

RAPORT CASP nr 3

Raportowanie schematów podatkowych (MDR) –
doświadczenia i wyzwania

RAPORT CASP nr 3

Raportowanie schematów podatkowych (MDR) –
doświadczenia i wyzwania

redaktor naukowy – Dominik J. Gajewski
Dorota Jakubowska
Jakub Jankowski

Szanowni Państwo,

jednym z głównych celów działalności Centrum Analiz i Studiów Podatkowych SGH jest cykliczne publikowanie raportów prezentujących wyniki badań nad najistotniejszymi zagadnieniami z zakresu problematyki podatkowej. Przekazujemy w Państwa ręce już trzeci



FOT. ARCH. PRYWATNE

raport CASP. Ten numer jest poświęcony raportowaniu schematów podatkowych w Austrii, Irlandii, Francji i Niemczech. Autorzy analizują funkcjonowanie dyrektywy DAC-6 i jej implementację w wybranych państwach Unii Europejskiej, uzasadniając swój wybór przyjęciem właśnie przez te kraje szczególnie ciekawych rozwiązań. W raporcie pojawia się kilka obszarów badawczych, które zostały uznane za niezwykle istotne z perspektywy zarówno praktyki, jak i pojawiających się kontrowersji. Do szczegól-

nie ważnych zagadnień należy zaliczyć analizowany zakres przedmiotowy dyrektywy DAC-6, m.in. znaczenie testu głównej korzyści dla praktyki, różne rozumienie terminu „uzgodnienie” i wreszcie implementację cech rozpoznawczych w wybranych państwach. Niezwykle interesujące są również rozważania dotyczące zakresu podmiotowego dyrektywy w kontekście podmiotów zobowiązanych do przekazywania informacji o schematach podatkowych. Niewątpliwą wartością opracowania jest szereg wniosków, które mogą być inspiracją do dyskusji merytorycznej.

dr hab. Dominik J. Gajewski, prof. SGH

kierownik Centrum Analiz
i Studiów Podatkowych SGH

Centrum Analiz i Studiów Podatkowych jest interdyscyplinarną jednostką naukowo-badawczą, osadzoną w strukturze organizacyjnej Kolegium Ekonomiczno-Społecznego SGH, koordynującą analizy i studia dotyczące szeroko rozumianej problematyki podatków i cel na poziomie Polski, Unii Europejskiej oraz globalnym.

Misja CASP

1 Poszerzanie i upowszechnianie naukowej i praktycznej wiedzy dotyczącej podatków i cel w wymiarze ekonomicznym, finansowym, prawnym oraz etycznym.

2 Dostarczanie wysoko wyspecjalizowanej i interdyscyplinarnej wiedzy na najwyższym poziomie oraz promowanie multidyscyplinarnych metod badawczych w analizach i studiach dotyczących podatków.

3 Oferowanie – jako jednostka apolityczna – wsparcia eksperckiego

i analitycznego dla jednostek administracji rządowej i samorządowej, ustawowych samorządów gospodarczych, podmiotów społeczeństwa obywatelskiego i mediów, jak również podmiotów gospodarczych ściśle powiązanych ze Skarbem Państwa.

4 Tworzenie platformy współpracy pomiędzy światem nauki, administracją publiczną, biznesem i społeczeństwem obywatelskim, mającej służyć wzmocnieniu relacji w transparentnej i twórczej współpracy tych środowisk w zakresie szeroko rozumianych podatków i cel.

Recenzje

dr hab. Ziemowit Kukulski, prof. UŁ

dr hab. Bogumił Pahl, prof. UWM

Redakcja naukowa

Dominik J. Gajewski

Autorzy

Dorota Jakubowska (rozdziały: 2, 4, 5, 6)

Jakub Jankowski (rozdziały: 1, 3)

(poglądy zaprezentowane w niniejszej publikacji stanowią prywatną opinię autorów)

Redakcja językowa

Zofia Wydra

© Copyright by Szkoła Główna Handlowa w Warszawie, Warszawa 2022

Wszelkie prawa zastrzeżone. Kopiowanie, przedrukowywanie i rozpowszechnianie całości lub fragmentów niniejszej publikacji bez zgody wydawcy zabronione.

Raport stanowi zbiór opinii autorów, a nie instytucji, z którymi są związani.

Centrum Analiz i Studiów Podatkowych

Szkoła Główna Handlowa w Warszawie

al. Niepodległości 162, 02-554 Warszawa

tel./fax. 22 564 86 75

mail:caspl@sgh.waw.pl, www.caspl.sgh.waw.pl

SGH Centrum Analiz
i Studiów Podatkowych

Wydanie I

ISBN 978-83-8030-591-5

Oficyna Wydawnicza SGH – Szkoła Główna Handlowa w Warszawie

02-554 Warszawa, al. Niepodległości 162

www.wydawnictwo.sgh.waw.pl

e-mail: wydawnictwo@sgh.waw.pl

Projekt graficzny i wykonanie

GRAFITORNIA Lilianna Kaleta

Zdjęcie na okładce

Geralt/Pixabay.com

Druk i oprawa

Volumina.pl Sp. z o.o.

Zamówienie 140/XI/22

**Centrum Analiz i Studiów Podatkowych (CASP) w Kolegium Ekonomiczno-Społecznym
Szkoły Głównej Handlowej w Warszawie**

zostało utworzone Decyzją Dziekana KES z dnia 30.10.2015 roku
oraz Decyzją Rektora SGH Nr 14 z dnia 18.03.2016 roku.



Spis treści

Wprowadzenie	7
--------------------	---

1

Geneza i cel wprowadzenia przepisów dyrektywy Rady (UE) 2018/822 z dnia 25 maja 2018 r.	9
---	---

2

Zakres przedmiotowy dyrektywy DAC-6 i jej implementacja w wybranych państwach UE	13
2.1. Uzgodnienie – znaczenie i zakres dyrektywy DAC-6	13
2.2. Rozumienie terminu „uzgodnienie” w wybranych państwach	14
2.2.1. Austria	14
2.2.2. Irlandia.....	16
2.2.3. Francja.....	16
2.2.4. Niemcy	16
2.2.5. Ocena	18
2.3. Test głównej korzyści – jego rola i znaczenie	18
2.4. Implementacja testu głównej korzyści w wybranych państwach	21
2.4.1. Austria	21
2.4.2. Irlandia	23
2.4.3. Francja	24
2.4.4. Niemcy	25
2.4.5. Ocena	27
2.5. Implementacja cech rozpoznawczych w wybranych państwach – rozbieżności interpretacyjne na przykładzie cechy B1 oraz cechy E3	28
2.5.1. Cecha B1	28
2.5.2. Cecha E3	32

3

Zakres podmiotowy dyrektywy w kontekście podmiotów zobowiązanych do przekazywania informacji o schematach podatkowych 39

3.1. Pośrednik	39
3.2. Implementacja definicji pośrednika w wybranych państwach	39
3.2.1. Austria	39
3.2.2. Irlandia	41
3.2.3. Francja	43
3.2.4. Niemcy	46
3.2.5. Ocena	48
3.3. Właściwy podatek	48
3.4. Implementacja definicji właściwego podatnika w wybranych państwach	48
3.4.1. Austria	48
3.4.2. Irlandia	49
3.4.3. Francja	49
3.4.4. Niemcy	50
3.4.5. Ocena	51

4

Sankcje za brak wypełnienia obowiązków jako przykład skrajnych interpretacji postanowień dyrektywy DAC-6 53

5

DAC-6 w praktyce 57

5.1. Negatywne zjawiska wynikające ze stosowania przepisów DAC-6	57
5.2. Zjawisko masowego raportowania (<i>over-disclosure</i>)	57
5.3. Zjawisko braku raportowania	59
5.4. Obciążenie administracji podatkowych państw członkowskich	60
5.5. Przyczyny niepożądanych zjawisk	62
5.6. Próby racjonalizacji przepisów dyrektywy DAC-6	64

6

Wnioski *de lege lata* i *de lege ferenda* 67

O autorach 70

Bibliografia 71

Wprowadzenie

Niniejsze opracowanie jest poświęcone problematyce z obszaru krajowego i unijnego prawa podatkowego. Autorzy skupili się na wybranych zagadnieniach dotyczących raportowania schematów podatkowych, których implementacja obowiązuje we wszystkich państwach Unii Europejskiej. Analizę zawężono do wybranych krajów członkowskich (Austrii, Irlandii, Francji i Niemiec). W raporcie zaprezentowano również polskie doświadczenia, co ma szczególnie interesujący wymiar. Od momentu wprowadzenia regulacji odnoszących się do raportowania schematów podatkowych – nie tylko w Polsce, ale też w innych państwach Unii Europejskiej – problematyka ta prowokowała liczne dyskusje w zakresie praktycznych aspektów wdrożeń.

Raport składa się z sześciu części, które są tematycznie powiązane i nawiązują do zakresu podmiotowego i przedmiotowego dyrektywy Rady (UE) 2018/822 z dnia 25 maja 2018 r. (DAC-6) oraz jej implementacji w wybranych państwach Unii Europejskiej. Pierwsza część jest poświęcona pogłębionej analizie celów wprowadzenia przepisów dyrektywy. Pozwoliła ona zaprezentować w drugiej części raportu niezwykle interesujące zagadnienia zakresu przedmiotowego dyrektywy DAC-6 i jej implementacji w Austrii, Irlandii, Francji i Niemczech. Szczegółnej analizie poddano kilka obszarów badawczych, które zostały uznane za istotne z perspektywy zarówno praktyki, jak i pojawiających się kontrowersji. Do nich

należy zaliczyć: rolę testu głównej korzyści i jego znaczenie dla praktyki, różne rozumienie terminu „uzgodnienie” i wreszcie implementację cech rozpoznawczych w wybranych państwach. Trzecia część jest poświęcona zakresowi podmiotowemu dyrektywy w kontekście podmiotów zobowiązanych do przekazywania informacji o schematach podatkowych. Wyjątkowo interesujące i ważne dla praktyki są podjęte wątki z zakresu implementacji definicji pośrednika i właściwego pośrednika we wskazanych państwach członkowskich. Czwarta część dotyczy sankcji za brak wypełnienia obowiązków jako przykładu skrajnych interpretacji postanowień dyrektywy DAC-6. W części piątej podjęto wątki istotne dla praktyki, omówiono m.in. zjawisko masowego raportowania (*over-disclosure*) i wynikające z tego obciążenie administracji podatkowych. Doświadczenia autorów są szczególnie widoczne w zaprezentowanych konkluzjach. W części szóstej przedstawili wartościową i pogłębioną analizę oraz sformułowali wiele niezwykle inspirujących wniosków (*de lege lata* i *de lege ferenda*). Niniejszy raport stanowi więc interesujące omówienie problematyki z zakresu krajowego (zagranicznego) i unijnego prawa podatkowego odnoszącego się do raportowania schematów podatkowych, które to zagadnienia mają znaczenie również dla obrotu gospodarczego, wymagającego stabilnych rozwiązań podatkowych.

dr hab. Dominik J. Gajewski, prof. SGH



FOT. USA-REISEBLOGGER/PIXABAY.COM

Geneza i cel wprowadzenia przepisów dyrektywy Rady (UE) 2018/822 z dnia 25 maja 2018 r.

1

1 Geneza i cel wprowadzenia przepisów dyrektywy Rady (UE) 2018/822 z dnia 25 maja 2018 r.

Wymiana informacji podatkowych jest to metoda przeciwdziałania międzynarodowemu unikaniu opodatkowania. Przed opracowaniem projektu BEPS (ang. *base erosion and profit shifting* – erozja podstawy opodatkowania i przerzucanie dochodu) wymiana informacji podatkowych znajdowała podstawy prawne w prawie międzynarodowym oraz europejskim. Do najważniejszych aktów prawnych w zakresie prawa międzynarodowego należą:

- postanowienia dotyczące wymiany informacji podatkowych zawarte w bilateralnych umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania;
- konwencja o wzajemnej pomocy administracyjnej w sprawach podatkowych¹;
- porozumienia o wymianie informacji podatkowych².

Ze względu na szereg ograniczeń natury prawnej lub niewielką liczbę państw sygnatariuszy żadne z tych narzędzi nie stanowiło jednak nigdy mechanizmu pozwalającego na szybkie pozyskanie informacji o transgranicznych strukturach podatkowych. Sytuacja zmieniła się zasadniczo we wrześniu 2013 r., kiedy państwa członkowskie Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (Organisation for Economic Co-operation and Development – OECD) oraz G20 przyjęły plan BEPS, który zakładał 15 działań w ramach trzech kluczowych filarów. W działaniu

5., dotyczącym przeciwdziałania szkodliwym praktykom podatkowym, wskazano na potrzebę poprawy transparentności z uwzględnieniem obowiązkowej wymiany informacji dotyczącej rozstrzygnięć związanych z uzyskaniem preferencyjnych zasad opodatkowania. Z kolei działanie 12. to rekomendacje dotyczące stworzenia przepisów krajowych w zakresie nałożenia obowiązku ujawniania agresywnych strategii planowania podatkowego przez podatników³. Z projektu BEPS wynika więc potrzeba zintensyfikowania działań w ramach wymiany informacji podatkowych. Na szczeblu unijnym znaczenie wymiany informacji podatkowych wzrosło po aferze LuxLeaks oraz Panama Papers. Wówczas uchwalono dyrektywę Rady (UE) 2015/2376 z dnia 8 grudnia 2015 r. (DAC-3)⁴ oraz dyrektywę Rady (UE) 2018/822 z dnia 25 maja 2018 r. (DAC-6)⁵.

DAC-6 nałożyła na firmy doradcze zajmujące się tworzeniem potencjalnie agresywnych transgranicznych schematów optymalizacyjnych oraz korzystających z nich podatników obowiązek ich ujawniania administracji skarbowej. Wprowadziła

¹ Konwencja o wzajemnej pomocy administracyjnej w sprawach podatkowych z dnia 25 stycznia 1988 r.

² D. Mączyński, *Wpływ projektu BEPS na wymianę informacji podatkowych*, „Studia Iuridica Lublinensia” 2018, t. 27, nr 2, s. 129.

³ A. Wieśniak-Wiśniewska, M. Czerwiński, *Świat podatków po projekcie BEPS i jego wpływ na polskich podatników*, „Przegląd Podatkowy” 2016, nr 6, s. 25.

⁴ Dyrektywa Rady (UE) 2015/2376 z dnia 8 grudnia 2015 r. zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania (Dz. Urz. UE L 332 z 18.12.2015).

⁵ 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 z 5.06.2018).



również obowiązek automatycznej wymiany informacji podatkowych pomiędzy państwami członkowskimi w tym zakresie.

Komisja Europejska (KE) uznała, że rozwiązanie problemu unikania opodatkowania stanowi jeden z politycznych priorytetów UE w ramach dążeń do stworzenia lepiej rozwiniętego i bardziej sprawiedliwego jednolitego rynku. Krajowe bazy podatkowe państw członkowskich ulegają coraz większej erozji ze względu na szczególne wyrafiniowanie struktur podatkowych. Struktury takie obejmują różne jurysdykcje i powodują przeniesienie dochodów podlegających opodatkowaniu do korzystniejszych systemów podatkowych lub zmniejszanie całkowitego poziomu zobowiązań

podatnika⁶. Złożoność i wysoki poziom skomplikowania tych struktur powodują, że pojedynczemu państwu członkowskiemu trudno w sposób efektywny przeciwdziałać temu zjawisku⁷. Konieczna jest więc zwiększona koordynacja pomiędzy państwami członkowskimi w zakresie wymiany informacji podatkowych o transgranicznych strukturach podatkowych tak, aby lokalne organy podatkowe uzyskiwały pełne i istotne informacje dotyczące uzgodnień odnoszących się do potencjalnie agresywnego planowania podatkowego⁸.

⁶ Preambuła DAC-6, pkt 2.

⁷ *Ibidem*, pkt 19.

⁸ *Ibidem*, pkt 2.

W założeniu takie informacje umożliwiłyby tym organom szybszą reakcję legislacyjną lub kontrolną na szkodliwe transgraniczne struktury podatkowe⁹. KE wystąpiła więc z projektem dyrektywy DAC-6, zmieniającej dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania w odniesieniu do raportowanych uzgodnień transgranicznych. 21 czerwca 2017 r. KE przyjęła wniosek *Zmiany do nowelizacji dyrektywy 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania w odniesieniu do raportowanych*

uzgodnień transgranicznych. Podstawowym celem przepisów niniejszej dyrektywy było zapewnienie prawidłowego funkcjonowania rynku wewnętrznego poprzez ustanowienie wyraźnego obowiązku ujawniania rozwiązań z zakresu potencjalnie agresywnego planowania podatkowego, które mają wymiar transgraniczny, oraz doprowadzenie do sytuacji, w której krajowe organy podatkowe państw członkowskich automatycznie wymieniają te informacje z organami podatkowymi innych państw członkowskich, korzystając z mechanizmu ustanowionego w dyrektywie w sprawie współpracy administracyjnej¹⁰.

⁹ *Ibidem*.

¹⁰ *Ibidem*, pkt 10.



Zakres przedmiotowy dyrektywy DAC-6 i jej implementacja w wybranych państwach UE

2

2 Zakres przedmiotowy dyrektywy DAC-6 i jej implementacja w wybranych państwach UE

2.1. Uzgodnienie – znaczenie i zakres dyrektywy DAC-6

Jak wskazano w pkt 2 DAC-6, podstawowym celem przepisów tej dyrektywy jest zgłaszanie organom podatkowym państw członkowskich UE określonych zdarzeń z zakresu potencjalnie agresywnego planowania podatkowego, nazwanych uzgodnieniami (ang. *arrangements*). Zgodnie z DAC-6, aby dane zdarzenie podlegało przedmiotowemu obowiązкови, muszą zostać spełnione łącznie następujące przesłanki:

- musi wystąpić uzgodnienie;
 - uzgodnienie powinno mieć charakter transgraniczny w rozumieniu art. 3 pkt 18 DAC-6, tj. zasadniczo powinno dotyczyć więcej niż jednego państwa członkowskiego UE lub państwa członkowskiego UE i państwa trzeciego;
 - uzgodnienie powinno mieć określoną (przynajmniej jedną) tzw. cechę rozpoznawczą (ang. *hall-mark*) spośród wymienionych w załączniku IV do dyrektywy DAC-6 (kategorie A–E);
 - uzgodnienie powinno pozytywnie przejść test głównej korzyści (ang. *main benefit test*), wymagany w przypadku cech rozpoznawczych z kategorii A, B oraz niektórych cech z kategorii C.
- Cel dyrektywy DAC-6 został zatem jasno sformułowany, ale przy użyciu niejasnych pojęć. Ani bowiem w dyrektywie DAC-6, ani w uzasadnieniu do niej nie zostały zdefiniowane kluczowe pojęcia, którymi posłużył się ustawodawca unijny, w szczególności „uzgodnienie” oraz „potencjalnie agresywne planowanie podatkowe”. W kontekście

tego ostatniego ustawodawca unijny wyjaśnił w motywie 9 dyrektywy DAC-6, że biorąc pod uwagę, iż praktyki planowania podatkowego podatników nieustannie się rozwijają i dostosowują do mechanizmów obronnych podejmowanych przez organy podatkowe, skuteczniejszym rozwiązaniem od wprowadzenia sztywnej definicji uzgodnień z zakresu potencjalnie agresywnego planowania podatkowego będzie wskazanie jego znamion, czyli tzw. cech rozpoznawczych. O ile zamknięty katalog cech rozpoznawczych w załączniku IV do dyrektywy DAC-6 określa zakres potencjalnie agresywnego planowania podatkowego, o tyle nie mówi nic, czym jest samo uzgodnienie. Wskazówki interpretacyjne w tym zakresie można odnaleźć w zaleceniach Komisji Europejskiej z dnia 6 grudnia 2012 r. (dalej: zalecenia)¹¹. Mimo że w dyrektywie DAC-6 nie ma bezpośredniego odniesienia do zaleceń, ze względu na fakt, że zarówno zalecenia, jak i dyrektywa DAC-6 dotyczą zjawiska agresywnego planowania podatkowego, odwołanie się do definicji uzgodnienia w zaleceniach wydaje się zasadne oraz powinno być pomocne przy określeniu zakresu tego pojęcia na potrzeby dyrektywy DAC-6. Zgodnie z pkt 4.2 zaleceń uzgodnienie oznacza „każdą transakcję, schemat, działanie, operację, umowę, dotację, porozumienie, obietnicę, przedsięwzięcie lub zdarzenie. Uzgodnienie może obejmować większą liczbę

¹¹ Zalecenia Komisji Europejskiej z dnia 6 grudnia 2012 r. w sprawie agresywnego planowania podatkowego (2012/772/UE) (Dz. Urz. UE L 338 z 12.12.2012).

etapów lub części". Powyższa definicja wskazuje na to, że uzgodnienie obejmuje wszelkie możliwe aktywne działania, a zakres tego pojęcia jest szeroki. *A contrario* brak działania lub jedynie tolerowanie sytuacji nie będzie stanowił uzgodnienia.

Teza 1

Uzgodnienie obejmuje wszelkie możliwe aktywne działania, a zakres tego pojęcia jest szeroki.

A contrario brak działania lub jedynie tolerowanie sytuacji nie będzie stanowił uzgodnienia.

2.2. Rozumienie terminu „uzgodnienie” w wybranych państwach

2.2.1. Austria

Ustawodawca austriacki nie wprowadził legalnej definicji „uzgodnienia”, niemniej jednak w wyjaśnieniach do ustawy EU-Meldepflichtgesetz BGBl Nr 91/2019 (EU-MPFG) (implementującej przepisy dyrektywy DAC-6) wskazał na potoczne jego rozumienie. Zgodnie z nim jest to proces twórczy, w wyniku którego powstaje lub następuje zmiana określonej struktury, procesu lub sytuacji¹². W komentarzu do ustawy EU-MPFG wskazano, że proces ten zakłada świadome działanie podmiotu, a zatem uzgodnienie nie wystąpi, jeśli do realizacji przesłanek uzgodnienia dojdzie w wyniku zmian ram prawnych¹³. Z uwagi na to, że uzgodnienie zakłada działanie, uzgodnieniem nie będzie czekanie na upływ ustawowego terminu,

po którym daną transakcję można przeprowadzić w sposób neutralny podatkowo¹⁴.

W Polsce zgodnie z definicją legalną przez uzgodnienie rozumie się czynność lub zespół powiązanych ze sobą czynności, w tym czynność planowaną lub zespół czynności planowanych, których co najmniej jedna strona jest podatnikiem lub które mają lub mogą mieć wpływ na powstanie lub niepowstanie obowiązku podatkowego. Analogicznie do sytuacji w Austrii – uzgodnienie na gruncie prawa polskiego zakłada wystąpienie pewnej aktywności, podjęcie świadomego działania. Przy czym zwraca uwagę fakt, że o ile polska definicja uzgodnienia w pierwszej kolejności wiąże uzgodnienie z czynnością podatnika, o tyle w potocznym rozumieniu, do którego odwołują się komentatorzy w literaturze austriackiej, kwestia bycia podatnikiem jest wtórna.

Teza 2

Nie będzie uzgodnieniem czekanie na upływ ustawowego terminu, po którym daną transakcję można przeprowadzić w sposób neutralny podatkowo.

Zwraca uwagę fakt, że na gruncie prawa austriackiego uzgodnieniem podlegającym zgłoszeniu będzie tylko takie uzgodnienie, które spełnia dodatkowy warunek, tj. występuje ryzyko unikania opodatkowania, obejścia obowiązku wzajemnej wymiany informacji lub ryzyko uniemożliwienia identyfikacji właściciela ekonomicznego (§ 4 EU-MPFG). Ten dodatkowy warunek, od którego spełnienia zależy wystąpienie obowiązku przekazania informacji o danym uzgodnieniu bądź jego brak, ma zapobiec przekazywaniu informacji o uzgodnieniach, które nie są szkodliwe lub które

¹² Bundesministerium für Finanzen, *Informationsschreiben zur Anwendung des EU-Meldepflichtgesetzes (EU-MPFG)*, BMF-IV/8 (IV/8), 2020-0.675.748, 21.10.2020, s. 3.

¹³ S. Bergmann, E. Pinetz, K. Spies, *EU-MPFG, EU-Meldepflichtgesetz*, Kommentar, Wien 2020, s. 49.

¹⁴ Ibidem, s. 50, nb. 5.

są zamierzone przez ustawodawcę¹⁵. W tym kontekście pojawia się pytanie o zasadność wprowadzenia w prawie austriackim dodatkowego kryterium ryzyka unikania opodatkowania jako warunku objęcia danego uzgodnienia obowiązkiem przekazania informacji, skoro już samo wystąpienie cechy rozpoznawczej stwarza takie ryzyko. Problem ten został dostrzeżony przez autorów komentarza do ustawy EU-MPFG, którzy wskazują, że z faktu zaistnienia cechy rozpoznawczej nie wynika materializacja przedmiotowego ryzyka. Ryzyko to musi wystąpić w odniesieniu do konkretnego stanu faktycznego, w przeciwnym razie przedmiotowa przesłanka ryzyka byłaby bezcelowa¹⁶.

Przykład 1

Podatnik będący rezydentem podatkowym państwa A nabywa położone na terytorium państwa B mieszkanie w celach jego wynajmu. Pomiędzy państwem A i B obowiązuje umowa

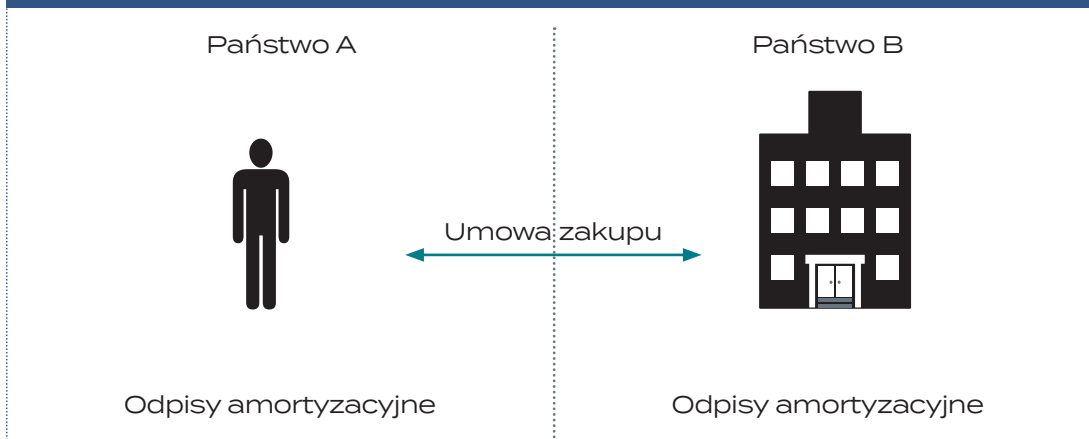
o unikaniu podwójnego opodatkowania, przewidująca metodę kredytu podatkowego. Zarówno w państwie A, jak i w państwie B podatnik dokonuje odpisów amortyzacyjnych dla celów podatkowych.

Co do zasady, dochodzi do spełnienia cechy C2. Przesłanka ryzyka unikania opodatkowania nie jest spełniona, ponieważ podatnik działa zgodnie z przewidzianym w umowie mechanizmem unikania podwójnego opodatkowania, który został ustalony pomiędzy oboma umawiającymi się państwami¹⁷.

Teza 3

Fakt wystąpienia cechy rozpoznawczej w uzgodnieniu nie materializuje ryzyka unikania opodatkowania.

Rysunek 1. Podwójne odpisy amortyzacyjne



Źródło: opracowanie własne.

¹⁵ Uzyskanie korzyści podatkowej, która jest wyraźnie zamierzona przez ustawodawcę, nie jest unikaniem opodatkowania, o ile uzgodnienie, które prowadzi do uzyskania tych korzyści, nie wykazuje sztucznych kroków. Bundesministerium für Finanzen, *op.cit.*, s. 8.

¹⁶ S. Bergmann, E. Pinetz, K. Spies, *op.cit.*, s. 94, nb. 7.

¹⁷ *Ibidem*.

2.2.2. Irlandia

Ustawodawca irlandzki przyjął szeroką definicję uzgodnienia, zgodnie z którą przez uzgodnienie rozumie się:

- transakcję, działanie, sekwencje działań, schemat, plan lub ofertę;
 - jakąkolwiek umowę, ustalenia, porozumienia, zobowiązania wyrażone w sposób jawny lub dorozumiany niezależnie od tego, czy podlegają, czy nie wykonaniu, lub mające być wykonane na drodze prawnej;
 - serię lub zbieg powyższych okoliczności niezależnie od przystąpienia lub opracowania uzgodnienia przez jedną, dwie lub więcej osób oraz niezależnie od tego, czy:
 - osoby te działają razem;
 - uzgodnienia te zostały opracowane w części lub w całości poza krajem;
 - uzgodnienia te zostały opracowane jako część większego uzgodnienia lub w związku z jakimkolwiek uzgodnieniem lub uzgodnieniami¹⁸.
- Uzgodnieniem będzie nie tylko umowa pożyczki, lecz także płatność odsetek, jak również spłata kwoty głównej pożyczki¹⁹.

2.2.3. Francja

Na gruncie prawa francuskiego termin „uzgodnienie”, zgodnie z definicją zawartą w art. 1649 AD II francuskiego kodeksu podatkowego, oznacza każde uzgodnienie w formie umowy, porozumienia lub planu podlegające lub nie wykonaniu²⁰. Francuskie wytyczne wydane do przepisów podatkowo wskazują, że termin „uzgodnienie” obejmuje wszystkie etapy i transakcje, przez które

uzgodnienie staje się skuteczne²¹. We francuskich wyjaśnieniach wymieniono następujące przykłady uzgodnień:

- utworzenie, nabycie lub rozwiązanie osoby prawnej lub subskrypcję instrumentu finansowego²²;
- działania, które mają doprowadzić do zmiany rezydencji podatkowej osoby prawnej poprzez zwoływanie posiedzeń zarządu w jurysdykcji innej niż siedziba spółki;
- restrukturyzację podmiotów obejmującą nabycie nowej spółki lub grupy spółek, w tym realizację scenariuszy wyjścia ze struktury²³.

Na gruncie prawa francuskiego nie będzie stanowić uzgodnienia czekanie na upływ określonego prawem terminu, aby dokonać transakcji neutralnej podatkowo²⁴. Podobnie zatem jak w Austrii, uzgodnienie w prawie francuskim zakłada aktywne działanie uczestnika uzgodnienia. Na tym tle można zaobserwować pewną różnicę – podczas gdy zarówno w Austrii, jak i we Francji powstrzymanie się od działania nie jest uznawane za uzgodnienie (brak działania nie jest działaniem), w polskiej literaturze wskazuje się, że zaniechanie jakiegokolwiek aktywności powinno być uznane za uzgodnienie w świetle celu, który spełniać ma uzgodnienie, o ile może mieć wpływ na sytuację podatkową danego podmiotu²⁵.

2.2.4. Niemcy

Przepisy niemieckie nie zawierają definicji uzgodnienia podatkowego. Wskazówki co do znaczenia

¹⁸ Taxes Consolidation Act 1997, sekcja 817RA(1) rozdział 3A części 33, s. 106, <https://assets.gov.ie/37023/f1235ce2a7804d-d889b4631778c1fa5b.pdf> (dostęp: 17.06.2022).

¹⁹ Irish Tax and Customs, *EU Mandatory Disclosure of Reportable Cross-Border Arrangements*, part 33-03-03, March 2021, s. 5.

²⁰ Art. 1649 AD II Code général des impôts (CGI), https://www.legifrance.gouv.fr/codes/section_lc/LEGITEXT000006069577/LEGISCTA000006133860/#LEGISCTA000006133860 (dostęp: 24.06.2022).

²¹ Bulletin Officiel des Finances Publiques, *CF – Obligations des contribuables tendant à la prévention de la fraude – Déclaration de dispositifs transfrontières – Champ d'application – Dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration*, BOI-CF-CPF-30-40-10-10, 25.11.2020, pkt 10, <https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/12276-PGP.html/identifiant%3DBOI-CF-CPF-30-40-10-10-20200429> (dostęp: 24.06.2022).

²² *Ibidem*.

²³ *Ibidem*, pkt 20.

²⁴ *Ibidem*, pkt 30.

²⁵ K. Gil, M. Guzek, M. Lejman, *Regulacje MDR. Raportowanie o schematach podatkowych. Komentarz*, C.H. Beck, Warszawa 2019, s. 115.



FOT. ADOBESTOCK.COM

tego terminu można znaleźć w uzasadnieniu do ustawy implementującej przepisy dyrektywy DAC-6²⁶, jak również w wyjaśnieniach wydanych przez niemieckie Ministerstwo Finansów²⁷. Zgodnie z pkt 9 wyjaśnień uzgodnienie podatkowe oznacza świadomy proces twórczy (niem. *ein bewusster Schaffensprozess*), który zmienia (rzeczywiste i/lub prawne) mające konsekwencje podatkowe zdarzenie poprzez transakcje, regulacje, działania, umowy, przyrzeczenia, zobowiązania lub podobne zdarzenia²⁸. Dochodzi do stworzenia lub zmiany przez korzystającego lub dla korzystającego określonej struktury, procesu lub sytuacji, w wyniku czego ta struktura, proces lub sytuacja nabierają podatkowego znaczenia, które nie wystąpiłoby w innym przypadku. Nie będzie uzgodnieniem zachowanie polegające na czekaniu na upływ ustawowego terminu lub ustawowego okresu, po którym można dokonać transakcji wolnej od podatku lub niepodlegającej opodatkowaniu²⁹.

W literaturze niemieckiej wskazuje się, że przy tak rozumianym pojęciu uzgodnienia oraz uwzględniając dodatkowo cel nowych regulacji, techniczne czynności takie jak np. płatności odsetek z tytułu umowy pożyczki nie będą stanowić uzgodnienia w powyższym sensie (patrz powyżej: odmienne podejście w Irlandii)³⁰. Za takim podejściem przemawia również brzmienie cechy C1, która oznacza, że płatność nie jest traktowana jako uzgodnienie, ale jako przedmiot uzgodnienia³¹. Za uzgodnienie na gruncie prawa niemieckiego uznaje się faktyczne i prawne działania, np.:

- tworzenie, przypisanie, nabycie lub przeniesienie przychodów lub ich źródeł do istniejącego podmiotu;
- utworzenie lub nabycie osoby prawnej generującej przychody (np. utworzenie przez spółkę córki i wyposażenie jej w kapitał w celu przeniesienia na nią udziałów);
- zmiana umownych warunków spowodowana innymi względami aniżeli tylko chęć zapewnienia zgodności z zasadami ceny rynkowej (ang. *arm's lenght principle*); a contrario dopasowanie warunków umownych w celu zapewnienia zgodności

²⁶ Deutscher Bundestag, *Gesetzentwurf der Bundesregierung, Entwurf eines Gesetzes zur Einführung einer Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen*, sygn. 19/14685, 4.11.2019, s. 28.

²⁷ Bundesministerium der Finanzen, *Anwendung der Vorschriften über die Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen*, 2021/0289747, 29.03.2021, pkt 9, s. 9.

²⁸ *Ibidem*.

²⁹ *Ibidem*.

³⁰ C. Jochimsen, M. Dietrich, *Die deutsche Umsetzung der DAC6*, *Internationales Steuerrecht*, 2020, s. 242.

³¹ *Ibidem*.

z zasadą ceny rynkowej w prawie niemieckim nie stanowi uzgodnienia³².

Przyjęta w prawie niemieckim koncepcja uzgodnienia jako świadomego twórczego procesu oznacza szerokie jego rozumienie, zgodnie z którym poza zakresem uzgodnienia są czynności techniczne będące pochodną zdarzeń je wywołujących.

2.2.5. Ocena

Brak definicji uzgodnienia (jak również korzyści podatkowej, o czym poniżej) w dyrektywie DAC-6 ma zarówno wady, jak i zalety. Po stronie podatników powoduje dużą niepewność i konieczność ponoszenia dodatkowych kosztów związanych nie tylko z technicznym wypełnieniem obowiązków (nałożonych dyrektywą i rozszerzonych w prawie krajowym), ale przede wszystkim z właściwym ich określeniem. Jednocześnie fakt, że nie ma legalnej definicji uzgodnienia, eliminuje konieczność przeprowadzania na poziomie UE zmian legislacyjnych, aby objąć nowe formy agresywnego planowania podatkowego zakresem uzgodnienia. Jak wynika z dokumentu podsumowującego przygotowanego przez służby Komisji, nieumieszczenie definicji uzgodnienia było działaniem celowym. Według służb Komisji właściwsze od sztywnej definicji uzgodnienia jest wypełnienie treści tego wyrażenia zestawem cech wskazujących na potencjalne ryzyko unikania opodatkowania³³. Jednocześnie brak takiej definicji w dyrektywie nie eliminuje możliwości jej wprowadzenia na poziomie państw członkowskich z zastrzeżeniem, że taka definicja nie może ograniczać zakresu dyrektywy DAC-6.

³² Bundesministerium der Finanzen, *op.cit.*, pkt 10, s. 10; A. Schnitger, T. Brink, T. Welling, *Die neue Meldepflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungen (Teil III)*, Internationales Steuerrecht, 2021, s. 229.

³³ Council of the European Union, *Working Party IV – Direct Taxation – Summary Record – prepared by Commission Services*, 24 September 2018, s. 2, <https://www.eumonitor.eu/9353000/1j9vvik7m1c3gyxp/vkrx9jl3vri0?d=16-11-2018> (dostęp: 30.04.2022).

Jak wynika z analizy pojęcia uzgodnienia w wybranych państwach, poszczególni członkowie UE nadal temu pojęciu możliwie szerokie rozumienie, przy czym znamieną jest przyjęta w Austrii definicja podlegającego zgłoszeniu uzgodnienia, która zawiera dodatkową przesłankę ryzyka unikania opodatkowania. Wprowadzenie tego dodatkowego warunku należy poddać krytyce. Ryzyko unikania opodatkowania jest bowiem kolejnym niezdefiniowanym szerokim pojęciem. Ponadto, dodanie tego warunku jest zbędne, ponieważ przesłanka ryzyka unikania opodatkowania zawiera się w definicji cech rozpoznawczych. Należy raczej postulować doprecyzowanie cech rozpoznawczych i wydanie ogólnych wyjaśnień na poziomie UE, aby zagwarantować jednolite stosowanie przepisów dyrektywy DAC-6 w poszczególnych państwach członkowskich.

2.3. Test głównej korzyści – jego rola i znaczenie

Jak wskazano powyżej, w przypadku uzgodnień zawierających cechy rozpoznawcze z określonej grupy cech ustawodawca unijny wymaga spełnienia testu głównej korzyści (ang. *main benefit test*). Przyjęcie tego testu w dyrektywie DAC-6 wpisuje się w jej cel, którym jest zebranie informacji o uzgodnieniach niosących ryzyko unikania opodatkowania. Jak wynika z załącznika IV do dyrektywy DAC-6, test głównej korzyści jest spełniony, „jeżeli można ustalić, że główną korzyścią lub jedną z głównych korzyści, które – uwzględniając wszystkie odpowiednie fakty i okoliczności – dana osoba może spodziewać się uzyskać dzięki uzgodnieniu, jest korzyść podatkowa”³⁴. Należy zwrócić uwagę, że w polskim

³⁴ 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. Załącznik IV (Dz. Urz. UE L 139/11).

tłumaczeniu zawartej w dyrektywie DAC-6 definicji testu głównej korzyści pojawia się sformułowanie „dana osoba”, podczas gdy w wersji angielskiej używa się określenia „osoba” (ang. *a person*)³⁵. Użycie zwrotu „dana osoba” w polskiej wersji jest wynikiem błędnego tłumaczenia. Aby test głównej korzyści był skuteczny, musi opierać się na obiektywnych przesłankach, a nie na subiektywnej wiedzy osoby zaangażowanej w uzgodnienie oraz dokonanej przez nią ocenie faktów oraz okoliczności.

Teza 4

Aby test głównej korzyści był skuteczny, musi opierać się na obiektywnych przesłankach, a nie na subiektywnej wiedzy osoby zaangażowanej w uzgodnienie oraz dokonanej przez nią ocenie faktów oraz okoliczności.

Intencją ustawodawcy unijnego było oparcie tego testu na obiektywnej ocenie, której dokonałby przeciętny obywatel³⁶. Mimo że w dyrektywie DAC-6 nie zawarto konieczności weryfikowania innych sposobów postępowania, trudno pominąć fakt, iż ocena wystąpienia korzyści podatkowej może dokonać się tylko poprzez konfrontację z sytuacją, w której działanie osoby nie prowadzi do korzyści podatkowej.

Zgodnie z zaleceniami, do których odsyła dokument roboczy przygotowany w ramach spotkania z państwami członkowskimi poświęcony implementacji dyrektywy DAC-6³⁷, przy ustalaniu, czy

uzgodnienie doprowadziło do powstania korzyści podatkowej, należy porównać kwotę podatku należną od podatnika z kwotą podatku, która byłaby należna od tego samego podatnika w tych samych okolicznościach w przypadku braku przedmiotowego uzgodnienia³⁸.

Niestety dyrektywa DAC-6 nie zawiera definicji kluczowego dla testu głównej korzyści pojęcia, tj. korzyści podatkowej. W dokumencie *Summary Record*, przygotowanym w związku z implementacją dyrektywy do krajowych porządków prawnych państw członkowskich³⁹, wskazuje się na koncepcję korzyści podatkowej przyjętą w zaleceniach. Zgodnie z zaleceniami w kontekście korzyści podatkowej warto rozważyć, czy ma miejsce co najmniej jedna z poniższych sytuacji:

- kwota nie jest ujęta w podstawie opodatkowania;
- podatnik korzysta z odliczenia;
- powstaje strata dla celów podatkowych;
- nie jest należny podatek u źródła;
- zagraniczny podatek zostaje potrącony⁴⁰.

Przedstawione powyżej punkty stanowią przykładowy katalog sytuacji, w których występuje korzyść podatkowa. Dla spełnienia testu głównej korzyści oprócz korzyści podatkowej konieczne jest: ■ zdefiniowanie porównywalnej sytuacji, w której podatnik realizuje uzgodnienie, oraz sytuacji, w której nie realizuje uzgodnienia, i w tym kontekście ocena korzyści podatkowej;

■ zweryfikowanie, czy korzyść podatkowa jest główną korzyścią lub jedną z głównych korzyści. Dla spełnienia testu głównej korzyści nie jest istotna jej wartość. Zatem nawet korzyść podatkowa niewielkiej wartości, przy założeniu spełnienia pozostałych przesłanek, może prowadzić do powstania obowiązku przekazania organom informacji o uzgodnieniu. Przy czym korzyść podatkowa

³⁵ Również w innych wersjach językowych nie pojawia się określenie „dana osoba”, tylko „osoba”. Przykładowo w niemieckim i francuskim tłumaczeniu dyrektywy użyto rodzajnika nieokreślonego (niem. *eine Person*, fr. *une personne*).

³⁶ Patrz odmienny, zdaniem autorów, błędny pogląd na temat użycia zwrotu „dana osoba” i intencji prawodawcy unijnego: K. Gil, M. Guzek, M. Lejman, *op.cit.*, s. 141.

³⁷ Council of the European Union, *op.cit.*, s. 5.

³⁸ Zalecenia Komisji Unii Europejskiej z dnia 6 grudnia 2012 r., pkt 4.7.

³⁹ Council of the European Union, *op.cit.*

⁴⁰ *Ibidem*.



niewielkiej wartości co do zasady nie doprowadzi do spełnienia przesłanki uznania jej za główną lub jedną z głównych korzyści.

W kontekście korzyści podatkowej powstaje pytanie, czy ma znaczenie miejsce, w którym korzyść podatkowa powstaje, tj. czy przepisy dyrektywy DAC-6 mają zastosowanie do korzyści podatkowej powstałej w państwie członkowskim będącym miejscem zamieszkania bądź siedziby osoby lub w innym państwie członkowskim, w którym osoba nie ma miejsca zamieszkania ani siedziby, czy też korzyść podatkową należy weryfikować także wtedy, gdy dotyczy państwa trzeciego. Treść dyrektywy DAC-6 nie daje na to pytanie odpowiedzi. Gdy jej poszukujemy, od strony systemowej właściwe wydaje się odwołanie do zmienionej przez dyrektywę DAC-6 treści dyrektywy Rady 2011/16/UE w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylającej dyrektywę 77/799/EWG. Zgodnie z art. 2 dyrektywy Rady 2011/16/UE ma ona zastosowanie do wszystkich podatków każdego rodzaju pobieranych przez państwo członkowskie lub na jego rzecz albo przez jednostki terytorialne lub administracyjne państwa członkowskiego, w tym także władze lokalne, lub na ich rzecz. W tym kontekście zasadne jest twierdzenie, że

w przypadku, gdy korzyść podatkowa powstaje na podstawie przepisów obowiązujących w państwie trzecim, postanowienia dyrektywy DAC-6 nie znajdują zastosowania. Poza zakresem dyrektywy DAC-6 powinna zatem znaleźć się sytuacja korzyści podatkowej polegającej na braku pobrania podatku u źródła w państwie trzecim w stosunku do osoby będącej rezydentem podatkowym kraju członkowskiego UE. Natomiast przepisy tej dyrektywy powinny mieć zastosowanie w przypadku wystąpienia w jednym z państw członkowskich UE korzyści podatkowej w podatku u źródła w stosunku do osoby z państwa trzeciego.

Teza 5

Dyrektywa DAC-6 nie dotyczy sytuacji, w której korzyść podatkowa powstaje na podstawie przepisów obowiązujących w państwie trzecim. Przedmiotowa dyrektywa może znaleźć zastosowanie do osoby z państwa trzeciego w przypadku uzyskania przez nią korzyści podatkowej w jednym z państw członkowskich UE.

Taka interpretacja jest zgodna z celem dyrektywy DAC-6, jakim jest stworzenie mechanizmu szybkiego informowania organów podatkowych państw członkowskich o działaniach zmierzających do obniżenia dochodów podatkowych tych państw. Przepisy tej dyrektywy powinny mieć zastosowanie do uzyskanej w państwie trzecim korzyści podatkowej, o ile korzyść ta wpływa na wysokość zobowiązania podatkowego w jednym z państw członkowskich UE.

Jednocześnie w kontekście testu głównej korzyści oraz faktu, że dyrektywa DAC-6 dotyczy uzgodnień z zakresu potencjalnie agresywnego planowania podatkowego, powstaje pytanie, czy uzyskanie korzyści podatkowej wyraźnie przewidzianej i przyznanej w ustawie powinno być objęte obowiązkiem zgłoszenia. Czy zgodne z celem dyrektywy DAC-6 będzie wyłączenie z obowiązku zgłaszania uzgodnień, w ramach których następuje realizacja korzyści podatkowej wyraźnie przewidzianej przez ustawodawcę? Analiza powyższych zagadnień zostanie przedstawiona na przykładzie wybranych państw.

2.4. Implementacja testu głównej korzyści w wybranych państwach

2.4.1. Austria

Austriacki ustawodawca zaimplementował test głównej korzyści w brzmieniu wynikającym z dyrektywy DAC-6. Jedyna modyfikacja, która wynika z literalnej treści testu w prawie austriackim, dotyczy wprowadzenia elementu „rozsądnego” oczekiwania uzyskania korzyści podatkowej. Element ten jest charakterystyczny dla przepisów antyabuzyjnych i ma służyć zobiektywizowaniu oczekiwania na korzyść podatkową. Następuje bowiem odwołanie do wiedzy, której można oczekiwać od abstrakcyjnej/nieokreślonej osoby

(niem. *Idealtypus*)⁴¹, a nie do wiedzy danej osoby czerpiącej korzyść z uzgodnienia. Należy wskazać, że polski ustawodawca również wprowadził do testu głównej korzyści (określonego w art. 86a § 2 ustawy – Ordynacja podatkowa jako kryterium głównej korzyści) niewystępujące w treści dyrektywy DAC-6 przesłanki podmiotu działającego „rozsądnie” oraz „rozsądnie oczekiwanej korzyści”. Oznacza to, że w świetle przepisów austriackiej oraz polskiej ustawy należy dokonać oceny z perspektywy fikcyjnej „rozsądnie działającej” osoby. Przy czym polski ustawodawca posługuje się pojęciem podmiotu, a nie osoby, co należy poddać krytyce, ponieważ o ile pojęcie osoby zostało zdefiniowane na potrzeby dyrektywy (art. 3 pkt 11 dyrektywy 2011/16/EU, zmienionej następnie m.in. dyrektywą DAC-6), o tyle użyty termin „podmiot” jest pojęciem niezdefiniowanym w ustawie – Ordynacja podatkowa, co może prowadzić do dodatkowych niejasności przy stosowaniu testu głównej korzyści, którego treść rodzi wiele pytań i wątpliwości.

W prawie austriackim w kontekście testu głównej korzyści należy zwrócić uwagę na dwa zagadnienia i wynikające z nich implikacje:

- definicję legalną korzyści podatkowej;
- relację zachodzącą pomiędzy przedmiotowym testem a przewidzianym prawem austriackim dodatkowym warunkiem ryzyka unikania opodatkowania (§ 4 EU-MPFG).

Na potrzeby stosowania przepisów implementujących postanowienia dyrektywy DAC-6 austriacki ustawodawca wprowadził autonomiczną, legalną definicję korzyści podatkowej. Zgodnie z § 3 pkt 10 EU-MPFG z korzyścią podatkową mamy do czynienia wówczas, gdy w Austrii, w innym państwie członkowskim albo w państwie trzecim w wyniku podlegającego zgłoszeniu uzgodnienia:

⁴¹ S. Bergmann, E. Pinetz, K. Spies, *op.cit.*, s. 291, nb. 57.



a) nie powstanie zobowiązanie podatkowe lub nastąpi przesunięcie jego powstania w całości lub w części na inny okres;

b) nastąpi zmniejszenie w całości lub w części podstawy opodatkowania lub zobowiązania podatkowego;

c) nastąpi całkowity lub częściowy zwrot lub rekompensata daniny (w języku niemieckim ustawodawca austriacki posługuje się w lit. c terminem *Abgabe*, który jest pojęciem zbiorczym odnoszącym się do podatków, opłat, składek).

Zakres i sposób zdefiniowania korzyści podatkowej w prawie austriackim wpisuje się w stawiany w dyrektywie cel walki z praktykami prowadzącymi do erozji podstawy opodatkowania. Definicja ta ma zastosowanie do korzyści podatkowej powstałej zarówno w Austrii, jak i w innym państwie członkowskim lub państwie trzecim, co wynika z treści definicji⁴². Należy zauważyć, że za eksterytorialnym rozumieniem korzyści podatkowej opowiadają się również polskie organy podatkowe. Z objaśnień do polskich przepisów MDR (ang. *mandatory disclosure rules*) wynika bowiem: „Na gruncie przepisów MDR korzyść podatkowa może powstać także na podstawie regulacji podatkowych obowiązujących w innych niż Polska

krajach”⁴³. Problem praktyczny, jaki pojawia się na gruncie fragmentu polskich objaśnień przywołanych w zdaniu poprzednim, dotyczy tego, że założono w nim *a priori* znajomość obcego prawa. W świetle tego zapisu, aby osoba z Polski mogła stwierdzić powstanie korzyści podatkowej za granicą, musi wiedzieć, jak w zagranicznych przepisach zdefiniowano korzyść podatkową. Definicja korzyści podatkowej przyjęta w Austrii rozwiązuje ten problem, ponieważ oceny, czy doszło do powstania korzyści podatkowej w innej jurysdykcji, należy dokonać w świetle autonomicznej definicji korzyści podatkowej przyjętej w § 3 pkt 10 ustawy EU-MPFG. Korzyść podatkowa została sformułowana w § 3 pkt 10 ustawy EU-MPFG tak, aby możliwe było dokonanie oceny wystąpienia korzyści podatkowej w innych jurysdykcjach. Dlatego w definicji tej nie ma odwołania do innych wewnętrznych przepisów prawa austriackiego, ale odwołano się w niej tylko do pojęć ogólnych z zakresu prawa podatkowego, jak zobowiązanie podatkowe czy podstawa opodatkowania. Należy zauważyć, że nawet takie ujęcie korzyści podatkowej nie eliminuje problemu odmienności, jakie mogą pojawić się przy stosowaniu w praktyce

⁴² *Ibidem*, s. 282, nb. 34.

⁴³ Objasnienia podatkowe z dnia 31 stycznia 2019 r. Informacje o schematach podatkowych (MDR), s. 19.

definicji korzyści podatkowej przyjętej w jednym państwie na potrzeby ustalenia korzyści podatkowej w drugim państwie. Mogą bowiem pojawić się inne zasady ustalania podstawy opodatkowania, definicje zobowiązania podatkowego itd. Stąd należy postulować wprowadzenie jednolitej definicji korzyści podatkowej na potrzebę stosowania dyrektywy DAC-6.

Wprowadzony prawem austriackim wymóg ryzyka unikania opodatkowania, rozumianego jako erozja krajowej bazy podatkowej, w połączeniu z testem głównej korzyści rodzi wiele pytań, m.in. o to, czy wymóg ten ogranicza zakres testu głównej korzyści i jak daleko sięga. W komentarzu do ustawy EU-MPFG wskazuje się, że test głównej korzyści nie będzie spełniony w sytuacjach, w których korzyść podatkowa jest wyraźnie przewidziana prawem krajowym, ponieważ w takiej sytuacji nie dochodzi do erozji podstawy opodatkowania⁴⁴. Stanowisko to odzwierciedla pogląd austriackiego Ministerstwa Finansów: korzyść podatkowa, która jest przez ustawodawcę wyraźnie zamierzona, nie rodzi ryzyka unikania opodatkowania, o ile uzgodnienie nie zawiera sztucznych kroków⁴⁵. Zwraca uwagę fakt, że austriackie Ministerstwo Finansów wyłącza z obowiązku zgłaszania tylko te uzgodnienia, które są pozbawione sztucznych kroków.

Teza 6

Wprowadzenie w prawie austriackim dodatkowej przesłanki ryzyka unikania opodatkowania, warunkującej obowiązek przekazania informacji o uzgodnieniu, zawęża zakres zastosowania dyrektywy DAC-6.

W praktyce przyjęta w Austrii definicja podlegającego zgłoszeniu uzgodnienia będzie prowadzić *de facto* – z jednej strony – do zbliżenia zakresu testu głównej korzyści i ogólnej klauzuli antyabuzywnej, a z drugiej – do zawężenia obowiązku przekazania informacji o uzgodnieniu do przypadków uzgodnień, w których unikanie opodatkowania będzie na granicy nadużycia prawa⁴⁶. Wprowadzenie ograniczenia zastosowania testu głównej korzyści poprzez powiązanie tego testu z unikaniem opodatkowania przy jednoczesnym wyłączeniu z obowiązku zgłaszania uzgodnień, w których następuje realizacja korzyści podatkowej wyrażnie w ustawie przewidzianej, będzie rodzić ryzyko braku przekazania informacji o uzgodnieniach z obawy o zastosowanie krajowej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.

2.4.2. Irlandia

W prawie irlandzkim kryterium testu głównej korzyści zostało przyjęte w brzmieniu wynikającym z dyrektywy DAC-6. Na potrzeby tego kryterium ustawodawca irlandzki wprowadził w sekcji 817RA(1) Taxes Consolidation Act autonomiczną szeroką definicję korzyści podatkowej (ang. *tax advantage*)⁴⁷, przez którą rozumie się m.in. zwolnienie z podatku, zwrot podatku, zwiększenie kwoty podatku do zwrotu, uniknięcie powstania zobowiązania podatkowego. W zakresie testu głównej korzyści irlandzkie wytyczne wskazują na element racjonalnego oczekiwania uzyskania korzyści podatkowej wynikającej z uzgodnienia⁴⁸. W wytycznych tych podkreślono, że reżim ujawniania informacji jest ukierunkowany na transakcje transgraniczne, które mogą zostać użyte

⁴⁴ S. Bergmann, E. Pinetz, K. Spies, *op.cit.*, s. 300, nb. 84.

⁴⁵ Bundesministerium für Finanzen, *op.cit.*, s. 9.

⁴⁶ Zawężanie obowiązku zgłaszania uzgodnień do przypadków, w których występuje nadużycie prawa w wyniku podejmowania sztucznych kroków, będzie sprzeczne z celem dyrektywy.

⁴⁷ Sekcja 817RA(1), Tax Consolidation Act 1997, s. 108, <https://assets.gov.ie/37023/f1235ce2a7804dd889b4631778c1fa5b.pdf> (dostęp: 10.11.2022).

⁴⁸ Irish Tax and Customs, *Tax and Duty Manual, Main purpose tests*, part 33-01-01, December 2021.

w celach agresywnej optymalizacji, a zatem zakresem obowiązku przekazania informacji mogą zostać objęte również uzgodnienia, które nie służą agresywnej optymalizacji, a jedynie spełniają jedną z cech wskazanych w załączniku IV do dyrektywy DAC-6⁴⁹.

Ustawodawca irlandzki, inaczej niż ustawodawca austriacki, nie obwarował testu głównej korzyści dodatkowym warunkiem. W praktyce każde zdarzenie przynoszące oszczędność podatkową (nawet tę przewidzianą przez ustawodawcę) może prowadzić do obowiązku przekazania informacji o uzgodnieniu. Niemniej jednak aby uniknąć masowego zgłaszania transakcji wykorzystujących prawnie przewidziane zwolnienia podatkowe, wprowadził szczególne selektywne postanowienia dotyczące tylko cechy A3, które zostały oparte na następujących założeniach:

- dana ulga/zwolnienie korzysta z wyłączeń z obowiązku raportowania na podstawie lokalnych (irlandzkich) przepisów MDR;
- ulga/zwolnienie jest przewidziana/przewidziana ustawą;
- uzyskanie ulgi/zwolnienia zakłada uzyskanie zaświadczenia, zgody, przyznania ulgi/zwolnienia organu podatkowego (w Irlandii – *revenue*);
- ulga/zwolnienie jest używana/używane w rutynowy sposób w dobrej wierze.

Na tej podstawie z zakresu zastosowania cechy A3 zostały wyłączone zdarzenia wskazane w załączniku II, w tym m.in. *salary sacrifice arrangements*, w których pracownik wyraża zgodę na zmniejszenie części wynagrodzenia za pracę w formie pieniężnej w zamian za świadczenia niepieniężne korzystające ze zwolnienia podatkowego⁵⁰, jak również uzgodnienia, w których część wynagrodzenia pracowników stanowią

udziały zatrudniającej ich spółki (ang. *profit-sharing schemes*)⁵¹.

W kontekście listy uzgodnień z załącznika II w literaturze irlandzkiej dominują głosy autorów rozczarowanych tym, że jest na niej zbyt mało zdażeń (jedynie 12) oraz że dotyczy tylko krajowych (irlandzkich) ulg⁵². Lista pokazuje *de facto*, jak szerokie może być zastosowanie niewłaściwie skalirowanej cechy rozpoznawczej A.3, a *contrario* bowiem – transakcje, które nie są ujęte na liście, a w których pojawia się element standaryzacji, powinny podlegać zgłoszeniu.

2.4.3. Francja

W zakresie kryterium głównej korzyści francuski ustawodawca przyjmuje treść tego kryterium w brzmieniu odpowiadającym treści dyrektywy DAC-6. Zgodnie z wytycznymi francuskich władz podatkowych oceniając, czy uzgodnienie spełnia kryterium głównej korzyści, należy uwzględnić jego efekty zarówno w państwie UE, jak i w państwie trzecim⁵³. Ponadto, ocena wystąpienia głównej korzyści powinna mieć charakter obiektywny, a nie subiektywny⁵⁴. Dlatego też motywacja lub intencje uczestników uzgodnienia pozostają bez znaczenia⁵⁵. Zatem sam fakt, że dana osoba nie dąży do uzyskania korzyści podatkowej, pozostaje bez znaczenia dla ustalenia, czy dane uzgodnienie spełnia kryterium głównej korzyści.

⁵¹ *Ibidem*.

⁵² D. Fennell, *EU Mandatory Disclosure: Crunch Time for DAC6 Filings*, "Irish Tax Review" 2020, no. 4, s. 7.

⁵³ Direction générale des Finances publiques, *CF – Obligations des contribuables tendant à la prévention de la fraude – Déclaration de dispositifs transfrontières – Champ d'application – Dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration*, BOI-CF-CPF-30-40-10-10, pkt 130, https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/12276-PGP.html/identifiant%3DBOI-CF-CPF-30-40-10-10-20200429#1°_Critere_de_l'avantage_pr_063 (dostęp: 1.04.2022).

⁵⁴ Treść w oryginale: *La détermination du caractère principal se fait de manière objective, par opposition à une analyse subjective qui prendrait en compte les motivations ou l'intention des participants*. *Ibidem*, pkt 150.

⁵⁵ *Ibidem*.

⁴⁹ Irish Tax and Customs, *EU Mandatory...*, *op.cit.*, s. 10.

⁵⁰ Irish Tax and Customs, *Tax...*, *op.cit.*, s. 14 i 60.

Kluczowy jest bowiem efekt, a nie cel, jaki wiąże się z danym uzgodnieniem⁵⁶. Jak wynika z pkt 140 francuskich wytycznych, przez korzyść podatkową rozumie się m.in. uzyskanie zwrotu podatku, ulgi lub obniżenia podatku, zmniejszenie zobowiązania podatkowego, odroczenie podatku lub brak opodatkowania⁵⁷.

Warto zwrócić uwagę na to, że w kontekście kryterium głównej korzyści sama treść przepisów francuskich nie daje podstaw do wyłączenia wystąpienia korzyści podatkowej w określonej sytuacji. Możliwość taka została jednak przewidziana w pkt 160 francuskich wytycznych: w przypadku, gdy główna korzyść podatkowa uzyskana we Francji wynika z wykorzystania zachęty (ulgi) podatkowej (fr. *incitation*) użytej zgodnie z intencją francuskiego ustawodawcy, korzyść podatkowa nie jest *a priori* uważana za główną korzyść podatkową w rozumieniu art. 1649 AH ustawy Code général des impôts (francuskiego kodeksu podatkowego), z zastrzeżeniem zgodności z intencją ustawodawcy⁵⁸.

Teza 7

Brakuje spełnienia testu głównej korzyści w przypadku, gdy korzyść podatkowa jest wynikiem realizacji przewidzianych przez ustawodawcę ulg i zwolnień i nie jest sprzeczna z intencją ustawodawcy.

Kluczowe znaczenie dla braku spełnienia kryterium głównej korzyści w przypadku uzyskania korzyści podatkowej uzyskanej w związku z użyciem/wykorzystaniem zachęty (ulgi) podatkowej wynikającej z przepisów francuskich ma to, aby

korzyść podatkowa pozostawała w zgodzie z intencją francuskiego ustawodawcy. Jeśli bowiem np. dany produkt finansowy (fr. *plan d'épargne en actions*) jest częścią szerszego uzgodnienia transgranicznego prowadzącego do uzyskania korzyści podatkowej wykraczającej poza intencje francuskiego ustawodawcy, uzyskaną w ten sposób korzyść można uznać za korzyść spełniającą kryterium głównej korzyści⁵⁹.

We Francji – podobnie jak w Austrii – została dopuszczona możliwość wyłączenia konieczności przekazywania informacji o uzgodnieniach, jeśli występująca w nich korzyść podatkowa jest zgodna z intencją ustawodawcy, przy czym – odmiennie niż w Austrii – kluczowe dla wyłączenia uzgodnienia z obowiązku informacyjnego jest pozostawanie uzyskanej korzyści w zgodzie z celem ustawy, a nie brak sztuczności.

2.4.4. Niemcy

Treść testu głównej korzyści przyjęta w prawie niemieckim zasadniczo pokrywa się z brzmieniem przedstawionym w dyrektywie DAC-6. Ustawodawca niemiecki, podobnie jak ustawodawca austriacki i polski, odwołuje się do przesłanki rozsądnego oczekiwania osoby trzeciej. Zatem również na gruncie prawa niemieckiego test głównej korzyści powinien być oparty na obiektywnej ocenie, a nie na wiedzy, przeświadczeniu czy zamiarze działania konkretnej osoby biorącej udział w uzgodnieniu.

Korzyść podatkowa występuje, gdy w wyniku uzgodnienia:

- następuje zwrot podatków lub kwota do zwrotu podlega zwiększeniu albo nie powstają zobowiązania podatkowe lub zostają ograniczone;
- udaremnia się powstanie roszczeń podatkowych lub zapobiega się mu;

⁵⁶ *Ibidem*.

⁵⁷ *Ibidem*, pkt 140.

⁵⁸ *Ibidem*, pkt 160.

⁵⁹ *Ibidem*.



■ powstanie roszczeń podatkowych zostaje przesunięte na inny okres⁶⁰.

Weryfikując wystąpienie korzyści podatkowej, należy uwzględnić nie tylko korzyści powstałe w Niemczech, lecz także te przypadające w innym państwie (niezależnie od tego, czy jest to państwo członkowskie UE, czy państwo trzecie)⁶¹. Na gruncie prawa niemieckiego oceny wystąpienia korzyści podatkowej w innym państwie należy dokonać w świetle definicji korzyści podatkowej z § 138d ust. 3 zd. 3 ustawy Abgaben Ordnung (AO, ordynacja podatkowa).

W celu wyeliminowania konieczności zgłaszania uzgodnień w przypadku, gdy korzyść podatkowa jest ustawowo przewidziana, niemiecki ustawodawca wprowadził rozwiązanie, zgodnie z którym „Federalne Ministerstwo Finansów **może** [podkreślenie własne] w porozumieniu z organami podatkowymi najwyższego szczebla krajów

związkowych określić w drodze publikowanego w Bundessteuerblatt pisma, że dla określonej grupy przypadków nie powstaje korzyść podatkowa, w szczególności ponieważ korzyść podatkowa transgranicznego uzgodnienia występuje wyłącznie w zakresie działania tej ustawy [tj. AO] oraz – uwzględniając wszystkie okoliczności uzgodnienia – jest ustawowo przewidziana”⁶². W pierwotnym zamiarze powyższe rozwiązanie miało być dostępne bez ograniczeń, tj. dla wszystkich zdarzeń, w których korzyść podatkowa wynika z ustawy, a nie tylko dla selektywnie wskazanych na liście. Z obawy jednak, że rozwiązanie takie mogłoby prowadzić do zbyt szerokiej wykładni przez promotorów, czego konsekwencją mógłby być brak przekazywania informacji o transgranicznym uzgodnieniu, zdecydowano się na model oparty na zamkniętej grupie przypadków, tzw. białej liście⁶³. Finalnie na białej liście

⁶⁰ § 138d ust. 3 zd. 1 AO.

⁶¹ § 138d ust. 3 zd. 2 AO; A. Schnitger, T. Brink, T. Welling, *op.cit.*, s. 229.

⁶² § 138d ust. 3 zd. 3 AO.

⁶³ Deutscher Bundestag, Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses (7. Ausschuss) zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung – Drucksachen 19/14685, 19/15117, 19/15584

zamieszczonej w treści niemieckich objaśnień do MDR znalazło się 18 pozycji z zakresu podatku dochodowego od osób fizycznych oraz podatku od spadków, w tym dwie ostatnie pozycje dotyczą:

- zmiany miejsca zamieszkania w celu skorzystania z regulacji zawartych w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania dotyczących osób zamieszkujących tereny przygraniczne;
- dodatkowego (prywatnego) pobytu w innym państwie, w którym jest prowadzona działalność, w celu przekroczenia 183 dni⁶⁴.

W objaśnieniach Federalnego Ministerstwa Finansów – oprócz wprowadzenia tzw. białej listy – znalazł się zapis wskazujący, że nie będzie stanowić korzyści podatkowej korzyść podatkowa, która jest wyrównywana/kompensowana przez pozostające z nią w bezpośrednim związku obciążenie podatkowe⁶⁵. Znajdzie to zastosowanie w przypadku, gdy zarówno korzyść, jak i obciążenie podatkowe występują w tej samej jurysdykcji. Ograniczenie dotyczące wyłączenia uznania za korzyść podatkową korzyści, która jest niwelowana wyłącznie krajowym obciążeniem podatkowym, może budzić uzasadnione wątpliwości w świetle obowiązującego w UE zakazu dyskryminacji⁶⁶. Ponadto, zgodnie z niemieckimi objaśnieniami nie będzie unikaniem powstania zobowiązania podatkowego wybór określonej formy czy też miejsca prowadzenia działalności tak długo, jak jest on poparty kryteriami ekonomicznymi, takimi jak liczba klientów czy konkurencji⁶⁷.

2.4.5. Ocena

Ocena wystąpienia testu głównej korzyści powinna mieć charakter obiektywny, a nie subiektywny.

Nr. 1.4 – *Entwurf eines Gesetzes zur Einführung einer Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen*, sygn. 19/15876, 11.12.2019, s. 56–57.

⁶⁴ Bundesministerium der Finanzen, *op.cit.*, s. 70–71.

⁶⁵ *Ibidem*, s. 34.

⁶⁶ *Ibidem*.

⁶⁷ *Ibidem*, s. 33–34.

Uzyskanie korzyści podatkowej wyraźnie przewidzianej i przyznanej w ustawie nie powinno spełniać kryterium głównej korzyści, jeśli pozostaje ono w zgodzie z celem ustawodawcy. Z przeprowadzonej analizy wynika, że każde z państw będących przedmiotem analizy wprowadziło autonomiczną definicję korzyści podatkowej. Definicja taka znajduje się także w prawie polskim. Na tle definicji sformułowanych w sposób generalny w innych państwach charakteryzuje się ona znaczną szczegółowością i ma szerszy zakres zastosowania. O ile bowiem polski ustawodawca uznał za korzyść podatkową np. niepowstanie lub odsunięcie w czasie powstania obowiązku sporządzenia i przekazywania informacji podatkowych, w tym informacji o schematach podatkowych, o tyle tego typu zdarzenie nie będzie uznane za korzyść podatkową np. w Austrii czy Niemczech.

Teza 8

Dla skuteczności przepisów dyrektywy DAC-6 kluczowe byłoby wprowadzenie jednolitej definicji korzyści podatkowej przez ustawodawcę unijnego i zobowiązanie państw członkowskich do jej stosowania.

Dla skuteczności przepisów dyrektywy DAC-6 kluczowe byłoby wprowadzenie jednolitej definicji korzyści podatkowej przez ustawodawcę unijnego i zobowiązanie państw członkowskich do jej stosowania. Jej zakres powinien być szeroki i obejmować m.in. takie zdarzenia, jak niepowstanie lub odsunięcie w czasie powstania obowiązku sporządzenia i przekazywania informacji o podlegających zgłoszeniu uzgodnieniach transgranicznych. Poza zakresem definicji korzyści podatkowej powinna znaleźć się korzyść podatkowa wynikająca z wyboru określonej formy i miejsca prowadzenia działalności.

2.5. Implementacja cech rozpoznawczych w wybranych państwach – rozbieżności interpretacyjne na przykładzie cechy B1 oraz cechy E3

2.5.1. Cecha B1

2.5.1.1. Ogólne uwagi dotyczące cechy B1 na tle dyrektywy DAC-6

Cecha B1 w dyrektywie DAC-6 ma następujące brzmienie: „Uzgodnienie, w ramach którego jego uczestnik podejmuje rozmyślne działania obejmujące nabycie przedsiębiorstwa przynoszącego straty, zaprzestanie głównej działalności takiego przedsiębiorstwa i wykorzystywanie jego strat w celu zmniejszenia swoich zobowiązań podatkowych, w tym poprzez przeniesienie tych strat do innej jurysdykcji lub przyspieszenie wykorzystania tych strat”⁶⁸. Cecha ta dotyczy więc struktur planowania podatkowego wykorzystującego straty podatkowe do obniżenia podatku. Problem ten został opisany w raporcie OECD *Mandatory Disclosure Rules*, przygotowanym w ramach projektu BEPS, działanie 12⁶⁹ (dalej: raport OECD o MDR). Jak wynika z tego raportu, jednym z elementów, których dotyczą modele MDR obowiązujące na świecie, są schematy, w których wykorzystuje się straty podatkowe w procesie tworzenia optymalizacyjnych struktur podatkowych do zmniejszenia zobowiązań podatkowych majątnych osób fizycznych lub prawnych⁷⁰. Zgodnie z raportem wspólnymi cechami opartych na stratach podatkowych

schematów optymalizacyjnych, w których osoba ponosi lub nabywa stratę, są m.in.:

- transfer tej straty do innej osoby w celu jej rozliczenia z dochodem;
- przyspieszenie obniżenia bieżącego zobowiązania podatkowego⁷¹.

Ustawodawca unijny, bazując na doświadczeniach innych państw oraz chcąc skutecznie przeciwdziałać uzgodnieniom optymalizacyjnym wykorzystującym straty, uzależnia wystąpienie obowiązku zgłoszenia zdarzeń opartych na cesze B1 od spełnienia łącznie następujących warunków:

- rozmyślne (ang. *contrived*) działania uczestnika uzgodnienia prowadzące do nabycia przedsiębiorstwa przynoszącego stratę (ang. *loss making company*);
- zakończenie głównej działalności przedsiębiorstwa;
- wykorzystanie strat takiego przedsiębiorstwa;
- spełnienie przesłanek testu głównej korzyści.

Zwraca uwagę fakt, że w polskim tłumaczeniu dyrektywy DAC-6 posłużono się pojęciem przedsiębiorstwa przynoszącego stratę, czyli wyraz *company* został przetłumaczony nie jako spółka, lecz jako przedsiębiorstwo. Pojęcie przedsiębiorstwa pojawia się również w niemieckiej wersji dyrektywy (niem. *Unternehmen*), podczas gdy w wersji francuskiej pojawia się wyraz „spółka” (fr. *une société*). Zatem pierwsze pytanie, jakie się nasuwa, dotyczy tego, czy zakresem pojęcia *company* objęte są spółki, czy też powinno ono obejmować szerszą grupę podmiotów, tj. przedsiębiorstwa, w tym położone w innej jurysdykcji oddziały tych przedsiębiorstw. Kolejne pytanie dotyczy znaczenia użytego w cesze B1 określenia *contrived steps*, przetłumaczonego w polskiej wersji dyrektywy DAC-6 jako „rozmyślne działania”. Zwrot *contrived steps* oznacza planowe działanie mające

⁶⁸ Treść cechy B1 w wersji angielskiej dyrektywy: “An arrangement whereby a participant in the arrangement takes contrived steps which consist in acquiring a loss making company, discontinuing the main activity of such company and using its losses in order to reduce its tax liability, including through a transfer of those losses to another jurisdiction or by the acceleration of the use of those losses”.

⁶⁹ OECD, *Mandatory Disclosure Rules*, Action 12 – 2015, pkt 120, s. 46–48.

⁷⁰ *Ibidem*, pkt 131, s. 47.

⁷¹ *Ibidem*, pkt 131, s. 48.



FOT. ADOBESTOCK.COM

znamiona nietypowe (sztuczne)⁷². Na takie rozumienie tego zwrotu wskazuje się w literaturze przedmiotu, wymieniając zarówno element planowania, jak i element sztuczności⁷³.

2.5.1.2. Austria

W pierwszej kolejności należy zauważyć, że zwrot *contrived steps* użyty w angielskiej wersji dyrektywy DAC-6 w wersji niemieckiej został przetłumaczony jako *künstliche Schritte*, tj. sztuczne kroki. W treści cechy B1 odzwierciedlonej w austriackiej ustawie w § 6 pkt 4 EU-MPFG można wskazać dwa elementy odmienne od treści cechy B1 z dyrektywy DAC-6. Podczas gdy cecha B1 brzmi: „Uzgodnienie, w ramach którego jego

uczestnik podejmuje rozmyślnie działania” (ang. „an arrangement whereby a participant in the arrangement takes contrived steps”), § 6 pkt 4 EU-MPFG brzmi: „[...] biorąca udział w uzgodnieniu osoba, która podejmuje kroki”⁷⁴. Na gruncie prawa austriackiego charakter podejmowanych kroków ma wtórne znaczenie.

W dyrektywie DAC-6 przy cesze B1 posłużono się określeniem „uczestnik” (ang. *participant*), a § 6 pkt 4 EU-MPFG dotyczy osoby biorącej udział/uczestniczącej w uzgodnieniu (niem. *beteiligte Person*). W literaturze austriackiej wskazuje się, że osobą biorącą udział w uzgodnieniu jest osoba, bez której działania uzgodnienie nie zostałyby wdrożone⁷⁵. Wyjaśnienia austriackiego Ministerstwa Finansów wskazują, że w kontekście cechy B1 za taką osobę należy uznać zbywcę i nabywcę

⁷² <https://www.collinsdictionary.com/dictionary/english/contrived> (dostęp: 23.06.2022).

⁷³ „Steps will be «contrived» in this sense where they are pre-planned and artificial”. F. Haase, *EU Tax Disclosure Rules, Mandatory Reporting of Cross-border Transactions for Taxpayers and Intermediaries*, Elgar Tax Law and Practice 2021, pkt 4.42, s. 105.

⁷⁴ „[...] eine an der Gestaltung beteiligte Person Schritte unternimmt”. BGBl I nr 91/2019 ze zm.

⁷⁵ S. Bergmann, E. Pinetz, K. Spies, *op.cit.*, s. 331, nb. 19.

przedsiębiorstwa ze stratą. Przedsiębiorstwo jako przedmiot zbycia (target) nie jest osobą uczestniczącą w uzgodnieniu⁷⁶.

Wyrażenie *a loss making company* w przepisach ustawy EU-MPFG nie ogranicza się do pojęcia spółki przynoszącej stratę, ale obejmuje jednostkę, która ze względu na strukturę prawną i gospodarczą da się oddzielić od innych jednostek⁷⁷. W ustawie EU-MPFG użyto bowiem określenia „przedsiębiorstwo przynoszące stratę” (niem. *verlustbringende Unternehmen*). Obejmuje ono zarówno nabycie jednoosobowej działalności, nabycie zorganizowanej części przedsiębiorstwa spółki kapitałowej, jak i nabycie udziałów w spółce kapitałowej lub ogółu praw i obowiązków w spółce osobowej⁷⁸.

2.5.1.3. Irlandia

Ustawodawca irlandzki w zakresie cech rozpoznawczych uwzględnił ich treść w brzmieniu przyjętym w dyrektywie DAC-6 poprzez odesłanie wprost do załącznika IV do tej dyrektywy⁷⁹. Zatem treść cechy B1 jest identyczna z treścią ujętą w dyrektywie DAC-6.

Zgodnie z irlandzkimi wytycznymi dotyczącymi cechy B1 określenie *contrived*, którym posłużył się ustawodawca unijny, oznacza zaplanowane i sztuczne kroki. Wytyczne wskazują, że cecha ta mogłaby mieć zastosowanie w sytuacji, gdy rentowna spółka będąca rezydentem podatkowym w jurysdykcji konsolidującej zagraniczne dochody zakładu podatkowego (ang. *permanent establishment*, PE), w tym straty, podejmuje celowe kroki polegające na przejęciu innej spółki posiadającej zakład podatkowy odnotowujący straty, po czym następuje zaprzestanie prowadzenia

głównej działalności tej innej spółki i rozliczenie nabytych strat z zyskami w kolejnych latach⁸⁰. Zarówno w wytycznych, jak i w literaturze wskazuje się, że ze względu na istniejące w krajowym prawie Irlandii przepisy wyłączające możliwości rozliczania nabytych strat⁸¹ jest mało prawdopodobne, aby cecha ta często występowała⁸².

2.5.1.4. Francja

Treść cechy B1 przyjęta w prawie francuskim odzwierciedla co do zasady brzmienie z dyrektywy DAC-6. Dodatkowo w wyjaśnieniach francuskich wskazuje się, że nabycie przedsiębiorstwa przynoszącego stratę może nastąpić bezpośrednio lub pośrednio⁸³.

Ustawodawca francuski użyte w dyrektywie DAC-6 określenie *contrived steps* tłumaczy jako *artificiellement des mesures*, tj. sztuczne działania, które uczestnik uzgodnienia w ramach cechy B1 podejmuje w celu zmniejszenia swoich zobowiązań podatkowych. Zgodnie z objaśnieniami działania będą sztuczne, jeśli nie są rzeczywiste, czyli nie zostały przeprowadzone z ważnych powodów biznesowych, które odzwierciedlają rzeczywistość gospodarczą⁸⁴. W zakresie oceny, czy działania nie są rzeczywiste, wyjaśnienia odsyłają do przepisów dotyczących ogólnej klauzuli antyabuzowej (art. 205 A Code général des impôts, CGI) i przesłanki nierzeczywistych działań będącej – obok głównej korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem i celem prawa podatkowego – jednym z warunków zastosowania klauzuli⁸⁵.

⁷⁶ Bundesministerium für Finanzen, *op.cit.*, s. 18.

⁷⁷ S. Bergmann, E. Pinetz, K. Spies, *op.cit.*, s. 333, nb. 24.

⁷⁸ *Ibidem*, s. 332, nb. 22.

⁷⁹ Taxes Consolidation Act 1997, sekcja 817RA(1) rozdział 3A części 33, <https://assets.gov.ie/37023/f1235ce2a7804dd889b-4631778c1fa5b.pdf> (dostęp: 17.06.2022).

⁸⁰ Irish Tax and Customs, *EU Mandatory...*, *op.cit.*, s. 15.

⁸¹ Taxes Consolidation Act 1997, sekcja 401.

⁸² D. Fennell, *op.cit.*, s. 7.

⁸³ Bulletin Officiel des Finances Publiques, *op.cit.*

⁸⁴ *Ibidem*, pkt 160.

⁸⁵ *Base d'imposition – Exclusion des montages mis en place dans un but principalement fiscal*. Patrz §10, 40 do 60 IS, <https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/12325-PGPhtml/identifiant%3DBOI->

Teza 9

W kontekście cechy B1 w państwach członkowskich UE istnieją istotne rozbieżności m.in. w zakresie ustalenia, czy cecha ta dotyczy przedsiębiorstwa, czy spółki, jak również tego, czy podmiot ze stratą należy traktować jako uczestnika uzgodnienia podlegającego wykazaniu w informacji o uzgodnieniu.

Nie jest jednoznaczne to, czy będące przedmiotem nabycia przedsiębiorstwo przynoszące stratę należy traktować na gruncie implementacji we Francji jako uczestnika uzgodnienia, czy raczej jako inny podmiot. Mając na uwadze francuskie wyjaśnienia, które wskazują, że za uczestników uzgodnienia uważa się:

- pośredników,
- podatnika,
- przedsiębiorstwa powiązane biorące udział w uzgodnieniu,
- jakąkolwiek inną osobę lub jednostkę, które są aktywne/(nie są bierne) w uzgodnieniu, należy stwierdzić, że będące przedmiotem nabycia przedsiębiorstwo przynoszące straty może być uczestnikiem, jeśli jest przedsiębiorstwem powiązanym ze zbywcą lub nabywcą⁸⁶.

2.5.1.5. Niemcy

Zasadniczo brzmienie cechy B1 w prawie niemieckim odpowiada treści wynikającej z dyrektywy DAC-6, przy czym w § 138e ust. 1 pkt 3 lit. a dodatkowo wskazano, że nabycie przedsiębiorstwa ze stratą może nastąpić w sposób pośredni lub bezpośredni (niem. *unmittelbar oder*

mittelbar zu erwerben). Użyte w dyrektywie określenie *contrived steps* niemiecki ustawodawca przetłumaczył jako „niewspółmierne kroki prawne” (niem. *unangemessene rechtliche Schritte*). Niewspółmierność kroków prawnych wystąpi, jeśli określone kroki nie byłyby dokonane, gdyby nie oczekiwana korzyść podatkowa⁸⁷. Sytuacja taka wystąpi, jeżeli – co do zasady – korzystanie ze strat nabytego przedsiębiorstwa prawnie nie będzie możliwe i dopiero poprzez podjęcie sztucznych działań zostaną spełnione warunki korzystania ze strat. W wyjaśnieniach wskazano następnie, że zgodnie z orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości UE niewspółmierność występuje szczególnie wtedy, gdy uzgodnienie jest czysto sztuczne i służy wyłącznie obejściu powstania zobowiązania podatkowego w kraju⁸⁸. Niemieckie Ministerstwo Finansów interpretuje zatem użyte w cesze B1 określenie *contrived steps* jako niewspółmierne, tj. planowe, sztuczne kroki, wobec których do ich oceny powinno stosować się te same przesłanki, co w przypadku nadużycia prawa w rozumieniu § 42 AO, tj. niemieckiej ogólnej klauzuli obejścia prawa oraz wydanego do niej orzecznictwa. Jeśli straty nabywanego przedsiębiorstwa nie mogą zostać użyte ze względu na przepisy ograniczające rozliczanie strat, takie nabycie nie podlega obowiązkowi zgłoszenia⁸⁹. A *contrario* działania polegające na podejmowaniu kroków w celu obejścia przepisów ograniczających rozliczanie strat będą działaniami z zakresu niewspółmiernych/sztucznych kroków⁹⁰.

Niemieckie Ministerstwo Finansów w wyjaśnieniach wskazuje, że pojęciem strat należy objąć nie tylko straty już wygenerowane przez przedsiębiorstwo (forma przedsiębiorstwa nie ma znaczenia, zatem również spółki osobowe mogą być objęte

-CF-CPF-30-40-30-10-20200429#A_Marqueur_B.1..23 (dostęp: 24.06.2022).

⁸⁶ Bulletin Officiel des Finances Publiques, *op.cit.*, § 70.

⁸⁷ Bundesministerium der Finanzen, *op.cit.*, pkt 139, s. 39.

⁸⁸ *Ibidem*, pkt 140, s. 39.

⁸⁹ Deutscher Bundestag, *Gesetzentwurf...*, *op.cit.*, s. 33.

⁹⁰ *Ibidem*.

przedmiotową cechą), lecz także straty bieżące, jak również straty, które dopiero zrealizują się w przyszłości (ciche zobowiązania)⁹¹.

Należy zauważyć, że w uzasadnieniu do niemieckich przepisów MDR przedsiębiorstwo przynoszące straty traktuje się jako uczestnika uzgodnienia, którego należy wskazać przy składaniu informacji o uzgodnieniu (przy czym podmiot ten nie jest zobowiązany do składania własnej informacji o uzgodnieniu)⁹². Jest to zatem odmienne podejście od podejścia przyjętego w Austrii, gdzie przedsiębiorstwo przynoszące straty nie jest traktowane jako uczestnik uzgodnienia i nie podlega wskazaniu w zgłoszeniu uzgodnienia.

2.5.2. Cecha E3

2.5.2.1. Ogólne uwagi dotyczące cechy E3 na tle dyrektywy DAC-6

Cecha E3 w dyrektywie DAC-6 ma następujące brzmienie: „Uzgodnienie obejmujące transgraniczne przeniesienie funkcji lub ryzyk lub aktywów wewnątrz grupy, jeżeli prognozowany roczny wynik finansowy podmiotu przenoszącego lub podmiotów przenoszących przed odsetkami i opodatkowaniem w trzyletnim okresie po przeniesieniu wynosi mniej niż 50% prognozowanego rocznego wyniku finansowego takiego podmiotu lub podmiotów przed odsetkami i opodatkowaniem, gdyby nie dokonano przeniesienia”⁹³.

Jeśli chodzi o cechę E3, w praktyce pojawiają się następujące pytania:

1. Jak należy rozumieć użyte w tej cesze określenie *intragroup*, tj. czy termin ten ma to samo

znaczenie co przedsiębiorstwa powiązane (ang. *associated enterprise*) oraz czy transfery pomiędzy przedsiębiorstwem a jego zagranicznym zakładem są objęte zakresem cechy E3?

2. Czy zakresem cechy E3 objęty jest tylko spadek rentowności, czy również działania restrukturyzacyjne prowadzące do ograniczenia generowania strat?

3. Czy cecha E3 ma zastosowanie do działań restrukturyzacyjnych z dyrektywy 2009/133EC, tj. połączeń, podziałów, aportów, wymiany udziałów, a także przeniesienia siedziby spółki europejskiej?

W kontekście pierwszego pytania należy zauważyć, że pojęcie *intragroup* nie zostało zdefiniowane w dyrektywie DAC-6, przy czym wydaje się, że najbliższy znaczeniowo temu pojęciu jest termin *associated enterprise*, na co zwraca się uwagę w dokumencie Komisji Europejskiej *Summary Record*⁹⁴. Posiłkując się definicją *associated enterprise* z art. 3 pkt 23 dyrektywy DAC-6 oraz mając na uwadze cel dyrektywy, należy stwierdzić, że uzasadnione wydaje się objęcie tą cechą również transferów zachodzących pomiędzy przedsiębiorstwem a jego zagranicznym zakładem. Za szerokim rozumieniem terminu *intragroup* przemawia również wykładnia literalna cechy E3. Ustawodawca unijny posługuje się bowiem w treści tej cechy pojęciem przenoszącego (ang. *transferor*), a nie przedsiębiorstwa.

W kontekście drugiego pytania należy zauważyć, że cecha E3 zasadniczo odnosi się do działań restrukturyzacyjnych podmiotów międzynarodowych działających w różnych jurysdykcjach. Zgodnie z pkt 9.1 rozdziału IX Wytycznych OECD w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw międzynarodowych oraz administracji podatkowych (Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations; wytyczne TP

⁹¹ Bundesministerium der Finanzen, *op.cit.*, pkt 134, s. 38.

⁹² Deutscher Bundestag, *Gesetzentwurf...*, *op.cit.*, s. 33–34.

⁹³ Treść cechy E3 w angielskim tłumaczeniu dyrektywy DAC-6: „An arrangement involving an intragroup cross-border transfer of functions and/or risks and/or assets, if the projected annual earnings before interest and taxes (EBIT), during the three-year period after the transfer, of the transferor or transferors, are less than 50% of the projected annual EBIT of such transferor or transferors if the transfer had not been made”.

⁹⁴ Council of the European Union, *op.cit.*, s. 2.

OECD)⁹⁵ przez restrukturyzację rozumie się transgraniczną reorganizację stosunków handlowych lub finansowych pomiędzy powiązаныmi przedsiębiorstwami, w tym wypowiedzenie albo istotną renegocjację istniejących uzgodnień. Restrukturyzacja działalności biznesowej może polegać nie tylko na racjonalizacji, specjalizacji lub dywersyfikacji działalności, lecz także na ograniczeniu jej skali lub zamknięciu w celu ograniczenia dalszych strat⁹⁶. W związku z tym może powstać pytanie, czy tego typu uzgodnienia będą objęte zakresem cechy E3.

Mając na uwadze definicję restrukturyzacji wynikającą z wytycznych TP OECD oraz analizując treść cechy E3, należy stwierdzić, że restrukturyzacja w rozumieniu tych wytycznych ma szerszy zakres przedmiotowy od zdarzeń restrukturyzacyjnych objętych cechą E3. Cechą E3 zostały bowiem objęte jedynie zdarzenia prowadzące do spadku rentowności poniżej określonego w niej progu.

Teza 10

Działania restrukturyzacyjne, które obejmują transfer ryzyk, funkcji lub aktywów i mogą skutkować ograniczeniem generowania strat w restrukturyzowanym podmiocie, nie są objęte zakresem cechy E3.

Ze względu na brzmienie cechy E3 działania restrukturyzacyjne, które obejmują transfer ryzyk, funkcji lub aktywów i mogą skutkować ograniczeniem generowania strat w restrukturyzowanym podmiocie, np. w wyniku przejęcia nierentownej działalności lub połączenia z innym podmiotem w sytuacji, w której brak reorganizacji

powodowałby dalsze generowanie straty w restrukturyzowanym podmiocie, nie są objęte zakresem tej cechy. W analizowanej sytuacji nie dochodzi bowiem do spadku EBIT (ang. *earnings before interest and taxes*). Przemawia za tym wykładnia zarówno literalna cechy E3, jak i celowościowa. Działania zmierzające do ograniczenia ponoszenia strat nie są wymierzone w zmniejszenie krajowej bazy podatkowej, której ochronie ma służyć dyrektywa DAC-6.

Ponadto, nie należy *a priori* wyłączać z zakresu zastosowania cechy E3 działań restrukturyzacyjnych z dyrektywy 2009/133EC, tj. połączeń, podziałów, aportów przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, wymiany udziałów. Neutralność podatkowa tego typu zdarzeń nie oznacza, że nie generują one ryzyka unikania opodatkowania. Za wyłączeniem ich z zakresu zastosowania cechy E3 nie przemawia ani wykładnia literalna, ani celowościowa. Podkreślić należy, że także w przypadku tego typu działań restrukturyzacyjnych jeden z podmiotów na skutek przeniesienia funkcji, ryzyk czy aktywów może utracić potencjał generowania zysku.

2.5.2.2. Austria

Zakres cechy E3 przyjęty w prawie austriackim odpowiada zakresowi zaproponowanemu w dyrektywie DAC-6. Wyjaśnienia austriackiego Ministerstwa Finansów wskazują, że cecha ta będzie mieć zastosowanie również do transakcji pomiędzy przedsiębiorstwem a zakładem. Wynika to z faktu, że użyty przy tej cesze zwrot przeniesienie „wewnątrz grupy” (niem. *konzernintern*) ma inne znaczenie niż „przedsiębiorstwa powiązane” z cechy E2⁹⁷. Zarówno w prawie niemieckim, jak i w prawie austriackim cecha E3 ma zastosowanie do transferów pomiędzy przedsiębiorstwem/centralą a zakładem zagranicznym/oddziałem.

⁹⁵ OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, OECD Publishing, Paris 2017, <http://dx.doi.org/10.1787/tpg-2017-en> (dostęp: 15.01.2022).

⁹⁶ *Ibidem*, pkt 9.3, s. 366.

⁹⁷ Bundesministerium für Finanzen, *op.cit.*, s. 16.



Zgodnie z wytycznymi austriackimi przy ocenie spełnienia warunku spadku EBIT o 50% należy uwzględnić średnią z trzyletniego okresu, przy czym trzeba brać pod uwagę wartość EBIT dla celów rachunkowych. W literaturze austriackiej słusznie zwraca się uwagę, że przy analizie wskaźnika EBIT należy uwzględniać tylko okoliczności wynikające z przeniesienia funkcji, ryzyk i aktywów⁹⁸. Inne czynniki wpływające na EBIT niezwiązane z przeniesieniem pozostają bez znaczenia. Jeśli np. przeniesienie funkcji prowadzi do spadku EBIT w trzyletnim okresie z 6% do 4%, a dodatkowo z uwagi na inne czynniki niezwiązane z transferem funkcji należy spodziewać się dalszego spadku EBIT do 2%, cecha E3 nie zostanie spełniona, ponieważ dalszy oczekiwany spadek EBIT wystąpiłby niezależnie od przeniesienia funkcji⁹⁹. Bez znaczenia dla wystąpienia obowiązku zgłoszenia w ramach cechy E3 pozostaje również korekta EBIT (dokonana *ex post*) będąca efektem np. korekty cen transferowych (tzw. korekta TP) w związku z przeprowadzoną kontrolą. Użyty w cesze zwrot „prognozowany roczny wynik finansowy [...], gdyby nie dokonano przeniesienia” zakłada, że decyzja o tym, czy dane przeniesienie

funkcji, ryzyk czy aktywów doprowadzi do przewidzianego cechą E3 spadku EBIT, powinna opierać się bowiem na analizie *ex ante*¹⁰⁰.

2.5.2.3. Irlandia

Zakres cechy E3 przyjęty w prawie irlandzkim jest analogiczny do tego, który jest w dyrektywie DAC-6. Irlandzkie objaśnienia wskazują, że terminy „zyski”, „odsetki” i „podatki” występujące w ramach cechy E3 należy interpretować z uwzględnieniem zasad rachunkowości stosowanych przez podmiot przenoszący. Ponadto, jeśli prognozowany wynik podmiotu przenoszącego byłby stratą w sytuacji braku transferu oraz jeśli również po przeniesieniu funkcji, ryzyk lub aktywów podmiot przenoszący nadal generowałby stratę lub odnotowywałby mniejszą stratę bądź też zerowy zysk lub dodatni EBIT, cecha E3 nie miałaby zastosowania, ponieważ przesłanka spadku EBIT o 50% nie zostałaby spełniona.

Cecha E3 może wystąpić w przypadku działań restrukturyzacyjnych, np. połączeń, likwidacji spółki holdingowej¹⁰¹. Pierwotnie przeniesienia aktywów, funkcji lub ryzyk dokonywane pomiędzy przedsiębiorstwem i jego zagranicznym zakładem pozostawały poza zakresem cechy E3.

⁹⁸ G. Holzinger, R. Holzinger, *Die DAC6 und Verrechnungspreisgestaltungen. Are the Cards Being Reshuffled?*, Transfer Pricing International, 2018, s. 287.

⁹⁹ *Ibidem*.

¹⁰⁰ *Ibidem*.

¹⁰¹ D. Fennell, *op.cit.*

W marcu 2022 r. ustawodawca irlandzki dokonał nowelizacji wytycznych i objął zakresem cechy E3 przesunięcia pomiędzy przedsiębiorstwem a jego zagranicznym zakładem.

2.5.2.4. Francja

Cecha E3 w prawie francuskim (art. 1649 AH, II, E3 CGI) została zaimplementowana zgodnie z treścią wynikającą z dyrektywy DAC-6. Ustawodawca francuski wzorem tej dyrektywy w treści cechy E3 posługuje się zwrotem „transfer funkcji i/lub ryzyk, i/lub aktywów w ramach grupy”, pozostawiając bez dalszych wyjaśnień to, jak należy rozumieć ten zwrot, szczególnie to, czy ma on to samo znaczenie co „przedsiębiorstwa powiązane” i czy obejmuje również transfery pomiędzy przedsiębiorstwem i jego zagranicznym zakładem. Szerokie rozumienie wyrażenia „transfery wewnątrzgrupowe” czy też „w ramach grupy” sugeruje objęcie zakresem cechy E3 transferów pomiędzy przedsiębiorstwem a jego zakładem. Na szczególną uwagę zasługuje pkt 469 francuskich wyjaśnień, zgodnie z którym poza zakresem zastosowania cechy E3 są działania restrukturyzacyjne z dyrektywy 2009/133EC, tj. połączenia, podziały, wnoszenie aktywów, wymiany udziałów, a także przeniesienie siedziby spółki europejskiej¹⁰². Stanowisko takie prezentowane jest również na gruncie prawa polskiego. Czynności, które są neutralne podatkowo, tj. czynności, w których nie określa się wynagrodzenia z tytułu przeniesieniach funkcji, ryzyk lub aktywów, jakie powinno podlegać opodatkowaniu, nie mieści się w zakresie przedmiotowej cechy¹⁰³.

Zgodnie z francuskimi wyjaśnieniami oceny spadku EBIT dokonuje się z uwzględnieniem informacji dostępnych w momencie przeniesienia, a spadek musi być nieodłącznie związany z przeniesionymi funkcjami i/lub ryzykiem, i/lub

aktywami. Ponadto, w wyjaśnieniach sprecyzowano, że EBIT należy rozumieć jako zysk operacyjny w rozumieniu ogólnego planu kont (tj. w rozumieniu prawa bilansowego)¹⁰⁴.

2.5.2.5. Niemcy

Literalne brzmienie cechy E3 przyjęte w prawie niemieckim różni się od treści zaproponowanej w dyrektywie DAC-6. Różnice te dotyczą następujących kwestii:

- niemiecki ustawodawca w § 138e ust. 2 pkt 4 lit. c AO posługuje się określeniem „przedsiębiorstwa powiązane” w miejsce użytego w dyrektywie DAC-6 *intragroup*;

- cecha E3 w dyrektywie dotyczy przeniesienia funkcji i/lub ryzyk, i/lub aktywów, podczas gdy w § 138e ust. 2 pkt 4 lit. c AO wymieniono transfer funkcji, ryzyk, aktywów lub innych korzyści (niem. *oder sonstigen Vorteilen*); oznacza to wyjście poza zakres pojęcia aktywów w rozumieniu prawa bilansowego i objęcie zakresem przedmiotowej cechy wartości, które nie są ujawnione w księgach rachunkowych;

- niemiecki ustawodawca wskazuje wprost w § 138e ust. 2 pkt 4 lit. c AO, że przeniesienie funkcji, ryzyk, aktywów lub innych korzyści dotyczy także przeniesień pomiędzy przedsiębiorstwem a jego zakładem podatkowym¹⁰⁵.

W przypadku braku wykładni zawężającej zakresem cechy E3 mogą być również objęte zdarzenia restrukturyzacyjne (np. połączenia, podziały)¹⁰⁶.

2.5.2.6. Ocena

Jak wynika z analizy implementacji i interpretacji wybranych cech rozpoznawczych, w poszczególnych państwach występują istotne różnice dotyczące zakresu ich zastosowania.

¹⁰² Bulletin Officiel des Finances Publiques, *op.cit.*, pkt 469.

¹⁰³ K. Gil, M. Guzek, M. Lejman, *op.cit.*, s. 102.

¹⁰⁴ Bulletin Officiel des Finances Publiques, *op.cit.*, pkt 469 i 470.

¹⁰⁵ Patrz § 138e ust. 2 pkt 4 lit. c AO.

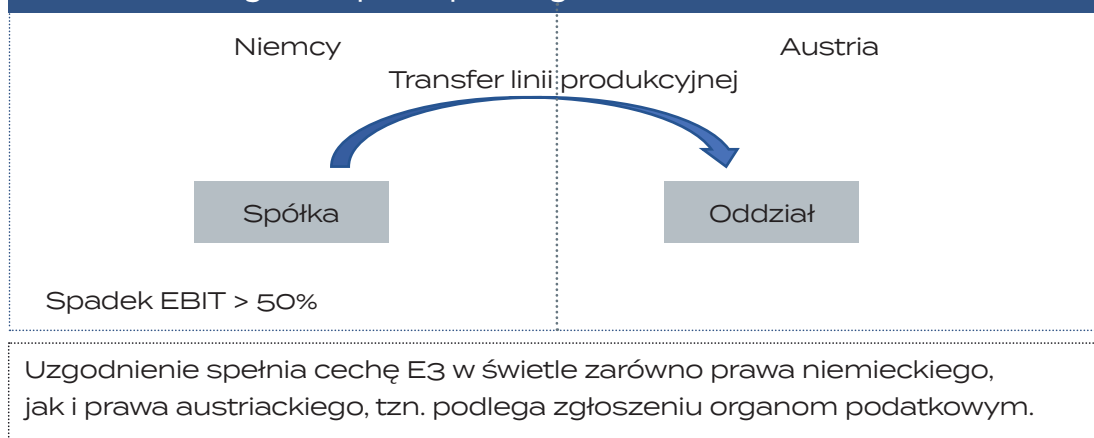
¹⁰⁶ A. Schnitger, T. Brink, T. Welling, *op.cit.*, s. 247.

Różnice te powodują, że to samo zdarzenie w jednym państwie będzie stanowić uzgodnienie podlegające zgłoszeniu, podczas gdy w innym

może nie generować obowiązku zgłoszenia. Przykładem jest przeniesienie aktywów przedstawione poniżej.

Przypadek 1

Rysunek 2. Przeniesienie pomiędzy przedsiębiorstwem a zakładem na gruncie prawa polskiego



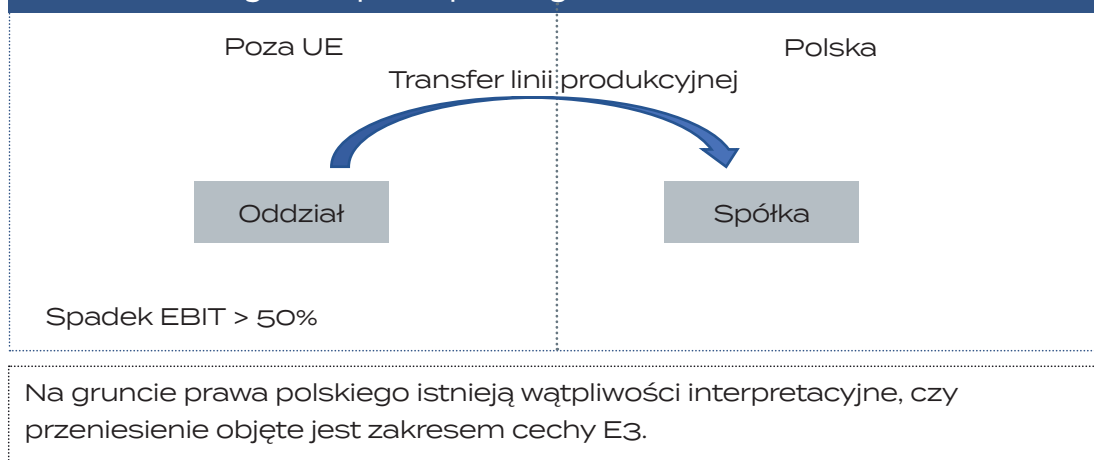
Źródło: opracowanie własne.

Zarówno w prawie niemieckim, jak i w prawie austriackim cecha E3 ma zastosowanie do transferów

pomiędzy przedsiębiorstwem/centralą a zakładem zagranicznym/oddziałem (przypadek 1).

Przypadek 2

Rysunek 3. Przeniesienie pomiędzy przedsiębiorstwem a zakładem na gruncie prawa polskiego



Źródło: opracowanie własne.

Na gruncie prawa polskiego nie można w sposób jednoznaczny stwierdzić spełnienia cechy E3 w przypadku transferów pomiędzy spółką a jej zagranicznym oddziałem. Spółka i oddział stanowią jeden podmiot, natomiast cecha E3 dotyczy transferów pomiędzy podmiotami powiązanymi. Dodatkowo można twierdzić, że z uwagi na fakt, iż na EBIT spółki składa się również wynik oddziału będącego jej częścią, przesunięcie funkcji, ryzyk czy aktywów nie powinno spełnić przesłanek z cechy E3. Niemniej jednak, mając na uwadze wykładnię celowościową, z uwagi

na fakt, że spadek EBIT należy ocenić przez pryzmat wyniku osiągniętego w danym kraju, trzeba przyjąć założenie, że transfery pomiędzy przedsiębiorstwem w danym państwie i jego zagranicznym zakładem będą objęte zakresem cechy E3¹⁰⁷. Rozbieżności, które zaobserwowano na tle analizowanych cech, ukazano w tabeli 1.

¹⁰⁷ S. Bendlinger, R. Hofmann, *Betriebsstättensachverhalte nach dem EU-Meldepflichtgesetz*, Zeitschrift für Steuerstrafrecht und Steuerverfahren, 2020, s. 300.

Tabela 1. Rozbieżności na tle stosowania cechy E3

Państwo	Czy określenie <i>loss making company</i> w cesze B1 oznacza przedsiębiorstwo, czy spółkę?	Czy cecha E3 ma zastosowanie do transferów pomiędzy przedsiębiorstwem i jego zagranicznym zakładem?	Czy cecha E3 ma zastosowanie do zdarzeń z dyrektywy 2009/133EC?
Austria	przedsiębiorstwo	tak	niejednoznaczne
Irlandia	spółka	tak	tak
Francja	przedsiębiorstwo	niejednoznaczne	nie
Niemcy	przedsiębiorstwo	tak	tak
Polska	spółka	niejednoznaczne	niejednoznaczne*

* W polskiej literaturze można spotkać błędną interpretację, że cecha E3 nie ma zastosowania do zdarzeń z dyrektywy 2009/133EC. Patrz: K. Gil, M. Guzek, M. Lejman, *Regulacje MDR. Raportowanie o schematach podatkowych. Komentarz*, C.H. Beck, Warszawa 2019, s. 102. Taka interpretacja nie wynika z brzmienia cechy E3, nie uwzględnia również celu dyrektywy DAC-6.

Źródło: opracowanie własne.



Zakres podmiotowy dyrektywy w kontekście podmiotów zobowiązanych do przekazywania informacji o schematach podatkowych

3

FOT. GERALT/PIKABAY.COM

3

Zakres podmiotowy dyrektywy w kontekście podmiotów zobowiązanych do przekazywania informacji o schematach podatkowych

3.1. Pośrednik

Pojęcie pośrednika zostało zdefiniowane bardzo szeroko – odnosi się do osoby, która opracowuje, wprowadza do obrotu, organizuje lub udostępnia do wdrożenia podlegające zgłoszeniu uzgodnienie transgraniczne lub zarządza wdrażaniem takiego uzgodnienia (tzw. aktywny pośrednik)¹⁰⁸. Termin ten obejmuje również osobę, która po uwzględnieniu odpowiednich faktów i okoliczności, a także na podstawie dostępnych informacji i właściwej wiedzy fachowej oraz orientacji wymaganej do świadczenia takich usług zdaje sobie sprawę, że podjęła się udzielić – bezpośrednio lub za pośrednictwem innych osób – pomocy, wsparcia lub porad dotyczących opracowywania, wprowadzania do obrotu, organizowania, udostępniania do wdrożenia lub nadzorowania wdrożenia podlegającego zgłoszeniu uzgodnienia transgranicznego (tzw. pasywny pośrednik), lub można racjonalnie oczekiwać, że zdaje sobie z tego sprawę¹⁰⁹. Jeśli pośrednik jest zobowiązany do przekazywania informacji w więcej niż jednym państwie członkowskim, takie informacje są przekazywane jedynie w tym państwie, które widnieje wyżej na poniższej liście:

■ w państwie, w którym pośrednik jest rezydentem do celów podatkowych;

■ w państwie, w którym pośrednik ma stały zakład i za jego pośrednictwem świadczy usługi w odniesieniu do uzgodnienia;

■ w państwie, w którym pośrednik jest zarejestrowany lub którego przepisom prawa podlega;

■ w państwie, w którym pośrednik jest zarejestrowany w stowarzyszeniu zawodowym związanym z usługami prawnymi, doradztwa podatkowego lub doradczymi¹¹⁰.

Jeżeli pośrednik jest zobowiązany do dokonania zgłoszeń organom kilku państw, to wówczas jest zwolniony z przekazywania informacji, jeśli – zgodnie z prawem krajowym – dysponuje dowodem, że te same informacje zostały już przekazane w innym państwie członkowskim¹¹¹.

3.2. Implementacja definicji pośrednika w wybranych państwach

3.2.1. Austria

W Austrii pośrednik to osoba, która:

■ wymyśla, wprowadza na rynek, organizuje, udostępnia projekt podlegający zgłoszeniu lub zarządza jego wdrożeniem (tzw. aktywny pośrednik);

¹⁰⁸ DAC-6, art. 3 pkt 21.

¹⁰⁹ *Ibidem*, art. 3 pkt 21 *in fine*.

¹¹⁰ *Ibidem*, art. 8ab ust. 3.

¹¹¹ *Ibidem*, art. 8ab ust. 4.



FOT. ADOBESTOCK.COM

■ po uwzględnieniu odpowiednich faktów i okoliczności, a także na podstawie dostępnych informacji oraz odpowiedniej wiedzy specjalistycznej i orientacji wymaganej do świadczenia takich usług wie lub powinna wiedzieć, że zapewnia bezpośrednią lub pośrednią pomoc, wsparcie lub poradę w odniesieniu do koncepcji, marketingu, organizacji, zapewnienia wykonania lub zarządzania wdrożeniem projektu podlegającego raportowaniu, i spełnia jeden z następujących warunków (tzw. pasywny pośrednik):

- ma miejsce zamieszkania, miejsce zwykłego pobytu, siedzibę lub zarząd w Austrii,
- nie jest rezydentem do celów podatkowych w żadnym innym państwie członkowskim i świadczy usługi związane ze strukturą podlegającą obowiązkowi zgłoszenia za pośrednictwem stałego zakładu zlokalizowanego w Austrii,
- nie jest rezydentem do celów podatkowych w żadnym innym państwie członkowskim i podlega odpowiednim przepisom prawa zawodowego lub handlowego w Austrii,
- nie jest rezydentem do celów podatkowych w żadnym innym państwie członkowskim i jest

członkiem austriackiego zrzeszenia zawodowego świadczącego usługi prawne, podatkowe lub doradcze¹¹².

Każda osoba ma prawo do przedstawienia dowodów, że nie wiedziała lub nie mogła w rozsądny sposób wiedzieć, że była zaangażowana w ustalenie podlegające zgłoszeniu. W tym celu osoba ta może potwierdzić wszystkie istotne fakty i okoliczności, a także dostępne informacje oraz odpowiednią wiedzę specjalistyczną i orientację. Przepisy nie precyzują w sposób jednoznaczny, czy pracownicy podmiotu mogą sami być pośrednikami. Ponadto, nie jest w sposób jednoznaczny rozstrzygnięte, że zespół podatkowy *in house* może być uważany za pośrednika. Z objaśnień austriackiego Ministerstwa Finansów wynika, iż doradcy podatkowi zatrudnieni w firmach doradztwa podatkowego, którzy w ramach stosunku pracy w imieniu swojego pracodawcy uczestniczą w tworzeniu koncepcji, realizacji zadań marketingu, organizacji lub wdrażaniu uzgodnienia,

¹¹² EU-MPFG, art. 3 pkt 3.

nie spełniają warunków bycia pośrednikiem¹¹³. W takich przypadkach firmie doradztwa podatkowego przypisuje się działania pracowników, a tym samym pośrednika.

Pojęcie pośrednika nie ogranicza się do niektórych grup zawodowych. Jest ono jednak odnoszone przede wszystkim do osób, które oferują usługi podatkowe, prawne, doradztwo korporacyjne czy zarządzanie aktywami¹¹⁴. Termin „pośrednik” obejmuje np. doradców podatkowych, biegłych rewidentów, księgowych, prawników, notariuszy, doradców finansowych, a także banki. Koncepcja uzgodnienia podlegającego zgłoszeniu obejmuje w szczególności tworzenie lub opracowywanie go oraz może dotyczyć jednego etapu lub większej ich liczby i wymaga aktywnego udziału w tworzeniu koncepcji, wprowadzaniu do obrotu, organizacji, dostarczaniu lub zarządzaniu wdrażaniem projektu podlegającego zgłoszeniu¹¹⁵. To, czy wstępna informacja konsultanta skierowana do potencjalnych klientów stanowi udostępnienie uzgodnienia do wdrożenia, a tym samym prowadzi do zaistnienia statusu pośrednika, zależy od poziomu konkretyzacji tej informacji. Jeżeli w odniesieniu do abstrakcyjnych prezentacji udzielane są tylko ogólne odpowiedzi w kontekście niewiążącej, wstępnej dyskusji, to nie można w zasadzie zakładać, że zostaną one udostępnione do wdrożenia uzgodnienia¹¹⁶.

Teza 11

Wydaje się zasadne doprecyzowanie na poziomie przepisów dyrektywy tego, jaki poziom konkretyzacji informacji przekazywanych potencjalnym klientom stanowi udostępnienie uzgodnienia do wdrożenia.

¹¹³ Bundesministerium für Finanzen, *op.cit.*, s. 5.

¹¹⁴ *Ibidem*.

¹¹⁵ *Ibidem*.

¹¹⁶ *Ibidem*, s. 6.

Zakres pośredników pasywnych jest szerszy niż w przypadku pośrednika aktywnego. Mogą nimi być podmioty niezwiązane zupełnie z usługami doradztwa podatkowego, jak np. podmioty zarządzające aktywami. Zakłada się, że w przypadku pośrednika pasywnego pełni on niejako pomocniczą funkcję w stosunku do pośrednika głównego.

Przykład 2

Austriacka firma doradztwa podatkowego uczestniczy w opracowaniu koncepcji uzgodnienia raportowanego przez spółkę dominującą z siedzibą w Niemczech i udostępnia swoją wiedzę fachową w formie opinii eksperckiej spółce dominującej jako część koncepcji, przy czym opinia może być wykorzystywana niezależnie bez znajomości całości uzgodnienia.

Jeżeli austriacka firma doradztwa podatkowego dysponuje wiedzą o istotnych faktach i okolicznościach oraz dostępnymi informacjami, tak że można racjonalnie oczekiwać, iż powinna była wiedzieć, że udzieliła bezpośredniej lub pośredniej pomocy, wsparcia lub porady w odniesieniu do koncepcji uzgodnienia podlegającego zgłoszeniu, to ma ona status pośrednika pasywnego¹¹⁷.

3.2.2. Irlandia

W prawie irlandzkim promotorów (pośredników) dzieli się na dwie kategorie. Do pierwszej należy „każda osoba, która projektuje, sprzedaje, organizuje, udostępnia, przygotowuje do wdrożenia lub zarządza wdrożeniem porozumienia transgranicznego podlegającego obowiązkowi raportowania”. Są to ci, którzy aktywnie projektują i doradzają swoim klientom przy schematach podatkowych, tj. prawnicy specjalizujący się w prawie podat-

¹¹⁷ *Ibidem*.

kowym oraz profesjonalni doradcy podatkowi¹¹⁸, a także firmy z grup korporacyjnych, które projektują i doradzają w zakresie takich schematów, korzystając z własnych ekspertów (ang. *in-house experts*).

Druga kategoria pośredników obejmuje każdą osobę, która mając na uwadze relewantne fakty i okoliczności, a także na podstawie dostępnych informacji i odpowiedniej wiedzy specjalistycznej oraz orientacji wymaganej do świadczenia takich usług wie, że zobowiązała się do świadczenia – bezpośrednio lub za pośrednictwem innych osób – pomocy, wsparcia lub porady w odniesieniu do projektowania, marketingu, organizowania, udostępniania do wdrażania lub zarządzania wdrożeniem porozumienia transgranicznego podlegającego zgłoszeniu, lub można racjonalnie oczekiwać, że dowie się tego. Ta kategoria pośredników obejmuje znacznie szerszy zakres podmiotów niż pierwsza kategoria. Może odnosić się także do księgowych, audytorów, podmiotów zarządzających majątkiem, prawników, firm ubezpieczeniowych, zarządzających aktywami funduszy inwestycyjnych oraz bankierów¹¹⁹. Podobnie jak w przypadku pierwszej kategorii pośredników, obejmuje również grupy przedsiębiorstw, które projektują i doradzają w zakresie takich porozumień, korzystając z pomocy wewnętrznych ekspertów. Ponadto, muszą spełnić przynajmniej jeden z poniższych warunków:

- osoba ta jest rezydentem dla celów podatkowych w państwie członkowskim;
- osoba ta prowadzi stały zakład w państwie członkowskim, przez który świadczone są usługi związane z porozumieniem;
- osoba ta jest zarejestrowana w państwie członkowskim lub podlega jego prawu;
- osoba ta jest zarejestrowana w stowarzyszeniu zawodowym zajmującym się usługami

prawnymi, podatkowymi lub doradczymi w państwie członkowskim.

Test, czy dana osoba „wie, że zobowiązała się do świadczenia usług w odniesieniu do odpowiedniego uzgodnienia transgranicznego, lub czy można racjonalnie oczekiwać, że to wie”, należy określić poprzez odniesienie się do:

- istotnych faktów i okoliczności;
- dostępnych informacji;
- odpowiedniej wiedzy fachowej i orientacji wymaganej do świadczenia takich usług¹²⁰.

Słowo „rozsądnie” opiera się na kryterium testu rozsądnego człowieka (ang. *reasonable man test*). To inaczej standard działania „rozsądnej osoby o zwykłej roztropności”¹²¹. Jest to obiektywny test. „Wiedzieć” w tym kontekście oznacza „być tego świadomym”.

Jeśli chodzi o rzeczywistą wiedzę danej osoby, osoba ta musi wziąć pod uwagę wszystko, co faktycznie wiedziała o uzgodnieniu, i wszelkie informacje, które są łatwo dostępne podczas świadczenia określonej usługi. Informacje te są pozyskiwane w trakcie przygotowania opinii podatkowej, jak również podczas przeprowadzania standardowych audytów podatkowych¹²².

Przykład 3

Spółka A, będąca rezydentem podatkowym w Irlandii, angażuje lokalną kancelarię prawną do udzielania porad prawnych w związku z proponowaną transakcją między jej francuską spółką zależną a podmiotem niepowiązanym, który ma siedzibę poza UE. Proponowana transakcja wchodzi w zakres definicji raportowanego uzgodnienia transgranicznego. Kancelaria

¹¹⁸ Irish Tax and Customs, *EU Mandatory...*, op.cit., s. 38.

¹¹⁹ *Ibidem*.

¹²⁰ *Ibidem*, s. 39.

¹²¹ *Ibidem*, s. 40.

¹²² *Ibidem*.

doradza irlandzkiej firmie A. Na podstawie otrzymanych porad irlandzka firma udziela wskazówek francuskiej spółce zależnej w zakresie wdrożenia planowanej transakcji.

W tym scenariuszu irlandzka kancelaria prawna będzie pośrednikiem (druga kategoria) w odniesieniu do raportowanego uzgodnienia transgranicznego, ponieważ świadczyła ona usługi doradcze w tym zakresie. Ponadto, spółka dominująca sama będzie pośrednikiem (pierwsza kategoria), ponieważ udostępniła uzgodnienie do wdrożenia francuskiej spółce zależnej¹²³.

Przykład 4

Firma A, która jest rezydentem podatkowym w Irlandii, jest zaangażowana przez Parent Inc w USA jako doradca w związku z wdrożeniem uzgodnienia przez Sub Ltd w Irlandii. Ten schemat, który został opracowany przez amerykańskiego doradcę podatkowego bez związku z UE, wchodzi w zakres definicji raportowanego uzgodnienia transgranicznego. Jest ono wdrożone przez Sub Ltd.

Firma A jest pośrednikiem, ponieważ udzielała porad w odniesieniu do wdrażania raportowanego uzgodnienia transgranicznego (druga kategoria). Nie ma znaczenia, że porada nie została udzielona bezpośrednio Sub Ltd, a jedynie w związku z raportowanym uzgodnieniem transgranicznym¹²⁴. Aby dana osoba była pośrednikiem w odniesieniu do uzgodnienia transgranicznego, jest niezbędny pewien stopień zaangażowania w uzgodnienie. Jest mało prawdopodobne, aby osoba świadcząca tylko rutynową usługę, np. księgowy przetwarzający fakturę do celów księgowych, doradca

podatkowy składający zeznania podatkowe w imieniu klienta lub bank realizujący rutynowy przelew pieniężny, zostałyby zakwalifikowane jako pośrednik. Wynika to z faktu, że ta rutynowa usługa, którą świadczą, przypuszczalnie nie będzie obejmować:

- projektowania, marketingu, organizowania, udostępniania do realizacji lub zarządzania wdrażaniem raportowanego uzgodnienia transgranicznego;
- pomocy lub doradztwa w związku z projektowaniem, marketingiem, organizacją, udostępnianiem do realizacji lub zarządzaniem wdrożeniem raportowanego uzgodnienia transgranicznego¹²⁵.

Teza 12

Wprowadzenie definicji „rutynowej usługi” mogłoby przyczynić się do ograniczenia kręgu podmiotów zobowiązanych do raportowania jako pośrednicy pasywni.

Należy jednak zauważyć, że nie zawsze tak jest. Sporządzanie i składanie deklaracji podatkowych może być usługą rutynową, ale może również (w zależności od konkretnych faktów i okoliczności) obejmować aspekt zarządzania wdrażaniem uzgodnienia transgranicznego. W związku z tym doradca, czyli firma A z przykładu 4, mógłby należeć do drugiej kategorii pośredników.

3.2.3. Francja

Francuskie ustawodawstwo definiuje pośrednika poprzez odniesienie do art. 3 pkt 21 DAC-6¹²⁶. Pośrednik – oprócz konieczności zaklasyfikowania do jednej z dwóch kategorii (aktywny lub

¹²³ *Ibidem*.

¹²⁴ *Ibidem*.

¹²⁵ Irish Tax and Customs, *EU Mandatory...*, op.cit., s. 41.

¹²⁶ AE CGI, art. 1649.



pasywny pośrednik) – powinien być związany z terytorium Francji, tj.:

- powinien mieć miejsce zamieszkania, pobytu lub siedzibę we Francji;
- powinien posiadać we Francji stały zakład świadczący usługi związane ze zgłaszanym uzgodnieniem transgranicznym;
- powinien zostać utworzony we Francji lub podlegać prawu francuskiemu;
- powinien być zarejestrowany we Francji w organizacji zawodowej w związku z usługami prawnymi, podatkowymi lub doradczymi lub mieć licencję na wykonywanie zawodu we Francji wydaną przez tę organizację.

W przypadku, gdy pośrednik spełnia wymóg terytorialny w więcej niż jednym państwie członkowskim UE, przepisy francuskie ustanawiają zasadę pierwszeństwa. Zgodnie z nią pośrednik powinien zgłosić uzgodnienie wyłącznie w państwie członkowskim, w którym pośrednik ma rezydencję podatkową. Jeżeli pośrednik nie jest rezydentem podatkowym żadnego państwa członkowskiego UE, deklarację składa się w państwie członkowskim, w którym pośrednik posiada stały zakład,

za którego pośrednictwem są świadczone usługi związane z raportowanym uzgodnieniem transgranicznym, niezależnie od tego, czy usługi te należą do kategorii pierwszej, czy drugiej pośrednika. Jeżeli ten ostatni warunek nie jest spełniony, pośrednik składa oświadczenie w państwie członkowskim, w którym ma siedzibę lub którego prawu podlega.

Pośrednikiem w rozumieniu art. 1649 AE CGI może być osoba działająca w sposób zawodowy lub niezawodowy. Nie ma on obowiązku posiadania osobowości prawnej, pobierania wynagrodzenia czy posiadania członkostwa w organizacji zawodowej. Jeżeli osoba fizyczna jest pracownikiem spółki i działa w imieniu tej spółki, to właśnie ta spółka jest uznawana za pośrednika w rozumieniu art. 1649 AE CGI. W przypadku, gdy osoba fizyczna jest związana umową o współpracy z podmiotem mającym osobowość prawną i podatkową lub bez niej (np. kancelarią prawną) i działa w imieniu lub na jej rzecz, to ten podmiot, reprezentowany przez należycie upoważnioną osobę, musi być uważany za pośrednika.

Przygotowanie odnosi się do planowania, proponowania lub opracowywania raportowanego uzgodnienia transgranicznego, którego główne cechy zostały określone. Organizacja raportowanego uzgodnienia transgranicznego obejmuje przygotowanie i koordynację tego uzgodnienia do czasu udostępnienia go do wykorzystania¹²⁷. Zarządzanie wdrażaniem obejmuje prowadzenie wdrażania raportowanego uzgodnienia transgranicznego jako całości we współpracy z jego twórcą lub osobą wprowadzającą je do obrotu. W przypadku grupy spółek za pośrednika aktywnego można uznać spółkę dominującą lub każdą inną spółkę w grupie, która opracowuje, wprowadza do obrotu lub organizuje uzgodnienie transgraniczne podlegające obowiązkowi zgłaszania, udostępnia je do celów jego wdrożenia lub zarządza jego wdrożeniem w innych spółkach należących do tej samej grupy.

Pośrednik pasywny zgłasza uzgodnienie, jeżeli wiedział, że jego usługi były świadczone w ramach raportowanego uzgodnienia transgranicznego. Każda osoba ma prawo do przedstawienia dowodów w celu wykazania, że nie wiedziała, iż uczestniczy w podlegającym zgłoszeniu uzgodnieniu transgranicznym, i nie można było racjonalnie oczekiwać, że będzie to wiedzieć. W tym celu osoba ta może powołać się na wszystkie istotne fakty i okoliczności, dostępne informacje, a także swoją wiedzę fachową. Jednocześnie usługodawcy, który dowiaduje się o raportowanym uzgodnieniu transgranicznym po jego wdrożeniu, nie uznaje się za pośrednika pod warunkiem, że nie udzielił on żadnej pomocy, wsparcia ani porad związanych z projektowaniem, wprowadzaniem do obrotu lub organizacją danego uzgodnienia transgranicznego, jego udostępnianiem

do celów wdrożenia lub zarządzania jego wdrożeniem. Przykładowo za pośrednika pasywnego nie są uznawani:

- biegły rewident, który przeprowadzając badanie ustawowe jednego z uczestników raportowanego systemu transgranicznego, dowiaduje się o nim i identyfikuje go jako wchodzący w zakres obowiązków sprawozdawczych;
- prawnik inny niż ten właściwy w zakresie stworzenia koncepcji uzgodnienia, którego zadaniem jest wyłącznie podejmowanie decyzji w sprawie obowiązku zgłoszenia lub niezgłoszenia uzgodnienia¹²⁸.

Teza 13

Stworzenie katalogu czynności, których wykonywanie w ramach danego zawodu nie jest kwalifikowane jako działanie w charakterze pośrednika pasywnego, zmniejszyłoby niepewność wielu podmiotów co do istnienia obowiązku zgłoszenia schematu podatkowego.

Pojęcie pośrednika pasywnego nie ma zastosowania *a priori* do instytucji płatniczych i instytucji kredytowych, które są uprawnione do prowadzenia działalności w regulowanym sektorze finansowym i wykonują rutynowe operacje bankowe, takie jak przyjmowanie i przechowywanie środków pieniężnych, transfer środków pieniężnych i transakcje walutowe, udzielanie finansowania lub świadczenie usług bankowości płatniczej¹²⁹. Jednocześnie instytucję finansową uznaje się za pośrednika pasywnego, jeżeli osoby kierujące nią są świadome, że jej działanie, niezależnie od jej charakteru, stanowi pomoc, wsparcie lub doradztwo związane z projektowaniem, wprowadzaniem

¹²⁷ FC - Taxpayers' obligations to prevent fraud - Declaration of cross-border arrangements - Scope - Persons required to make the declaration, <https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/12275-PGP.html/identifiant=BOI-CF-CPF-30-40-10-20-20201125> (dostęp: 8.08.2022).

¹²⁸ *Ibidem*.

¹²⁹ *Ibidem*.

do obrotu lub organizacją raportowanego uzgodnienia transgranicznego.

3.2.4. Niemcy

W świetle niemieckich przepisów pośrednik to każdy, kto wprowadza do obrotu transgraniczne uzgodnienie podatkowe, tworzy, organizuje lub udostępnia do użytku osobom trzecim lub zarządza jego wdrażaniem przez osoby trzecie¹³⁰. Kwalifikacja jako pośrednik zakłada aktywną działalność w bezpośrednim związku z transgranicznym uzgodnieniem podatkowym. Niemieckie przepisy nie przewidują bowiem drugiej kategorii pośredników (tzw. pasywnych), o której mowa w DAC-6.

Teza 14

Niektóre państwa członkowskie zrezygnowały z wprowadzania instytucji pośrednika pasywnego i położyły większy nacisk na doprecyzowanie zakresu podmiotowego pośrednika aktywnego.

Praktyka interpretacyjna niemieckiej administracji skarbowej jest więc ukierunkowana przede wszystkim na wyjaśnienie poszczególnych elementów definicyjnych pojęcia aktywnego pośrednika.

3.2.4.1. Wprowadzenie do obrotu

Zakłada się, że pewna, zwykle zbywalna, struktura podatkowa jest najpierw rozwijana bez odniesienia do konkretnego użytkownika, przy czym rozwój nie musi być dokonywany przez oferującego. Oferujący to ten, który dystrybuuje uzgodnienie podatkowe

na rynku w celu zainicjowania relacji biznesowej z jeszcze nieokreślonym użytkownikiem¹³¹.

Przykład 5

W ramach szkolenia uczestnicy otrzymają opis struktury podatkowej od spółki X. Udział w szkoleniu jest odpłatny, a X otrzymuje wynagrodzenie za swoją działalność szkoleniową.

Uzgodnienie podatkowe nie jest wprowadzane do obrotu przez X w rozumieniu § 138d ust. 1 AO. X wprowadza uzgodnienie na rynek poprzez swój wykład i otrzymuje wynagrodzenie za swoją działalność szkoleniową, nie robi tego jednak w celu nawiązania relacji biznesowych z uczestnikami wydarzenia i doradzania im np. w zakresie wdrożenia uzgodnienia¹³².

Przykład 6

Doradca podatkowy A publikuje w czasopiśmie branżowym opracowanie na temat różnych opcji transgranicznej optymalizacji podatkowej i otrzymuje za to wynagrodzenie. Opcje są tak dobrze wyjaśnione w tekście A, że przeciętny czytelnik na jego podstawie jest w stanie wdrożyć uzgodnienie.

Działalność autorska A nie jest wprowadzeniem do obrotu w rozumieniu § 138d ust. 1 AO, ponieważ publikacja jego tekstu nie odbywa się bezpośrednio w celu doradzania potencjalnym klientom w zakresie realizacji przedstawionych opcji¹³³.

¹³⁰ AO, § 138d ust. 1.

¹³¹ Bundesministerium der Finanzen, *op.cit.*, s. 20.

¹³² *Ibidem*.

¹³³ *Ibidem*.

Teza 15

Prowadzenie szkoleń o tematyce podatkowej oraz działalność wydawnicza powinny być wprost wyłączone z zakresu dyrektywy.

3.2.4.2. Tworzenie

Tworzenie polega na planowaniu, projektowaniu lub opracowywaniu konkretnej, regularnie dostosowywanej struktury podatkowej w odniesieniu do konkretnego użytkownika lub wielu użytkowników, którzy są partnerami biznesowymi pośrednika¹³⁴. Jeżeli koncepcja jest przekazywana przez użytkownika osobie trzeciej, która nie jest partnerem biznesowym pośrednika, projektant (twórca) uzgodnienia nie jest pośrednikiem w tym zakresie.

Przykład 7

Doradca podatkowy S opracowuje dla swojego klienta M uzgodnienie podatkowe, które podlega obowiązkowi zgłoszenia. Po tym, jak S przekazał koncepcję M, przekazuje ją przyjaznemu sąsiadowi N, który ją wdraża. N nie jest partnerem biznesowym S.

S nie jest pośrednikiem dla struktury podatkowej wdrażanej przez N. Na warunkach określonych w § 138d ust. 1 AO można uznać M za pośrednika w uzgodnieniu podatkowym wdrożonym przez N¹³⁵. Jeżeli żadna inna osoba nie spełni któregoś z wymogów § 138d ust. 1 AO, N – jako użytkownik uzgodnienia podatkowego – będzie zobowiązany do samodzielnego zgłoszenia. Tworzeniem uzgodnienia podatkowego nie jest natomiast ocena koncepcji podatkowej,

zaprojektowanej lub opracowanej przez użytkownika lub przez osobę trzecią (np. sporządzenie ekspertyz wyłącznie na temat skutków podatkowych danego przedsięwzięcia). To samo dotyczy zwykłego powielania lub przedstawiania brzmienia przepisów podatkowych, interpretacji administracji podatkowej, orzecznictwa sądów (finansowych) itp. w odniesieniu do abstrakcyjnych indywidualnych kwestii prawnych¹³⁶.

3.2.4.3. Organizowanie

Organizowanie koncentruje się w szczególności na aspektach administracyjnych i obejmuje kompleksowe, systematyczne przygotowanie (planowanie) ewentualnego wdrożenia struktury podatkowej w odniesieniu do konkretnego użytkownika lub większości użytkowników do momentu udostępnienia do wdrożenia. Wsparcie M przez S z przykładu 7 nie stanowi organizacji w rozumieniu § 138d ust. 1 AO, ponieważ A udziela jedynie częściowych, wspierających porad prawnych, a nie kompleksowej i systematycznej organizacji czy administracyjnego przygotowania wdrożenia struktury podatkowej¹³⁷.

3.2.4.4. Udostępnienie do wdrożenia

Udostępnienie do wdrożenia zachodzi, jeżeli pośrednik dostarczył potencjalnemu użytkownikowi informacje lub dokumenty niezbędne do wdrożenia konkretnego transgranicznego uzgodnienia podatkowego lub w inny sposób udostępnił je indywidualnie¹³⁸. Nie jest ważne to, czy użytkownik faktycznie wdrażał transgraniczną procedurę podatkową, ale musi być w stanie obiektywnie to zrobić za pomocą udostępnionych mu informacji i dokumentów. Samo rozpowszechnianie ogólnych informacji na temat uzgodnień podatkowych, np.

¹³⁴ *Ibidem*, s. 21.

¹³⁵ *Ibidem*.

¹³⁶ *Ibidem*.

¹³⁷ *Ibidem*, s. 22.

¹³⁸ *Ibidem*.

poprzez publikowanie niewiążących informacji w Internecie lub wydawanie ogólnie dostępnych prospektów emisyjnych, nie jest jeszcze udostępnieniem do wdrożenia¹³⁹.

3.2.4.5. Zarządzanie wdrożeniem

Zarządzanie wdrażaniem przez osoby trzecie obejmuje odpowiedzialność za kierowanie realizacją konkretnej struktury podatkowej przez kogoś innego niż sam użytkownik. Co do zasady, samo odwzorowanie skutków podatkowych wdrożenia struktury podatkowej w ramach sporządzania odpowiednich deklaracji podatkowych nie wchodzi w zakres zarządzania wdrożeniem pod warunkiem, że struktura podatkowa nie jest wdrażana jako całość¹⁴⁰.

3.2.5. Ocena

Większość państw członkowskich przyjęła koncepcję podobną do tej przewidzianej w DAC-6. W niektórych przypadkach zdecydowano się nie uwzględniać szerokiej koncepcji pośrednika, przewidzianej w dyrektywie, i poprzestać na aktywnym pośredniku (Niemcy), natomiast czasami wprowadzono dodatkowy warunek w postaci istnienia łącznika (nexsusa) pośrednika z państwem członkowskim (Austria). Wydaje się, że pożądanym rozwiązaniem byłaby rezygnacja z koncepcji pasywnego pośrednika i odniesienie się wyłącznie do aktywnego działania w bezpośrednim związku z transgranicznym uzgodnieniem podatkowym. Podmioty spełniające definicję pasywnego pośrednika mogą nie mieć świadomości, że spoczywa na nich obowiązek zgłoszenia uzgodnienia transgranicznego.

3.3. Właściwy podatnik

Właściwy podatnik to osoba, której udostępniono do wdrożenia podlegające zgłoszeniu uzgodnienie transgraniczne lub która jest gotowa wdrożyć podlegające zgłoszeniu uzgodnienie transgraniczne lub dokonała pierwszej czynności służącej wdrożeniu takiego uzgodnienia¹⁴¹.

3.4. Implementacja definicji właściwego podatnika w wybranych państwach

3.4.1. Austria

Definicja stanowi odzwierciedlenie przepisów dyrektywy DAC-6¹⁴². Warto zwrócić uwagę, że definicja ta nie zakłada istnienia jakichkolwiek „bliskich związków” pomiędzy właściwym podatnikiem a Austrią – w przeciwieństwie do pojęcia pośrednika (tu związek z terytorium jest elementem definicji). Objasnienia austriackiej administracji skarbowej nie odnoszą się w jakimkolwiek stopniu do „udostępnienia do wdrożenia” czy „gotowości do wdrożenia”. Kwestie te zostały wyjaśnione w części dotyczącej definicji pośrednika. W zasadzie jedyną wątpliwością, jaka została rozwiana, to potwierdzenie w uzasadnieniu do projektu ustawy wdrażającej dyrektywę DAC-6, że kilka podmiotów jednocześnie może spełniać definicję właściwego podatnika¹⁴³.

Przykład 8

Spółka matka wynajmuje firmę doradcę do przygotowania schematu podatkowego

¹³⁹ *Ibidem*.

¹⁴⁰ *Ibidem*.

¹⁴¹ DAC-6, art. 3 pkt 22.

¹⁴² EU-MPFG, art. 3 pkt 9.

¹⁴³ EY Global, *Austria passes bill to implement Mandatory Disclosure Rules*, https://www.ey.com/en_gl/tax-alerts/ey-austria-passes-bill-to-implement-mandatory-disclosure-rules (dostęp: 7.07.2022).

podlegającego zgłoszeniu, który będzie wdrażany w spółce córce.

Zarówno spółka matka, jak i spółka córka spełniają definicję właściwego podatnika.

3.4.2. Irlandia

Definicja właściwego podatnika zawarta w irlandzkim ustawodawstwie podatkowym jest tożsama z tą zawartą w przepisach dyrektywy DAC-6¹⁴⁴. W objaśnieniach irlandzkiej administracji podatkowej wskazuje się, że „udostępnienie do wdrożenia” to sytuacja, gdy uzgodnienie jest gotowe do wdrożenia od strony praktycznej oraz informacja na ten temat została przekazana podatnikowi sugerującemu, że rozważa dokonanie transakcji stanowiącej część uzgodnienia¹⁴⁵. Uzgodnienie jest gotowe do wdrożenia w momencie, gdy podatnik jest przygotowany do jego implementacji¹⁴⁶. Objasnienia nie zawierają jednak niestety jakichkolwiek przykładów praktycznych, w jaki sposób rozumieć „udostępnienie do wdrożenia” czy „gotowość do wdrożenia”.

3.4.3. Francja

Przepisy francuskie definiujące właściwego podatnika w żadnym stopniu nie odbiegają od przepisów dyrektywy DAC-6 w tym zakresie¹⁴⁷. Objasnienia wskazują kilka przypadków odnośnie do definicji właściwego podatnika¹⁴⁸.

Przykład 9

W ramach grupy spółka dominująca (spółka A) opracowuje raportowane uzgodnienie

transgraniczne stosowane przez inne spółki grupy (spółka B i spółka C).

W tym przypadku firmy te pełnią następujące funkcje: spółka A – pośrednika, spółka B – właściwego podatnika, spółka C – właściwego podatnika. Role są takie same w przypadku, gdy spółka dominująca angażuje świadczących usługi pośredników udzielających pomocy, wsparcia lub doradztwa w określonych kwestiach.

Przykład 10

Spółka A opracowuje raportowane uzgodnienie transgraniczne używane przez nią samą i inne przedsiębiorstwa z tej samej grupy (spółka B i spółka C).

W tym przypadku firmy te pełnią następujące funkcje: spółka A – promotora i właściwego podatnika, spółka B – właściwego podatnika, spółka C – właściwego podatnika. W takim przypadku spółka A zgłasza uzgodnienie, jako pośrednik. Role są takie same w przypadku, gdy spółka dominująca angażuje świadczących usługi pośredników udzielających pomocy, wsparcia lub doradztwa w określonych kwestiach.

Przykład 11

Spółka A zarządzająca portfelem organizuje raportowane uzgodnienie transgraniczne stosowane przez przedsiębiorstwo zbiorowego inwestowania.

W takim przypadku jednostki te mają następujące role: firma zarządzająca A – pośrednika, przedsiębiorstwo zbiorowego inwestowania – właściwego podatnika.

¹⁴⁴ Section 817RA (1).

¹⁴⁵ Irish Tax and Customs, *EU Mandatory...*, *op.cit.*, s. 48.

¹⁴⁶ *Ibidem*.

¹⁴⁷ AE CGI, art. 1649.

¹⁴⁸ FC – Taxpayers' obligations to prevent fraud..., *op.cit.*



W objaśnieniach wskazano, że w przypadku spółki osobowej lub podmiotu przejrzystego pod względem podatkowym właściwym podatnikiem są wspólnicy podmiotu, chyba że podmiot wybrał sposób opodatkowania, w którym to on jest podatnikiem podatku dochodowego.

Uzgodnienie jest udostępnione do wdrożenia, gdy elementy charakterystyczne dla niego zostały ustalone oraz zostało ono zaprezentowane podatnikowi. Podatnik jest gotowy do wdrożenia, jeżeli przedmiot uzgodnienia istnieje oraz podatnik jest w stanie wykonać pierwszą czynność¹⁴⁹. Objasnienia nie zawierają jednak praktycznych przykładów, w jaki sposób rozumieć te terminy w przypadku podatników otrzymujących profesjonalną poradę podatkową.

3.4.4. Niemcy

Niemieckie przepisy posługują się co prawda pojęciem użytkownika, jednakże w pozostałym zakresie zakres podmiotowy definicji jest odzwierciedleniem przepisów DAC-6¹⁵⁰. Użytkownikiem może być osoba fizyczna lub prawna, spółka

osobowa lub wspólnota. W odniesieniu do uzgodnienia musi być spełniony jeden z poniższych warunków:

- udostępnienie uzgodnienia do wdrożenia¹⁵¹;
- użytkownik jest gotowy do wdrożenia uzgodnienia¹⁵²;
- dokonanie pierwszej czynności służącej wdrożeniu uzgodnienia¹⁵³.

Uzgodnienie jest udostępniane użytkownikowi do wdrożenia, jeżeli użytkownik otrzyma wszystkie dokumenty i informacje niezbędne do jego implementacji. Po stronie użytkownika musi istnieć rozpoznawalny zamiar wdrożenia uzgodnienia indywidualnie mu przedstawionego¹⁵⁴. Taki zamiar można założyć w szczególności natychmiast po przekazaniu użytkownikowi lub udostępnieniu w inny sposób dokumentów dotyczących danego uzgodnienia¹⁵⁵. Najpóźniej w tym momencie użytkownik powinien mieć wyłączne uprawnienie decyzyjne dotyczące skorzystania z niniejszego uzgodnienia. Niewiążące i czysto reklamowe środki, za pomocą których pośrednik dąży do uzyskania

¹⁴⁹ Za pierwszą czynność uważa się podpisanie dokumentu prawnego, decyzję podjętą na walnym zgromadzeniu o wdrożeniu urzędzenia lub zapis księgowy operacji.

¹⁵⁰ AO, § 138d ust. 5.

¹⁵¹ *Ibidem*, § 138d ust. 5 nr 1.

¹⁵² *Ibidem*, § 138d ust. 5 nr 2.

¹⁵³ *Ibidem*, § 138d ust. 5 nr 3.

¹⁵⁴ Bundesministerium der Finanzen, *op.cit.*, s. 11.

¹⁵⁵ *Ibidem*.

zlecenia, nie są uważane za udostępnienie¹⁵⁶. Nie ma przy tym znaczenia, czy użytkownik faktycznie wdraża transgraniczne uzgodnienie.

Przykład 12

Doradca podatkowy S przedstawia swojemu klientowi T różne podatkowe scenariusze działania, z których każdy byłby uważany za transgraniczne uzgodnienie i podlegałby zgłoszeniu. Przedstawienie opcji działania nie jest jeszcze udostępnieniem do wdrożenia.

W takim przypadku T byłby uważany za użytkownika tylko wtedy, gdyby informacje dostarczone w porozumieniu z S umożliwiły bezpośrednią realizację jednej z opisanych opcji działania. Miałoby to miejsce, gdyby wdrożenie danego scenariusza po dyskusji z S opierało się wyłącznie na jego decyzji¹⁵⁷.

Gotowość do wdrożenia uzgodnienia pojawia się tylko wtedy, gdy faktyczne wdrożenie uzgodnienia zależy wyłącznie od ostatecznej decyzji użytkownika. Przesłankę tę stosuje się w szczególności, jeżeli uzgodnienie zostało zaprojektowane przez samego użytkownika, tj. bez udziału pośrednika (projekt wewnętrzny), a tym samym nie ma potrzeby dostarczania dokumentów do wdrożenia¹⁵⁸. Przesłanka pierwszej czynności może mieć miejsce w przypadku umowy, której skutek jest uzależniony od warunku zawieszającego.

3.4.5. Ocena

Definicja właściwego podatnika opiera się na kryteriach nieostrych, takich jak udostępnienie do wdrożenia czy gotowość do wdrożenia, co może powodować wątpliwości dotyczące powstania

obowiązku raportowania uzgodnienia. W niektórych państwach „gotowość do wdrożenia” jest rozumiana jako:

- finalne przygotowanie podatnika do implementacji uzgodnienia (Irlandia);
 - istnienie przedmiotu uzgodnienia oraz to, że podatek jest w stanie wykonać pierwszą czynność (Francja);
 - faktyczne wdrożenie uzgodnienia zależne wyłącznie od ostatecznej decyzji podatnika (Niemcy).
- Podobnie niejedolite rozumienie można zaobserwować w przypadku „udostępnienia do wdrożenia”. W niektórych jurysdykcjach podatkowych definiuje się je jako sytuację, gdy uzgodnienie jest gotowe do wdrożenia od strony praktycznej oraz informacja na ten temat została przekazana podatnikowi sugerującemu, że rozważa dokonanie transakcji stanowiącej część uzgodnienia. W niektórych państwach kładzie się nacisk na określenie elementów charakterystycznych uzgodnienia oraz zaprezentowanie go podatnikowi (Francja). Oprócz tego wskazuje się, że po stronie podatnika powinien istnieć wyraźny zamiar wdrożenia uzgodnienia indywidualnie mu przedstawionego (Niemcy). Ze względu na te rozbieżności nie ma gwarancji, że dane czynności w wymiarze transgranicznym będą rozumiane jednolicie jako podlegające zgłoszeniu uzgodnienie. Jest to o tyle istotne, że w przypadku wewnątrzgrupowych transgranicznych transakcji restrukturyzacyjnych podmiotów spełniających definicję właściwego podatnika może być co najmniej kilka.

Teza 16

„Udostępnienie do wdrożenia” czy „gotowość do wdrożenia”, będące kluczowymi elementami definicji właściwego podatnika, nie są jednolicie rozumiane w poszczególnych państwach członkowskich.

¹⁵⁶ *Ibidem*.

¹⁵⁷ *Ibidem*.

¹⁵⁸ *Ibidem*.



Sankcje za brak wypełnienia obowiązków jako przykład skrajnych interpretacji postanowień dyrektywy DAC-6

4

FOT. ADOBESTOCK.COM

4

Sankcje za brak wypełnienia obowiązków jako przykład skrajnych interpretacji postanowień dyrektywy DAC-6

Wymóg wprowadzenia sankcji za brak realizacji obowiązków nałożonych dyrektywą DAC-6 wynika z art. 25a przedmiotowej dyrektywy. Zgodnie z wytycznymi dyrektywy sankcje te mają być skuteczne, proporcjonalne i odstraszające (ang. *dissuasive*). Na podstawie art. 25a dyrektywy DAC-6 poszczególne państwa

członkowskie UE przyjęły odpowiednie przepisy przewidujące kary za brak przekazania informacji o podlegającym zgłoszeniu uzgodnieniu. Ich maksymalna wysokość (przedstawiona w tabeli 2) w państwach członkowskich znacznie się od siebie różni.

Tabela 2. Zestawienie wysokości sankcji za brak zgłoszenia schematu podatkowego

Państwo	Sankcje (stawki maksymalne)	Uwagi
Austria	50 tys. EUR	
Belgia	100 tys. EUR	
Bułgaria	10 tys. BGN	
Chorwacja	27 tys. EUR	
Cypr	20 tys. EUR	
Czechy	500 tys. CZK	
Dania	400 tys. DKK	
Estonia	3,2 tys. EUR	
Finlandia	15 tys. EUR	
Francja	100 tys. EUR	
Gibraltar	3 tys. GBP	
Grecja	100 tys. EUR	
Hiszpania*	–	maksymalna wysokość jest proporcjonalna do wartości niezgłoszonej lub niewłaściwie zgłoszonej transakcji albo stanowi ekwiwalent wynagrodzenia pośrednika (jeśli to na pośredniku ciążył obowiązek)

cd. tabeli 2

Państwo	Sankcje (stawki maksymalne)	Uwagi
Irlandia	500 EUR/dzień	
Litwa	6 tys. EUR	
Luksemburg	250 tys. EUR	
Łotwa	3,2 tys. EUR	
Malta*	20 tys. EUR	100 EUR/dzień, maks. 20 tys. EUR
Niderlandy	870 tys. EUR	
Niemcy	25 tys. EUR	
Polska	28 mln PLN	
Portugalia	80 tys. EUR	
Rumunia	100 tys. RON	
Słowacja	30 tys. EUR	
Słowenia	150 tys. EUR	
Szwecja	315 tys. SEK	
Węgry	15 tys. EUR	
Włochy	31,5 tys. EUR	

Źródło: opracowanie własne.

Przepisy przyjęte w państwach członkowskich co do zasady różnicują wysokość sankcji w zależności od tego, czy niewywiązanie się z obowiązku przekazania informacji jest umyślne, czy nieumyślne, niemniej jednak ze względu na wysokość sankcji można wyróżnić grupy państw, w których maksymalna wysokość wynosi:

- ≤50 tys. EUR – niski poziom sankcji;
- od 50 tys. EUR do 100 tys. EUR – średni poziom sankcji;
- >100 tys. EUR – wysoki poziom sankcji;
- >1 mln EUR – bardzo wysoki poziom sankcji.

Jak wynika z powyższego zestawienia, użyte w dyrektywie DAC-6 określenie *dissuasive* państwa członkowskie zinterpretowały skrajnie odmiennie. Państwem o najniższej maksymalnej sankcji jest Łotwa (3,2 tys. EUR). Polskie przepisy przewidują bardzo wysoką sankcję za brak przekazania informacji o podlegającym zgłoszeniu uzgodnieniu. W literaturze przedmiotu wskazuje się, że niskie sankcje (≤50 tys. EUR) mogą tworzyć zachętę do nieskładania informacji

o uzgodnieniach lub też mogą skłaniać do weryfikacji opłacalności poprzez porównanie poniesienia potencjalnej sankcji z kosztami analizy uzgodnienia i złożenia zawiadomienia¹⁵⁹. Sam fakt przyjęcia przez dane państwo niskich sankcji nie implikuje zjawiska braku przekazywania informacji w tymże państwie. Wystąpienie tego zjawiska wiąże się z innymi czynnikami (np. ryzykiem zastosowania klauzul antyabuzywnych), w których przypadku niskie sankcje stanowią tylko jeden z elementów decyzyjnych. W analizach dotyczących implementacji dyrektywy DAC-6 dostrzega się problem dużej dysproporcji w zakresie sankcji obowiązujących w poszczególnych państwach. Postuluje się, aby wzorem Hiszpanii przyjąć rozwiązanie, w którym wysokość sankcji jest powiązana z wartością niezgłoszonej lub nieprawidłowo zgłoszonej transakcji bądź wysokością wynagrodzenia

¹⁵⁹ E. Casi-Eberhard, X. Chen, M.D. Orlic, Ch. Spengel, *One Directive, Several Transpositions: A Cross-Country Evaluation of the National Implementation of DAC6*, "World Tax Journal" 2021, vol. 13, February, s. 79.



FOT. ADOBESTOCK.COM

dotyczącego uzgodnienia w zależności od tego, czy osobą zobowiązaną do przekazania informacji jest pośrednik, czy podatnik¹⁶⁰.

Mając na uwadze doświadczenia innych państw, w których reżim przekazywania informacji o uzgodnieniach z zakresu agresywnego

planowania podatkowego ma dłuższą tradycję (Stany Zjednoczone)¹⁶¹, oraz uwzględniając cel dyrektywy i przesłankę proporcjonalnego charakteru sankcji, należałoby raczej powiązać wysokość sankcji z wysokością korzyści podatkowej przy jednoczesnym wprowadzeniu minimalnego progu sankcji.

¹⁶⁰ *Ibidem*, s. 80.

¹⁶¹ OECD, *Mandatory Disclosure Rules...*, *op.cit.*, pkt 190, s. 58.



DAC-6 w praktyce

5

5

DAC-6 w praktyce

5.1. Negatywne zjawiska wynikające ze stosowania przepisów DAC-6

Obowiązek przekazania informacji o potencjalnie agresywnych uzgodnieniach transgranicznych został oparty w dyrektywie DAC-6 na niezdefiniowanym pojęciu uzgodnienia i pozornie zamkniętym katalogu cech rozpoznawczych, o których mowa w załączniku IV do dyrektywy DAC-6. W samej dyrektywie stworzono szerokie, niedookreślone i nieprecyzyjne ramy prawne, które państwa członkowskie wypełniły własną heterogenną treścią, czyniąc koncepcję potencjalnie agresywnego planowania podatkowego w UE jeszcze bardziej niejasną. W jednym państwie członkowskim (Polsce) zakresem potencjalnie agresywnego planowania podatkowego zostały bowiem objęte typowe zdarzenia gospodarcze, jak płatności dywidend czy odsetek powyżej 25 mln PLN, w innym zaś państwie członkowskim (Austria) potencjalnie agresywne planowanie podatkowe i wynikający z niego obowiązek przekazania informacji o podlegającym zgłoszeniu uzgodnieniu transgranicznym zostały powiązane z wystąpieniem ryzyka unikania opodatkowania. Nie powinien zatem dziwić fakt, że w zależności od przyjętego w danym państwie członkowskim rozumienia celu i zakresu dyrektywy w praktyce mogą wystąpić zjawiska masowego zgłaszania uzgodnień (ang. *over-disclosure*), w tym nadmiernego obciążenia organów administracji skarbowej analizą zgłoszonych uzgodnień, bądź bardzo ograniczonej liczby zgłoszeń.

5.2. Zjawisko masowego raportowania (*over-disclosure*)

W literaturze wskazuje się, że szerokie i nieprecyzyjne ujęcie cech rozpoznawczych może prowadzić do uzyskania niepożądanego efektu w postaci 1) zgłaszania każdego uzgodnienia niezależnie od tego, czy niesie ono ryzyko agresywnego planowania podatkowego¹⁶², oraz 2) obciążenia organów podatkowych dużą liczbą informacji/zgłoszeń, w wyniku czego trudne jest ustalenie uzgodnień, w których faktycznie może wystąpić ryzyko unikania opodatkowania. Zjawisko to zostało określone jako *over-disclosure*¹⁶³. Występuje ono w państwach, w których funkcjonują już przepisy zobowiązujące podmioty do ujawniania agresywnych praktyk podatkowych. Po tym, jak w 2000 r. przyjęto w Stanach Zjednoczonych przepisy wprowadzające obowiązek raportowania abuzywnych strategii podatkowych, w celu ograniczenia masowego zgłaszania zdarzeń nienoszących potencjalnego ryzyka nadużycia wprowadzono listę transakcji, które nie podlegają zgłaszaniu¹⁶⁴. Rodzi się więc pytanie, czy na gruncie przepisów dyrektywy DAC-6 zaimplementowanych w państwach członkowskich można mówić o zjawisku *over-disclosure*. Ryzyko takiego zjawiska jest podnoszone w literaturze¹⁶⁵. Szczegółowej odpowiedzi na nie

¹⁶² E. Casi-Eberhard, X. Chen, M.D. Orlic, Ch. Spengel, *op.cit.*, s. 72.

¹⁶³ J.D. Blank, *Overcoming Overdisclosure: Toward Tax Shelter Detection*, "56 UCLA Law Review" 2009, no. 1629, s. 1643 i n.

¹⁶⁴ *Ibidem*, s. 1645–1646.

¹⁶⁵ E. Casi-Eberhard, X. Chen, M.D. Orlic, Ch. Spengel, *op.cit.*, s. 72; D. Mehboob, *Tax directors advise their board on tax crimes ahead of DAC6*, "International Tax Review" 2019, November.



FOT. PIXELS/PIKABAY.COM

mogłyby dostarczyć oficjalne dane statystyczne z poszczególnych państw członkowskich. Niestety są one dostępne w przypadku tylko niektórych z tych państw (np. Polski i Holandii)¹⁶⁶. Poniżej zostaną zatem przedstawione jedynie nieoficjalne szacunki dotyczące analizowanych w niniejszym opracowaniu państw.

Austria

W Austrii dane dotyczące liczby złożonych zgłoszeń o transgranicznych uzgodnieniach nie są dostępne. Nieoficjalnie mówi się, że rocznie zgłaszanych jest 200–300 uzgodnień transgranicznych. Szacuje się, że na koniec 2020 r. złożono ok. 500 uzgodnień transgranicznych.

Francja

Nieoficjalne dane dotyczące liczby zgłaszanych uzgodnień we Francji wskazują, że nie jest ona duża.

Irlandia

W Irlandii, podobnie jak w Austrii i Francji, nie ma oficjalnych danych statystycznych dotyczących zgłoszonych uzgodnień transgranicznych. Z nieoficjalnych informacji wynika, że skala przekazywanych informacji o uzgodnieniach nie jest duża.

¹⁶⁶ <https://bdcommunicatie.pleio.nl/file/download/90fd2043-be7b-4423-8f2f-77ea3f243ecc> (dostęp: 30.06.2022).

Niemcy

W zakresie liczby zgłoszonych uzgodnień niemieckie organy podatkowe podają ok. 8 tys. zgłoszeń otrzymanych od podatników i wskazują, że jest to znacznie mniej, niż oczekiwano. Wśród zgłoszonych uzgodnień dominują zgłoszenia dokonane przez podmioty występujące w roli korzystających¹⁶⁷.

Polska

Z danych statystycznych dotyczących liczby złożonych dokumentów w Polsce wynika, że na koniec marca 2022 r. było to 14 315 dokumentów MDR-1, w tym tylko 3083 dotyczyły schematów transgranicznych¹⁶⁸. Niewiele mniej zostało złożonych dokumentów MDR-3, tj. 13 891¹⁶⁹. Łącznie na koniec marca 2022 r. do systemu MDR w Polsce zostało złożonych **33 699 dokumentów**.

¹⁶⁷ <https://www.taxathand.com/article/17450/Germany/2021/MOF-publishes-final-decree-on-application-of-DAC-6-rules> (dostęp: 21.06.2022).

¹⁶⁸ Liczba 14 315 to łączna liczba MDR-1 złożonych w systemie, obejmująca zarówno pierwotnie złożone MDR-1, jak i uzupełnienia. Szczegółowe dane: <https://www.podatki.gov.pl/mdr/statystyki-mdr> (dostęp: 3.07.2022).

¹⁶⁹ Należy zwrócić uwagę, że art. 8ab ust. 11 DAC-6, z którego wywodzi się obowiązek składania MDR-3, ma charakter fakultatywny: „Każde państwo członkowskie może przyjąć niezbędne środki [...]”.

Tabela 3. Liczba złożonych dokumentów od 1 stycznia 2019 r.*

Data	MDR-1	MDR-2	MDR-3	MDR-4
31 marca 2022 r.	14 315 (w tym 3083 transgraniczne)*	2389*	13 891*	3104*
Liczba złożonych dokumentów do systemu MDR				
31 marca 2022 r.	33 699			

* Zestawienie na podstawie statystyki dokumentów MDR dostępnych na: <https://www.podatki.gov.pl/mdr/statystyki-mdr/> (dostęp: 3.07.2022).

Źródło: opracowanie własne.

Z przytoczonych powyżej informacji wynika, że liczba przekazywanych zgłoszeń w poszczególnych państwach członkowskich znaczenie się różni. Nie powinien jednak zaskakiwać fakt, że najwięcej uzgodnień zgłasza się w Polsce. Przyjęliśmy bowiem przepisy dyrektywy DAC-6, zarówno rozszerzając zakres przedmiotowy (poprzez dodanie dodatkowych cech rozpoznawczych), jak i wprowadzając nieobligatoryjny element składania informacji MDR-3. Liczba zgłaszanych w Polsce uzgodnień jest stosunkowo duża przy dosyć małym procencie uzgodnień transgranicznych (21%). W kontekście powyższych danych rodzi się pytanie, czy w Polsce faktycznie tak dużo transakcji nosi ryzyko agresywnego planowania podatkowego. Odpowiedź na to pytanie brzmi: nie. Problem dużej liczby zgłoszeń jest niewątpliwie pochodną rozszerzenia zakresu przedmiotowego i podmiotowego dyrektywy. Przede wszystkim efekt masowego przekazywania informacji o uzgodnieniach będących schematem podatkowym w Polsce to konsekwencja nałożenia się kilku czynników:

- wypaczenia celu dyrektywy DAC-6 poprzez brak przyjęcia mechanizmów przeciwdziałających zgłaszaniu operacji gospodarczych nienoszących jakichkolwiek znamion ryzyka agresywnego planowania podatkowego;
- wprowadzenia dodatkowych (nieprzewidzianych dyrektywą DAC-6) cech rozpoznawczych;
- sankcji za brak zgłoszenia.

W państwach takich jak Austria, Irlandia, Francja nie można mówić o zjawisku **over-disclosure**. Dla właściwej oceny liczby zgłoszeń w Niemczech kluczowa byłaby weryfikacja jakości przekazywanych danych, tj. transakcji, o których podmioty informują w zgłoszeniach. Należy zauważyć, że przy ponad 3 mln przedsiębiorstw liczba zgłoszeń wynosząca ok. 8 tys. nie jest duża. Przyczyną mogą być stosunkowo niskie sankcje, których maksymalna wysokość wynosi 25 tys. EUR. Przy niskiej wysokości sankcji efektywniejsze finansowo może być zgłaszanie bieżących transakcji gospodarczych (w których efekt podatkowy nie jest istotny) aniżeli przeprowadzenie kosztownej analizy przez doradców bądź ponoszenie przyszłych kosztów postępowań. Jednocześnie nie jest wykluczone, że niskie sankcje mogą być zachętą do niezgłaszania uzgodnień przynoszących znaczną korzyść podatkową, uzgodnień, do których mogą mieć zastosowanie przepisy antyabuzywne, bądź uzgodnień, w których przypadku nie ma możliwości ustalenia właścicieli rzeczywistych.

5.3. Zjawisko braku raportowania

W praktyce może wystąpić zjawisko braku przekazywania informacji o podlegających zgłoszeniu uzgodnieniach. Identyfikacja tego zjawiska nie jest łatwa. Może się ono pojawić w państwach,

w których obowiązek przekazywania tych informacji zostaje ograniczony do przypadków będących na styku zastosowania krajowych klauzul antyabuzyjnych. W takich państwach liczba zgłaszanych uzgodnień będzie stosunkowo mała. Jako przykład należy wskazać Austrię. Ograniczona liczba zgłaszanych uzgodnień może – z jednej strony – ułatwić przetwarzanie otrzymanych informacji przez organy podatkowe, co eliminuje zbędne koszty administracji i przetwarzania informacji dotyczących bieżących zdarzeń gospodarczych. Z drugiej strony zawężenie zakresu zastosowania cech rozpoznawczych czy też wprowadzenie dodatkowych warunków objęcia uzgodnienia obowiązkiem zgłoszenia w połączeniu ze stosunkowo niskimi sankcjami może być zachętą do niedokonywania przedmiotowych zgłoszeń.

Teza 17

Zawężenie zakresu zastosowania cech rozpoznawczych czy też wprowadzenie dodatkowych warunków objęcia uzgodnienia obowiązkiem zgłoszenia w połączeniu ze stosunkowo niskimi sankcjami może być zachętą do niedokonywania przedmiotowych zgłoszeń.

Ponadto, sam fakt stosunkowo dużej liczby powiadomień kierowanych do organów podatkowych nie wyklucza istnienia zjawiska braku zgłaszania uzgodnień z zakresu agresywnego planowania podatkowego. Tego typu efekt może wystąpić w państwach o szerokim zakresie cech rozpoznawczych i stosunkowo niskich sankcjach. Ryzyko wystąpienia zjawiska braku raportowania w państwach o wysokich i bardzo wysokich sankcjach jest niskie. W państwach tych (Polska

i Holandia) identyfikuje się zjawisko masowego zgłaszania uzgodnień.

5.4. Obciążenie administracji podatkowych państw członkowskich

Zjawisko zgłaszania dużej liczby uzgodnień nie pozostaje bez znaczenia dla funkcjonowania organów podatkowych obsługujących otrzymane informacje. Zbyt duża liczba zgłaszanych uzgodnień wymaga zaangażowania dodatkowych zasobów kadrowo-technicznych do ich przetworzenia. Poprzez zaangażowanie tych zasobów w analizowanie i przetwarzanie otrzymanych danych dotyczących bieżących transakcji niezwiązanych z agresywnym planowaniem podatkowym dochodzi do nieefektywnego ich wykorzystania. W tym kontekście znamieną jest dyskusja, która miała miejsce w Niemczech w trakcie prac nad ustawą implementującą dyrektywę DAC-6¹⁷⁰. W pierwotnym projekcie ustawy znalazły się przepisy, które obligowały do dokonywania zgłoszeń o krajowych uzgodnieniach. Zauważono jednak, że obowiązek przekazywania informacji o uzgodnieniach krajowych jest niepotrzebny. Informacje o nich są przekazywane organom podatkowym w składanych deklaracjach, a organy podatkowe mają możliwość ich dalszej weryfikacji w trakcie kontroli.

Z danych statystycznych przedstawionych w Polsce na dzień 31 marca 2022 r. wynika, że doręczono 8871 potwierdzeń nadania numeru schematów podatkowych (NSP), w tym 2233 dotyczyły schematów transgranicznych. Zatem podlegające zgłoszeniu uzgodnienia transgraniczne, których identyfikacji służy dyrektywa DAC-6, stanowiły tylko 27% (63% stanowiły tzw. schematy krajowe).

¹⁷⁰ Deutscher Bundestag, Beschlussempfehlung..., *op.cit.*, s. 37.

Tabela 4. Liczba doręczonych potwierdzeń nadania NSP od 1 stycznia 2019 r.*

	Ważne NSP	W tym transgraniczne od 1 lipca 2020 r.	Liczba doręczonych potwierdzeń nadania NSP MDR-4
31 marca 2022 r.	8371	2233	8716

* Zestawienie na podstawie statystyki dokumentów MDR dostępnych na: <https://www.podatki.gov.pl/mdr/statystyki-mdr/> (dostęp: 3.07.2022).

Źródło: opracowanie własne.

Porównując liczbę doręczonych potwierdzeń nadania NSP (8871) z liczbą łącznie złożonych MDR-1 (14 315) w Polsce, można powiedzieć, że liczba nadanych NSP jest duża. Niemniej jednak w kontekście danych statystycznych należy podkreślić to, że sam fakt nadania dużej liczby NSP oraz stosunkowo niewielka różnica pomiędzy liczbą zgłoszonych MDR-1 a liczbą nadanych NSP nie może być miarą właściwej realizacji celu dyrektywy ani efektywności działania organów podatkowych. Założeniem dyrektywy DAC-6 jest otrzymywanie przez organy podatkowe państw członkowskich istotnych informacji dotyczących uzgodnień z zakresu potencjalnie agresywnego planowania podatkowego¹⁷¹. Samo sprawne przetwarzanie otrzymanych danych (czy nawet automatyzacja procesu nadawania NSP) – chociaż pozytywne – nie jest wyznacznikiem właściwej realizacji celu dyrektywy ani efektywnej alokacji zasobów kadrowo-technicznych administracji skarbowej.

Teza 18

Założeniem dyrektywy DAC-6 jest otrzymywanie przez organy podatkowe państw członkowskich istotnych informacji dotyczących uzgodnień z zakresu potencjalnie agresywnego planowania podatkowego. Sprawne przetwarzanie otrzymanych danych – chociaż pozytywne – nie jest wyznacznikiem właściwej realizacji celu dyrektywy DAC-6

Opublikowane dane statystyczne nie ujawniają, jaka liczba zgłoszonych schematów podatkowych przypada na poszczególne cechy rozpoznawcze. Mając na uwadze treść cechy z art. 86a ust. 1 pkt 1 lit. b i c ustawy – Ordynacja podatkowa, należy stwierdzić, że jest wysoce prawdopodobne, iż to właśnie te cechy są najczęściej przedmiotem zgłoszenia obok ogólnej cechy rozpoznawczej dotyczącej ujednoliconej dokumentacji lub formy (86a ust. 1 pkt 6 lit. d ustawy – Ordynacja podatkowa) oraz cechy zmiany kwalifikacji dochodów (przychodów) do innego źródła dochodów (przychodów) lub zmiany zasad opodatkowania (art. 86a ust. 1 pkt 6 lit. f ustawy – Ordynacja podatkowa). Jeśli hipotezę tę potwierdziłyby dane statystyczne w zakresie najczęstszych cech rozpoznawczych, oznaczałoby to, że w ramach schematów krajowych, które stanowią aż 63% doręczonych potwierdzeń NSP, dochodzi do

¹⁷¹ DAC-6, motyw 2.



FOT. GERALT/PIXABAY.COM

przetwarzania informacji o transakcjach, o których organy podatkowe otrzymują informacje np. z deklaracji rocznych, informacji podsumowujących IFT-2R czy PCC-3.

Z uwagi na znacznie mniejszą skalę dokonywanych zgłoszeń w pozostałych wybranych państwach członkowskich, tj. Austrii, Irlandii, Francji i Niemczech, ciężar administracyjny po stronie organów podatkowych tych państw jest znacznie mniejszy, przy czym nie oznacza to, że nie jest istotny.

5.5. Przyczyny niepożądanych zjawisk

Analiza treści dyrektywy DAC-6 i sposób jej implementacji w państwach członkowskich pozwala na wskazanie płaszczyzn, na których

pojawiają się czynniki niesłużące realizacji przyjętego w niej celu:

- płaszczyznę dyrektywy DAC-6;
- płaszczyznę państw członkowskich i ustaw krajowych implementujących postanowienia dyrektywy DAC-6.

Na poziomie dyrektywy DAC-6 należy wyróżnić dwa czynniki generujące przestrzeń, która niweczy jej podstawowy cel:

- nieprecyzyjny i szeroki zakres kluczowych pojęć, począwszy od samej cechy rozpoznawczej poprzez treści poszczególnych cech rozpoznawczych oraz testu głównej korzyści, w tym brak definicji korzyści podatkowej; efektem są rozbieżności interpretacyjne w poszczególnych państwach członkowskich;
- otwarty charakter niektórych postanowień dyrektywy DAC-6, pozostawiający do decyzji państw członkowskich wprowadzenie dodatkowych

obowiązków sprawozdawczych¹⁷² oraz możliwość rozszerzenia zakresu obowiązku przekazania informacji na uzgodnienia krajowe¹⁷³; efektem są rozbieżności dotyczące zakresu przedmiotowego dyrektywy w państwach członkowskich, co prowadzi do ponoszenia dodatkowych istotnych kosztów związanych z usługami doradczymi w poszczególnych państwach w celu ograniczenia ryzyka uchybienia nałożonym obowiązkom. Na płaszczyźnie państw członkowskich należy wskazać:

■ dodanie krajowych cech rozpoznawczych, których treść nie realizuje celu dyrektywy DAC-6, oraz bardzo wysokie sankcje za brak zgłoszenia; efektem jest masowe zgłaszanie bieżących zdarzeń gospodarczych, co prowadzi do obciążenia administracyjnego po stronie zarówno podatników, jak i organów administracji skarbowej; masowe przekazywanie informacji o uzgodnieniach, co można określić jako zgłaszanie „na wszelki wypadek”, pozwala uniknąć kosztów bieżącego doradztwa i analiz danego uzgodnienia w świetle przepisów krajowych, jak również wysokich kosztów ewentualnych sankcji, które trzeba byłoby ponieść w przypadku braku przekazania informacji;

■ zawężenie zakresu cech rozpoznawczych w kierunku przepisów antyabuzyjnych oraz niskie sankcje za brak zgłoszenia; efektem może być znikoma liczba zgłaszanych uzgodnień, czego przyczyną może być:

- odstąpienie od realizacji uzgodnień z uwagi na obawę, że ich realizacja i powiadomienie o niej organów podatkowych mogłyby przyczynić się do wszczęcia postępowania podatkowego (scenariusz 1)¹⁷⁴,
- realizacja podlegających zgłoszeniu uzgodnień bez przekazywania informacji właściwym organom z uwagi na niskie sankcje (scenariusz 2).

O ile w przypadkach, o których mowa w scenariuszu 1, zadziałałby efekt odstrasżający, pośrednio realizując cel dyrektywy, o tyle wystąpienie sytuacji ze scenariusza 2 będzie ujawniać nieskuteczność mechanizmów wprowadzonych dyrektywą DAC-6. Sytuacje takie mogą się pojawić w przypadku nieodpowiednio dobranych sankcji. Relatywnie niskie sankcje za niewykonanie obowiązku mogą bowiem uczynić bardziej opłacalnym nieinformowanie organu o uzgodnieniach, w których efekt podatkowy odgrywa istotną rolę.

Teza 19

Brak jasno określonego zakresu cech rozpoznawczych sprzyja rozbieżnościom interpretacyjnym.

Wszystkie wskazane powyżej przyczyny mają jedną wspólną praprzyczynę, tj. koncepcję, na której został zbudowany obowiązek przekazywania informacji o uzgodnieniach. W przepisach dyrektywy DAC-6, jak również w przepisach implementujących państw członkowskich oparto ten obowiązek na ujętych w sposób abstrakcyjny przesłankach (tj. cechach rozpoznawczych), bez precyzyjnych wytycznych co do ich zakresu i kierunku interpretacji. Oznacza to, że podmiot stosujący te przepisy ma prawo nadać im autonomiczne znaczenie, nie naruszając ich. Autonomia w wypełnianiu treści tych przepisów zarówno po stronie organów podatkowych, jak i podatników prowadzi do ich nieskuteczności¹⁷⁵.

¹⁷² *Ibidem*, art. 8ab ust. 11.

¹⁷³ Council of the European Union, *op.cit.*, s. 5.

¹⁷⁴ E. Casi-Eberhard, X. Chen, M.D. Orlic, Ch. Spengel, *op.cit.*, s. 72.

¹⁷⁵ Por. rezolucja Parlamentu Europejskiego z dnia 16 września 2021 r. w sprawie wdrożenia wymogów UE dotyczących wymiany informacji podatkowych: postępy, wyciągnięte wnioski i przeszkody do pokonania (2020/2046(INI)), pkt 13 (Dz. Urz. UE C 117/120).



FOT. ADDBESTOCK.COM

5.6. Próby racjonalizacji przepisów dyrektywy DAC-6

Posłużenie się niezdefiniowanymi terminami „uzgodnienie” oraz „korzyść podatkowa”, jak również szerokie ujęcie cech rozpoznawczych postawiło państwa członkowskie UE przed wyzwaniem implementacji dyrektywy DAC-6 w taki sposób, aby zapewnić realizację jej celu przy jednoczesnym wyważeniu obowiązków, które z niej wynikają. W zadaniu tym państwa członkowskie zostały pozostawione same sobie. W dokumencie *Summary Record* służby Komisji Europejskiej stwierdziły, że Komisja nie może wydać objaśnień do dyrektywy DAC-6 (mogą to uczynić państwa członkowskie). Ponadto, zdaniem służb Komisji dyrektywa DAC-6 nie daje możliwości stworzenia tzw. białej listy, tj. listy transakcji, których nie trzeba raportować. Mając na uwadze realizację celu dyrektywy, którym jest zgłaszanie informacji na temat transgranicznych uzgodnień z zakresu potencjalnie

agresywnego planowania, państwa członkowskie przyjęły – oprócz przepisów implementujących dyrektywę – różne środki, aby ten cel osiągnąć (od wydania krajowych wytycznych poprzez substytut krajowych białych list aż po przyjęcie zawężającej definicji uzgodnienia podlegającego raportowaniu).

We wszystkich objętych analizą państwach, tj. Austrii, Irlandii, Francji i Niemczech, organy podatkowe wydały wyjaśnienia/wytyczne odnoszące się do stosowania przepisów wdrażających dyrektywę DAC-6. Zakres wydanych objaśnień we wskazanych państwach jest zbliżony i dotyczy podstawowych pojęć, w tym uzgodnienia, cech rozpoznawczych, podmiotów zaangażowanych w uzgodnienie, treści i terminów przekazania informacji o uzgodnieniu oraz sankcji. Wyjaśnienia/wytyczne zawierają również przykłady transakcji/zdarzeń, które nie podlegają zgłoszeniu i stanowią quasi-białe listy. W wyjaśnieniach austriackiego

Ministerstwa Finansów wskazano, że nie będzie spełniona przesłanka unikania opodatkowania, a zatem nie wystąpi obowiązek przekazania informacji o uzgodnieniu m.in. w sytuacji osiągnięcia wymaganego minimalnego udziału uprawniającego do zwolnienia partycypacyjnego, uzyskania dochodów z udziału w zyskach wolnych od podatku, odsunięcia w czasie realizacji uzgodnienia w celu skorzystania ze zwolnienia z opodatkowania po upływie ustawowego terminu przewidzianego dla takiego zwolnienia¹⁷⁶. Odmienny zakres wyłączeń został przewidziany w wytycznych wydanych w Irlandii. Tam bowiem opracowano listę transakcji zwolnionych

z obowiązku raportowania tylko w zakresie zastosowania cechy A3¹⁷⁷. Wąski zakres zastosowania ma również lista czynności wyłączonych z obowiązku zgłoszenia zawarta w objaśnieniach podatkowych wydanych w Polsce¹⁷⁸. Typowy przykład tzw. białej listy został zawarty w objaśnieniach obowiązujących w Niemczech. W aneksie do niemieckich wyjaśnień znajduje się lista ujętych w sposób generalny zdarzeń wyłączonych z obowiązku zgłoszenia, o ile zdarzenia te nie prowadzą do osiągnięcia korzyści podatkowej, która nie jest wyraźnie przewidziana ustawą i nie byłaby możliwa do uzyskania w przypadku transakcji wyłącznie krajowych¹⁷⁹.

¹⁷⁶ Bundesministerium für Finanzen, *op.cit.*, s. 9.

¹⁷⁷ Irish Tax and Customs, *EU Mandatory...*, *op.cit.*, s. 60.

¹⁷⁸ Objaśnienia podatkowe z dnia 31 stycznia 2019 r. Informacje o schematach podatkowych (MDR), s. 102.

¹⁷⁹ Bundesministerium der Finanzen, *op.cit.*, s. 70–71.



*Wnioski de lege lata
i de lege ferenda*

6

6

Wnioski *de lege lata* i *de lege ferenda*

Dyrektywa DAC-6 wpisuje się w szereg działań podjętych na szczelb UE, które mają służyć dostarczaniu organom podatkowym państw członkowskich informacji o zdarzeniach z zakresu agresywnego planowania podatkowego prowadzącego do unikania opodatkowania. Zamierzeniem twórców dyrektywy było doprowadzenie do tego, aby organy podatkowe państw członkowskich na podstawie uzyskanych informacji mogły skutecznie przeciwdziałać praktykom, które poprzez wykorzystanie różnic w systemach podatkowych państw członkowskich dawały podmiotom możliwości uzyskania oszczędności podatkowych bądź minimalizowania ciężarów podatkowych. Dostęp do wiedzy o tych praktykach został oparty na mocnym fundamencie, na który składały się uzgodnienie i definiujący je zamknięty katalog cech rozpoznawczych. Niestety, jak wskazano w niniejszym opracowaniu, oparcie obowiązku przekazywania informacji na niezdefiniowanych na potrzeby dyrektywy DAC-6 kluczowych pojęciach oraz niejasnych i szeroko ujętych cechach rozpoznawczych nie służy uzyskaniu przez krajowe organy podatkowe pełnych i istotnych informacji o uzgodnieniach z zakresu potencjalnie agresywnego planowania podatkowego.

Podejmowane przez państwa członkowskie próby wyjaśnienia przepisów implementujących dyrektywę DAC-6 – czy to w drodze wytycznych, czy poprzez wskazanie listy czynności, które nie podlegają obowiązkowi zgłaszania – należy ocenić pozytywnie. Niemniej jednak trzeba wskazać, że podejmowane środki są niewystarczające.

Teza 20

Podejmowane przez państwa członkowskie próby wyjaśnienia przepisów implementujących dyrektywę DAC-6 są niewystarczające.

W krajowych wytycznych nie zawsze bowiem w sposób kompleksowy zajęto stanowisko dotyczące danego zagadnienia. Znamienne jest to, że każde ze wskazanych państw członkowskich w sposób enigmatyczny odniosło się w wyjaśnieniach do cechy E3 i jej zastosowania w praktyce. Ponadto, wystąpiły różnice w interpretacji tej cechy. W niektórych państwach ma ona zastosowanie do transakcji pomiędzy przedsiębiorstwem a jego zakładem podatkowym, w innych tak nie jest. Funkcjonujące w państwach członkowskich katalogi transakcji wyłączonych z obowiązku przekazania informacji mają różny zakres i charakteryzuje je fragmentaryczność, np. dotycząc danej cechy rozpoznawczej lub testu głównej korzyści. Fragmentaryczność i zdawkowe odniesienie się do przedmiotowych zagadnień – przykład cechy E3 – nie sprzyjają jednolitemu stosowaniu przepisów dyrektywy DAC-6 oraz nie służą realizacji jej celu.



FOT. CCFB/PXABAY.COM

Teza 21

W celu jednolitej interpretacji i stosowania przepisów dyrektywy DAC-6 w poszczególnych państwach UE należy wypracować ogólne wytyczne na płaszczyźnie unijnej, jak również listę zdarzeń/transakcji wyłączonych z obowiązku zgłaszania.

O ile należy się zgodzić z ustawodawcą unijnym, że wprowadzenie definicji „uzgodnienia” nie wpłynęłoby znacząco na lepszą realizację stawianych przez dyrektywę celów¹⁸⁰, o tyle zupełnie niezrozumiały jest brak opracowania na poziomie UE ogólnych wytycznych dotyczących użytych w dyrektywie pojęć. Wytyczne te należałoby przygotować, mając na uwadze przekazywaną (na podstawie art. 23 ust. 3 dyrektywy DAC-6) Komisji Europejskiej przez państwa członkowskie

roczną ocenę skuteczności automatycznej wymiany informacji i jej praktyczne wyniki, jak również dokonywaną co dwa lata ocenę stosowania załącznika IV (art. 27 ust. 2 dyrektywy DAC-6). Do wytycznych wydanych na poziomie UE należy dodać listę transakcji wyłączonych z obowiązków informacyjnych wynikających z dyrektywy DAC-6. Listę taką należałoby opracować w koordynacji z organami podatkowymi państw członkowskich. W momencie opracowywania dyrektywy sporządzenie takiej listy było obciążone ryzykiem zbyt-niego zawężenia jej przepisów, ale prawie dwuletni okres jej stosowania i pierwsze obserwacje na temat zgłaszanych uzgodnień powinny pozwolić na wyodrębnienie katalogów transakcji, które oprócz generowania ciężarów administracyjnych związanych z przetwarzaniem informacji ich dotyczących nie dają pożądanej wartości dodanej realizującej cel dyrektywy.

¹⁸⁰ Council of the European Union, *op.cit.*, s. 2.



Teza 22

Należy dokonać rewizji wprowadzonych w państwach członkowskich UE sankcji w kierunku powiązania ich wysokości z wysokością korzyści podatkowej.

Rewizji wymagają przepisy dyrektywy odnoszące się do sankcji (art. 25a). Aktualnie istnieją duże rozbieżności dotyczące przesłanki odstraszającego efektu sankcji, co przekłada się nie tyle na znaczne zróżnicowanie stawek przyjętych w poszczególnych państwach, ile na ich maksymalną wysokość. Nie sposób twierdzić, że sankcje w wysokości poniżej 5 tys. EUR są skuteczne, a tym bardziej odstraszające. Trudno też uznać za

proporcjonalne sankcje w wysokości ok. 28 mln PLN, które nie są skorelowane z wysokością korzyści podatkowej. Przesłankę skuteczności i odstraszającego efektu lepiej realizowałoby przyjęcie jednolicie w ramach UE rozwiązanie polegające na tym, że wysokość sankcji byłaby powiązana z wielkością korzyści podatkowej osiągniętej w ramach uzgodnienia, które nie zostało zgłoszone, a które w momencie realizacji kwalifikowało się do uznania za uzgodnienie podlegające zgłoszeniu. Przy czym mając na uwadze szeroki i nieostry zakres pojęciowy cech rozpoznawczych, wysokość sankcji należy różnicować w zależności od tego, czy działanie było umyślne. Dodatkowo w przypadku sytuacji, w której efekt podatkowy nie powstaje, należałoby przyjąć przepis w dyrektywie określający minimalną i maksymalną wysokość sankcji.

O autorach

FOT. ARCH. PRYWATNE



DOMINIK JAN GAJEWSKI – doktor habilitowany nauk prawnych, profesor SGH kierujący Zakładem Prawa Podatkowego SGH; kierownik Centrum Analiz i Studiów Podatkowych SGH; kierownik Zespołu Analiz Ekonomicznych w Biurze Orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego (2017–2022); sędzia Naczelnego Sądu Administracyjnego orzekający w Izbie Finansowej; redaktor naczelny czasopisma naukowego „Analizy i Studia CASP”; autor ponad 200 recenzowanych publikacji naukowych (w tym 8 monografii) z zakresu międzynarodowego i krajowego prawa podatkowego; kierownik studiów podyplomowych „Podatki w krajowym i międzynarodowym obrocie gospodarczym”, prowadzonych w SGH

DOROTA JAKUBOWSKA – doktor nauk prawnych, manager w Dziale Doradztwa Podatkowego PwC; zajmuje się tematyką międzynarodowego prawa podatkowego; zawodowo związana z biurem PwC w Warszawie; absolwentka prawa oraz germanistyki na Katolickim Uniwersytecie Lubelskim oraz studiów podyplomowych Master of European Studies, Europa-Kolleg Hamburg; licencjonowany doradca podatkowy



FOT. ARCH. PRYWATNE

FOT. ARCH. PRYWATNE



JAKUB JANKOWSKI – doktor nauk prawnych, doradca podatkowy i radca prawny; ukończył z wyróżnieniem studia prawnicze na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego; praktyk z wieloletnim doświadczeniem zawodowym w dziedzinie podatków dochodowych, w szczególności międzynarodowego prawa podatkowego oraz restrukturyzacji w grupach kapitałowych; autor licznych publikacji naukowych dotyczących unikania opodatkowania, a także prelegent na konferencjach poświęconych tej problematyce

Bibliografia

Bendlinger S., Hofmann R., *Betriebsstätten-sachverhalte nach dem EU-Meldepflichtgesetz*, Zeitschrift für Steuerstrafrecht und Steuerverfahren, 2020.

Bergmann S., Pinetz E., Spies K., *EU-MPFG, EU-Meldepflichtgesetz*, Kommentar, Wien 2020.

Blank J.D., *Overcoming Overdisclosure: Toward Tax Shelter Detection*, "56 UCLA Law Review" 2009, no. 1629.

Bulletin Officiel des Finances Publiques, *CF – Obligations des contribuables tendant à la prévention de la fraude – Déclaration de dispositifs transfrontières – Champ d'application – Dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration*, BOI-CF-CPF-30-40-10-10, 25.11.2020, <https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/12276-PGP.html/identifiant%3DBOI-CF-CPF-30-40-10-10-20200429> (dostęp: 24.06.2022).

Bundesministerium der Finanzen, *Anwendung der Vorschriften über die Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen*, 2021/0289747, 29.03.2021.

Bundesministerium für Finanzen, *Informationsschreiben zur Anwendung des EU-Meldepflichtgesetzes (EU-MPFG)*, BMF-IV/8 (IV/8), 2020-0.675.748, 21.10.2020.

Casi-Eberhard E., Chen X., Orlic M.D., Spengel Ch., *One Directive, Several Transpositions: A Cross-Country Evaluation of the National Implementation of DAC6*, "World Tax Journal" 2021, vol. 13, February.

Council of the European Union, *Working Party IV – Direct Taxation – Summary Record – prepared by Commission Services*, 24 September 2018, <https://www.eumonitor.eu/9353000/1/j9vvik7m1c3gyxp/vkrx9jl3vrj0?d=16-11-2018> (dostęp: 30.04.2022).

Deutscher Bundestag, *Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses (7. Ausschuss) zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung – Drucksachen*

19/14685, 19/15117, 19/15584 Nr. 1.4 – *Entwurf eines Gesetzes zur Einführung einer Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen*, sygn. 19/15876, 11.12.2019.

Deutscher Bundestag, *Gesetzentwurf der Bundesregierung, Entwurf eines Gesetzes zur Einführung einer Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen*, sygn. 19/14685, 4.11.2019, Code général des impôts (CGI), https://www.legifrance.gouv.fr/codes/section_lc/LEGITEXT000006069577/LEGISCTA000006133860/#LEGISCTA000006133860 (dostęp: 24.06.2022).

Direction générale des Finances publiques, *CF – Obligations des contribuables tendant à la prévention de la fraude – Déclaration de dispositifs transfrontières – Champ d'application – Dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration*, BOI-CF-CPF-30-40-10-10, https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/12276-PGP.html/identifiant%3DBOI-CF-CPF-30-40-10-10-20200429#1°_Critere_de_l'avantage_pr_063 (dostęp: 1.04.2022).

Dyrektywa Rady (UE) 2015/2376 z dnia 8 grudnia 2015 r. zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania (Dz. Urz. UE L 332 z 18.12.2015).

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 z 5.06.2018).

EY Global, *Austria passes bill to implement Mandatory Disclosure Rules*, https://www.ey.com/en_gl/tax-alerts/ey-austria-passes-bill-to-implement-mandatory-disclosure-rules (dostęp: 7.07.2022).

FC – Taxpayers' obligations to prevent fraud – Declaration of cross-border arrangements – Scope – Persons required to make the declaration, <https://>

bofip.impots.gouv.fr/bofip/12275-PGP.html/identifiant=BOI-CF-CPF-30-40-10-20-20201125 (dostęp: 8.08.2022).

Fennell D., *EU Mandatory Disclosure: Crunch Time for DAC6 Filings*, "Irish Tax Review" 2020, no. 4.

Gil K., Guzek M., Lejman M., *Regulacje MDR. Raportowanie o schematach podatkowych. Komentarz*, C.H. Beck, Warszawa 2019.

Haase F., *EU Tax Disclosure Rules, Mandatory Reporting of Cross-border Transactions for Taxpayers and Intermediaries*, Elgar Tax Law and Practice 2021.

Holzinger G., Holzinger R., *Die DAC6 und Verrechnungspreisgestaltungen. Are the Cards Being Re-shuffled?*, Transfer Pricing International, 2018.

Irish Tax and Customs, *EU Mandatory Disclosure of Reportable Cross-Border Arrangements*, part 33-03-03, March 2021.

Irish Tax and Customs, *Tax and Duty Manual, Main purpose tests*, part 33-01-01, December 2021.

Jochimsen C., Dietrich M., *Die deutsche Umsetzung der DAC6*, Internationales Steuerrecht, 2020.

Mączyński D., *Wpływ projektu BEPS na wymianę informacji podatkowych*, „Studia Iuridica Lublinensia” 2018, t. 27, nr 2.

Mehboob D., *Tax directors advise their board on tax crimes ahead of DAC6*, "International Tax Review" 2019, November.

OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, OECD Publishing, Paris 2017, <http://dx.doi.org/10.1787/tpg-2017-en> (dostęp: 15.01.2022).

Schnitger A., Brink T., Welling T., *Die neue Meldepflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungen (Teil III)*, Internationales Steuerrecht, 2021.

Tax Consolidation Act 1997, <https://assets.gov.ie/37023/f1235ce2a7804dd889b4631778c1fa5b.pdf> (dostęp: 10.11.2022).

Taxes Consolidation Act 1997, sekcja 817RA(1) rozdział 3A części 33, <https://assets.gov.ie/37023/f1235ce2a7804dd889b4631778c1fa5b.pdf> (dostęp: 17.06.2022).

Wieśniak-Wiśniewska A., Czerwiński M., *Świat podatków po projekcie BEPS i jego wpływ na polskich podatników*, „Przegląd Podatkowy” 2016, nr 6.

Zalecenia Komisji Europejskiej z dnia 6 grudnia 2012 r. w sprawie agresywnego planowania podatkowego (2012/772/UE) (Dz. Urz. UE L 338 z 12.12.2012).

