

Sławomir Owczarczuk¹

Działalność w zakresie gospodarowania nieruchomościami stanowiącymi własność Skarbu Państwa a obowiązek raportowania schematów podatkowych

DOI: 10.5604/01.3001.0015.8602

Streszczenie:

W judykaturze i doktrynie dominuje pogląd, że raportowanie schematów podatkowych (ang. Mandatory Disclosure Rules) należy do regulacji antyabuzyjnych. Obowiązująca w polskim ustawodawstwie od 1 stycznia 2019 r. instytucja² stanowi częściową transpozycję Dyrektywy³. Jednak jej zakres normatywny, w przyjętym przez krajowego prawodawcę kształcie, jest znacznie szerszy. Dotyczy gospodarowania mieniem Skarbu Państwa, co budzi kontrowersje, czy taki był cel ustawodawcy. Sformułowane w artykule hipotezy zakładają, po pierwsze, iż specyfika działalności niewładczej statio fisci oraz starostów (prezydentów miast na prawach powiatu) nie została uwzględniona w nowych przepisach oraz objaśnieniach podatkowych⁴, co stwarza określone problemy praktyczne. Przykładowo, to, co jest schematem podatkowym w przedsiębiorstwie prywatnym, nie musi nim być w statio fisci gospodarującej mieniem Skarbu Państwa w ramach dominium. Po drugie, de lege lata przepisy o raportowaniu w odniesieniu do nieruchomości Skarbu Państwa należy stosować z dużą ostrożnością. Po trzecie, de lege ferenda ustawodawca powinien doprecyzować obowiązującą regulację. Wykorzystany materiał badawczy obejmuje prawo materialne, doktrynę oraz praktykę, która się kształtuje.

Słowa kluczowe: gospodarowanie nieruchomościami, raportowanie schematów podatkowych, MDR, statio fisci, Skarb Państwa

¹ Doktor nauk prawnych, Instytut Nauk Prawnych, Wydział Prawa i Administracji Uniwersytetu Śląskiego w Katowicach, doradca podatkowy, nr ORCID: 0000-0003-3486-0028, e-mail: slawomir.owczarczuk@us.edu.pl

² Uregulowana w art. 86a – art. 86o ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. 2021 poz. 1540 ze zm.; dalej jako: O.p.).

³ 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, s. 1, ze zm.), dalej: „Dyrektywa”.

⁴ *Objaśnienia podatkowe z dnia 31 stycznia 2019 r. Informacje o schematach podatkowych (MDR)*, s. 1, <https://www.podatki.gov.pl/media/4417/obja%C5%9Bnienia-podatkowe-mdr-z-dnia-31-01-2019.pdf> [dostęp: 7.05.2021 r.], dalej jako: Objąsnienia MF.

Real estate management activities owned by the State Treasury and an obligation to report MDR tax schemes

Abstract

The prevailing view in the judicature and doctrine is that reporting of tax schemes (the so-called MDR – Mandatory Disclosure Rules) belongs to anti-abusive regulations. This institution, binding in Polish legislation since 1 January 2019, is a partial transposition of the EU Directive. However, its subjective and objective scope, as adopted by the national legislator, is much broader. It also applies to the management of real estate of the State Treasury, which gives rise to controversy as to whether this was the legislator's objective. The hypotheses formulated in the article assume, firstly, that the specifics of non-executive activities of *statio fisci* and *staroste* (mayors of cities with county rights) have not been taken into account in the new regulations and tax explanations, which poses certain practical problems. For instance, what is a tax scheme (reportable arrangement) in a private enterprise does not have to be a tax scheme in a *statio fisci* managing State Treasury property within dominium. Secondly, *de lege lata* regulations on reporting tax schemes, in relation to the State Treasury real estate, should be applied with great caution. Thirdly, *de lege ferenda* the legislator should specify the governing regulation. The research material used in the presented argumentation includes substantive law, doctrine and practice, which, however, is still to be shaped in the future.

Key words: real estate management, tax scheme reporting (reportable arrangement), MDR, *statio fisci*, State Treasury

1. Introductory remarks

The institution of disclosure of information on tax schemes is part of a “passive” anti-avoidance strategy,⁵ the purpose of which is for the tax administration to have knowledge of the tax schemes applied. The Directive requires reporting of cross-border schemes and the exchange of information in this regard.⁶ The Polish legislator imposed this obligation not only with regard to cross-border transactions but also to domestic transactions involving state and local government taxes.⁷

Effective as of 1 January 2019, the regulation is a set of legal norms to determine the existence of tax liability, the amount of the tax base and the tax liability, i.e. the most important elements of a tax relationship.⁸ Reporting of tax schemes, therefore, affects the content and scope of the substantive tax relationship.

As a rule, anti-abuse regulations seek to ensure that a set of interrelated factual and legal acts does not create taxable states of affairs that will not be subject to taxation.⁹ Thus, Article 86a to Article 86o of the Tax Ordinance are provisions of the general tax law that aim to effectively counter tax avoidance. However, the obligation to provide information on a tax scheme goes further than the anti-avoidance clause. It can apply to “situations in which the arrangement does not constitute a form of tax avoidance” and is “made for predominantly legitimate economic reasons.”¹⁰ The Head of the National Revenue Administration and his services “wish to retain the ability to independently assess whether an element of artificiality is present.”¹¹ The purpose of the acquired data is also to “provide the tax administration with information to be used by the tax authorities to improve the quality of the tax system.”¹²

The literature points out that “the broad definition of a tax scheme causes numerous interpretive doubts about the scope of reportable activities, prompting entities to report any arrangement undertaken in the course of business that generates tax benefits.”¹³ Such a state of affairs would require the use of internal procedures and “best practices” in managing tax risk by entities engaged in managing State Treasury owned real properties.¹⁴

Therefore, in the presented context, it is necessary to solve the research problem: whether and to what extent the reporting of tax schemes applies to the management of State

⁵ Por. B. Brzeziński, *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Toruń 2017, s. 91.

⁶ Szerzej: A. Gorgol, *Niezharmonizowany obowiązek raportowania schematów podatkowych w świetle standardów konstytucyjnych*, [w:] *Teoretyczne i praktyczne aspekty prawa finansowego. Problemy, koncepcje, wyzwania i rozwiązania*, A. Gorgol, Warszawa 2020.

⁷ Por. B. Pahl, *Komentarz do art. 86 a Ordynacji podatkowej*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, red. L. Eteł, Lex/el.

⁸ Wyrok NSA z dnia 28 stycznia 2021 r., sygn. akt I FSK 1703/20, LEX nr 3115421.

⁹ Por. art. 119a § 1 O.p.

¹⁰ Objaśnienia MF, s. 6.

¹¹ *Ibidem*.

¹² Objaśnienia MF, s. 5.

¹³ A. Mariański, A. Michalak, *Wprowadzenie obowiązku raportowania schematów podatkowych. Analiza prawno- -konstytucyjna*, „Przegląd Podatkowy” 2020, nr 8, s. 32.

¹⁴ Por. S. Owczarczuk, *Jak prawidłowo rozliczać VAT w jednostce samorządu terytorialnego? - wnioski po kontroli Najwyższej Izby Kontroli*, „Samorząd Terytorialny” 2021, nr 1-2, s. 42 i 50.

Treasury owned real properties?

The occurrence of events hypothetically specified in the tax norm gives rise to a tax relationship. Tax subjectivity of legal persons and unincorporated organisational units involved in the management of State Treasury owned real properties may in this case boil down to “the possibility of being in a situation specified in the hypothesis of a tax norm,”¹⁵ contained in the provisions of Chapter 11a of Section III of the Tax Ordinance.

The hypotheses presented in the article assume that the specific nature of a non-sovereign act, in the context of managing State Treasury owned real properties, have not been taken into account in the content of the current legislation and tax explanations, which raises certain practical issues. The existing semantic uncertainty impinges on the legal and tax assessment of the factual and legal acts performed by *statio fisci* and heads of districts (mayors of cities with district rights). Therefore, *de lege lata* provisions on reporting tax schemes, with respect to State Treasury owned real properties, should be applied very prudently. *De lege ferenda*, the legislature should clarify the existing regulation, as will be discussed further on.¹⁶ The research material used includes substantive law, views of legal scholars and commentators, and practice.

2. Specific nature of management of State Treasury owned real properties

Article 44¹ § 1 of the Civil Code¹⁷ stipulates that state-owned property (ownership and other property rights – Article 44 of the Civil Code) accrues to the State Treasury or other state legal persons. The State Treasury participates in civil law transactions through the so-called *stationes fisci*, which are certain organisational units entrusted with the exercise of the State Treasury’s rights. Other bodies and entities specified in separate regulations (e.g. the head of district, the mayor of a city with district rights) may also act for the State Treasury¹⁸.

Management of State Treasury owned property, like municipal property, “combines elements of a sovereign act (*imperium*) with civil law elements (*dominium*),” constituting a set of “civil, administrative and factual acts.”¹⁹ As stressed by N. Gajl: “The State Treasury in civil law relationships acts on equal footing with other entities.”²⁰ In turn, civil law transactions are specific in that they are covered by the VAT system. In the VAT Act of 11 March 2004,²¹ the

¹⁵ M. Kalinowski, *Podmioty bierne stosunku podatkowoprawnego. Przyczynek do teorii podmiotowości podatkowej*, Toruń 2019, s. 59.

¹⁶ Np. zastosować wyłączenia lub zwolnienia o charakterze podmiotowym lub przedmiotowym.

¹⁷ Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. - Kodeks cywilny (Dz.U. 2020 poz. 1740 ze zm.; dalej jako: k.c.).

¹⁸ Szerzej: J. Gudowski, *Kodeks cywilny. Commentary. Tom I. Część ogólna, cz. 1 (art. 1-55(4))*, red. M. Dziurda, Lex/el.

¹⁹ A. Górńska, *Kognicja sądów administracyjnych w sprawach dotyczących gospodarowania mieniem komunalnym przez jednostki samorządu terytorialnego. Głosa aprobująca do postanowienia Naczelnego Sądu Administracyjnego z 14 października 2020 r. (IOSK 1696/20)*, „Samorząd Terytorialny” 2021, nr 5, s. 91.

²⁰ N. Gajl, *Instytucja Skarbu Państwa, a rozwiązania prawno-finansowe*, [w:] B. Brzeziński, J. Gluchowski, C. Kosikowski, R. Mastalski (kom. red.), *Księga pamiątkowa ku czci Profesora Apoloniusza Kosteckiego. Studia z dziedziny prawa podatkowego*, Toruń 1998, s. 63.

²¹ Tekst jedn. Dz.U. 2022 poz. 931 ze zm. (dalej jako: u.p.t.u.).

term "State Treasury" is used three times,²² but it does not appear in the provisions defining the concept of a taxable person and a taxable object.

Thus, in cases involving the management of State Treasury owned real properties, it is necessary in each case to determine whether and which entity acts in the "capacity of a taxable person for VAT purposes" and with respect to which transactions. It cannot be the State Treasury or the head of district (mayor of a city with district rights) on the grounds that it is not an entity that independently carries out business activities within the meaning of Article 15(2) of the VAT Act.²³ Solely a local government unit is a taxable person, as it is the one with legal and tax subjectivity in the VAT system,²⁴ just like the *statio fisci*. In turn, the legal definition of a "user" encompasses within its normative scope a taxable person to whom an arrangement is made available or at which an arrangement is implemented, or who is prepared to implement an arrangement or "has performed an act to implement such an arrangement."²⁵ Meeting the "qualified user criterion" determines the obligation to report a tax scheme.²⁶

A tax scheme in an entity will occur if the arrangement meets the criterion of the main benefit and has a generic hallmark.²⁷ According to the legal definition: "The main benefit criterion is considered to be met if, on the basis of the existing circumstances and facts, it must be assumed that an entity acting reasonably and guided by legitimate objectives other than the attainment of a tax benefit could reasonably choose a different course of action that would not involve the attainment of a tax benefit reasonably expected or resulting from the implementation of the arrangement, and the tax benefit is the main or one of the main benefits that the entity expects to obtain from the implementation of the arrangement."²⁸ It is impossible to set out an exhaustive list of transactions that meet the condition, which is a consequence of the subject of the normalisation and the method of regulation adopted by the legislator. This *de facto* means that any act of the *statio fisci* or an entity specified in separate regulations (e.g. a head of district, a mayor of a city with district rights) concerning the management of State Treasury owned real properties and "involving tax issues" will have to be carefully reviewed and assessed:

²² Zob. art. 71 ust. 2 pkt 2, art. 87 ust. 4a pkt 5, art. 127 ust. 8 pkt 5 lit. c u.p.t.u.

²³ Zob. wyrok NSA z dnia 14 maja 2009 r., sygn. akt I FSK 293/08, LEX nr 551648 oraz S. Owczarczuk, *Powiat, starostwo powiatowe, starosta - problem podmiotowości w VAT*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2010, nr 12, s. 26.

²⁴ Por. *Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 11 grudnia 2017 r., 0112-KDIL4.4012.472.2017.3.NK*, <https://sip.mf.gov.pl> [dostęp: 27.05.2021 r.].

²⁵ Art. 86a § 1 ust. 1 pkt 3 O.p. Ilekroć jest mowa o uzgodnieniu - „rozumie się przez to 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” - art. 86a § 1 ust. 1 pkt 16 O.p.

²⁶ Nastąpi to wówczas, gdy „przychody lub koszty korzystającego, albo wartość aktywów tego podmiotu w rozumieniu przepisów o rachunkowości, ustalone na podstawie prowadzonych ksiąg rachunkowych, przekroczyły w roku poprzedzającym lub w bieżącym roku obrotowym równowartość 10 000 000 euro lub jeżeli udostępniane lub wdrażane uzgodnienie dotyczy rzeczy lub praw o wartości rynkowej przekraczającej równowartość 2 500 000 euro (...)” - art. 86a § 4 O. p.. Por. J. Ney, *Obowiązek raportowania schematów podatkowych (MDR)*, „Doradztwo Podatkowe - Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2020, nr 7 (287), s. 38.

²⁷ Art. 86a § 1 ust. 1 pkt 10 O.p.

²⁸ Art. 86a § 2 O.p.

1. Does it constitute a tax scheme?
2. What is the role of the entity that performs the arrangement-related activities?
3. Will a reporting obligation arise?²⁹

In addition, the said (*bona fide*) activities are subject to the discretionary assessment of tax authorities and courts,³⁰ the criteria for which are not precisely defined, including whether the said entities will not act as “promoters” or “facilitators” organising, making available and implementing tax schemes.³¹

3. Application of MDR regulations

The state of affairs presented here begs for an answer to the question of whether tax scheme reporting obligations fall within the scope of tax ruling proceedings under Article 14b et seq. of the Tax Ordinance. Two lines of jurisprudence have emerged here.³² The first view, which is favourable to the applicants, was supported by the panels of the administrative courts in Gorzów Wielkopolski,³³ Warsaw,³⁴ Poznań,³⁵ Białystok,³⁶ Rzeszów,³⁷ Gdańsk³⁸ and the Supreme Administrative Court.³⁹ The second view, according to which the provisions on tax schemes are not subject to interpretation through an individual tax ruling, was accepted by the panels of administrative courts in Kraków,⁴⁰ Opole,⁴¹ Lublin.⁴² The introduced normative structure and the absence of individual tax rulings “forced” the creation of casuistic “lists” by taxable persons, managing State Treasury owned property, of both “negative” and “positive” verifiable events, within the framework of internal procedures. They even include questionnaires to help establish whether a tax scheme exists, which is most often associated with VAT.⁴³

²⁹ Por. J. Ney, *op.cit.*, s. 25.

³⁰ Por. K. Ziemiński, M. Jędrzejczak, *Pojęcie dyskrecjonalności a pojęcie luzów decyzyjnych*, [w:] *Dyskrecjonalność w prawie administracyjnym*, red. K. Ziemiński, M. Jędrzejczak, Poznań 2015, s. 13.

³¹ Zob. definicje legalne „promotora” i „wspomagającego” zawarte w art. 86a § 1 pkt 8 i pkt 18 O.p.

³² Zob. W. Podsiadło, *Przepisy dotyczące schematów podatkowych a możliwość wydania indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego, Glosa do wyroków WSA w Poznaniu z 5.12.2019 r., I SA/Po 825/19 oraz WSA w Opolu z 12.02.2020 r., I SA/Op 528/19, „Przegląd Podatkowy” 2020, nr 10, s. 42-46.*

³³ Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 8 kwietnia 2020 r., sygn. akt I SA/Go 61/20, LEX nr 2956696.

³⁴ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 29 kwietnia 2020 r., sygn. akt III SA/Wa 2402/19, LEX nr 3015907.

³⁵ Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 13 maja 2020 r., sygn. akt I SA/Po 39/20, LEX nr 3018166.

³⁶ Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 30 września 2020 r., sygn. akt I SA/Bk 556/20, LEX nr 3067242.

³⁷ Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 11 lutego 2021 r., sygn. akt I SA/Rz 838/20, LEX nr 3122926.

³⁸ Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 2 marca 2021 r., sygn. akt I SA/Gd 1165/20, LEX nr 3150572.

³⁹ Wyrok NSA z dnia 28 stycznia 2021 r., sygn. akt I FSK 1703/20, LEX nr 3115421.

⁴⁰ Wyrok WSA w Krakowie z dnia 29 stycznia 2020 r., sygn. akt I SA/Kr 1312/19, LEX nr 3065630.

⁴¹ Wyrok WSA w Opolu z dnia 12 lutego 2020 r., sygn. akt I SA/Op 528/19, LEX nr 2848044.

⁴² Wyrok WSA w Lublinie z dnia 10 lipca 2020 r., sygn. akt I SA/Lu 714/19, LEX nr 3047732.

⁴³ Por. Zarządzenie Nr 715.2019 Prezydenta Miasta Dąbrowy Górniczej z dnia 21 listopada 2019 r. w sprawie wewnętrznej procedury w zakresie przeciwdziałania niewywiązywaniu się z obowiązku przekazywania informacji o schematach podatkowych przez Gminę Dąbrowa Górnicza i jej jednostki organizacyjne, s. 30-32, [https:// www.bip.dabrowa-](https://www.bip.dabrowa-)

To make considerations more specific, it can be stated without the risk of abuse that the same matter concerning the management of State Treasury owned real properties, on the grounds of the current MDR regulations, is evaluated differently by the addressees of legal and tax norms. This is because the evaluation criteria have not been set out in detail by the legislature. Therefore, its process will not always bring about the same result. By way of example, it may be pointed out that in one of the cities with district rights, verification for the purposes of reporting tax schemes does not apply to acts undertaken in the "ordinary" course of business, in particular:

- 1) management and administration of State Treasury owned real properties owned, jointly owned or held in natural possession;
- 2) lease (with or without the right to collect fruits) and non-contractual use of such properties or parts thereof;
- 3) transformation of the right of perpetual usufruct into ownership and the application of related discounts;

- applying the appropriate VAT rates under the statutory provisions.⁴⁴

On the other hand, in another entity, the lease of State Treasury owned assets is each time analysed "in terms of a tax scheme and the reporting obligation," since "when a tax scheme comes into being, it is most often one of its elements."⁴⁵ Similarly, in one entity in the case of non-cash contributions (in-kind contributions) in exchange for shares, a case-by-case analysis is required.⁴⁶ In turn, in another entity, the contribution of real property to a company in exchange for shares taken up in the share capital "according to currently available knowledge and tax explanations" is not considered a tax scheme.⁴⁷

The prepared lists of acts are an open catalogue and may be supplemented and amended "in accordance with the direction of the development of the line of interpretation and jurisprudence, views of legal scholars and commentators and tax practice."⁴⁸ At the same time, the choice of taxing the "supply of buildings, structures or parts thereof,"⁴⁹ by waiving the

gornicza.pl/5848/dokument/133393 [dostęp: 24.06.2021 r.].

⁴⁴ Por. Zarządzenie nr 556/2019 Prezydenta Miasta Kielce z dnia 30 grudnia 2019 r. w sprawie procedury wewnętrznej w zakresie przeciwdziałania niewywiązywaniu się z obowiązku przekazywania informacji o schematach podatkowych (MDR) w Urzędzie Miasta Kielce oraz w jednostkach budżetowych Gminy Kielce. Załącznik nr 5, s. 48-49, <http://www.bip.kielce.eu/attachments/1036567/5840703/1.2/556%20LEX.url.pdf> [dostęp: 15.03.2021 r.].

⁴⁵ Zob. Załącznik do Uchwały Nr 6/70/21/VI Zarządu Województwa Warmińsko-Mazurskiego z dnia 2 lutego 2021 r. Procedura wewnętrzna MDR w zakresie przeciwdziałania niewywiązywaniu się z obowiązku przekazywania informacji o schematach podatkowych, s. 48,

<https://bip.warmia.mazury.pl/akty/15038/uchwala-w-sprawie-wprowadzenia-procedury-wewnetrznej-mdr-w-zakresie-przeciwdzialania-niewywyzywaniu-sie-z-obowiazku-przekazywania-informacji-o-schematach-podatkowych.html> [dostęp: 31.05.2021 r.].

⁴⁶ *Ibidem*, s. 48.

⁴⁷ Por. Zarządzenie nr 947/19 Prezydenta Miasta Białegostoku z dnia 31 października 2019 r. w sprawie wprowadzenia procedury wewnętrznej w zakresie przeciwdziałania niewywiązywaniu się z obowiązku przekazywania informacji o schematach podatkowych w Mieście Białystok, Załącznik nr 2, <https://www.bip.bialystok.pl/resource/file/preview/id.53748> [dostęp: 15.03.2021 r.].

⁴⁸ *Ibidem*.

⁴⁹ Zob. art. 43 ust.10 u.p.t.u.

exemption in question,⁵⁰ is not considered a tax scheme,⁵¹ "if these acts are undertaken outside of an arrangement that also includes other acts."⁵² There are also created lists of acts (actions or arrangements) that must each time be verified in terms of whether that they meet the conditions to be considered a tax scheme. This includes making a change in the use of state-owned property resulting in the ability to deduct input tax under a multi-year or one-time adjustment.⁵³

As a general rule, entities managing state-owned real properties, as acting reasonably and pursuing legitimate goals other than achieving a tax benefit, are most often not subject to reporting obligations. This is the case if they cannot reasonably choose another course of action that would not involve obtaining the tax benefit reasonably expected or resulting from the performance of the arrangement in question. In addition, the reporting obligation will not arise if the tax benefit is not the main or one of the main benefits that the entity expects to receive from entering into an arrangement (civil law agreement). This finding is confirmed by the fact that the local government units audited by the Supreme Audit Office, which manage State Treasury owned real properties, save for one, did not provide the head of the National Revenue Administration with information on tax schemes in respect of VAT. They indicated that they had not identified such situations and that "the transactions entered into did not fulfil the benefit criterion and did not have the hallmarks."⁵⁴

Exercise of ownership rights (e.g. disposal, lease, rental, usufruct, lending for gratuitous use of real properties) and corporate rights resulting from the State Treasury's status as a shareholder in capital companies (e.g. by contributing real properties), will not be a tax scheme if the said tax benefit is not the main or one of the main benefits that the entity expects to obtain from the performance of a civil law transaction.

4. Final conclusions

Undoubtedly, the information obligations imposed, which are accessory to the basic legal and tax relationship, **will deter the addressees of** legal and tax norms from taking aggressive actions of an optimisation nature. However, the question remains open as to

⁵⁰ O którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 10 u.p.t.u.

⁵¹ Zarządzenie nr 336/2020 Prezydenta Miasta Suwałk z dnia 12 sierpnia 2020 r. w sprawie wprowadzenia procedury wewnętrznej w zakresie wypełniania obowiązku przekazywania informacji o schematach podatkowych, Załącznik nr 4, s. 36, http://bip.um.suwalki.pl/zarzadzenie_s/zarzadzenie-nr-336-2020-w-sprawie-wprowadzenia-procedury-wewnetrznej-w-zakresie-wypelniania-obowiazku-przekazywania-informacji-o-schematach-podatkowych.html [dostęp: 24.06.2021 r.].

⁵² Objasnienia MF, s. 72.

⁵³ Zob. Załącznik do Uchwały Nr 6/70/21/VI..., s. 47, <https://bip.warmia.mazury.pl/akty/15038/uchwala-w-sprawie-wprowadzenia-procedury-wewnetrznej-mdr-w-zakresie-przeciwdzialania-niewywiazywaniu-sie-z-obowiazku-przekazywania-informacji-o-schematach-podatkowych.html> [dostęp: 31.05.2021 r.].

⁵⁴ *Najwyższa Izba Kontroli, Informacja o wynikach kontroli: Centralizacja podatku VAT w jednostkach samorządu terytorialnego, LWR.430.001.2020, nr ewid. 17/2020/P/19/109/LWR*, 13.08.2020 r., s. 60, <https://www.nik.gov.pl/kontrola/P/19/109/> [dostęp: 29.06.2021 r.].

whether such tax optimisation takes place with respect to State Treasury owned real properties?

On the one hand, it is necessary to ensure the universality, efficiency (effectiveness) and flexibility of the tax law. On the other hand, it is necessary to limit the unclear area, at least for two reasons.

Firstly, without prejudice to the demands indicated above for a tax legal text, on a compromise basis, appropriate legislative measures should be implemented, by clarifying some vague concepts or introducing new legal definitions.⁵⁵ It seems that the legislature should include exemptions or exemptions of a subject or object nature in the law.⁵⁶ Purely fiscal rationale cannot be separated from the principle of legal certainty, as has been pointed out many times in the science of tax law.

Secondly, *de lege lata* provisions on reporting tax schemes, with respect to entities managing State Treasury owned real properties, should be applied very prudently. The existing semantic uncertainty impinges on the legal and tax assessment of the factual and legal activities performed, by potential "beneficiaries," "promoters" or "facilitators."

Judicature will have a decisive influence on the direction of practice. Tax law is intrusive in nature and, unlike private law, does not tolerate discretion of interpretation. The more leeway the legislature provides in this regard, the greater the role played by the tax administration and the courts.⁵⁷

Bibliografia

Akty prawne:

1. 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, s. 1, ze zm.).
2. Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. - Kodeks cywilny (Dz.U. 2020 poz. 1740 ze zm.).
3. Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn. Dz.U. 2021 poz. 1800 ze zm.).
4. Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. 2021 poz. 1540 ze zm.).

⁵⁵ Por. P. Borszowski, *Definicja legalna sztucznego sposobu działania*, „Wrocławsko-Lwowskie Zeszyty Prawnicze” 2020, nr 11, s. 204.

⁵⁶ Takie rozwiązania występują w ustawach podatkowych (zob. np. art. 6 i art. 43 u.p.t.u., art. 6 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych - tekst jedn. Dz.U. 2021 poz. 1800 ze zm.).

⁵⁷ Por. D. Gregorczyk, *Dyskrecjonalność administracji jako gwarancja realizacji zasady demokratycznego państwa prawnego*, [w:] *Dyskrecjonalność w prawie...*, Poznań 2015, s. 91.

5. Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn. Dz.U. 2022 poz. 931 ze zm.).

Książki i artykuły naukowe:

1. Borszowski P., *Definicja legalna sztucznego sposobu działania*, „Wrocławsko- -Lwowskie Zeszyty Prawnicze” 2020, nr 11.
2. Brzeziński B., *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Toruń 2017.
3. Gajl N., *Instytucja Skarbu Państwa, a rozwiązania prawno-finansowe*, [w:] B. Brzeziński, J. Głuchowski, C. Kosikowski, R. Mastalski (kom. red.), *Księga pamiątkowa ku czci Profesora Apoloniusza Kosteckiego. Studia z dziedziny prawa podatkowego*, Toruń 1998.
4. Gorgol A., *Niezharmonizowany obowiązek raportowania schematów podatkowych w świetle standardów konstytucyjnych*, [w:] *Teoretyczne i praktyczne aspekty prawa finansowego. Problemy, koncepcje, wyzwania i rozwiązania*, red. A. Gorgol, Warszawa 2020.
5. Górská A., *Kognicja sądów administracyjnych w sprawach dotyczących gospodarowania mieniem komunalnym przez jednostki samorządu terytorialnego. Glosa aprobująca do postanowienia Naczelnego Sądu Administracyjnego z 14 października 2020 r. (IOSK 1696/20)*, „Samorząd Terytorialny” 2021, nr 5.
6. Gregorczyk D., *Dyskrecjonalność administracji jako gwarancja realizacji zasady demokratycznego państwa prawnego*, [w:] *Dyskrecjonalność w prawie administracyjnym*, red. K. Ziemiński, M. Jędrzejczak, Poznań 2015.
7. Gudowski J., *Kodeks cywilny. Komentarz. Tom I. Część ogólna, cz. 1 (art. 1-55(4))*, red. M. Dziurda, Lex/el.
8. Kalinowski M., *Podmioty bierne stosunku podatkowoprawnego. Przyczynek do teorii podmiotowości podatkowej*, Toruń 2019.
9. Mariański A., *Raportowanie schematów podatkowych - ingerencyjny charakter i nieproporcjonalne obowiązki podatkowe*, [w:] *Prawo podatkowe w systemie prawa. Międzygałęziowe związki form i instytucji prawnych*, red. A. Kaźmierczyk, A. Franczak, Warszawa 2019.
10. Mariański A., Michalak A., *Wprowadzenie obowiązku raportowania schematów podatkowych. Analiza prawno-konstytucyjna*, „Przegląd Podatkowy” 2020, nr 8.
11. Ney J., *Obowiązek raportowania schematów podatkowych (MDR)*, „Doradztwo Podatkowe - Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2020, nr 7 (287).
12. Owczarczuk S., *Jak prawidłowo rozliczać VAT w jednostce samorządu terytorialnego? - wnioski po kontroli Najwyższej Izby Kontroli*, „Samorząd Terytorialny” 2021, nr 1-2.
13. Owczarczuk S., *Powiat, starostwo powiatowe, starosta - problem podmiotowości w VAT*,

„Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2010, nr 12.

14. Pahl B., *Komentarz do art. 86 a Ordynacji podatkowej*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, red. L. Etel, Lex/el.
15. Podsiadło W., *Przepisy dotyczące schematów podatkowych a możliwość wydania indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego, Glosa do wyroków WSA w Poznaniu z 5.12.2019 r., I SA/Po 825/19 oraz WSA w Opolu z 12.02.2020 r., I SA/Op 528/19*, „Przegląd Podatkowy” 2020, nr 10, s. 42-46.
16. Ziemski K., Jędrzejczak M., *Pojęcie dyskrecjonalności a pojęcie luzów decyzyjnych*, [w:] *Dyskrecjonalność w prawie administracyjnym*, red. K. Ziemski, M. Jędrzejczak, Poznań 2015.

Orzecznictwo:

1. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 14 maja 2009 r., sygn. akt I FSK 293/08, LEX nr 551648.
2. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 28 stycznia 2021 r., sygn. akt I FSK 1703/20, LEX nr 3115421.
3. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku z dnia 30 września 2020 r., sygn. akt I SA/Bk 556/20, LEX nr 3067242.
4. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 2 marca 2021 r., sygn. akt I SA/Gd 1165/20, LEX nr 3150572.
5. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 8 kwietnia 2020 r., sygn. akt I SA/Go 61/20, LEX nr 2956696.
6. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 29 stycznia 2020 r., sygn. akt I SA/Kr 1312/19, LEX nr 3065630.
7. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie z dnia 10 lipca 2020 r., sygn. akt I SA/Lu 714/19, LEX nr 3047732.
8. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Opolu z dnia 12 lutego 2020 r., sygn. akt I SA/Op 528/19, LEX nr 2848044.
9. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 13 maja 2020 r., sygn. akt I SA/Po 39/20, LEX nr 3018166.
10. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie z dnia 11 lutego 2021 r., sygn. akt I SA/Rz 838/20, LEX nr 3122926.
11. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 29 kwietnia 2020 r., sygn. akt III SA/Wa 2402/19, LEX nr 3015907.

Źródła internetowe:

1. *Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 11 grudnia 2017 r., 0112-KDIL4.4012.472.2017.3.NK*, <https://sip.mf.gov.pl> [dostęp: 27.05.2021 r.].

2. *Najwyższa Izba Kontroli, Informacja o wynikach kontroli: Centralizacja podatku VAT w jednostkach samorządu terytorialnego*, LWR.430.001.2020, nr ewid. 17/2020/P/19/109/LWR, 13.08.2020 r., <https://www.nik.gov.pl/kontrole/P/19/109/> [dostęp: 29.06.2021 r.].
3. *Objaśnienia podatkowe z dnia 31 stycznia 2019 r. Informacje o schematach podatkowych (MDR)*, <https://www.podatki.gov.pl/media/4417/obja%C5%9B-nienia-podatkowe-mdr-z-dnia-31-01-2019.pdf> [dostęp: 7.05.2021 r.].
4. Zarządzenie nr 947/19 Prezydenta Miasta Białegostoku z dnia 31 października 2019 r. w sprawie wprowadzenia procedury wewnętrznej w zakresie przeciwdziałania niewywiązywaniu się z obowiązku przekazywania informacji o schematach podatkowych w Mieście Białystok, Załącznik nr 2, <https://www.bip.bialystok.pl/resource/file/preview/id.53748> [dostęp: 15.03.2021 r.].
5. Zarządzenie Nr 715.2019 Prezydenta Miasta Dąbrowy Górniczej z dnia 21 listopada 2019 r. w sprawie wewnętrznej procedury w zakresie przeciwdziałania niewywiązywaniu się z obowiązku przekazywania informacji o schematach podatkowych przez Gminę Dąbrowa Górnicza i jej jednostki organizacyjne, <https://www.bip.dabrowa-gornicza.pl/5848/dokument/133393> [dostęp: 24.06.2021 r.].
6. Zarządzenie nr 556/2019 Prezydenta Miasta Kielce z dnia 30 grudnia 2019 r. w sprawie procedury wewnętrznej w zakresie przeciwdziałania niewywiązywaniu się z obowiązku przekazywania informacji o schematach podatkowych (MDR) w Urzędzie Miasta Kielce oraz w jednostkach budżetowych Gminy Kielce. Załącznik nr 5, <http://www.bip.kielce.eu/attachments/1036567/5840703/1.2/556%20LEX.url.pdf> [dostęp: 15.03.2021 r.].
7. Zarządzenie nr 336/2020 Prezydenta Miasta Suwałk z dnia 12 sierpnia 2020 r. w sprawie wprowadzenia procedury wewnętrznej w zakresie wypełniania obowiązku przekazywania informacji o schematach podatkowych, Załącznik nr 4, http://bip.um.suwalki.pl/zarzadzenie_s/zarzadzenie-nr-336-2020-w-sprawie-wprowadzenia-procedury-wewnetrznej-w-zakresie-wypelniania-obowiazku-przekazywania-informacji-o-schematach-podatkowych.html [dostęp: 24.06.2021 r.].
8. Załącznik do Uchwały Nr 6/70/21/VI Zarządu Województwa Warmińsko-Mazurskiego z dnia 2 lutego 2021 r. Procedura wewnętrzna MDR w zakresie przeciwdziałania niewywiązywaniu się z obowiązku przekazywania informacji o schematach podatkowych, <https://bip.warmia.mazury.pl/akty/15038/uchwala-w-sprawie-wprowadzenia-procedury-wewnetrznej-mdr-w-zakresie-przeciwdzialania-niewyviazywaniu-sie-z-obowiazku-przekazywania-informacji-o-schematach-podatkowych.html> [dostęp: 31.05.2021 r.].