³⁹. Proces wypełniania raportu jest czasochłonny. Technologie informatyczne nie służą stronie wykonującej obowiązek sprawozdawczy, np. dokonanie drobnej poprawki w złożonym raporcie nie jest możliwe. W takiej sytuacji proces raportowania należy wykonać ponownie.

Sporządzenie oraz publikacja informacji o realizacji strategii podatkowej to *novum* w polskim systemie prawa podatkowego i rozwiązanie nieznane większości systemów prawnych⁴⁰. Wprowadzenie tego obowiązku jest wypełnieniem założeń programu współdziałania pomiędzy podatnikami a administracją podatkową. Publikowanie informacji z zakresu podatkowego ma zachęcić podatników do większej jawności działania, a tym samym zapobiegać nadużyciom.

³⁸ Objaśnienia podatkowe z 31.1.2019 r. – Informacje o schematach podatkowych (MDR), źródło: www.podatki.gov.pl/media/4417/obja%C5%9Bnienia-podatkowe-mdr-z-dnia-31-01-2019.pdf, dostęp: 8.1.2022 r., s. 6.

³⁹ Źródło: mdr.mf.gov.pl/utworz-dokument, dostęp: 10.3.2024 r.

⁴⁰ „Podobne do projektowanego rozwiązania zostały zidentyfikowane w systemach prawnych dwóch innych państw” – uzas. projektu ZmPDOFizPrRyczU20(2), s. 17.

Informacja o realizacji strategii podatkowej jest publikowana na stronie internetowej podmiotu (lub jego podmiotu powiązanego), a adres publikacji przesyłany organom podatkowym pocztą elektroniczną w zwykłym trybie. Obowiązek nie dotyczy wielu podatników⁴¹, a proces zbierania i weryfikacji spełnienia obowiązku i analizy przygotowanych przez podatnika danych jest obsługiwany przez pracowników właściwych urzędów skarbowych. Do tego celu nie są wykorzystywane zaawansowane narzędzia informatyczne, aplikacje etc. Udostępnione adresy publikacji są weryfikowane przez pracowników urzędów właściwych dla poszczególnych podatników⁴².

Jednolity plik kontrolny w porównaniu z obowiązkiem informowania o schematach podatkowych oraz obowiązkiem sporządzenia i podawania do publicznej wiadomości strategii podatkowej jest to obowiązek mający już od 2016 r. ugruntowaną pozycję i w pewnej mierze poddane analizie rezultaty, co zaowocowało zmianami i rozbudową tego obowiązku w 2020 r. ustawą z 4.7.2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw⁴³. Obecnie w przekazywanym organom podatkowym pliku JPK_VAT w formie pliku XML przedstawiane są szczegółowe informacje o wszystkich dokonanych przez czynnych podatników VAT transakcjach zakupu i sprzedaży, zawarte w rejestrze zakupu i sprzedaży VAT. Jest to narzędzie najbardziej zaawansowane informatycznie spośród omawianych, gdyż – ze względu na ujednolicony format danych – mogące wykorzystywać zautomatyzowane metody analizy przekazywanych informacji.

3. Podsumowanie

Obowiązki informacyjne podatników należą w Polsce do grupy najistotniejszych obowiązków ustawowych podatników, a ich znaczenie wzrasta⁴⁴. Kształtują nowe stosunki pomiędzy administracją podatkową a podatnikami w formie dialogu, współpracy, transparentności (jawności) podejmowanych

⁴¹ Według danych Ministerstwa Finansów na dzień 1.8.2023 r. były zarejestrowane 62 podatkowe grupy kapitałowe, a 2583 podmioty uzyskały przychody przekraczające równowartość 50 mln EUR, źródło: www.gov.pl/web/finanse/2020-indywidualne-dane-podatnikow-CIT, dostęp: 10.3.2024 r.

⁴² Pismo Ministerstwa Finansów, Departament Kluczowych Podatników, znak: DKP7.057.1.2022.

⁴³ Dz.U. z 2019 r. poz. 1520.

⁴⁴ Uzasadnienie projektu MDR, s. 107–108.

działań. W związku z faktem, że większe znaczenie nadaje się analizie informacji dostarczanych organom przez podatników, dotychczasowa forma udziału informacji uzyskiwanych aktywnie przez organy podatkowe, w trakcie np. kontroli, spada. „Korzyścią dla podatników płynącą z wprowadzenia zasad MDR może być zmniejszenie liczby kontroli podatkowych. Dzięki temu, że organy podatkowe będą dysponowały szczegółowymi informacjami o stosowanych schematach podatkowych oraz obszarach, w których występuje agresywne planowanie podatkowe, będą mogły precyzyjnie określać cele kontroli podatkowej. Będzie to skutkowało nakierowaniem organów podatkowych na kontrole dokładnie wytypowanych podatników”⁴⁵.

Podjęto szeroki wachlarz działań mających przeciwdziałać pogłębianiu się luk podatkowych (VAT i CIT) i je niwelować, czego celem jest ukrócenie stosowania przez podatników agresywnej, niedozwolonej optymalizacji podatkowej, a także uniemożliwienie wykorzystywania konstrukcji VAT do przestępczych nadużyć.

Do polskiego systemu podatkowego wprowadzono klauzulę przeciwdziałania unikaniu opodatkowania, dokonano także innych zmian polskich ustaw podatkowych, a także zmiany umów bilateralnych dotyczących unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatku od dochodów i majątku, jednak okazały się one niewystarczające do efektywnego przeciwdziałania unikaniu opodatkowania. Konieczne stało się dalej idące zabezpieczenie interesów fiskalnych państwa.

Rozwiązania uregulowane dyrektywą Rady (UE) 2018/822, przewidziane dla członków UE, w polskim porządku prawnym są regulacją o dużo szerszym zakresie. Oprócz rozwiązań obowiązkowych ze względu na członkostwo w UE w Polsce wdrażane są także inne rozwiązania, niestosowane na świecie, jakim jest strategia podatkowa. Jednolity plik kontrolny z kolei to rozwiązanie mające swoje źródło w opracowaniach OECD, których pierwowzorem jest SAF-T (*Standard Audit File for Tax*)⁴⁶.

⁴⁵ Uzasadnienie rządowego projektu z 25.9.2018 r. ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy Nr 2860, s. 100.

⁴⁶ Forum on Tax Administration OECD Guidance note. Guidance for the Standard Audit File – Tax Version 2.0., źródło: www.oecd.org/ctp/administration/45045602.pdf, dostęp: 28.1.2022 r.