

Aleksander Buczkowski*

Joanna Fila**

Raportowanie schematów podatkowych a dopuszczalność stosowania indywidualnej interpretacji prawa podatkowego

Streszczenie

Przepisy dotyczące raportowania schematów podatkowych (MDR) zostały uchwalone w wyniku implementacji Dyrektywy Rady (UE) 2018/822 z dnia 25 maja 2018 r., zmieniającej dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania w odniesieniu do podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych. Ich wprowadzeniu towarzyszyło od samego początku wiele krytycznych komentarzy, a niejasne przepisy przysparzały zobowiązaniem do raportowania wielu problemów.

Cel artykułu: Ocena dopuszczalności i użyteczności stosowania przepisów Ordynacji podatkowej w zakresie wydawania interpretacji podatkowych w odniesieniu do przepisów MDR oraz przedstawienie korzyści płynących dla podatników wynikających z takiej ochrony.

Hipoteza: Regulacje zawarte w obowiązujących przepisach prawa są niewystarczające dla właściwej interpretacji raportowania schematów podatkowych

* Aleksander Buczkowski – magister, Uniwersytet Łódzki, Wydział Ekonomiczno-Socjologiczny, Katedra Finansów i Rachunkowości MSP, aleksander.buczkowski@uni.lodz.pl

** Joanna Fila – dr hab., Uniwersytet Łódzki, Wydział Ekonomiczno-Socjologiczny, Katedra Finansów i Rachunkowości MSP, joanna.fila@uni.lodz.pl

i wymagają wprowadzenia kompleksowych rozwiązań w zakresie spójnego i przejrzystego systemu ich stosowania.

Metoda badawcza: Krytyczna analiza literatury przedmiotu oraz dostępnych dokumentów i aktów prawnych z zakresu stosowania schematów podatkowych.

Rezultaty badania: W wyniku przeprowadzonych badań stwierdzono, iż istnieje wyraźnie zarysowany spór co do klasyfikacji przepisów dotyczących raportowania schematów podatkowych. Oceniając dotychczasowe wyroki w przedmiocie dopuszczalności wydawania interpretacji indywidualnych w sprawach dotyczących przepisów MDR, można zauważyć wyraźną tendencję coraz częstszych korzystnych dla skarżących rozstrzygnięć. Należy mieć nadzieję, że kierunek ten zostanie podtrzymany i doprowadzi do ukształtowania się utrwalonej linii orzeczniczej w tym zakresie.

Słowa kluczowe: raportowanie schematów podatkowych (MDR), instytucja indywidualnej interpretacji prawa podatkowego, ochrona podatników.

JEL: M40, M41

Tax Schemes Reporting Obligation and Proceeding Individual Interpretation of Tax Law

Summary

The Mandatory Disclosure Rules (MDR) have imposed new obligations on taxpayers, resulting from mandatory implementation of Council Directive (EU) 2018/822 of 25 May 2018, amending Directive 2011/16/EU as regards the mandatory automatic exchange of information in the field of taxation concerning reportable cross-border arrangements – thereby causing many practical and legal difficulties in compliance with a domestic legal order.

The purpose of the article: The evaluation, based on available voivodeship administrative courts ruling – practical solutions of legal protection for taxpayers against damaging consequences of potential tax proceedings resulting from improper application of domestic and EU law.

Hypothesis: The regulations contained in the applicable legal provisions are insufficient for the proper interpretation of tax scheme reporting and require the introduction of comprehensive solutions in the scope of a consistent and transparent system of their application.

Methodology: The authors discuss the scope of institution of individual interpretation of tax law, particularly in the aspect of application admissibility of this procedure as regards the MDR provisions.

Results of the research: It has been found that there is a clearly outlined disagreement over the classification of the tax scheme reporting provisions. When assessing the previous judgments on the admissibility of issuing individual interpretations in cases related to the MDR provisions, one can notice a clear tendency of increasingly more favorable decisions for the complainants. We hope that this direction will be maintained and will lead to the formation of a well-established line of jurisprudence in this regard.

Keywords: mandatory disclosure rules (MDR), tax scheme, institution of individual interpretation of tax law, taxpayer protection

Wstęp

W 2019 r. zostały wdrożone do stosowania regulacje dotyczące raportowania schematów podatkowych MDR (ang. *Mandatory Disclosure Rules*) i już od samego początku wzbudzały wiele kontrowersji ze względu na liczne trudności w ich stosowaniu oraz problemy z prawidłową interpretacją. Ich wprowadzeniu towarzyszyło wiele krytycznych komentarzy, a niejasne przepisy przysparzały zobowiązany do raportowania wielu problemów (www1, dostęp: 30.10.2022). W konsekwencji podatnicy oraz doradcy podatkowi w celu wyjaśnienia wątpliwości zaczęli zwracać się o wydanie indywidualnych interpretacji prawa podatkowego w tym zakresie. Niestety, często były to próby nieudane, ponieważ Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (dalej również jako KIS) konsekwentnie odmawiał wszczęcia postępowań w związku z wnioskami o ich wydanie (www2, dostęp: 30.10.2022). Co więcej, organy podatkowe często domagały się także udzielania dodatkowych odpowiedzi na liczne pytania, które nie mają żadnego znaczenia dla rozstrzygnięcia sprawy lub ich treść *de facto* dotyczyła wykładni przepisów polskiego prawa podatkowego (www3, dostęp: 30.10.2022).

Celem artykułu jest ocena dopuszczalności i użyteczności stosowania przepisów Ordynacji podatkowej (dalej również jako: o.p.) w zakresie wydawania indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego w odniesieniu do regulacji MDR. Omówiono w nim także korzyści płynące dla zainteresowanych (tj. podmiotów wnioskujących o wydanie, przeważnie podatników), które

wynikają z ochrony, jaką daje ta instytucja. Przyjęto hipotezę badawczą, która zakłada, że regulacje zawarte w obowiązujących przepisach prawa są niewystarczające dla ich właściwej interpretacji oraz prawidłowego wykonywania przez podatników obowiązków dotyczących raportowania schematów podatkowych i wymagają wprowadzenia kompleksowych rozwiązań w zakresie spójnego i przejrzystego systemu ich stosowania.

Zastosowana w badaniu metoda to krytyczna analiza literatury przedmiotu oraz osiągalnych dokumentów i aktów prawnych. Analiza ta jest poparta przeglądem dostępnego orzecznictwa Wojewódzkich Sądów Administracyjnych oraz Naczelnego Sądu Administracyjnego, które rozstrzygały w przedmiocie dopuszczalności wydania takich interpretacji.

Geneza przepisów MDR oraz ich transpozycja do polskiego porządku prawnego

Określenie *Mandatory Disclosure Rules* (skrót MDR) funkcjonuje w polskim porządku prawnym jako obowiązek raportowania upoważnionym organom administracji podatkowej schematów podatkowych przez podmioty, które są do tego obowiązane na podstawie odpowiednich przepisów prawa. Schematy te mają charakter uzgodnień o określonych właściwościach i są zawierane między stronami, z których co najmniej jedna jest podatnikiem, lub właściwość takiej czynności może mieć wpływ na powstanie, lub niepowstanie obowiązku podatkowego (por. art. 86a o.p.). Przyczyną pojawienia się tego zagadnienia w teorii i praktyce życia gospodarczego były skoordynowane prace prowadzone przez Organizację Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) oraz Państwa grupy G20, które zaowocowały raportem *Base Erosion and Profit Shifting Project (BEPS) Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report*. Zarekomendowano w nim wprowadzenie zasad obowiązkowego ujawniania informacji oraz wskazano zalecenia dotyczące modelowego projektu obowiązkowego systemu raportowania (Babiarz i in. 2019, LEX/el). Zagadnienia związane z raportowaniem schematów podatkowych są relatywnie nowym obszarem w naukach ekonomicznych i można zauważyć istnienie luki literaturowej w tym zakresie. Odnoszą się one do finansów przedsiębiorstw, szczególnie w obszarze opodatkowania. Efektywne wdrożenie procedur raportowania schematów podatkowych umożliwi skuteczne zarządzanie ryzykiem podatkowym w przedsiębiorstwie i pozwala to ryzyko ograniczyć (Hyży 2020, s. 86).

Przepisy dotyczące raportowania schematów podatkowych w Polsce zostały uchwalone w wyniku implementacji zapisów Dyrektywy Rady (UE) 2018/822 z dnia 25 maja 2018 r. (Dz.U. UE L 139 z 5.06.2018), zmieniającej dyrektywę

2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania w odniesieniu do podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych. Dyrektywa ta została transponowana do przepisów krajowych poprzez ustawę z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2018 r. poz. 2193).

Ta nowelizacja przepisów zmieniała brzmienie wielu dotychczas obowiązujących aktów prawnych (w tym: ustawy o podatku od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy Kodeks karny skarbowy oraz innych), ale jej kluczową częścią było wprowadzenie w Dziale III ustawy Ordynacja podatkowa nowego Rozdziału 11a, który w całości został poświęcony schematom podatkowym. Nowe przepisy dodano w artykułach od 86a do 86o wyżej wskazanej ustawy. Wysoki poziom ich komplikacji połączony z sygnalizowaną przez niektórych autorów częściową niewłaściwą i nieprawidłową implementacją samej Dyrektywy 2018/822 (Ladziński, Wasiluk 2019, s. 9–16), a także dodatkowym objęciem obowiązkami transakcji krajowych wywołał dużą niepewność wśród podmiotów potencjalnie zobowiązanych do stosowania przepisów MDR oraz wzbudził szereg wątpliwości interpretacyjnych.

Ministerstwo Finansów podjęło próbę opracowania odpowiedzi na najczęstsze pytania, kierowanych ze strony podmiotów zobowiązanych do raportowania. Nastąpiło to poprzez przygotowanie i publikację dokumentu „Objaśnienia podatkowe z dnia 31 stycznia 2019 r. Informacje o Schematach Podatkowych (MDR)” (www4, dostęp: 30.10.2022). Objasnienia takie są wydawane przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych w trybie art. 14a § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej i gwarantują ustawową ochronę podatnikowi, o której mowa w przepisach art. 14k–14m, o ile zastosuje się do nich w danym okresie rozliczeniowym (Duda 2020). Zauważyć należy więc, że w tym zakresie realizują tzw. funkcję ochronną, a ta cecha postrzegana jest przez podatników za główną i najważniejszą właściwość, która decyduje o ich przydatności dla samych zainteresowanych (podatników oraz innych podmiotów legitymowanych do występowania o interpretację indywidualną)¹. W istocie objaśnienia te powinny realizować założony cel ustawowy, którym jest zapewnienie jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe.

Mimo iż niektóre elementy ustawy zostały w objaśnieniach wyczerpująco omówione, to niestety ich treść nie rozwiązała większości problemów, a nawet przysporzyła dodatkowych, podając w wątpliwość dosłowne brzmienie przepisów, co doprowadziło do zapobiegawczego masowego zgłaszania przez zobowiązane podmioty schematów, pomimo braku istnienia faktycznej podstawy takiego działania.

¹ Pojęcie „zainteresowanego”, którym posługuje się ustawa, nie jest zdefiniowane w niej wprost, ale było przedmiotem szczegółowej analizy Naczelnego Sądu Administracyjnego (por. np. II FSK 2386/13).

Było to z kolei w dużym stopniu spowodowane obawami przed sankcjami za niewypełnienie lub błędne wypełnienie obowiązku (www5, dostęp: 30.10.2022).

Liczne problemy interpretacyjne dotyczące nowych przepisów – praktycznie natychmiast po ich publikacji zgłaszane były nie tylko bezpośrednio przez podatników, ale również przez samorząd zawodowy doradców podatkowych, który podkreślał, że wysoki poziom skomplikowania i niejasności omawianych przepisów nie jest możliwy do zniwelowania poprzez wydanie ogólnych objaśnień (www6, dostęp: 30.10.2022). Co więcej, Krajowa Izba Doradców Podatkowych jako ustawowy samorząd zawodowy doradców podatkowych skierowała do Trybunału Konstytucyjnego wniosek o zbadanie zgodności z konstytucją przepisów Ordynacji podatkowej w zakresie związanym z raportowaniem schematów podatkowych. Na chwilę obecną termin rozprawy nie został jeszcze wyznaczony (sygn. TK K 13/20) (www7, dostęp: 30.10.2022).

Zauważyć należy, że objaśnienia podatkowe ze względu na swój ogólny charakter zwykle prezentują zagadnienie w sposób uniwersalny, tak aby z ich treści mogła korzystać jak najszersza grupa odbiorców, do których są skierowane. W przypadku objaśnień dotyczących schematów podatkowych opublikowany na stronach Ministerstwa Finansów dokument ma ponad sto stron i w wielu miejscach powiela wprost definicje przepisów, jakie można znaleźć w ustawie, co znacząco zmniejsza ich użyteczność. W opinii niektórych autorów nawet tak obszernie i rozbudowane objaśnienia nie odpowiedziały jednak na wszystkie pytania i wątpliwości (Modzelewski, Radzikowski 2019).

Warto w tym miejscu zaznaczyć, że same objaśnienia nie są źródłem powszechnie obowiązującego prawa i nie mogą ani pośrednio, ani wprost nakładać nowych obowiązków na podatników. Pogląd taki jest wyrażony także w orzecznictwie sądów administracyjnych, gdzie wskazuje się, że „objaśnienia Ministerstwa Finansów nie mają waloru normatywnego i nie mogą nakładać na podatników obowiązków niewynikających z aktów normatywnych” (wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 23 września 2020 r., I SA/GD 13/20).

Naturalną i całkowicie zrozumiałą reakcją podatników na taki stan rzeczy było podjęcie prób skorzystania z innych istniejących narzędzi prawnych, dających im możliwość uzyskania wiążących wyjaśnień w konkretnych stanach faktycznych (www8, dostęp: 30.10.2022). Jednym z takich narzędzi jest zwrócenie się z wnioskiem o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego. W tym miejscu warto przytoczyć fragment uzasadnienia jednego z wyroków WSA (nieprawomocnego) (wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 22 maja 2020 r., III SA/Wa 445/20), który rozstrzygał w sprawie możliwości wydania interpretacji indywidualnej w zakresie przepisów MDR. W uzasadnieniu sąd orzekający wskazał, że objaśnienia, które miały dać odpowiedź na kluczowe pytania, spowodowały pojawienie się kolejnych obszarów niepewności, a zasadną i dopuszczalną ścieżką w takim przypadku jest wystąpienie z wnioskiem

o udzielenie interpretacji indywidualnej. Co więcej, odmowa wydania takiej interpretacji ze względów proceduralnych, które przytoczył Dyrektor KIS – m.in. błędnej wykładni przepisu art. 165a § 1 o.p. jest niedopuszczalna, bowiem taka wykładnia stanowiłaby skuteczny środek dla organów podatkowych, ograniczający merytoryczne rozpatrywanie wniosków i oznaczałoby to ograniczenie prawa do zainicjowania postępowania i w konsekwencji wykluczenia merytorycznego rozpatrzenia sprawy.

Można zatem zauważyć, że istnieje powszechny pogląd zarówno w orzecznictwie, jak i w literaturze o ponadprzeciętnym stopniu komplikacji polskich przepisów dotyczących raportowania schematów podatkowych, co więcej jako właściwa droga mająca na celu wyjaśnienie powstałych wątpliwości wskazywana jest instytucja indywidualnych objaśnień prawa podatkowego, o które mogą wnioskować podatnicy. Nie jest zatem zaskoczeniem rosnąca liczba spraw kierowanych do sądów administracyjnych w celu rozstrzygnięcia w przedmiocie dopuszczalności wydania tych interpretacji w sprawach schematów podatkowych.

Przepisy dotyczące interpretacji indywidualnych oraz ich funkcja ochronna dla podatnika

Podstawa prawna dotycząca możliwości uzyskiwania pisemnych interpretacji przepisów prawa podatkowego jest zawarta w art. 14a § 1 oraz 14b § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 1997 r. nr 137 poz. 926 z późn. zm.). Przepisy te regulują zarówno warunki występowania o interpretacje ogólne, objaśnienia podatkowe, jak i interpretacje indywidualne. W ich treści zawarte jest odwołanie do pojęcia samych przepisów prawa podatkowego, które z kolei jest wprost zdefiniowane w omawianej ustawie w art. 3 pkt 2. Według definicji legalnej – są to przepisy ustaw podatkowych, postanowienia ratyfikowanych przez Polskę umów o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz postanowienia ratyfikowanych innych umów międzynarodowych, dotyczących problematyki podatkowej, a także przepisy aktów wykonawczych wydanych na podstawie ustaw podatkowych.

Dokonując zatem interpretacji przepisów prawa podatkowego, organ podatkowy – w przypadku interpretacji ogólnej jest to minister właściwy ds. finansów publicznych, zaś w przypadku interpretacji indywidualnej Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej – dokonuje subsumcji określonych stanów faktycznych (z odniesieniem do hipotetycznych lub faktycznych okoliczności) pod określoną normę prawną i bada możliwość stosowania określonych przepisów, wykorzystując przy tym reguły wykładni (Brolik 2013, s. 30). W zakresie interpretacji przepisów prawa podatkowego przedmiotem takiej wykładni mogą być wyłącznie przepisy materialnego prawa podatkowego, ponieważ tylko wtedy wydana interpretacja

będzie spełniała swoje funkcje – w tym dwie uznawane za najważniejsze, tj. informacyjną oraz ochronną. Pogląd o wyłącznej dopuszczalności interpretacji przepisów o charakterze materialnoprawnym, objętych wnioskiem o wydanie interpretacji w trybie art. 14a § 1 oraz 14b § 1 Ordynacji podatkowej jest od długiego czasu utrwalony zarówno w doktrynie, a także został potwierdzony jednoznacznie utrwalonym orzecznictwem sądowym w tym zakresie (Dzwonkowski 2020). Nadto w artykule 14b § 2a Ordynacji podatkowej ustawodawca wprost ograniczył możliwości występowania o indywidualną interpretację w zakresie poszczególnych przepisów lub ich grup, co ma na celu kolejne zawężenie katalogu przepisów możliwych do objęcia takim wnioskiem.

Na odrębne omówienie zasługuje funkcja ochronna wynikająca z przepisów odnoszących się do interpretacji prawa podatkowego. Z pewnością jest to istotny, o ile nie główny powód, dla którego tak chętnie wnioskodawcy zwracają się o ich wydanie. Takie działanie można i należy postrzegać jako próbę minimalizacji przez nich ryzyka podatkowego. Ryzyko takie może zmaterializować się na wiele sposobów, w tym np. poprzez wystąpienie nieprzewidzianych sankcji finansowych (tj. odsetek, kar), spowodowanych popełnieniem błędu np. przy realizacji obowiązków dotyczących raportowania schematów MDR. W przypadku interpretacji dotyczących schematów podatkowych ryzyko to powinno być szczególnie monitorowane i zarządzane. Już sama Dyrektywa 2018/822 nakłada na państwa członkowskie UE obowiązek nałożenia sankcji na podmioty niewywiązujące się z obowiązku raportowania w taki sposób, aby były one skuteczne, proporcjonalne i odstrasżające². Polski ustawodawca, wypełniając te założenia, przewidział i wprowadził dotkliwe sankcje zarówno karne, jak i administracyjne. Najostrzejsze z nich są uregulowane w art. 80f Kodeksu Karnego Skarbowego. Przewidują kary w wysokości do nawet 720 stawek dziennych – w 2020 r. mogło to być maksymalnie prawie 25 mln zł, w 2021 r. wysokość kary wzrosła do prawie 27 mln zł, w roku 2022 było to już prawie 29 mln zł (www9, dostęp: 30.10.2022). W literaturze przedmiotu dominuje pogląd, iż celem tak wysokich kar jest to, aby przepis oddziaływał pierwszorzędnie w sposób odstrasżający, czego efektem ma być zmniejszenie prawdopodobieństwa, że podatnik podejmie ryzyko wejścia do systemu agresywnego planowania podatkowego (Skowronek 2020).

Mając na uwadze powyższe ewentualne negatywne konsekwencje, wynikające z niewypełnienia lub błędnego wypełnienia obowiązków ustawowych – funkcja ochronna prezentuje się jako zasadnicze, wymierne i skonkretyzowane prawo, które bezpośrednio wynika z wydania interpretacji indywidualnej i stanowi gwarancję ustawową w przypadku zastosowania się do niej (Famulska 2013, s. 26). W zależności od tego, czy jest to interpretacja ogólna, czy indywidualna – ochrona taka przysługuje albo wszystkim, albo jej adresatowi (wnioskodawcy).

² Zob. Motyw 15 Dyrektywy MDR.

W literaturze przedmiotu wymienia się następujące wiodące rodzaje ochrony, jakie dają przepisy dotyczące interpretacji prawa podatkowego (Filipczyk 2011, s. 129): zwolnienie z obowiązku zapłaty podatku oraz nienaliczanie odsetek za zwłokę w jego płatności, brak odpowiedzialności karnej skarbowej, zasada „nieszkodzenia” oraz inne możliwe postacie ochrony, uzależnione od konkretnych stanów faktycznych, jak np. przywrócenie prawa do ulgi lub zwolnienia podatkowego. Wymienione powyżej gwarancje ustawowe wynikają wprost z treści przepisów Ordynacji podatkowej i są uregulowane w art. 14k–14n.

Na dokładniejsze omówienie ze względu na swoją szczególną funkcję ochronną zasługuje artykuł 14k o.p., który precyzuje zasadę nieszkodzenia. Istota tej ochrony polega na tym, że podmiot, który zastosował się do interpretacji ogólnej bądź indywidualnej, nie może z tego tytułu ponosić negatywnych konsekwencji (Teszner 2017, LEX/el). Z punktu widzenia przepisów MDR, mając na względzie również wysokość kar możliwych do nałożenia i wynikających z przepisów kodeksu karnego skarbowego – tym bardziej szczególnie istotnego charakteru nabiera ochrona wynikająca z art. 14k § 3 o.p. Z treści tego przepisu wynika zakaz wszczynania postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe oraz nakaz umorzenia postępowań wszczętych i niepobierania odsetek w zakresie związanym z zastosowaniem się do interpretacji, która uległa zmianie, której wygaśnięcie stwierdzono lub interpretacji nieuwzględnionej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej.

Wspomniane powyżej gwarancje ustawowe, a zarazem niejasne i trudne w stosowaniu polskie przepisy, dotyczące schematów podatkowych, dotkliwe sankcje za niewypełnienie obowiązków MDR – czynią z instytucji interpretacji przepisów prawa podatkowego bardzo atrakcyjne narzędzie, po jakie coraz chętniej sięgają podmioty, które mogą być objęte obowiązkiem raportowania. Poza objaśnieniami z dnia 31 stycznia 2019 r. na obecną chwilę nie zostały opublikowane przez ministra właściwego ds. finansów publicznych żadne interpretacje ogólne w zakresie MDR. A zatem w konkretnych, budzących wątpliwości stanach faktycznych pozostaje jedynie możliwość wnioskowania o interpretację indywidualną w tym przedmiocie. Niestety, jak wielokrotnie pokazała praktyka, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej konsekwentnie odmawiał wydania takich interpretacji (Szulc, 2019). W tej sytuacji część wnioskodawców, korzystając z przysługujących im zgodnie z p.p.s.a.³ środków, zaskarżyło te postanowienia do właściwych sądów. Od czasu wprowadzenia w życie polskich przepisów zapadło kilka interesujących orzeczeń Wojewódzkich Sądów Administracyjnych oraz następczo kilka istotnych orzeczeń Naczelnego Sądu Administracyjnego w przedmiocie rozstrzygnięcia dopuszczalności wydania interpretacji indywidualnej z zakresu przepisów MDR, tj. Rozdziału 11a Działu III Ordynacji podatkowej (www10, dostęp: 30.10.2022).

³ Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – Dz.U. z 2002 r. nr 153 poz. 1270 z późn. zm.

Stanowisko dyrektora krajowej informacji skarbowej oraz przegląd dostępnego orzecznictwa

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej jest organem podatkowym właściwym w sprawach wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego, o których mowa w art. 14b § 1 i art. 14e § 1a Ordynacji podatkowej. Umocowanie to wynika z przepisu art. 13 § 2a pkt 1 o.p. W analizowanych orzeczeniach wspólnym elementem, na który powołuje się Dyrektor KIS, odmawiając wydania interpretacji indywidualnej, jest zarzut wadliwej kwalifikacji przepisów dotyczących schematów podatkowych, a ściślej – przypisywanie im charakteru materialnoprawnego. To ma w konsekwencji stanowić wystarczającą przeszkodę do odmowy wydania indywidualnej interpretacji prawa podatkowego w tym zakresie.

Część składów orzekających Wojewódzkich Sądów Administracyjnych w pełni podzieliła stanowisko Dyrektora KIS. Przykładami są np. rozstrzygnięcia Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Opolu z dnia 12 lutego 2020 r. (sygn. I SA/Op 528/19) oraz Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 5 grudnia 2019 r. (sygn. I SA/Po 825/19). Orzeczenia w tych sprawach są prawomocne. W uzasadnieniach powyższych wyroków wspólnym elementem jest powołanie się na argument, wedle którego sama przynależność przepisów regulujących schematy podatkowe do Ordynacji podatkowej (która jest przecież ustawą podatkową) – nie nadaje im automatycznie charakteru materialnego, ponieważ w samej ustawie zawarte są również przepisy proceduralne, a te mają charakter przeważający. W przywoływanych wyżej orzeczeniach jednoznacznie uznaje się, że przepisy MDR mają charakter procesowy, a zatem nie mogą być przedmiotem wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej.

Takie stanowisko spotkało się z oczywistą i wydaje się słuszną krytyką zarówno wśród wielu autorów w literaturze oraz oczywiście podatników i ewentualnych wnioskodawców o takie interpretacje. Jako przykład można przytoczyć stanowisko A. Mariańskiego, który stwierdza, iż odmowy wydawania interpretacji w zakresie przepisów o schematach podatkowych stwarzają stan niepewności dla jednostek w dziedzinie przysługujących im praw i nałożonych obowiązków oraz stanowią poważne naruszenie zasady budowania zaufania do organów podatkowych (Mariański 2020).

Z upływem czasu coraz częściej jednak zapadały wyroki, które wydają się przełamywać dotychczasową argumentację w tym zakresie i konsekwentnie uchylają postanowienia Dyrektora KIS w przedmiocie odmowy wydania takich interpretacji. Prezentowane poniżej orzeczenia stanowią przegląd aktualnego (stan prawny na koniec 2022 r.) dorobku orzeczniczego sądów administracyjnych. Należy mieć na uwadze, że część z nich ma na obecną chwilę ciągle charakter nieprawomocny, ale zawarta w nich argumentacja prawna warta jest przytoczenia i poddania szerszej analizie ze względu na jej trafność i precedensowy charakter.

Jednym z pierwszych wyroków korzystnych dla podatników jest wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 8 kwietnia 2020 r. (sygn. I SA/Go 61/20). Formułowane jest w nim odmienne od dotychczasowego stanowisko co do charakteru przepisów MDR. Sąd wskazuje, że przepisy te mają charakter materialnoprawny ze względu na posiadane cechy oraz miejsce ich umieszczenia w ustawie Ordynacja podatkowa – tj. na położenie w Dziale III o tytule *Zobowiązania podatkowe*, a nie w części, która dotyczy postępowania podatkowego. Podobną argumentację wywiódł WSA w Poznaniu w wyroku z dnia 24 lipca 2020 r. (sygn. I SA/Po 52/20) oraz w wyroku z dnia 13 maja 2020 r. (sygn. I SA/Po 39/20). Dodatkowo w tych wyrokach analizie poddana została funkcja ochronna związana z wydaniem takiej interpretacji. Mając na względzie ewentualne sankcje karne związane z MDR, interpretacja taka w ocenie sądu w przypadku jej wydania w oczywisty sposób pełniłaby funkcje gwarancyjne.

Również WSA w Warszawie w sprawach III SA/Wa 2423/19 z dnia 11 marca 2020 r. oraz III SA/Wa 2395/19 z dnia 23 kwietnia 2020 r. wypowiedział się jednoznacznie przeciwko stanowisku Dyrektora KIS, który podnosił, że przepisy MDR nie mają charakteru materialnego. W ocenie tego sądu o ich materialnoprawnym charakterze przesądza fakt ich wpływu na sferę praw i obowiązków podatkowych wnioskodawcy ubiegającego się o wydanie interpretacji. W uzasadnieniu uznano ponadto, że przepisy MDR są niewątpliwie przepisami prawa podatkowego, a jako takie mogą podlegać interpretacji indywidualnej.

Najistotniejszym wyrokiem, który ma doniosłe znaczenie dla ustalenia, czy przepisy MDR mogą być przedmiotem wydania interpretacji indywidualnej, jest orzeczenie Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 28 stycznia 2021 r. (sygn. I FSK 1703/20). Orzeczenie jest ostateczne i stało się prawomocne z chwilą jego wydania. W przedmiotowej sprawie Spółka (wnioskodawca) zwróciła się z wnioskiem o wydanie takiej interpretacji ze względu na uzasadnioną wątpliwość, czy czynność niepobrania podatku u źródła poprzez skorzystanie ze zwolnienia przewidzianego w umowie w zakresie unikania podwójnego opodatkowania zawartej z Cyprem (tj. państwa, w którym rezydencję podatkową posiada kontrahent Spółki) będzie wypełniała znamiona schematu podatkowego. Zgodnie z dotychczasową praktyką Dyrektor KIS odmówił wydania interpretacji indywidualnej w tym zakresie, a następnie Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie oddalił również skargę na to postanowienie (sygn. I SA/Kr 1419/19). W dalszym etapie postępowania Spółka zaskarżyła niekorzystny wyrok, co doprowadziło do precedensowego orzeczenia NSA w tej sprawie. Przytaczając najistotniejsze elementy uzasadnienia tego wyroku, należy zwrócić uwagę na następujące elementy, na które wskazał NSA:

- przepisy MDR zawarte w Ordynacji podatkowej nie mają jednolitego charakteru, co więcej ich aspekt analityczny oraz informacyjny sprawia, że omawiane przepisy niejako „współtworzą” regulacje zawarte w szczególności

w materialnych ustawach podatkowych, które już bezpośrednio wyznaczają treść i zakres obowiązków podatkowych;

- miejsce, w którym są umieszczone przepisy (tj. Dział III Ordynacji podatkowej – Rozdział 11a) ustala ich charakter, a więc odnoszą się do zagadnień materialnego prawa podatkowego wiążących się zwłaszcza z powstawaniem, regulowaniem, wygasaniem zobowiązań podatkowych oraz odpowiedzialnością podatkową za owe zobowiązania;
- możliwość wydania interpretacji indywidualnej w omawianym zakresie nie została wykluczona wprost w dedykowanym temu celowi przepisie art. 14b § 2a o.p.;
- funkcja ochronna interpretacji indywidualnej ma kluczowe znaczenie dla podatników, którzy występują o taką w zakresie przepisów MDR, ponieważ wskazane obowiązki są obwarowane surowymi sankcjami karnymi.

Od czasu ukazania wyżej wspomnianego orzeczenia Naczelny Sąd Administracyjny kilkakrotnie zajmował się zagadnieniem dopuszczalności wydania interpretacji indywidualnej w zakresie schematów podatkowych i tym samym utrwalił linię orzeczniczą w tym przedmiocie – por. sygn. III FSK 4548/21 – wyrok NSA z dnia 8 grudnia 2021 r., II FSK 2386/20 – wyrok NSA z dnia 2 marca 2021 r., III FSK 2392/21 – wyrok NSA z dnia 10 sierpnia 2022 r. Wiodącą i zbieżną tezę łączącą te orzeczenia jest stwierdzenie, że obowiązki prawno-podatkowe wynikające z Działu III Rozdziału 11a Ordynacji podatkowej, tj. związane z tzw. obowiązkiem raportowania schematów podatkowych, objęte są zakresem postępowania interpretacyjnego na podstawie art. 14b i nast. Ordynacji podatkowej, a przepisy te mają charakter materialnoprawny.

W najnowszym wyroku NSA – sygn. III FSK 2668/21 z dnia 4 października 2022 r. skład orzekający w sprawie kolejny raz podzielił i ponowił argumentację, która została przytoczona we wcześniejszych orzeczeniach (w dominującym zakresie pochodzi ona z treści wyroku III FSK 4548/21, w którym wystąpił analogiczny problem prawny).

Analizowane wyroki oraz ich uzasadnienia, a szczególnie pierwsze i kolejne orzeczenia Naczelnego Sądu Administracyjnego mają istotne znaczenie dla podatników w praktycznym wymiarze. Kolejne sądy, odrzucając dotychczasowe stanowisko Dyrektora KIS, dopuszczają, aby wnioski o wydanie indywidualnych interpretacji obejmowały swoim zakresem badane przepisy. Najistotniejsze i kluczowe na tę chwilę pozostają orzeczenia NSA, które w swojej treści potwierdzają prawidłowość kształtującej się od długiego czasu linii orzeczniczej w Wojewódzkich Sądach Administracyjnych oraz w samym NSA, która wydaje się ma już charakter linii utrwalonej.

Ponadto przytoczona w nich argumentacja potwierdza, że uzyskanie indywidualnej interpretacji nierozzerwalnie wiąże się z omawianą wcześniej funkcją ochronną, a więc tym samym otwiera się możliwość zyskania realnej ochrony

przed dotkliwymi sankcjami, uchwalonymi w przepisach MDR w przypadku ich naruszenia. Również w ocenie przedstawicieli doktryny orzeczenia te wydają się trafne, słuszne i racjonalne, a zawarta w nich dogłębna i wszechstronna analiza charakteru przepisów MDR odpowiada oczekiwaniom skarżących oraz jest zbieżna z formułowaną przez nich argumentacją w przedmiotowych skargach.

W przeprowadzonej analizie przede wszystkim skoncentrowano się na aspektach i problemach dotyczących przepisów krajowych. Jednak, aby uzyskać szerszy kontekst problemu, jaki sprawiają przepisy dotyczące schematów podatkowych, warto zauważyć, że są one także przedmiotem krytyki i postępowań przed odpowiednimi sądami w innych krajach europejskich. Jako przykład można przytoczyć orzeczenie belgijskiego Trybunału Konstytucyjnego, który orzekł o niezgodności przepisów wprowadzających do stosowania unijną dyrektywę z belgijską konstytucją – w zakresie dotyczącym możliwego naruszenia tajemnicy zawodowej przez tamtejszych pełnomocników profesjonalnych (www11, dostęp: 30.10.2022). Trybunał ten skierował również do TSUE pytanie prejudycjalne, podając w wątpliwość zgodność przepisów z Kartą Praw Podstawowych UE (KPP). Orzeczenie TSUE w tej sprawie zapadło 8 grudnia 2022 r., a Trybunał orzekł niezgodność omawianych przepisów z KPP (www12, www13, dostęp: 20.12.2022). Wyrok ten ze względu na swoją rangę z całą pewnością wpłynie na kierunek zmian, jakim będą musiały zostać poddane także polskie przepisy w najbliższym czasie.

Innym krajem, który zgłosił podobne wątpliwości jest Francja. Tamtejszy Conseil d'État, który pełni funkcje zbliżone do polskiego Naczelnego Sądu Administracyjnego, również zgłosił pytanie prejudycjalne do TSUE w przedmiocie zgodności przepisów MDR z prawem unijnym (www14, dostęp: 30.10.2022). Wydaje się wysoce prawdopodobne, że wyrok, jaki zapadnie w tej sprawie, będzie następnym sygnałem, iż aktualny kształt przepisów wymaga gruntownych zmian i uzupełnienia.

Podsumowanie

Przeprowadzona w artykule analiza potwierdziła tezę, iż obowiązujące regulacje prawne oraz wydane objaśnienia podatkowe są niewystarczające dla właściwej interpretacji przepisów dotyczących raportowania schematów podatkowych, a w konsekwencji podatnicy powinni mieć zagwarantowaną możliwość weryfikacji prawidłowości swojego stanowiska, korzystając z instytucji opisanej w art. 14a § 1 oraz 14b § 1 o.p. Ponadto krytycznie należy ocenić jakość opublikowanych przez ministra finansów objaśnień podatkowych, które, jak się wydaje, nie spełniły swojej roli ze względu na mało praktyczny charakter oraz niejasną strukturę. Pomimo objętości treści objaśnień jest często powieleniem przepisów zawartych

w ustawie, co pozbawia ich waloru użyteczności, a niektóre przytoczone wyjaśnienia wydają się być wewnątrznie sprzeczne.

Na podstawie krytycznej analizy dostępnych wyroków WSA można zauważyć, że w początkowej fazie istniał wyraźnie zarysowany spór co do prawnej klasyfikacji i charakteru przepisów MDR. Początkowa linia interpretacyjna postulowała nadanie im charakteru przepisów postępowania (proceduralnych), ale wraz z upływem czasu została przełamana i zaczął dominować pogląd, że przepisy te jednak mają charakter materialnoprawny. Przełomowy w tym zakresie jest pierwszy wyrok NSA, który ostatecznie rozstrzyga o tym, która z tych konkurencyjnych względem siebie linii orzeczniczych jest słuszna i potwierdza, że przepisy o schematach podatkowych mogą i powinny być przedmiotem indywidualnych interpretacji prawa podatkowego. Kolejne wyroki NSA są zbieżne w tym zakresie, a dodatkowo umacniają powołaną argumentację oraz przytaczają wiele argumentów dodatkowych przemawiających za reprezentowanym stanowiskiem pierwszego składu orzekającego NSA. Taka kwalifikacja otwiera podatnikom, którzy mają wątpliwości co do ich prawidłowego stosowania, możliwość skorzystania z funkcji ochronnej, jaką ta instytucja gwarantuje, a ponadto pozwala na zweryfikowanie słuszności zajmowanego przez nich stanowiska.

Oceniając dotychczasowe wyroki sądów w przedmiocie dopuszczalności wydawania interpretacji indywidualnych w sprawach dotyczących przepisów MDR, można zauważyć wyraźną tendencję coraz częstszych korzystnych dla skarżących rozstrzygnięć. Ta tendencja zapewne będzie się utrzymywać, a kluczowe znaczenie ma tutaj precedensowe rozstrzygnięcie NSA z dnia 28 stycznia 2021 r. oraz kolejne: III FSK 4548/21 – z dnia 8 grudnia 2021 r., II FSK 2386/20 – z dnia 2 marca 2021 r., III FSK 2392/21 – z dnia 10 sierpnia 2022 r., III FSK 2668/21 z dnia 4 października 2022 r. Zarówno te wyroki oraz poprzedzające je wyroki WSA zapadły pomimo konsekwentnego, ustalonego, niezmiennego stanowiska Dyrektora KIS, który w swoich postanowieniach dotychczas odmawiał wydawania takich interpretacji, powołując się na chybiony i błędny argument o niematerialnym charakterze przepisów o schematach podatkowych.

Początkowy brak ukształtowanej i utrwalonej linii orzeczniczej w tym zakresie oraz stosunkowo niedługi jeszcze okres stosowania omawianych przepisów powodowały dużą niepewność po stronie podatników. Rosnąca i coraz większa liczba orzeczeń w tym przedmiocie daje nadzieję, że pozytywny kierunek zmian zostanie podtrzymany i doprowadzi do większej ochrony dla podatników stosujących przepisy MDR. Będzie to z pewnością z korzyścią dla nich i zwiększy w oczywisty sposób zaufanie do organów podatkowych oraz bezpieczeństwo obrotu prawnego.

Bibliografia

- Babiarz S. i in. (2019), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. XI, Warszawa, art. 86(a), LEX/el (dostęp: 8.11.2020).
- Brolik J. (2013), *Ogólne oraz indywidualne interpretacje przepisów prawa podatkowego*, LexisNexis.
- Duda M. (2020), *Sporządzanie opinii podatkowych w kontekście przepisów o raportowaniu schematów podatkowych*, [w:] H. Dzwonkowski (red.), *Opinie w sprawach podatkowych. Przykłady opinii podatkowych*, Legalis, Warszawa.
- 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.U. UE L 139 z 5.06.2018.
- Dzwonkowski H. (red.) (2020), *Komentarz do Art. 14b, Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. 9, Legalis, Nb 26, Warszawa.
- Famulska T. (2013), *Interpretacje podatkowe a finanse przedsiębiorstw*, Difin, Warszawa.
- Filipczyk H. (2011), *Indywidualne interpretacje prawa podatkowego – prawo i praktyka*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Hyży M.L. (2020), *Ocena wdrożenia procedur raportowania schematów podatkowych na przykładzie wybranych przedsiębiorstw*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie”, 1(985).
- Ladziński A., Wasiluk D. (2019), *O nieprawidłowej implementacji dyrektywy 2018/822 (MDR) i jej konsekwencjach*, „Przegląd Podatkowy”, 5, LEX/el.
- Mariański A. (red.) (2020), *Rozdział IV. Raportowanie schematów podatkowych (MDR)*, [w:] *Regulacje w zakresie unikania opodatkowania. Komentarz praktyczny*, Legalis, Warszawa.
- Modzelewski W., Radzikowski K. (red.) (2019), *Wstęp*, [w:] *Informacja o schematach podatkowych. Komentarz do ustawy – Ordynacja podatkowa. Dział III Rozdział IIA*, wyd. 1, Legalis, Warszawa.
- Skowronek G. (2020), *Komentarz do art. 80f, Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Legalis, Nb 1, Warszawa.
- Szulc M. (2019), *Fiskus konsekwentnie odmawia interpretacji w sprawie MDR*, „Dziennik Gazeta Prawna”, 152.
- Teszner K. (2017), *Komentarz do art. 14(k)*, [w:] L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, LEX/el, Warszawa.
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, Dz.U. z 1997 r. nr 137 poz. 926 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. z 2018 r. poz. 2193.

Wyrok NSA z dnia 28 stycznia 2021 r., I FSK 1703/20.
Wyrok NSA z dnia 2 marca 2021 r., II FSK 2386/20.
Wyrok NSA z dnia 8 grudnia 2021 r., III FSK 4548/21.
Wyrok NSA z dnia 10 sierpnia 2022 r., III FSK 2392/21.
Wyrok NSA z dnia 4 października 2022 r., III FSK 2668/21.
Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 23 września 2020 r., I SA/Gd 13/20.
Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 8 kwietnia 2020 r., I SA/Go 61/20.
Wyrok WSA w Opolu z dnia 12 lutego 2020 r., I SA/Op 528/19.
Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 5 grudnia 2019 r., I SA/Po 825/19.
Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 13 maja 2020 r., I SA/Po 39/20.
Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 24 lipca 2020 r., I SA/Po 52/20.
Wyrok WSA w Warszawie z dnia 11 marca 2020 r., III SA/Wa 2423/19.
Wyrok WSA w Warszawie z dnia 13 marca 2020 r., III SA/Wa 2395/19.
Wyrok WSA w Warszawie z dnia 22 maja 2020 r., III SA/Wa 445/20.

Źródła internetowe

- (www1) MF nie słucha podatników i tworzy złe prawo, <https://www.prawo.pl/podatki/zmiany-w-prawie-podatkowym-interpretacje-objasnienia-bialalista,498322.html> (dostęp: 30.10.2022).
- (www2) Fiskus wpędza firmy w pułapkę, <https://www.pb.pl/fiskus-wpedza-firmy-w-pulapke-967209> (dostęp: 30.10.2022).
- (www3) Skarbowka coraz wnikliwiej weryfikuje schematy podatkowe, <https://www.prawo.pl/podatki/raportowanie-schematow-podatkowych-i-nadawanie-nsp,511828.html> (dostęp: 30.10.2022).
- (www4) Objasnienia podatkowe MDR, <https://www.podatki.gov.pl/mdr/objasnienia-podatkowe-mdr/> (dostęp: 30.10.2022).
- (www5) MDR: fiskusowi raportują już wszyscy i wszystko, <https://www.rp.pl/Postepowanie-podatkowe/308069985-MDR-fiskusowi-raportuja-juz-wszyscy-i-wszystko.html> (dostęp: 30.10.2022).
- (www6) Stanowisko Krajowej Rady Doradców Podatkowych z dnia 29 marca 2019 r. w sprawie Objasnień z dnia 31 stycznia 2019 r. – Informacje o schematach podatkowych (MDR), https://kidp.pl/strona.php/3082_krajowa_rada_doradcow_podatkowych_przyjela_stanowisko_w_sprawie_objasnien_dotyczacych_schematow_poda.html (dostęp: 30.10.2022).
- (www7) Tajemnica zawodowa doradcy podatkowego w świetle nowelizacji przepisów Ordynacji podatkowej – przekazywanie informacji o schemacie podatkowym, <https://trybunal.gov.pl/sprawy-w-trybunale/katalog/k-13-20> (dostęp: 30.10.2022).

- (www8) Czy firmy mogą wnioskować o interpretacje podatkowe w sprawach dotyczących schematów podatkowych – wyrok WSA, <https://www.rp.pl/Postepowanie-podatkowe/305139989-Czy-firmy-moga-wnioskowac-o-interpretacje-podatkowe-w-sprawach-dotyczacych-schematow-podatkowych-wyrok-WSA.html> (dostęp: 30.10.2022).
- (www9) Sprawy karne skarbowe, <https://www.gov.pl/web/kas/sprawy-karne-skarbowe> (dostęp: 30.10.2022).
- (www10) Raportowanie schematów podatkowych: orzecznictwo ws. MDR nie jest jednolite, <https://www.rp.pl/Postepowanie-podatkowe/306149958-Raportowanie-schematow-podatkowych-orzecznictwo-ws-MDR-nie-jest-jednolite.html> (dostęp: 30.10.2022).
- (www11) Arrêt n° 103/2022 du 15 septembre 2022 Numéros du rôle : 7407, 7409, 7410 et 7412, <https://www.const-court.be/public/f/2022/2022-103f.pdf> (dostęp: 30.10.2022).
- (www12) Opinia Rzecznika Generalnego Athanasiosa Rantosa przedstawiona w dniu 5 kwietnia 2022 r., <https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=pl&td=ALL&num=C-694/20> (dostęp: 20.12.2022).
- (www13) WYROK TRYBUNAŁU (wielka izba) z dnia 8 grudnia 2022 r., <https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=pl&td=ALL&num=C-694/20> (dostęp: 20.12.2022).
- (www14) Compatibility of certain notification obligations under EU mandatory disclosure rules with EU law, <https://home.kpmg/xx/en/home/insights/2021/07/e-news-136.html> (dostęp: 30.10.2022).
- (www15) Addressing Base Erosion and Profit Shifting, <http://www.oecd.org/tax/addressing-base-erosion-and-profit-shifting-9789264192744-en.htm> (dostęp: 30.10.2022).
- (www16) Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report, <http://www.oecd.org/tax/mandatory-disclosure-rules-action-12-2015-final-report-9789264241442-en.htm> (dostęp: 30.10.2022).