

OBOWIĄZEK INFORMACYJNY W ZAKRESIE REALIZOWANEJ STRATEGII PODATKOWEJ

redakcja naukowa Paweł Borszowski

Dobrosława Antonów, Paweł Borszowski, Artur Halasz
Katarzyna Kopyściańska, Marek Kopyściański
Rafał Kowalski, Mateusz Lewandowski

OBOWIĄZEK INFORMACYJNY W ZAKRESIE REALIZOWANEJ STRATEGII PODATKOWEJ

redakcja naukowa Paweł Borszowski

Dobrosława Antonów, Paweł Borszowski, Artur Halasz
Katarzyna Kopyściańska, Marek Kopyściański
Rafał Kowalski, Mateusz Lewandowski

SERIA **MONOGRAFIE**

Stan prawny na 1 marca 2022 r.

Recenzent

Dr hab. Jacek Wantoch-Rekowski, prof. UMK

Wydawca

Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący

Livia Śpiewak

Opracowanie redakcyjne

Cudzyśłów Dagmara Wachna

Projekt okładek serii

Wojtek Janikowski, Przemek Dębowski

Poszczególne części książki napisali:

Dobrosława Antonów – rozdział I i II

Paweł Borszowski – rozdział IV pkt 1–4

Artur Halasz – rozdział V

Katarzyna Kopyściańska – rozdział IV pkt 6

Marek Kopyściański – rozdział III, rozdział IV pkt 5

Rafał Kowalski – rozdział VI

Mateusz Lewandowski – rozdział IV pkt 7–9

© Copyright by Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2022

ISBN 978-83-8286-224-9

ISSN 1897-4392

Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o.

Dział Praw Autorskich

01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33

tel. 728 313 462

e-mail: PL-ksiazki@wolterskluwer.com

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

SPIS TREŚCI

| | |
|--|-----------|
| Wykaz skrótów | 9 |
| Rozdział I | |
| Obowiązek sporządzenia i podania do publicznej wiadomości informacji o realizowanej strategii podatkowej w polskim porządku prawnym | 11 |
| 1. Wejście w życie obowiązku i czasowy zakres jego obowiązywania | 11 |
| 2. Miejsce obowiązku w systemie prawa podatkowego | 14 |
| 3. Zakres regulacji obowiązku | 15 |
| 4. Przepisy właściwe w przedmiocie realizacji obowiązku | 16 |
| 5. Uzasadnienie wprowadzenia oraz cele i funkcje obowiązku | 18 |
| Rozdział II | |
| Istota i charakter prawny obowiązku sporządzenia i podania do publicznej wiadomości informacji o realizowanej strategii podatkowej | 23 |
| 1. Definicja strategii podatkowej | 23 |
| 2. Istota i zakres obowiązku | 33 |
| 3. Charakter prawny obowiązku | 40 |

Rozdział III**Podatnicy podlegający obowiązkowi określönemu**

| | |
|--|-----------|
| w art. 27c ust. 1 u.o.d.o.p. | 49 |
|--|-----------|

Rozdział IV

| | |
|---|-----------|
| Zakres informacji objętych obowiązkiem | 59 |
|---|-----------|

| | |
|---|-----|
| 1. Uwagi ogólne..... | 59 |
| 2. Informacje o stosowanych przez podatnika procesach oraz procedurach dotyczących zarządzania wykonywaniem obowiązków..... | 60 |
| 3. Informacje o dobrowolnych formach współpracy z organami Krajowej Administracji Skarbowej | 63 |
| 4. Informacje dotyczące realizacji przez podatnika obowiązków podatkowych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej | 64 |
| 5. Zakres informacji objętych obowiązkiem określönym w art. 27c ust. 2 pkt 3 u.p.d.o.p. | 66 |
| 6. Zakres informacji objętych obowiązkiem określönym w art. 27c ust. 2 pkt 4 u.p.d.o.p. | 78 |
| 7. Obowiązek przekazania informacji dotyczących dokonywania rozliczeń podatkowych podatnika na terytoriach lub w krajach stosujących szkodliwą konkurencję..... | 96 |
| 8. Szkodliwa konkurencja podatkowa | 98 |
| 9. Terytoria i kraje stosujące szkodliwą konkurencję podatkową | 100 |

Rozdział V

| | |
|--|------------|
| Sposób realizacji obowiązku | 103 |
|--|------------|

| | |
|--|-----|
| 1. Uwagi ogólne | 103 |
| 2. Sporządzanie informacji o realizowanej strategii podatkowej | 105 |
| 3. Podawanie do publicznej wiadomości informacji o realizowanej strategii podatkowej | 113 |
| 4. Podsumowanie..... | 117 |

Rozdział VI

| | |
|--|----------------|
| Sankcje z tytułu niewykonania obowiązku | 121 |
| 1. Wprowadzenie | 121 |
| 2. Odpowiedzialność administracyjnoprawna | 124 |
| 3. Kara pieniężna | 128 |
| 4. Zasady nakładania kary pieniężnej | 131 |
| 4.1. Uwagi ogólne..... | 131 |
| 4.2. Granice ustawowe wymiaru kary pieniężnej i zasady jej miarkowania | 136 |
| 4.3. Odstąpienie od nałożenia kary pieniężnej..... | 141 |
| 4.4. Niepodleganie karze pieniężnej | 143 |
| 4.5. Przedawnienie nałożenia kary pieniężnej | 144 |
| 5. Ulgi w wykonaniu kary pieniężnej | 145 |
| 6. Postępowanie w sprawie nałożenia kary pieniężnej..... | 147 |
| 6.1. Uwagi ogólne..... | 147 |
| 6.2. Podmioty postępowania..... | 149 |
| 6.3. Czynności procesowe trybu zwykłego postępowania | 151 |
| 6.3.1. Stadium wszczęcia postępowania | 151 |
| 6.3.2. Studium rozpoznawcze postępowania | 152 |
| 6.3.3. Stadium orzecznicze postępowania | 153 |
| 6.4. Weryfikacja decyzji w toku instancji..... | 156 |
| 6.5. Wykonanie decyzji | 157 |
| 6.6. Przedawnienie wykonania kary pieniężnej..... | 159 |
| 7. Podsumowanie..... | 160 |
| Bibliografia | 163 |
| Wykaz aktów prawnych | 169 |
| Wykaz orzecznictwa | 173 |
| Autorzy | 177 |

WYKAZ SKRÓTÓW

Akty prawne

| | |
|--------------------|---|
| Konstytucja RP | - Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.) |
| k.p.a. | - ustawa z 14.06.1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. z 2021 r. poz. 735 ze zm.) |
| o.p. | - ustawa z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm.) |
| u.p.d.o.p. | - ustawa z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2021 r. poz. 1800 ze zm.) |
| u.p.t.u. | - ustawa z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2021 r. poz. 685 ze zm.) |
| u.r.s.p.o. | - ustawa z 16.10.2019 r. o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych (Dz.U. poz. 2200 ze zm.) |
| ustawa zmieniająca | - ustawa z 28.11.2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 2123) |
| u.ś.u.d.e. | - ustawa z 18.07.2002 r. o świadczeniu usług drogą elektroniczną (Dz.U. z 2020 r. poz. 344) |
| u.z.n.k. | - ustawa z 16.04.1993 r. o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji (Dz.U. z 2020 r. poz. 1913 ze zm.) |

Czasopisma i wydawnictwa promulgacyjne

- ONSAiWSA – Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego i wojewódzkich sądów administracyjnych
- OTK – Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego
- OTK-A – Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego; zbiór urzędowy, Seria A

Inne

- KAS – Krajowa Administracja Skarbowa
- NSA – Naczelny Sąd Administracyjny
- SN – Sąd Najwyższy
- TK – Trybunał Konstytucyjny
- WIS – wiążąca informacja stawkowa
- WSA – Wojewódzki Sąd Administracyjny

Rozdział I

OBOWIĄZEK SPORZĄDZANIA I PODANIA DO PUBLICZNEJ WIADOMOŚCI INFORMACJI O REALIZOWANEJ STRATEGII PODATKOWEJ W POLSKIM PORZĄDKU PRAWNYM

1. Wejście w życie obowiązku i czasowy zakres jego obowiązywania

Obowiązek sporządzania i podania do publicznej wiadomości informacji o realizowanej strategii podatkowej przez największych polskich podatników¹ podatku dochodowego od osób prawnych uregulowany jest w art. 27c u.p.d.o.p.² Przepis ten został dodany na podstawie art. 2 pkt 24 ustawy z 28.11.2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw³. Ustawa weszła w życie 1.01.2021 r. (art. 24) i od tego momentu

¹ Są to podatnicy, u których wartość przychodu uzyskana w roku podatkowym przekroczyła równowartość 50 mln euro przeliczonych na złote według średniego kursu euro ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski oraz podatkowe grupy kapitałowe.

² Ustawa z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2021 r. poz. 1800 ze zm.).

³ Dz.U. poz. 2123.

w polskim porządku prawnym pojawił się obowiązek sporządzania takiej informacji.

Obowiązek dotyczący informacji o realizowanej strategii podatkowej ma charakter następczy (sprawozdawczy), dotyczy bowiem zakończonego już roku podatkowego. W związku z tym po wejściu w życie nowych przepisów istotne okazało się rozstrzygnięcie, którego roku powinna dotyczyć pierwsza informacja. Przepisy przejściowe wskazują jedynie moment wejścia w życie obowiązku informacyjnego, ale nie rozstrzygają jednoznacznie, którego roku podatkowego powinna dotyczyć ta pierwsza informacja. Brak szczegółowych regulacji w tym zakresie oraz obowiązywanie zasady niedziałania prawa wstecz nakazują przyjąć, iż w związku z tym, że obowiązek sporządzania i podawania do publicznej wiadomości informacji o realizowanej strategii podatkowej wszedł w życie 1.01.2021 r., a podatnik jest zobowiązany do dopełnienia powyższych obowiązków za rok podatkowy w terminie do końca dwunastego miesiąca następującego po zakończeniu roku podatkowego, aktualizuje się on po zakończeniu 2021 r. Pierwsze informacje powinny więc zostać podane do publicznej wiadomości w 2022 r. i dotyczyć strategii podatkowej realizowanej w roku poprzednim.

Ministerstwo Finansów zajęło jednak w tej sprawie odmienne – zasługujące na krytykę – stanowisko. W odpowiedzi na pytanie zadane przez „Dziennik Gazetę Prawną” udzieliło odpowiedzi, że: „Nowe przepisy ustawy o CIT w tym zakresie wchodzi w życie 1.01.2021 r. Podatnicy będą zobowiązani do publikowania informacji na stronie internetowej i przekazywania jej urzędowi skarbowemu do końca dwunastego miesiąca następującego po zakończeniu roku podatkowego. Z uwagi na to, iż ustawa nowelizująca nie przewiduje szczególnych regulacji przejściowych, podatnicy podlegający obowiązkowi będą zobowiązani do sporządzenia i opublikowania informacji już za 2020 r., w terminie do 31.12.2021 r.”⁴. Krótko po udzieleniu powyższej odpowiedzi (tj. 9.12.2020 r.) Ministerstwo Finansów zamieściło podobną informację również na swojej stronie internetowej, wskazując: „Z uwagi na to, że

⁴ Odpowiedź Ministerstwa Finansów zatytułowana *Jawność rozliczeń pełna pulapek*, „Dziennik Gazeta Prawna” z 7.12.2020 r., nr 238 (5391), s. B2.

ustawa nowelizująca nie przewiduje szczególnych regulacji przejściowych, podatnicy będą zobowiązani do sporządzenia i opublikowania informacji już za 2020 r., w terminie do 31.12.2021 r.”⁵ Ze stanowiskiem Ministerstwa Finansów w pełni zgodny pozostał Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w wydanych interpretacjach indywidualnych⁶. W przypadku podatników, którzy na podstawie art. 8 u.p.d.o.p. zdefiniowali rok podatkowy odmiennie niż jako rok kalendarzowy, tj. jako okres kolejnych dwunastu miesięcy, pierwszym rokiem jest ten zakończony w grudniu 2021 r. Wówczas podatnik jest zobowiązany do dopełnienia obowiązku informacyjnego w terminie do końca dwunastego miesiąca następującego po zakończeniu roku podatkowego liczonego według zasad przyjętych przez podatnika. Tak też w interpretacjach indywidualnych przyjmuje Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej⁷.

⁵ Serwis Rzeczypospolitej Polskiej, *MF walczy z nieuczciwymi praktykami przy rozliczeniach podatkowych*, <https://www.gov.pl/web/finanse/mf-walczy-z-nieuczciwymi-praktykami-przy-rozliczeniach-podatkowych> (dostęp: 18.01.2021 r.).

⁶ Por. np. interpretację indywidualną z 28.10.2021 r., 0111-KDWB.4010.52.2021.1.AZE, LEX nr 627794 oraz interpretację indywidualną z 26.05.2021 r., 0111-KDIB2-1.4010.64.2021.2.MK, LEX nr 601712.

⁷ W interpretacji indywidualnej z 24.11.2021 r., 0111-KDIB1-1.4010.401.2021.1.AW (LEX nr 630336) Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej przyjął, że „skoro rok podatkowy w Spółce rozpoczyna się 1 października każdego roku, a kończy się 30 września roku następnego to pierwszy raz obowiązek, o którym mowa w art. 27c ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych – tj. obowiązek sporządzenia i podania do publicznej wiadomości informacji o realizowanej strategii podatkowej, w odniesieniu do Spółki, powstanie za rok podatkowy trwający od dnia 1 października 2020 r. do dnia 30 września 2021 r., w terminie do końca dwunastego miesiąca następującego po zakończeniu tego roku podatkowego, w przypadku spełnienia kryterium przychodowego. Wskazać należy, że w ustawie zmieniającej brak jest przepisów przejściowych, z których wynikałoby, że jeżeli podatnik rozpoczął rok podatkowy w 2020 r. i zakończy go w 2021 r., przy spełnieniu odpowiedniego kryterium przychodowego, nie będzie zobowiązany do sporządzenia i podania do publicznej wiadomości informacji o realizowanej strategii podatkowej. (...) Zatem z uwagi na fakt, że w przedmiotowej sprawie rok podatkowy trwa od 1 października 2020 r. do 30 września 2021 r., czyli zakończył się po dniu wejścia w życie art. 27c ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, to obowiązek przygotowania i złożenia informacji o realizacji strategii podatkowej po raz pierwszy powstanie za ww. rok w terminie do 30 września 2022 r.”

2. Miejsce obowiązku w systemie prawa podatkowego

Obowiązek podawania do publicznej wiadomości informacji o realizowanej strategii podatkowej uregulowany jest w jednym rozbudowanym przepisie – art. 27c u.p.d.o.p. – w rozdziale 6 tej ustawy, zatytułowanym „Pobór podatku”.

Regulacje te zostały dodane po art. 27b u.p.d.o.p., ponieważ – zgodnie z deklaracją prawodawcy zawartą w uzasadnieniu do projektu ustawy zmieniającej⁸ – obowiązek ten stanowi „rozwińnięcie regulacji wprowadzonych do polskiego systemu prawnego ustawą z 24.11.2017 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych⁹, które zobowiązują ministra właściwego do spraw finansów publicznych do podawania do publicznej wiadomości w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej swojego urzędu indywidualnych danych z zeznań podatników podatku dochodowego od osób prawnych, u których wartość przychodu uzyskana w roku podatkowym przekroczyła równowartość 50 mln euro oraz podatników tego podatku będących podatkowymi grupami kapitałowymi (PGK)”¹⁰, tj. rozwińnięcie regulacji z art. 27b u.p.d.o.p.

Umieszczenie przepisów dotyczących obowiązku podawania informacji o realizowanej strategii podatkowej w kontekście jej związku (choć nieformalnego) z obowiązkiem wynikającym z art. 27b u.p.d.o.p. należy ocenić jako dopuszczalne, a nawet właściwe. Biorąc jednak pod uwagę rzeczywisty, szeroki zakres informacji objętych obowiązkiem wynikającym z art. 27c u.p.d.o.p. (dotyczą one wszelkich obowiązków wynika-

⁸ Uzasadnienie do projektu ustawy zmieniającej przepisy: o podatku dochodowym od osób fizycznych, podatku dochodowym od osób prawnych, zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw, Sejm IX kadencji, druk nr 642, <https://www.sejm.gov.pl/sejm9.nsf/PrzebiegProc.xsp?nr=642> (dostęp: 20.02.2022 r.); dalej jako: uzasadnienie do projektu ustawy zmieniającej.

⁹ Ustawa z 24.11.2017 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. poz. 2369).

¹⁰ Uzasadnienie do projektu ustawy zmieniającej, s. 17.

jących z przepisów prawa podatkowego), możliwe byłoby również rozważanie umiejscowienia tej regulacji w ogólnym prawie podatkowym, podobnie jak np. regulacji w przedmiocie schematów podatkowych, a zwłaszcza unormowań dotyczących umowy o współdziałaniu (do których wprost odwołuje się art. 27c ust. 11 u.p.d.o.p.). Prawodawca przyjął jednak „podejście podmiotowe – tzn. nałożenie projektowanego obowiązku wyłącznie na wybranych podatników podatku dochodowego od osób prawnych”¹¹, co zadecydowało również o umiejscowieniu tych przepisów w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych.

3. Zakres regulacji obowiązku

Obowiązek sporządzania i podania do publicznej wiadomości informacji o realizowanej strategii podatkowej uregulowany został w jednym rozbudowanym artykule – 27c u.p.d.o.p., który składa się z jedenastu ustępów. Nowy obowiązek został tam uregulowany w sposób dość szczegółowy, ale jednak niewystarczająco precyzyjny.

Na gruncie tego przepisu konstrukcja obowiązku opiera się na literalnym wskazaniu następujących kwestii:

- 1) kręgu podmiotów, na których ciąży obowiązek sporządzania i podawania do publicznej wiadomości informacji o realizowanej strategii podatkowej (ust. 1);
- 2) kręgu podmiotów, do których obowiązek ten nie ma zastosowania (ust. 11);
- 3) ogólnego zakresu obowiązku związanego z informacją o realizowanej strategii podatkowej (ust. 1);
- 4) przykładowych (wymienionych „w szczególności”) informacji cząstkowych składających się na informację o realizowanej strategii podatkowej (ust. 2);
- 5) kryteriów decydujących o wyłączeniu informacji cząstkowych z informacji o realizowanej strategii podatkowej (ust. 2);

¹¹ Uzasadnienie do projektu ustawy zmieniającej, s. 49.

- 6) cech działalności prowadzonej przez podatnika mających wpływ na zakres informacji częściowych składających się na informację o realizowanej strategii podatkowej (ust. 2);
- 7) treści informacji o realizowanej strategii podatkowej sporządzanej przez podatkowe grupy kapitałowe (ust. 3);
- 8) sposobu podania do publicznej wiadomości informacji o realizowanej strategii podatkowej (język i miejsce podania do wiadomości) (ust. 4–6);
- 9) terminu podania informacji o realizowanej strategii podatkowej (ust. 4);
- 10) obowiązku informacyjnego dotyczącego adresu strony internetowej realizowanego wobec organu podatkowego (ust. 7);
- 11) sankcji za niedopełnienie obowiązku, o którym mowa w ust. 7 (ust. 8–10).

Powyższy zakres regulacji można ocenić jako wystraszający na potrzeby zbudowania konstrukcji wprowadzanego obowiązku, niemniej jednak zauważalne są również deficyty regulacji lub fragmenty niejasne, w tym zwłaszcza np. brak definicji samej strategii podatkowej lub formy i stopnia szczególności informacji.

4. Przepisy właściwe w przedmiocie realizacji obowiązku

Pomimo że obowiązek sporządzania i podawania do publicznej wiadomości informacji o realizowanej strategii podatkowej uregulowany jest w jednym artykule – 27c u.p.d.o.p. – to jednak jego prawidłowe wypełnienie wymaga zastosowania zdecydowania szerszego zakresu regulacji prawnych. Oznacza to, że zastosowanie art. 27c u.p.d.o.p. wymaga jego wykładni systemowej zarówno w kontekście przepisów tej ustawy, jak i innych aktów prawnych.

Po pierwsze, dla ustalenia zakresu podmiotowego obowiązku dotyczącego strategii podatkowej konieczna jest wykładnia przepisu art. 27c ust. 1 u.p.d.o.p. w kontekście art. 27b ust. 2 pkt 1 i 2 u.p.d.o.p., a także

przepisów ustawy z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa¹² dotyczących umowy o współdziałanie, oraz przepisów ustawy z 20.07.2018 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce¹³, do których odsyła art. 27c ust. 11 u.p.d.o.p.¹⁴

Po drugie, ustalenie zakresu merytorycznej informacji o realizowanej strategii podatkowej zgodnie z art. 27c ust. 2 u.p.d.o.p. wymaga odniesienia do całości przepisów prawa podatkowego. Artykuł ten tworzy bez wątpienia najszerszy kontekst systemowy dla wykładni przepisów z zakresu obowiązków dotyczących strategii podatkowej. Będą to bowiem wszystkie przepisy prawa podatkowego (ogólnego, szczegółowego, materialnego i procesowego), w tym w szczególności wszystkie te przepisy, do których ustawodawca bezpośrednio odwołuje się w treści ust. 2 tego artykułu¹⁵.

Po trzecie, nakładanie kar w przypadku niewykonania obowiązków, o których mowa w art. 27c ust. 7 u.p.d.o.p., wymaga zastosowania wybranych przepisów ustawy z 14.06.1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego¹⁶ (dział IVA „Administracyjne kary pieniężne”) oraz przepisów Ordynacji podatkowej (dział IV „Postępowanie podatkowe”).

Po czwarte, obowiązek przekazania organowi podatkowemu informacji o adresie strony internetowej, na której podatnik umieścił informację o strategii podatkowej, realizowany jest wyłącznie w jednej formie, tj. poprzez wykorzystanie środków komunikacji elektronicznej w rozumieniu ustawy z 18.07.2002 r. o świadczeniu usług drogą elektroniczną¹⁷.

¹² Dz.U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm.

¹³ Dz.U. z 2022 r. poz. 574 ze zm.

¹⁴ Uczelnie w rozumieniu ustawy – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce, jako podatnicy, do których nie mają zastosowania przepisy art. 27c ust. 1–10 u.p.d.o.p., zostały dodane w pkt 2 ust. 11 tego artykułu na podstawie art. 2 pkt 2 ustawy z 9.12.2021 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2021 r. poz. 2427).

¹⁵ Przykładowo przepisy dotyczące informacji o schematach podatkowych, o których mowa w art. 86a § 1 pkt 10 o.p.

¹⁶ Dz.U. z 2021 r. poz. 735 ze zm.

¹⁷ Dz.U. z 2020 r. poz. 344.

5. Uzasadnienie wprowadzenia oraz cele i funkcje obowiązku

Zgodnie z uzasadnieniem do projektu ustawy zmieniającej przyjęte w projekcie rozwiązanie można podzielić na trzy kategorie: zmiany w przepisach o cenach transferowych, zmiany powodujące wzrost atrakcyjności ryczałtowych forma opodatkowania oraz przepisy uszczelniające system podatku dochodowego¹⁸. W trzeciej z wymienionych kategorii regulacji mieszczą się również przepisy dotyczące obowiązku podawania do publicznej wiadomości informacji o realizowanej strategii podatkowej. Stanowią one zatem nowe rozwiązanie w polskim systemie prawnym służące uszczelnieniu systemu podatku dochodowego. Zasadniczego uzasadnienia dla wprowadzenia tych zmian upatrywać należy więc w stanie polskiego systemu podatkowego.

W dalszej części uzasadnienia – w różnych jego miejscach i kontekstach – ustawodawca wskazuje cele oraz funkcje¹⁹ nowego obowiązku dotyczącego strategii podatkowych. Jako główny cel nałożenia na podatników nowej kategorii obowiązków wymieniono „dążenie do zwiększenia transparentności podatkowej podatników odgrywających istotną rolę na polskim rynku, w szczególności z uwagi na wysokość osiąganych przychodów”²⁰. W innym miejscu ustawodawca podkreśla, że obowiązek wynikający z art. 27c u.p.d.o.p. stanowi rozwinięcie jego działań wobec tej samej grupy największych podatników, które zapoczątkowane zostały

¹⁸ Uzasadnienie do projektu ustawy zmieniającej, s. 1.

¹⁹ Treść uzasadnienia wskazując, że pojęcia „cel” i „funkcja” są w nim stosowane zamiennie i należy je utożsamiać bardziej z celem, rozumianym jako „to, do czego się dąży; to, czemu coś służy” (zob. *Słownik języka polskiego PWN*, hasło: cel, <https://sjp.pwn.pl/szukaj/cel%20.html>, dostęp: 18.01.2021 r.), niż z funkcją definiowaną jako „zadanie, które spełnia lub ma spełniać jakaś osoba lub rzecz” (*Słownik języka polskiego PWN*, hasło: funkcja, <https://sjp.pwn.pl/szukaj/funkcja.html>, dostęp: 18.01.2021 r.). Na etapie planowania regulacji prawnych można bowiem mówić jedynie o pewnych oczekiwaniach wobec nich (co odpowiada bardziej ich celowi), trudno zaś przesądzać o tym, jakie to rozwiązanie faktycznie spełnia zadanie (co z kolei odpowiada rozumieniu funkcji). Na temat pojęcia celu i funkcji w prawie szerzej np. I. Bogucka, *Funkcje prawa*, Kraków 2000; Z. Ziemiński, *O pojmowaniu celu, zadania, roli i funkcji prawa*, „Państwo i Prawo” 1987/12.

²⁰ Uzasadnienie do projektu ustawy zmieniającej, s. 16.