

Warszawa, dnia 9 września 2018 r.

Opinia

Ośrodka Badań, Studiów i Legislacji

Krajowej Rady Radców Prawnych

**w sprawie: prawnych aspektów nałożenia na radców prawnych obowiązku
raportowania schematów podatkowych i jego wpływu na ustawową tajemnicę
zawodową**

I. Prace legislacyjne zmierzające do wprowadzenia ustawowego obowiązku raportowania schematów podatkowych

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, powołany dalej jako MDR). W celu przedstawienia stanowiska w tej sprawie, Ministerstwo załączyło do pisma stosowną ankietę. Jednak ani z treści tego pisma, ani z jego załącznika nie wynikało jednoznacznie jakie, są planowane zmiany w polskim systemie prawnym, ani jest ich uzasadnienie. Krajowa Rada Radców Prawnych dokonała krytycznej oceny treści ankiety. Zwróciła uwagę na fakt, 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 publicznego¹.

¹ Stanowisko Ośrodka Badań, Studiów i Legislacji Krajowej Rady Radców Prawnych z dnia 15 listopada 2017 r. w sprawie projektu zmian dotyczących wprowadzenia do polskiego porządku prawnego obowiązku raportowania

Minister Finansów skierował do Rządowego Centrum Legislacji projekt ustawy, utworzony dnia 24 sierpnia 2018 r., o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (powołany dalej jako projekt ustawy)². Ten projekt o statusie otwartym został zarejestrowany pod numerem UC135³. Według stanu na dzień 3 września 2018 r. stopień zaawansowania postępowania legislacyjnego jest stosunkowo niewielki, gdyż dotychczas projekt ustawy został poddany tylko procedurze opiniowania, konsultacji publicznych i uzgodnieniom. Wpłynęło również jedno zgłoszenie lobbingowe Krzysztofa Pasiecznego⁴. Należy zatem uznać, że po pierwsze, postulowane przez Ministra Finansów rozwiązania prawne odnoszące się do wprowadzenia obowiązku raportowania schematów podatkowych mogą ulec zmianom w dalszym postępowaniu legislacyjnym. Po drugie, niewielki stopień zaawansowania tej procedury stwarza organom samorządu radcowskiego i innym samorządom prawniczym możliwość aktywnego promowania własnego stanowiska wobec projektowanych zmian oraz podejmowania innych działań interesie zarówno publicznym, jak i indywidualnym profesjonalnych prawników.

II. Motywy wprowadzenia obowiązku raportowania schematów podatkowych

Minister Finansów odwołał się przede wszystkim do uwarunkowań zewnętrznych, uzasadniając zarówno konieczność wprowadzenia ustawowego obowiązku raportowania schematów podatkowych, jak i jego zakres oraz treść. Projektowane unormowania mają na celu przede wszystkim częściową transpozycję⁵

schematów podatkowych https://www.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=06a91285-18c6-4ebe-a773-d6d46a4e4198&groupId=764034 (dostęp: 03.09.2018 r.).

² <http://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12315309> (dostęp: 03.09.2018 r.).

³ Wykaz prac legislacyjnych i programowych Rady Ministrów , <https://bip.kprm.gov.pl/kpr/bip-rady-ministrow/prace-legislacyjne-rm-i/prace-legislacyjne-rady/wykaz-prac-legislacyjny/r2709333668,Projekt-ustawy-o-zmianie-ustawy-o-podatku-dochodowym-od-osob-fizycznych-ustawy-o.html> (dostęp: 03.09.2018 r.).

⁴ <https://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/12315309/12530088/dokument355344.pdf> (dostęp: 03.09.2018 r.).

⁵ Wykaz prac legislacyjnych i programowych Rady Ministrów , <https://bip.kprm.gov.pl/kpr/bip-rady-ministrow/prace-legislacyjne-rm-i/prace-legislacyjne-rady/wykaz-prac-legislacyjny/r2709333668,Projekt-ustawy-o-zmianie-ustawy-o-podatku-dochodowym-od-osob-fizycznych-ustawy-o.html> (dostęp: 03.09.2018 r.); Uzasadnienie projektu ustawy, s. 82.

dyrektywy Rady (UE) 2018/822⁶, której nazwa już trafnie sygnalizuje, że jej zakres zastosowania obejmuje tylko uzgodnienia transgraniczne. Według definicji legalnej pojęcie to oznacza uzgodnienie, które dotyczy więcej niż jednego państwa członkowskiego albo państwa członkowskiego i państwa trzeciego, jeżeli spełniony jest co najmniej jeden z następujących warunków: a) nie wszyscy uczestnicy uzgodnienia są rezydentami do celów podatkowych tej samej jurysdykcji; b) co najmniej jeden uczestnik uzgodnienia jest jednocześnie rezydentem do celów podatkowych więcej niż jednej jurysdykcji; c) co najmniej jeden uczestnik uzgodnienia prowadzi działalność w innej jurysdykcji za pośrednictwem stałego zakładu zlokalizowanego w tej jurysdykcji, a uzgodnienie stanowi część lub całość działalności gospodarczej tego stałego zakładu; d) co najmniej jeden uczestnik uzgodnienia prowadzi działalność w innej jurysdykcji nie będąc jej rezydentem do celów podatkowych ani nie posiadając stałego zakładu zlokalizowanego w tej jurysdykcji; e) takie uzgodnienie może mieć wpływ na automatyczną wymianę informacji lub na wskazanie własności rzeczywistej. Desygnatem znaczeniowym uzgodnienia transgranicznego w znaczeniu normatywnym mogą być również pojedyncze etapy uzgodnień, więcej niż jedna ich część, a nawet szereg uzgodnień⁷. Należy zatem uznać, że przepisy unijne odnoszą się tylko do takich sytuacji, gdy schematy podatkowe dotyczą relacji międzypaństwowych, a ściślej to ujmując, planowane są do zrealizowania w obrębie jurysdykcji podatkowych przynajmniej dwóch państw. Natomiast przepisy unijne nie mają zastosowania, gdy plany optymalizacji podatkowej ograniczone są do zakresu występowania władztwa podatkowego tylko jednego państwa.

Niewątpliwie Polska jako państwo członkowskie UE jest związana dyrektywą MDR tylko co do jej oczekiwanego rezultatu, gdyż prawo traktatowe gwarantuje organom krajowym swobodę wyboru formy i środków jego osiągnięcia⁸. Z uwagi na występowanie wielu języków urzędowych w tej organizacji międzynarodowej

⁶ Dyrektywa Rady (UE) 2018/822 z dnia 25 maja 2018 r. zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania w odniesieniu do podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych, Dz. Urz. UE L 139/1, z 5.6.2018 r., p. 1-13, powołanej dalej jako dyrektywa MDR.

⁷ Zob. art. 1 pkt 1 lit. b dyrektywy MDR, nowelizujący dyrektywę 2011/16/UE przez dodanie do jej art. 3 punktu 18.

⁸ Zob. art. 288 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, Dz. Urz. UE z 2016 r. Nr C202, s.1, powołanego dalej jako TFUE.

wykładnia celowościowa (funkcjonalna) przepisów prawa unijnego ma większe znaczenie od dominującej w prawie krajowym interpretacji językowo- gramatycznej. Ustalenie celu wprowadzenia obowiązku raportowania schematów podatkowych wymaga więc analizy preambuły dyrektywy MDR. Został on sformułowany jednoznacznie jako „poprawa funkcjonowania rynku wewnętrznego poprzez zniechęcenie do korzystania z transgranicznych uzgodnień z zakresu agresywnego planowania podatkowego”⁹. Warto więc podkreślić, że państwa członkowskie UE zobowiązane są do osiągnięcia rezultatu, jakim jest poprawa funkcjonowania jej rynku wewnętrznego. Natomiast obowiązek raportowania uzgodnień transgranicznych jest środkiem osiągnięcia tego celu. Funkcją tego instrumentu jest prewencja, przejawiająca się w oddziaływaniu odstrasającym podmioty od stosowania schematów podatkowych w ramach agresywnej optymalizacji podatkowej. Rozwiązanie to zostało umotywowane tym, że osiągnięcie założonego rezultatu dyrektywy MDR nie może zostać zrealizowane w sposób wystarczający samodzielnie przez państwa członkowskie. Natomiast możliwe jest jego lepsze urzeczywistnienie w wyniku koordynacji prac na poziomie unijnym, gdyż działania skierowane są przeciwko systemom, które są opracowywane w celu potencjalnego wykorzystania nieskuteczności rynku wynikających z interakcji między odmiennymi krajowymi przepisami podatkowymi. Oznacza to, że wystąpiła przesłanka subsydiarności¹⁰, która warunkuje m.in. harmonizację przepisów podatkowych prawa krajowego.

Sformułowanie „poprawa funkcjonowania rynku wewnętrznego” jest zwrotem niedookreślonym. Nie wiadomo zatem na czym konkretnie ma ona polegać, a także czy obowiązek raportowania schematów podatkowych jest rozwiązaniem koniecznym, skutecznym, a przede wszystkim adekwatnym do osiągnięcia pożądanego stanu faktycznego – rezultatu wdrożenia do systemu prawa krajowego standardów dyrektywy MDR. Kwestia ta jest bardzo istotna, gdyż Unia Europejska działa na zasadzie proporcjonalności. Oznacza to, że dyrektywa MDR nie może wykraczać „poza to, co konieczne do osiągnięcia tego celu, zwłaszcza mając na uwadze, że jej zakres jest

⁹ Zob. pkt 19 preambuły dyrektywy MDR.

¹⁰ Zob. art. 5 Traktatu o Unii Europejskiej, Dz. Urz. UE z 2016 r. Nr C202, s.1, powołanego dalej jako TUE.

ograniczony do transgranicznych uzgodnień dotyczących więcej niż jednego państwa członkowskiego lub państwa członkowskiego i państwa trzeciego”¹¹.

Jak już wspomniano, państwo członkowskie Unii Europejskiej dokonując transpozycji dyrektywy do krajowego porządku prawnego, ma swobodę wyboru środków i metod osiągnięcia określonego w niej rezultatu. Jednak nie oznacza to dowolności zastosowania w tym celu rozwiązań prawnych. Przede wszystkim możliwy katalog działań jest ograniczany przez bezpośrednio stosowane przepisy prawa pierwotnego, w szczególności postanowienia traktatowe. Dotyczy to chociażby zakazu stosowania środków dyskryminujących podmioty¹², naruszających wolność działalności gospodarczej¹³, swobody rynkowe¹⁴, czy wolną konkurencję przedsiębiorców¹⁵. Niewątpliwie istotny jest również traktatowy nakaz proporcjonalności¹⁶, którego naruszenie czyni bezprawnym działanie uwzględniające inne postanowienia prawa unijnego. Wreszcie w samej dyrektywie MDR wskazane są instrumenty osiągnięcia pożądanego celu jej wprowadzenia, które mogą lub muszą być wdrożone przez państwa członkowskie¹⁷. Jednak najistotniejsze ograniczenie dopuszczalności zastosowania w polskim porządku prawnym określonych rozwiązań w procesie implementacji dyrektywy do prawa krajowego ma ustawa zasadnicza. Konstytucja RP jest najwyższym prawem obowiązującym w Polsce, które jest stosowane bezpośrednio, chyba że co innego wynika z jej treści¹⁸. W praktyce więc może dojść do kolizji unijnej dyrektywy z ustawą zasadniczą, a ten konflikt powinien być rozstrzygnięty na zasadzie prymatu przepisów konstytucyjnych¹⁹.

¹¹ Zob. pkt 19 preambuły dyrektywy MDR.

¹² Por. np. art. 2, art.18, art. 19, art. 37 TUE.

¹³ Por. np. art. 119 TFUE, art. 49, art. 50 TUE.

¹⁴ Fundamentalne znaczenie mają swobody przepływu towarów, świadczenia usług, przemieszczenia osób fizycznych, przepływu kapitałów i dokonywania płatności pieniężnych.

¹⁵ Por. np. art. 32, art.101, art. 102 TUE.

¹⁶ Zob. art. 5 TUE.

¹⁷ Raportowanie uzgodnień transgranicznych jest obowiązkowe, ale w myśl art. 8 ab ust. 5 dyrektywy MDR każde państwo członkowskie może przyjąć niezbędne środki w celu umożliwienia pośrednikom zwolnienia się z obowiązku przekazywania informacji dotyczących podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych, jeżeli takie zgłoszenie wiązały się z naruszeniem tajemnicy zawodowej na mocy prawa krajowego tego państwa członkowskiego. Ważne jest również to, że mogą to być tylko „niezbędne środki”.

¹⁸ Zob. art. 8 Konstytucji RP.

¹⁹ Szerzej na temat znaczenia art.8 ust. 1 i 2 Konstytucji RP dla ustroju finansowego państwa patrz T. Dębowska – Romanowska, Prawo finansowe. Część konstytucyjna wraz z częścią ogólną, Warszawa 2010, s. 105 – 109; T.

III. Transpozycja obowiązku raportowania schematów podatkowych w przepisach krajowych w świetle konstytucyjnych standardów

Przed analizą przepisów projektowanej ustawy regulujących obowiązek raportowania schematów podatkowych należy podkreślić, że użyte przez projektodawcę określenie, iż celem działań legislacyjnych jest „częściowa transpozycja dyrektywy MDR” jest oczywiście mylące i nieprawdziwe. Co więcej, można uznać, że niewłaściwe doszło do implementacji tego aktu prawa unijnego. Skoro zakres przedmiotowy obowiązku wynikającego z dyrektywy ogranicza się do uzgodnień transgranicznych, a w projekcie ustawy został on rozszerzony na wszelkie uzgodnienia, transpozycja dyrektywy do prawa krajowego jest niewątpliwie nadmierna. Takie rozszerzenie nie jest konieczne dla osiągnięcia rezultatu opisanego w preambule dyrektywy MDR, ani nie spełnia traktatowego wymagania proporcjonalności. Narusza zasadę subsydiarności działania organów unijnych w zakresie kształtowania podatkowych przepisów krajowych. Istotne jest również to, że rozszerzenie przepisami prawa polskiego zakresu obowiązku raportowania na uzgodnienia inne niż transgraniczne nie może być środkiem poprawy funkcjonowania całego rynku Unii Europejskiej. Rynek polski jest tylko segmentem wewnętrznego rynku unijnego. W założeniu powinien być on rynkiem jednolitym w tym znaczeniu, że jego funkcjonowanie wymaga pewnej standaryzacji na poziomie unijnym. Natomiast różnicowanie pozycji prawnej przedsiębiorców i innych podmiotów rynkowych przez wprowadzenie przepisami prawa krajowego poszczególnych państw członkowskich nowych powinności oraz ograniczeń prawnych może powodować zakłócenia rynkowe. Właśnie z tego powodu dyrektywy unijne są instrumentem standaryzacji, europeizacji i harmonizacji systemów prawnych poszczególnych państw²⁰. Ze swej istoty nie mogą być skierowane tylko do jednego państwa członkowskiego oraz zawierać rozwiązania o takim stopniu szczegółowości, że w tekście normatywnym wyraźnie ograniczono ich zastosowanie do poszczególnych jednostek redakcyjnych lub całych aktów prawnych danego państwa.

Dębowska – Romanowska, Pojęcie i znaczenie konstytucjonalizacji ustroju i system finansowego państwa, w: Konstytucyjne uwarunkowania tworzenia i stosowania prawa finansowego i podatkowego, red. P. J. Lewkowicz, J. Stankiewicz, Białystok 2010, s. 17 – 29.

²⁰ Zob. art. 115 TUE.

Szeroki zakres obowiązku raportowania schematów podatkowych został uzasadniony przez projektodawców ustawy m.in. tym, że „postanowienia dyrektywy stanowią bowiem minimalny standard. W konsekwencji państwa członkowskie Unii Europejskiej mogą określać dodatkowe obowiązki administracyjne, realizujące cele dyrektywy, podlegające raportowaniu do organów podatkowych. Krajowe projektowane przepisy zawierają częściowo szerszy zakres cech rozpoznawczych, w stosunku do dyrektywy, co umożliwi skuteczniejsze zwalczanie oszustw podatkowych.²¹” W tym wywodzie należy zgodzić się z tezą, że raportowanie schematów podatkowych może być wykorzystane do zwalczania oszustw podatkowych. Należy dodać, iż może również przeciwdziałać innym wysoce szkodliwym zjawiskom nadużycia i obejścia prawa podatkowego. Dla sformułowania oceny projektowanego rozwiązania nie jest to jednak wystarczające, gdyż powinna ona brać pod uwagę kwestię ingerencji w konstytucyjnie chronione prawa i wolności, a także adekwatność, skuteczność oraz proporcjonalność środków eliminowania zagrożeń dla interesu fiskalnego. Wątpliwości budzi także teza, że dyrektywa stwarza tylko minimalny standard działań dla państwa członkowskiego. Taka generalizacja stwierdzenia jest nie do zaakceptowania, gdyż w pewnych sytuacjach rozwiązanie unijne może być jedynym środkiem właściwym do osiągnięcia oczekiwanego rezultatu. Jak już wspomniano, dyrektywa MDR upoważnia państwa członkowskie do stosowania dodatkowych środków, ale tylko takich, które muszą charakteryzować się cechą „niezbędności”. Natomiast wprowadzenie innych, zbędnych obowiązków administracyjnych (podatkowych) oznacza niewłaściwą implementację tego aktu unijnego do systemu prawa polskiego.

Według projektodawcy zmian ustawowych wprowadzenie do polskiego porządku prawnego obowiązkowego ujawniania informacji o schematach podatkowych „przemawia również szczególna ochrona konstytucyjnych zasad sprawiedliwości podatkowej i powszechności opodatkowania oraz ochrona równowagi budżetowej i stabilności finansów publicznych”²². Wydaje się zatem, że nowy obowiązek jest postrzegany jako środek konieczny do wdrożenia standardów konstytucyjnych. Budzi to

²¹ Uzasadnienie projektu ustawy, s. 89.

²² Uzasadnienie projektu ustawy, s. 85, 87.

jednak liczne, umotywowane wątpliwości odnoszące się nie tylko do trafności takiego sposobu uzasadniania nowelizacji przepisów prawa podatkowego, ale także prawdziwości tezy o występowaniu swoistego związku skutkowo- przyczynowego pomiędzy zasadą ustrojową i potrzebą jej chronienia, a zastosowaniem obowiązku raportowania do osiągnięcia założonego celu.

Niewątpliwie występuje wspólny element pomiędzy art. 84 i art. 217 Konstytucji RP, ale sprowadza się on do ustawowego umocowania powszechnego obowiązku ponoszenia podatków i innych danin publicznych na rzecz państwa oraz zastrzeżenia do wyłącznego uregulowania w treści ustawy daninowej istotnych elementów jej konstrukcji, a także zasad stosowania środków polityki podatkowej. W literaturze przedmiotu oba unormowania opisywane są w kontekście prawa do przewidywalnego opodatkowania, pewności podatku, gwarancji formalnej ochrony podatnika oraz standardu wymuszającego poprawność materialną prawa podatkowego. Natomiast sprawiedliwość podatkowa jest nie tyle samodzielną wartością konstytucyjną, ile przejawem podstawowej zasady ustrojowej wyraźnie wskazanej w przepisie ogólnym Konstytucji RP²³. Rzeczypospolita Polska jest bowiem demokratycznym państwem, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej. Sprawiedliwość ta realizowana w sferze prawa podatkowego staje się sprawiedliwością podatkową, ale nie ma na tyle odrębnych cech, aby można było uznać, że jest samodzielną wartością i instytucją konstytucyjną. Można zgodzić się z tezą zwartą w uzasadnieniu projektu, iż zasada powszechności opodatkowania jest wyrazem sprawiedliwości podatkowej²⁴. Jednak wprowadzenie samego obowiązku raportowania schematów podatkowych nie służy bezpośrednio równości i powszechności opodatkowania. Zakres podmiotowy obowiązku płacenia poszczególnych podatków nie jest definiowany poprzez adresatów tej powinności udzielania informacji o schematach podatkowych. Katalog adresatów obowiązku podatkowego w znaczeniu materialnym²⁵ nie ulegnie ani zwiększeniu, ani

²³ Zob. art. 2 Konstytucji RP.

²⁴ Uzasadnienie projektu ustawy, s. 85.

²⁵ Zob. A. Gorgol, Prawo do przewidywalnego opodatkowania /w:/ Ochrona praw człowieka w Polsce : aksjologia - instytucje - nowe wyzwania - praktyka, /red. nauk./ J. Jaskiernia, K. Spryszak, Toruń 2017, s. 219—230; T. Dębowska – Romanowska, Prawo finansowe. Część konstytucyjna wraz z częścią ogólną, Warszawa 2010, s. 146; A. Gorgol, Zasada wyłączności ustawy podatkowej jako gwarancja formalna konstytucyjnej ochrony praw podatnika /w:/

zmniejszeniu w następstwie projektowanej nowelizacji. Czym innym jest wykonywanie ustawy podatkowej przez stosowanie jej regulacji, a jeszcze co innego oznaczają zmiany jej unormowań. Niewątpliwie w zakresie stosowania prawa podatkowego obowiązek raportowania schematów podatkowych może być pomocny w działaniach organów KAS w ograniczaniu skali nadużycia prawa podatkowego i unikania jego przestrzegania. Powinien on być jednak ustanowiony w sposób racjonalny i zgodny z prawem. Warto także zwrócić uwagę na błędną tezę projektodawcy ustawy, sformułowaną w kontekście ochrony sprawiedliwości podatkowej i powszechności opodatkowania, że „wprowadzenie MDR wypełni lukę w systemie podatkowym, która powoduje, że wartości konstytucyjne –równość i powszechność opodatkowania – nie są w pełni realizowane”²⁶. Otóż wystąpiło pomylenie pojęć, gdyż czym innym jest system podatkowy, a czym innym system prawa podatkowego. Obowiązek raportowania schematów podatkowych nie może wpływać na wyeliminowanie jakoby występujących luk w systemie podatkowym, gdyż składa się on z ogółu podatków obowiązujących w danym państwie i zasad systemowych (podatkowych). Natomiast system prawa podatkowego jest elementem systemu prawa powszechnie obowiązującego, a więc także regulującego system podatkowy, obliczanie i pobór podatków, uprawnienia i obowiązki podmiotów podatku, kompetencje organów podatkowych. Nałożenie obowiązku raportowania oznacza zmianę przepisów prawa podatkowego. Jednak ta modyfikacja prawa nie ma waloru systemowego, ale charakter instrumentalny i formalny. Nie sposób także uznać, że w aktualnym stanie prawnym występuje luka systemowa, a jedynym sposobem jej usunięcia jest wprowadzenie nowego obowiązku informacyjnego. Organy podatkowe wyposażone są w liczne środki przeciwdziałania nadużyciom podatkowym, a ich zastosowanie powoduje tożsame skutki fiskalne, które mają być efektem powinności raportowania schematów podatkowych. Konsekwentne ich stosowanie jest bardzo skutecznym środkiem prewencyjnym, zapobiegającym unikaniu płacenia należności podatkowych.

Gwarancje ochrony konstytucyjnych praw i wolności jednostki /red. nauk./ H. Izdebski, M. Komorowski, M. Pisz, Warszawa s. 19-32.

²⁶ Uzasadnienie projektu ustawy, s. 85.

Stabilność finansów publicznych oraz równowaga budżetowa są zdaniem projektodawcy ustawy zagrożone w wyniku unikania opodatkowania²⁷. Odwołanie się do obu zasad doktrynalnych ma uzasadniać zatem konieczność wprowadzenia obowiązku raportowania schematów podatkowych. Podzielając potrzebę podejmowania działań zmierzających do poprawy stanu finansów publicznych i redukcji nierównowagi budżetowej w interesie publicznym utożsamianym z dobrem wspólnym – demokratycznym państwem prawnym²⁸, należy podkreślić, że finanse publiczne są zmienne, czyli niestabilne, a także charakteryzują się stałym deficytem. Wynika z tego, że nowy przymus informacyjny nie może doprowadzić do osiągnięcia postulowanych przez przedstawicieli doktryny ideałów stabilności finansowej, jak i równowagi budżetowej. Zasady stabilności systemu finansów publicznych i równowagi budżetowej nie są zasadami konstytucyjnymi, czy też szerzej to ujmując normatywnymi. Warto w tym miejscu przytoczyć krytyczne konkluzje zawarte w opracowaniu naukowym dotyczącym analizy orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego odwołującego się do równowagi budżetowej lub równowagi finansów publicznych²⁹. „Równowaga budżetowa jest regułą fiskalną o postulatycznym, a nie normatywnym charakterze. Opisuje ona idealną sytuację, gdy zaplanowane dochody budżetu państwa bilansują się z jego wydatkami. Stanowi zasadę, której treść nie powinna być mylona z równowagą finansów publicznych, prawnymi limitami zadłużania się państwa i wzrostu deficytu budżetowego, normatywnymi zakazami uchwalania budżetu z nadwyżką lub z deficytem, a także prawnym nakazem projektowania i uchwalania wyłącznie zrównoważonego budżetu państwa. Trybunał Konstytucyjny posługuje się sformułowaniem „równowaga budżetowa”, ale nadaje mu inne znaczenie niż jest to przyjęte w prawnych i ekonomicznych naukach. Analiza jego bogatego orzecznictwa uprawnia do sformułowania wniosku, że desygnatem tego pojęcia jest dbałość o stan finansów publicznych. Inaczej jednak niż w przypadku równowagi budżetowej finanse publiczne są sformułowaniem prawnym użytym w treści i nomenklaturze jednostki redakcyjnej ustawy zasadniczej. Ochrona systemu finansowego państwa jest

²⁷ Uzasadnienie projektu ustawy, s. 86.

²⁸ Por. art. 1 i art. 2. Konstytucji RP

²⁹ A. Gorgol, Równowaga budżetowa w świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, „Państwo i Prawo” 2014, z. 9, s. 23-35.

niewątpliwie zagadnieniem ustrojowym szerszym i bardziej fundamentalnym niż kwestia zbilansowania salda budżetowego państwa. Można sformułować konkluzję, że posłużenie się w orzecznictwie TK argumentem o konieczności ochrony równowagi budżetowej jest zbędne z punktu widzenia dbałości o finanse publiczne, gdyż nie ma żadnego znaczenia praktycznego i doktrynalnego dla osiągnięcia tak rozumianego celu. Dyrektywy funkcjonalne ochrony finansów publicznych mają umocowanie prawne w preambule ustawy zasadniczej, jej art.1 i art.2, a także przepisach rozdziału X. W tym kontekście należy uznać, że błędem sądownictwa konstytucyjnego jest wskazywanie na te same przepisy, jako źródła prawnego równowagi budżetowej rozumianej w klasyczny sposób. Wadą jest również pomijanie przez judykaturę wstępu Konstytucji przy dokonywaniu wykładni funkcjonalnej jej unormowań odnoszących się do kwestii budżetowych i innych zagadnień związanych z ochroną finansów publicznych.”

Odrębnego podkreślenia wymaga ujęty w opracowaniu naukowym wywód, że „podnoszony przez sądownictwo konstytucyjne argument o konieczności ochrony równowagi budżetowej bardzo silnie i negatywnie kształtuje treść praw podmiotowych nie tylko w szerokim zakresie stosunków społecznych, ale także w sferze publicznego finansowania partii politycznych. Prowadzi to do stanu, w którym konstytucyjne gwarancje ochrony słusznie nabytych uprawnień stają się niepewne i bardzo osłabione. Budżet państwa cierpi na stan chronicznego deficytu, co może być powodem dowolnego ingerowania w sferę praw podmiotowych i zastanych stosunków prawnych. Tym bardziej byłoby zasadne sprecyzowanie standardów podejmowania działań legislacyjnych, które umotywowane są względami fiskalnymi, lecz przenoszą odpowiedzialność za równoważenie budżetu państwa na jego obywateli i inne podmioty. Trybunał Konstytucyjny sformułował trafną tezę, że ocena sposobów urzeczywistniania zasady sprawiedliwości społecznej w danych warunkach wymaga zachowania przez sądownictwo konstytucyjne szczególnej powściągliwości, a przepisy mogą być uznane za niezgodne z Konstytucją, gdy naruszenie zasady sprawiedliwości społecznej nie budzi wątpliwości. Chociaż uważa on równowagę budżetową za element składowy sprawiedliwości społecznej, nie rozpatruje konieczności dbałości o budżet zrównoważony zgodnie z postulatami powściągliwości i oczywistości. Nie jest to kwestia

przypadku, gdyż stan równowagi budżetowej państwa nie istnieje w rzeczywistości. Trudno jest zatem chronić byt nieistniejący. Ten ontologiczny błąd stanowi swoistą piętę achillesową obszernego ilościowo, wielowątkowego i niezwykle ważkiego dla demokratycznego państwa prawnego i jego obywateli orzecznictwa TK.”³⁰. Odnosząc te rozważania do kwestii wprowadzenia obowiązku raportowania schematów podatkowych, można uznać, że organy władzy publicznej dokonują istotnej ingerencji w sferę praw i wolności konstytucyjnych, która nie ma umocowania normatywnego i prawidłowego uzasadnienia aksjologicznego.

Z punktu widzenia przestrzegania konstytucyjnego standardu przyzwoitej legislacji jest ważne, aby projektowane rozwiązania prawne były sformułowane w sposób jasny, zupełny i zrozumiały dla ich adresatów. Dotyczy to chociażby stosowanego nazewnictwa i definicji legalnych pojęć normatywnych. Warto zauważyć, że w projekcie ustawy odstąpiono od pełnej transpozycji do przepisów prawa krajowego pojęć zdefiniowanych w dyrektywie MDR. Dotyczy to chociażby wprowadzenia określenia promotor zamiast unijnego sformułowania pośrednik, schematu podatkowego zastępującego uzgodnienia transgranicznego³¹. W uzasadnieniu projektu ustawy nie wyjaśniono powodów zastosowania nowej nomenklatury. Jednak można ogólnie zauważyć, że prawidłowej transpozycji dyrektywy jest tym lepsza, im mniejsze są różnice pomiędzy pojęciami normatywnymi zawartymi w tym akcie i jego krajową implementacją.

IV. Wpływ obowiązku raportowania schematów podatkowych na aktywność zawodową radców prawnych

Przepisy krajowe regulujące nowy obowiązek informowania organów podatkowych mają być ujęte w rozdziale 11a działu III Ordynacji podatkowej zatytułowanym *Informacje o schematach podatkowych*. Ta część ustawy zaczyna się zasadnie od przytoczenia definicji legalnych pojęć użytych w regulacji obowiązku raportowania tych schematów. Określenia „radca prawny” wyraźnie zostało użyte

³⁰ A. Gorgol, *Równowaga budżetowa...*, op. cit., s. 33- 34.

³¹ Por. art. 1 pkt 1 lit. b dyrektywy MDR, projektowany art. 86a§ 1 pkt 7, art. 86a § 1 pkt 9 Ordynacji podatkowej.

w definicji promotora³² w ramach wyliczenia podmiotów o takim statusie. Ta przykładowa egzemplifikacja zawiera enumeratywne wyliczenie następujących profesjonalistów: doradcę podatkowego, adwokata, radcę prawnego, pracownika banku lub innej instytucji finansowej doradzającego klientom. Normatywnym wyróżnikiem promotora jest to, że opracowuje, oferuje, udostępnia, wdraża lub zarządza wdrażaniem uzgodnienia uznanego za schemat podatkowy. Nie ma znaczenia, czy jego miejsce zamieszkania, siedziba, zarząd znajdują się w kraju, czy za granicą, a także czy jest on osobą fizyczną, osobą prawną, czy jednostką organizacyjną niemającą osobowości prawnej.

Nie ulega wątpliwości, że radca prawny wykonujący zawód zaufania publicznego, świadcząc usługi prawnicze, stanie się adresatem obowiązku raportowania schematów podatkowych w różnych sytuacjach, mając status nie tylko promotora³³. Może być także korzystającym lub wspomagającym. Korzystający to osoba fizyczna, osobę prawną lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, której udostępniane jest lub u której wdrażane jest uzgodnienie, lub która gotowa jest wdrożyć uzgodnienie lub dokonała jakiegokolwiek czynności służącej wdrożeniu takiego uzgodnienia³⁴. Nazwa tego podmiotu odnosi się zatem do osiągnięcia przez niego korzyści podatkowej z zastosowania na własne potrzeby schematu podatkowego. W tym przypadku radca prawny może być podatnikiem, płatnikiem, osobą trzecią, następcą prawnym objętym obowiązkiem zapłacenia własnego lub cudzego podatku na rzecz organu podatkowego z tytułu własnej aktywności zawodowej. Z kolei według definicji ustawowej 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 inną instytucja finansowa 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

³² Zob. art. 86a §1 pkt 7 projektu ustawy.

³³ Por. art. 86b, art. 86c, art.86d projektu ustawy.

³⁴ Zob. art. 86a §1 pkt 1 projektu ustawy.

innych osób, pomocy, wsparcia lub porad dotyczących opracowania, wprowadzenia do obrotu, organizowania, udostępnienia do wdrożenia lub nadzorowania wdrożenia uzgodnienia³⁵. Taki status mogą mieć radcy prawni zatrudnieni na podstawie umowy o pracę, chociażby pracownicy banku, wyraźnie wskazanego w przepisie nowelizującym Ordynację podatkową. Należy zatem uznać, że bez względu na formę wykonywania zawodu radcy prawnego³⁶ odczuje on następstwa wprowadzenia powinności informowania organów podatkowych o schematach podatkowych. Nie ma znaczenia, czy jego aktywność zawodowa odbywa się w ramach stosunku pracy, na podstawie umowy cywilnoprawnej, w kancelarii radcy prawnego, czy w spółce, a także czy radca prawny jest pracownikiem, zleceniobiorcą, przedsiębiorcą czy współnikiem.

Wprowadzenie obowiązku raportowania schematów podatkowych spowoduje dywersyfikację przedstawicieli samorządu radcowskiego na dwie grupy w zależności od tego, czy informacje objęte tym obowiązkiem zostały uzyskane w związku z udzielaniem pomocy prawnej, czy poza zakresem jej świadczenia. Radca prawny może być podmiotem świadczącym usługi prawne na rzecz innych podmiotów, jak i nabywcą usługi związanej z opracowaniem, oferowaniem, udostępnianiem, wdrażaniem lub zarządzeniem wdrażaniem uzgodnienia uznanego za schemat podatkowy. Pomoc prawna świadczona przez radcę prawnego ma na celu ochronę prawną interesów podmiotów, na których rzecz jest wykonywana³⁷. Wówczas ciąży na nim ustawowy obowiązek zachowania w tajemnicy wszystkiego, o czym dowiedział się w związku z udzieleniem pomocy prawnej³⁸. Natomiast, gdy jest korzystającym z cudzego schematu podatkowego nie jest objęty zakresem powinności przestrzegania tajemnicy zawodowej.

Projekt ustawy nie zawiera przepisów zmieniających regulację tajemnicy zawodowej radców prawnych. Niemniej jednak raportowanie schematów podatkowych może w praktyce powodować kolizję między obowiązkiem informacyjnym a powinnością korporacyjną nieujawniania danych uzyskanych w ramach świadczenia

³⁵ Zob. art. 86a §1 pkt 19 projektu ustawy.

³⁶ Zob. art. 8 ustawy z dnia 5.07.1982 r. o radcach prawnych, t. jedn. Dz.U. z 2017 r. poz. 1870, ze zm., powołanej dalej jako urp.

³⁷ Zob. art. 2 urp.

³⁸ Zob. art. 3 ust.3 urp.

pomocy prawnej. Organy KAS wykonując swoje zadania, będą przede wszystkim kierować się względami fiskalnymi, a to oznacza, że kolizja regulacji obu obowiązków będzie rozstrzygana przez przyznanie priorytetu przepisom znowelizowanej Ordynacji podatkowej. W rzeczywistości więc radca prawny będzie narażony na ponoszenie odpowiedzialności administracyjnej (kar pieniężnych) i ewentualnie sankcji karnych- skarbowych za odmowę ujawnienia danych chronionych tajemnicą zawodową.

Tajemnica zawodowa radcy prawnego jest wartością warunkującą prawidłowe wykonywanie pomocy prawnej. Bez przekonania jego mocodawcy, że wrażliwe dla niego dane nie zostaną udostępnione innym podmiotom, ten zawód zaufania publicznego traci rację bytu. Nikt racjonalnie myślący nie będzie przekazywał radcy prawnemu informacji, mając uzasadnione przypuszczenie, że mogą być użyte przeciwko niemu. Jak już wspomniano, profesjonalny prawnik świadczący pomoc prawną ma obowiązek działania w interesie swojego mocodawcy, a nie na rzecz organów podatkowych. Projektowane zmiany ustawowe czynią w praktyce z radcy prawnego pomocnika tych organów, zmuszonego do kierowania się fiskalnymi względami. Pojawia się zatem swoista instytucja przymusu donoszenia na własnego mocodawcę. Rozwiązanie to nie jest stosowane nawet w sprawach karnych. Unikanie opodatkowania w wyniku zastosowania schematów nie jest przestępstwem i nie może być mylone z uchylaniem się od płacenia należnych podatków. W myśl definicji ustawowej polega ono na dokonaniu czynności, przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej, która nie skutkuje osiągnięciem korzyści podatkowej, jeżeli sposób działania był sztuczny³⁹.

Nakaz zachowania tajemnicy zawodowej jest fundamentalnym obowiązkiem radcy prawnego, bez niego nie można mówić o wykonywaniu zawodu zaufania publicznego – albowiem nie można zbudować zaufania pomiędzy radcą prawnym

³⁹ Zob. art. 119a §1 Ordynacji podatkowej.

a klientem⁴⁰. Samorząd radcowski jako samorząd zawodowy został umocowany do działania przepisem konstytucyjnym⁴¹. Czyni to z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej radcy prawnego istotną wartość ustrojową, która nie powinna być ograniczana przepisami ustawowymi. W literaturze przedmiotu trafnie zauważono, że „przepis art. 17 Konstytucji RP został zamieszczony w Rozdziale I – Rzeczpospolita. Takie systematyzacyjne usytuowanie tego przepisu jest istotną wskazówką interpretacyjną odnośnie do tego, jaki charakter i jakie znaczenie prawne w polskim porządku prawnym mają unormowane w tym przepisie instytucje samorządu zawodowego i inne rodzaje samorządu, w tym m.in. samorząd gospodarczy. W tym kontekście należy przypomnieć, że rozdz. I Konstytucji RP zawiera najistotniejsze dla naszego państwa rozstrzygnięcia ustrojowe.”⁴².

Zagrożenia dla przestrzegania tajemnicy zawodowej wynikające z wprowadzenia obowiązku informowania organów podatkowych o uzgodnieniach (schematach podatkowych) dostrzegli unijni i krajowy prawodawcy. Minister Finansów stwierdził w uzasadnieniu projektu ustawy⁴³, że „formą odpowiedzi na dostrzeżoną praktykę jest zastosowanie w projekcie pojęcia schematu podatkowego standaryzowanego (projektowany art. 86a § 1 pkt 10) oraz zasady raportowania tego schematu, w ramach których założono obowiązek przekazania informacji z opisem tego uzgodnienia bez podawania danych o korzystających (projektowany art. 86f § 2). Rozwiązanie powyższe stanowi odpowiedź na uwagi zgłoszone w trakcie przeprowadzonych konsultacji podatkowych. Jest ono kompromisem pomiędzy uwagami zgłaszanymi przez przedstawicieli samorządów zawodowych dotyczącymi obowiązku poszanowania tajemnicy zawodowej oraz interesem publicznym, przejawiającym się w dbałości o stan finansów publicznych. Raportowanie zanonimizowanych standaryzowanych schematów podatkowych umożliwi poszanowanie tajemnicy zawodowej przy jednoczesnym zapewnieniu szybkiego dostępu administracji skarbowej do istotnych informacji dotyczących potencjalnego agresywnego planowania podatkowego.” W dalszej części

⁴⁰ Komentarz do art. 3 /w:/ T. Scheffler (red.), Ustawa o radcach prawnych. Komentarz, Warszawa 2018, Legalis.

⁴¹ Zob. art. 17 ust.1 Konstytucji RP.

⁴² Komentarz do art. 17 /w:/ M. Safjan, L. Bosek (red.), Konstytucja RP. Tom I. Komentarz do art. 1-86, Warszawa 2016, Legalis.

⁴³ Uzasadnienie projektu ustawy, s. 85.

uzasadnienia projektu ustawy sformułowano wątpliwą tezę, że „Projektowane regulacje MDR nie naruszają gwarantowanego prawnie obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej przez osoby wykonujące zawody zaufania publicznego. Reasumując, proponowane rozwiązania mają na celu jak najdalej idącą ochronę tajemnicy zawodowej, co przejawia się w: 1) zasadzie nieujawniania danych korzystających ze schematów podatkowych w przypadku braku zwolnienia promotora lub wspomagającego z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej, 2) zasadzie raportowania schematów przez korzystającego, jeśli promotor lub wspomagający nie zostaną zwolnieni z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej, 3) zasadzie raportowania schematów standaryzowanych, w których nie będą ujawniane dane korzystających objęte tajemnicą zawodową, które pozwoliłyby na identyfikację korzystających. Przyjęte w projekcie rozwiązania pozwalają na realizację celu ustawy, przy jednoczesnym respektowaniu obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej przez promotorów lub wspomagających.”⁴⁴.

Teza, że nowelizacja Ordynacji podatkowej nie wpływa na obowiązek przestrzegania tajemnicy zawodowej, a wręcz „respektuje ją” jest niewątpliwie fałszywa. Wydaje się, że wynika ona z nieznamomości zakresu przedmiotowego tajemnicy radowskiej. Jest on jednoznacznie uregulowany ustawowo jako obowiązek zachowania przez radcę prawnego w tajemnicy wszystkiego, o czym dowiedział się w związku z udzieleniem pomocy prawnej⁴⁵. Sformułowanie „wszystko” wskazuje, że dane niejawnne to nie tylko informacje podmiotowe (dane osobowe), ale także przedmiotowe. Tajemnica zawodowa ma zakres obowiązywania pochodny w stosunku do zakresu świadczonej pomocy prawnej. Rozciąga się zatem na wszystkie dane udzielone przez mocodawcę, jak i uzyskane w wyniku własnych działań radcy prawnego. Nawet, gdy profesjonalny prawnik udzieli informacji zanonimizowanych o korzystającym ze schematów podatkowych, uchybi powinnościami przestrzegania tajemnicy zawodowej.

W myśl art. 86b §1 projektu ustawy promotor powinien przekazać Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej informację o schemacie podatkowym w terminie 30

⁴⁴ Uzasadnieni projektu ustawy. s. 94.

⁴⁵ Zob. art. 3 ust.3 urp.

dni od udostępnienia schematu podatkowego, albo dokonania czynności związanej z wdrażaniem schematu podatkowego lub od następnego dnia po przygotowaniu do wdrożenia schematu podatkowego w zależności od tego, które z tych zdarzeń nastąpi wcześniej. Cięży na nim także obowiązek pisemnego poinformowania korzystającego o NSP tego schematu niezwłocznie po jego otrzymaniu. Obligatoryjnym załącznikiem pisma informującego jest dokument urzędowy - potwierdzenie nadania NSP⁴⁶. Wyjątek dotyczy sytuacji, gdy przekazanie przez promotora informacji o schemacie podatkowym innym niż standaryzowany naruszałoby obowiązek zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej, a promotor nie został zwolniony z powinności jej zachowania w tym zakresie. Wówczas promotor: informuje pisemnie korzystającego w terminie przekazania danych o schemacie podatkowym Szefowi KAS oraz przekazuje korzystającemu dane dotyczące tego schematu⁴⁷. Jednak nawet w tej sytuacji dochodzi do naruszenia tajemnicy zawodowej, gdyż promotor jest zobowiązany zawiadomić Szefa KAS w terminie 30 dni od dnia, w którym poinformował korzystającego lub inne podmioty o obowiązku przekazania informacji o schemacie podatkowym, wskazując datę udostępnienia schematu podatkowego lub dokonania czynności związanej z wdrażaniem schematu podatkowego oraz liczbę podmiotów, które poinformował o tym, że nie wykona on obowiązku raportowania schematu podatkowego w celu zastosowania art. 86b §1 nowelizowanej Ordynacji podatkowej. W tym miejscu należy podkreślić, że przekazywanie niepełnych danych o schematach podatkowych jest naruszeniem tajemnicy zawodowej. Minister Finansów, aby uniknąć takiego zarzutu, posłużył się fikcją prawną i domniemaniem ustawowym. W rozumieniu art. 86 §7 nowelizowanej Ordynacji podatkowej nie stanowi naruszenia obowiązku zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej: 1) przekazanie informacji o schemacie podatkowym w sytuacji, w której przekazujący tę informację został zwolniony z obowiązku jej zachowania; 2) przekazanie informacji o schemacie podatkowym standaryzowanym; 3) przesłanie do Szefa KAS niepełnych informacji o schemacie podatkowym przez promotora obowiązującego do przestrzegania tajemnicy zawodowej. Ten zabieg legislacyjny tworzy kolizję pomiędzy ustawami regulującymi funkcjonowanie

⁴⁶ Zob. art. art. 86b §2 projektu ustawy.

⁴⁷ Zob. art. art. 86b §4 projektu ustawy.

samorządów prawniczych a projektowaną ustawą. Sprzeczność unormowań zostałaaby wyeliminowana, gdyby zgodnie z konstytucyjnymi uwarunkowaniami działania na zasadzie zaufania publicznego samorządów zawodowych promotor byłby w pełni zwolniony z obowiązku raportowania organowi podatkowemu wszelkich danych o schematach podatkowych uzyskanych w związku z wykonywaniem pomocy prawnej.

Naruszenie tajemnicy zawodowej może mieć miejsce również, gdy radca prawny ma status wspomagającego w rozumieniu projektu ustawy. Promotor lub korzystający zlecający wspomagającemu wykonanie czynności pozostających w zakresie jego działania w odniesieniu do schematu podatkowego, powinni poinformować go pisemnie o NSP tego schematu podatkowego, załączając potwierdzenie nadania NSP, najpóźniej w dniu poprzedzającym wykonanie tych czynności⁴⁸. Natomiast, gdy wspomagający nie został w ten sposób poinformowany, a 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, powziął lub powinien był powziąć wątpliwości, że uzgodnienie, w odniesieniu do którego jest wspomagającym, może stanowić schemat podatkowy, staje się adresatem obowiązku raportowania schematu podatkowego⁴⁹. Zawiadamia Szefa KAS niezwłocznie, lecz nie później niż w terminie 5 dni od dnia powzięcia informacji o tym schemacie. Zakres ujawnianych danych obejmuje dzień, w którym powziął wątpliwości, że uzgodnienie stanowi schemat podatkowy oraz liczbę podmiotów, do których wystąpił o przekazanie mu pisemnego oświadczenia, że uzgodnienie nie stanowi schematu podatkowego. Ustawową przesłankę powstania powinności raportowania w terminie 30 dni stanowi sytuacja, gdy wspomagający nie został poinformowany o NSP schematu podatkowego⁵⁰. Jednak w przypadku gdy przekazanie przez wspomagającego informacji o schemacie podatkowym naruszałoby obowiązek zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej i wspomagający nie został zwolniony z obowiązku zachowania tajemnicy w tym zakresie, jest on obowiązany poinformować pisemnie korzystającego lub promotora zlecających mu czynności, że

⁴⁸ Zob. art. 86d §1 projektu ustawy.

⁴⁹ Zob. art. 86d §2 projektu ustawy.

⁵⁰ Zob. art. 86d §3 projektu ustawy.

w jego opinii uzgodnienie stanowi schemat podatkowy, dla którego należy przekazać informację o schemacie podatkowym Szeferowi KAS. Analogicznie jak w przypadku promotora jest on także obowiązany dokonać pisemnego zawiadomienia tego organu, w którym wskazuje dzień, w którym dostrzegł, że uzgodnienie stanowi schemat podatkowy oraz liczbę podmiotów, które poinformował o obowiązku raportowania schematów. Projekt ustawy wprowadza również fikcję prawną i domniemanie ustawowe respektowania tajemnicy zawodowej wspomagającego, chociaż jest ona faktycznie naruszona⁵¹.

Warto zauważyć, że Minister Finansów dostrzegł także zagrożenie dla realizacji standardów konstytucyjnych związane z wprowadzeniem obowiązku informacyjnego dla przedsiębiorcy – korzystającego ze schematów podatkowych⁵². Trafnie zdiagnozował, że „obowiązek raportowania schematów odnosi się do sfery związanej z planowaniem podatkowym, a więc działaniami, które mogą wiązać się z tajemnicą przedsiębiorstwa, ze szczegółami współpracy z określonymi doradcami, w tym zobowiązanymi do przestrzegania tajemnicy zawodowej, czy też ze strategią rozwoju firmy, co pomaga budować przewagę nad konkurencją. Takie aspekty działalności podatnicy zwykle zachowują w poufności wobec osób trzecich, w tym w szczególności jeśli działania nie są przejrzyste i noszą znamiona agresywnego planowania. Projektowane regulacje MDR mogą budzić obawy, że noszą cechy „samooskarżania się” podatników przed administracją skarbową”. W związku z tym uzasadnione wątpliwości budzi kwestia, czy tego typu ingerencja w konstytucyjną wolność gospodarczą jest konieczna, adekwatna, skuteczna i proporcjonalna. Nie sposób uznać za zasadną argumentacji projektodawcy, że obawy o „samooskarżanie się” są „rozwiązane” jakoby z tego powodu, iż „zakres informacji, które podatnik będzie przekazywał w ramach obowiązku raportowania schematów podatkowych nie będzie szerszy niż informacje czy dokumenty, których organ podatkowy mógłby wymagać w ramach prowadzonej kontroli lub postępowania podatkowego. Dodatkowo należy pamiętać, że indywidualne dane zawarte w deklaracji oraz innych dokumentach składanych przez podatników,

⁵¹ Zob. art. 86d §3 projektu ustawy.

⁵² Uzasadnieni projektu ustawy. s. 93.

płatników lub inkasentów objęte są tajemnicą skarbową”. Europejskiej kulturze prawnej obca jest instytucja obowiązku prawnego ujawniania organom władzy publicznej informacji na swój temat, które mogą narazić udzielającego na różne formy odpowiedzialności, a tym bardziej wymuszanie jego realizacji pieniężną sankcją administracyjną. Projektowane rozwiązanie narusza zatem fundament demokratycznego państwa prawnego. Czym innym jest obowiązek gromadzenia danych istotnych dla zrealizowania celu postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej, a czym innym powinność raportowania schematów podatkowych, która jest realizowana poza procedurami podatkowymi. Ustalenia dowodowe są obowiązkiem organu podatkowego, a nie powinnością strony postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej⁵³. Z kolei tajemnica skarbowa chroni indywidualne dane podatkowe, ale nie przed organami podatkowymi, a jej uregulowanie nie jest podstawą do wprowadzenia obowiązku raportowania schematów podatkowych przez podmiot z nich korzystający⁵⁴.

V. Konkluzja

Nowelizacja Ordynacji podatkowej mająca na celu ustanowienie nowego obowiązku informowania Szefa KAS o schematach podatkowych wywołuje istotne wątpliwości z punktu widzenia prawidłowości transpozycji dyrektywy MDR do polskiego prawa podatkowego, a także spełnienia standardów konstytucyjnych. Powinność raportowania danych o uzgodnieniach wpływające na aktywność zawodową wszystkich radców prawnych bez względu na to, w jakich formach wykonują swój zawód. Zmiany legislacyjne stwarzają zagrożenia dla prawidłowego wykonywania prawniczych zawodów zaufania publicznego, gdyż naruszają ich fundament, jakim jest tajemnica zawodowa.

dr hab. Andrzej Gorgol

radca prawny

⁵³ Por. np. art. 122, art. 187 §1, art. 292 Ordynacji podatkowej.

⁵⁴ Por. art. 299, art. 299c i art. 299e Ordynacji podatkowej.