

Adam SZYMACHA*

 <https://orcid.org/0000-0002-9372-9647>

OBOWIĄZEK RAPORTOWANIA SCHEMATÓW PODATKOWYCH PRZEZ KORZYSTAJĄCYCH WOBEC WOLNOŚCI OD SAMOOSKARŻANIA W KONTEKŚCIE WYROKU EUROPEJSKIEGO TRYBUNAŁU PRAW CZŁOWIEKA *J.B. PRZECIWKO SZWAJCARII*

Abstrakt

Przedmiot badań: Orzeczenie J.B. przeciwko Szwajcarii wydane przez ETPCz jest jednym z wyznaczników standardu ochrony wolności od samooskarżenia. Zgodnie z treścią tego orzeczenia, jednostka powinna być chroniona przed przymusem składania dokumentów, które dostarczyłyby informacji mogących stanowić dowód przeciwko niej. Przepisy MDR (*Mandatory Disclosure Rules* – raportowanie schematów podatkowych), zawarte w rozdziale 11a Ordynacji podatkowej, nakładają na korzystających obowiązek raportowania do Szefa Krajowej Informacji Skarbowej każdej działalności prawnej mającej skutki w prawie podatkowym.

Cel badawczy: Celem niniejszego artykułu jest przeprowadzenie analizy prawnoporównawczej regulacji MDR z wyrokiem w sprawie *J.B. przeciwko Szwajcarii* i wykazanie możliwych analogii z regulacją MDR, które mogą pomóc rozpoznać możliwe naruszenia zakazu zmuszania do samooskarżania, wywodzonego z art. 6 Europejskiej Konwencji Praw Człowieka. Celem artykułu jest także sprawdzenie, na ile MDR stanowi obowiązek autodonusu.

Metoda badawcza: W artykule zastosowano komparatystyczną analizę orzeczeń Europejskiego Trybunału Praw Człowieka i Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Analiza została też wsparta analizą dogmatyczno-prawną obowiązku raportowania schematów podatkowych. Wykorzystano głównie orzeczenie ETPCz *J.B. przeciwko Szwajcarii* w zakresie prawa do zachowania milczenia. Porównano też standard ochrony wolności od samooskarżania odtworzony na przykładzie *J.B.* z normami MDR.

Wyniki: Przepisy MDR mogą stanowić ciche zbieranie dowodów na potrzeby innych postępowań i są niezgodne z prawem do milczenia, szczególnie w przypadku osób fizycznych, a postępowanie podatkowe może mieć charakter karny. Nie ma znaczenia formalne rozdzielenie postępowań. W tym zakresie stanowisko ETPCz podziela też TSUE.

Słowa kluczowe: schematy podatkowe, raportowanie, przepisy MDR, zakaz samooskarżania, prawa człowieka.

* Mgr, absolwent Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Łódzkiego; e-mail: adam.szymacha88@gmail.com

1. Wstęp

Celem niniejszego artykułu jest rozważenie, czy obowiązek raportowania o schematach podatkowych nałożony na jednostki nie narusza zakazu wymagania samooskarżenia w rozumieniu art. 6 ust. 1 Europejskiej Konwencji Praw Człowieka (dalej Konwencja).

Przepisy dotyczące raportowania schematów podatkowych (dalej MDR – *Mandatory Disclosure Rules*) zawarte w rozdziale 11a Ordynacji podatkowej (dalej O.p.) stanowią transpozycję dyrektywy Rady Unii Europejskiej 2018/822 (dalej Dyrektywa) zmieniającej dyrektywę 2011/16/UE, w zakresie obowiązkowej, automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania, w odniesieniu do podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych¹. Rozwiązania zawarte w dyrektywie polegają na obowiązku raportowania uzgodnień, których głównym lub jedynym celem jest korzyść podatkowa. Dyrektywa nakazuje państwom członkowskim wprowadzenie skutecznych i odstrasżających sankcji dotyczących uchybienia obowiązkom sprawozdawczym².

Cechą charakterystyczną Dyrektywy 2018/822 jest posługiwanie się całkiem nowymi dla polskiego i europejskiego systemu podatkowego, a zarazem bardzo pojemnymi pojęciami. Także polskie regulacje są na tyle trudne do zinterpretowania, że na wniosek Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorców Ministerstwo Finansów opublikowało objaśnienia podatkowe³. Dyrektywa posługuje się pojęciem „właściwego podatnika” lub „uczestnika uzgodnienia” (*relevant taxpayer or a participant in the arrangement*)⁴. Polski ustawodawca natomiast zdecydował się wprowadzić pojęcie korzystającego⁵, które wykracza poza zakres desygnatu

¹ Dyrektywa Rady (UE) 2018/822 z dnia 25 maja 2018 r., Dz.U. UE, L139/1, motyw 2.

² *Ibidem*, motyw 15.

³ **M. Jamroży, P. Domaszczyńska**, *XI Debata Podatkowa: Raportowanie schematów podatkowych (MDR)*, Przegląd Podatkowy 2019/7, s. 7.

⁴ Art. 1 ust. 1 pkt 22 Dyrektywy Rady (UE) 2018/822.

⁵ Ordynacja podatkowa wyróżnia korzystającego, promotora i wspomagającego. W Dyrektywie prawodawca unijny posłużył się pojęciem „pośrednika” (art. 1 ust. 1 pkt 21 Dyrektywy Rady (UE) 2018/822). Polski ustawodawca postanowił rozbić tę instytucję na dwie, czyli wspomnianego promotora i wspomagającego. Zgodnie z art. 86a § 1 pkt 3 promotorem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, w szczególności doradca podatkowy, adwokat, radca prawny, pracownik banku lub innej instytucji finansowej doradzający klientom, również w przypadku gdy podmiot ten nie posiada miejsca zamieszkania, siedziby ani zarządu na terytorium kraju, która opracowuje, oferuje, udostępnia lub wdraża uzgodnienie lub zarządza wdrażaniem uzgodnienia. Z kolei wspomagający to osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości praw-

podatnika⁶. Taki zabieg legislacyjny pozwolił włączyć w krąg podmiotów zobowiązanych do raportowania nie tylko podatników, ale także jednostki, których wspólnicy są podatnikami, na przykład spółki jawne. W ten sposób status korzystającego uzyskały też pojedyncze spółki tworzące Podatkową Grupę Kapitałową. Pomimo posiadania przez nie osobowości prawnej nie posiadają one statusu podatnika, gdyż zgodnie z przepisami podatnikiem jest sama grupa kapitałowa.

Pojęcie korzystającego jest na pozór tylko intuicyjne. Zgodnie z treścią art. 86a § 1 pkt 3 jest to osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, której zgodnie z art. 86a § 1 pkt 3 udostępniane jest lub u której wdrażane jest uzgodnienie, lub która jest przygotowana do wdrożenia uzgodnienia, lub dokonała czynności służącej wdrożeniu takiego uzgodnienia. Według objaśnień korzystającym z reguły będzie podatnik⁷. Z tego względu w dalszej części artykułu używane będzie pojęcie podatnika, gdyż pojęcie korzystającego ma znaczenie jedynie dla prawa podatkowego i w kontekście tego artykułu nie jest istotne.

Zupełnie niezależnym od Dyrektywy pomysłem polskiego ustawodawcy jest objęcie obowiązkiem raportowania wszystkiego, co może skutkować osiągnięciem korzyści podatkowej, choćby zachowanie podatnika było związane z działaniami zgodnymi z celem ustawy podatkowej, takimi jak korzystanie z ulg i zwolnień⁸. Dyrektywa ogranicza się do obowiązku raportowania uzgodnień związanych z potencjalnie agresywnym planowaniem podatkowym⁹. Są to uzgodnienia transgraniczne, spełniające określone kryteria¹⁰. Według polskich

nej, w szczególności biegły rewident, notariusz, osoba świadcząca usługi prowadzenia ksiąg rachunkowych, księgowy lub dyrektor finansowy, bank lub inna instytucja finansowa, a także ich pracownik, która przy zachowaniu staranności ogólnie wymaganej w dokonywanych czynnościach, przy uwzględnieniu zawodowego charakteru działalności, obszaru specjalizacji oraz przedmiotu wykonywanych czynności, podjęła się udzielić, bezpośrednio lub za pośrednictwem innych osób, pomocy, wsparcia lub porad dotyczących opracowania, wprowadzenia do obrotu, organizowania, udostępnienia do wdrożenia lub nadzorowania wdrożenia uzgodnienia (art. 86a § 1 pkt 3 i art. 86a § 1 pkt 18 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, Dz.U. z 2020 r., poz. 1325).

⁶ **D.M. Malinowski**, *Dyrektywa 2018/822 – zasady przekazywania informacji o uzgodnieniach transgranicznych i ich skutkach podatkowych*, Przegląd Podatkowy 2018/8, s. 4.

⁷ *Objaśnienia Podatkowe: Informacje o schematach podatkowych (MDR)*, www.podatki.gov.pl/media/4417/obja%C5%9Bnienia-podatkowe-mdr-z-dnia-31-01-2019.pdf, s. 37.

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

⁹ Art. 1 ust. 1 dyrektywy Rady (UE) 2018/822...

¹⁰ Zgodnie z art. 86a ust. 1 pkt 10 Ordynacji podatkowej schemat podatkowy to uzgodnienie posiadające ogólną cechę rozpoznawczą oraz spełniające kryterium głównej korzyści, względnie

przepisów MDR uzgodnienie może podlegać obowiązkowi raportowania, nawet gdy jest uzgodnieniem krajowym.

Dla zapewnienia nowym regulacjom sprawnego funkcjonowania przewidziano sankcje karne. Zgodnie z art. 80f k.k.s. osoby uchybiające obowiązkowi sprawozdawczemu podlegają karze grzywny do 720 stawek dziennych¹¹. Sankcji karnej podlega korzystający (podatnik), promotor i wspomagający odpowiednio do swoich obowiązków.

Obowiązki te rozłożone są w ten sposób, że co do zasady zobowiązany do raportowania jest promotor, czyli w praktyce przedstawiciel zawodu prawniczego, na przykład adwokat lub doradca podatkowy. Może się jednak zdarzyć i taka sytuacja, w której to na korzystającym będzie spoczywał obowiązek przekazania informacji o schemacie podatkowym. Będzie tak w przypadku braku promotora lub gdy promotor nie zostanie zwolniony z tajemnicy zawodowej¹². Rodzi to pytanie, czy taka powinność nie jest naruszeniem zasady *nemo se ipsum accusare tenetur* (dalej *nemo tenetur*), czyli zakazu wymagania samooskarżenia. Ochrona tego prawa jest wywodzona z art. 6 Konwencji. Prawo do niedostarczania dowodów przeciwko sobie jest składnikiem sprawiedliwego procesu, gdyż jest związane z domniemaniem niewinności¹³. Zakaz zmuszania do zeznawania przeciwko sobie jest też wywodzony z prawa do obrony, a konkretnie z prawa do milczenia. Prawo do nieobciążania siebie samego jest nawet szersze, gdyż dotyczy dostarczania także innych niż werbalne dowodów przeciwko sobie, w tym dokumentów¹⁴.

Ważnym elementem zakazu wymagania samooskarżenia jest presja ze strony władz. Kiedy organy państwa za pomocą przymusu doprowadzają podejrzanego do przedstawiania dowodu, Trybunał uznał, że takie pozyskanie dowodu

uzgodnienie, które posiada szczególną cechę rozpoznawczą lub inną szczególną cechę rozpoznawczą. Uzgodnienie nie posiada definicji legalnej, ale jest to właściwie każde działanie podatnika odnoszące skutek w prawie podatkowym. Polskie przepisy MDR nakładają na jednostki obowiązek raportowania jednak także schematów krajowych, w przypadku gdy korzystający spełni odpowiednie kryteria dotyczące wartości aktywów, przychodów lub kosztów.

¹¹ Ustawa z dnia 10 września 1999 r. Kodeks Karny Skarbowy, Dz.U. z 2021 r., poz. 408.

¹² Artykuł 86b § 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, Dz.U. z 2020 r., poz. 1325.

¹³ **K. Kowalik-Bańczyk**, *Prawo do obrony w unijnych postępowaniach antymonopolowych. W kierunku unifikacji standardów proceduralnych w Unii Europejskiej*, Wolters Kluwer, Warszawa 2012, s. 340.

¹⁴ **P. Hofmański, A. Wróbel**, *Art. 6 Prawo do rzetelnego procesu sądowego*, w: **L. Garlicki**, *Konwencja o Ochronie Praw Człowieka i Podstawowych Wolności. Komentarz do artykułów 1–18*, t. 1, C.H. Beck, Warszawa 2011, s. 402.

powoduje niedopuszczalność ich wykorzystania w procesie. Nie bez znaczenia pozostaje tutaj także waga sprawy. W sprawie *Jalloh* Trybunał stwierdził, że przy niewielkiej wadze sprawy, sposobu pozyskania dowodu za pomocą presji oraz braku odpowiednich gwarancji procesowych doszło do naruszenia zakazu zmuszania do dostarczania dowodu przeciwko sobie¹⁵.

Domniemanie niewinności jest też regułą dowodową, która nakłada na oskarżyciela publicznego ciężar dowodowy, jednocześnie zwalniając z niej oskarżonego¹⁶. Wprawdzie brak jest orzeczeń Trybunału związanych z raportowaniem schematów podatkowych, jednak istnieją orzeczenia, których analiza może przyczynić się do wyciągnięcia wniosków dotyczących również zgodności norm MDR z zasadą *nemo tenetur*. Jednym z nich jest orzeczenie *J.B. przeciwko Szwajcarii*¹⁷. Orzeczenie to wydaje się warte szerszej analizy z uwagi na to, że dotyczy również procedury podatkowej.

2. Standard ochrony wolności od samooskarżania wyrażony w orzeczeniu *J.B. przeciwko Szwajcarii*

Federalna Administracja Podatkowa (*Eidgenössische Steuerverwaltung*) w 1987 r. wszczęła postępowanie w sprawie uchylania się od opodatkowania (*Steuerhinterziehungsverfahren*) w zakresie podatków federalnych w stosunku do podatnika. Poproszono go o przedłożenie wszystkich dokumentów, które posiadał, dotyczących spółek finansowych, w których dokonywał inwestycji. Nie odnotowano bowiem stosownych zeznań podatkowych w latach 1981/1982 i 1987/1988. Skarżący przyznał, że dokonywał takich inwestycji i że nieprawidłowo zadeklarował dochód, jednak nie złożył w związku z tym żadnych dokumentów. W 1988 r. organy podatkowe ponownie zażądały wskazania źródła dochodu w wysokości 238 000 franków szwajcarskich.

Drugiego września 1988 r. organ naliczył dodatkowy podatek (*Nachsteuer*) od odsetek uzyskanych od dochodu w latach 1979–1985¹⁸. Organ wezwał podatnika do wyjaśnienia źródła dochodu¹⁹. W związku z tym, że podatnik nie

¹⁵ *Ibidem*, s. 404; Wyrok Europejskiego Trybunału Praw Człowieka z dnia 11.07.2006 r., skarga nr 54810/00 *Jalloh przeciwko Niemcom*, poz. 117.

¹⁶ **K. Kowalik-Bańczyk**, *Prawo do obrony w unijnych postępowaniach...*, s. 341; **P. Hofmański**, **A. Wróbel**, *Art. 6 Prawo do rzetelnego procesu sądowego...*, s. 401–403.

¹⁷ Wyrok Europejskiego Trybunału Praw Człowieka z dnia 3.08.2001 r., skarga nr 31827/96 *J.B. przeciwko Szwajcarii*; wyrok zapadł jednomyślnie.

¹⁸ *Ibidem*, poz. 13.

¹⁹ *Ibidem*, poz. 14.

reagował na wezwania organu, Kantonalny Urząd ds. Bezpośrednich Podatków Federalnych (*kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer*) nałożył na podatnika grzywnę dyscyplinarną (*Ordnungsbusse*) 1000 CHF, na podstawie art. 131 § 1 dekretu Rady Federalnej w sprawie nakładania bezpośredniego podatku federalnego (*Bundesratsbeschluss über die Erhebung einer direkten Bundessteuer*)²⁰.

Wezwania ponawiano kilkakrotnie i nakładano kolejne grzywny dyscyplinarne²¹. Odwołanie od decyzji nakładającej grzywnę zostało oddalone. W uzasadnieniu organ odwoławczy stwierdził, że podatnik celowo nie zastosował się do nakazu udzielenia informacji z art. 131 § 1 dekretu Rady Federalnej²². Zgodnie z jego brzmieniem osoby zobowiązane do zapłaty podatków były zobowiązane do współpracy z organami podatkowymi, w szczególności do przedkładania rachunków, dokumentów i innych rachunków będących w ich posiadaniu, które mogłyby mieć znaczenie przy obliczaniu podstawy podatku.

Podatnik wniósł skargę do Sądu Federalnego, w której podniósł zarzut naruszenia art. 6 Konwencji. Argumentował przy tym, że jako oskarżony nie powinien być zobowiązany do dostarczania dowodów przeciw sobie²³. Dnia 7 lipca 1995 r. Sąd Federalny oddalił skargę. W uzasadnieniu wskazano, że organy podatkowe, aby ustalić, czy przychody niewykazane w zeznaniach były

²⁰ *Ibidem*, poz. 15.

²¹ *Ibidem*, poz. 19.

²² Artykuł 131 § 1 Dekretu Rady Federalnej z 9.12.1940 r. w sprawie nałożenia bezpośredniego podatku federalnego [Bundesratsbeschluss über die Erhebung einer direkten Bundessteuer (BdBSt)] stanowił:

„Osoba zobowiązana do zapłaty podatków lub udzielenia informacji, która umyślnie lub w wyniku zaniedbania narusza oficjalne decyzje i zarządzenia wydane na podstawie niniejszego dekretu, w szczególności co do:

- złożenia zeznania podatkowego;
- składania lub przedstawiania rachunków, przygotowywanie lub dostarczanie bonów i innych rachunków;
- zastosowania się do wezwania lub zakazu działania;
- udzielania informacji lub
- dokonywania płatności i dostarczanie zabezpieczeń;

zostanie ukarana grzywną w wysokości od 5 do 10 000 CHF. Ta sama kara zostanie nałożona, jeśli nie zostanie spełniony obowiązek udzielenia informacji, o którym mowa w art. 90 ust. 5, 6 i 8”.

Artykuł 90 §§ 5, 6 i 8 dekretu federalnego dotyczył, między innymi, obowiązku dostarczania informacji przez osoby trzecie. Art. 89 stanowił, że podatnik powinien podać prawdziwe informacje oraz że można zażądać od niego przedstawienia dokumentów itp., które mogą mieć znaczenie dla wymiaru podatku. Za skargą nr 31827/96 *J.B. przeciwko Szwajcarii*, poz. 36–39.

²³ Skarga nr 31827/96 *J.B. przeciwko Szwajcarii*, poz. 22.

już opodatkowane, prawidłowo zdaniem Sądu Federalnego żądały wykazania źródła tych przychodów²⁴.

Sąd uznał, że wszystkie gwarancje procesowe zostały zachowane. Grzywna była więc sankcją za popełnienie przestępstwa uchylania się od opodatkowania. Uznano, że art. 6 EKPC nie dotyczy dostarczania informacji o źródłach dochodu. Argumentowano, że gdyby nadano stronie pełne prawo do milczenia, podważony zostałby cały system podatkowy, poprzez uniemożliwienie kontroli podatkowej²⁵. Zdaniem Sądu Federalnego w prawie karnym mogły istnieć pewne przepisy obligujące strony do konkretnego zachowania prowadzącego do wyroku skazującego. Podano przykład zapisów z tachografów w ciężarówkach, które kierowca był zobowiązany udostępnić w razie wypadku drogowego, lub przymusowego badania krwi kierowcy²⁶.

W przedmiotowej sprawie zastosowano dwa typy procedury podatkowej. Uzupełniające postępowanie podatkowe (*Nachsteuerverfahren*), polegające na nałożeniu dodatkowego podatku (*Nachsteuer*), gdy pewne podatki nie zostały należycie zapłacone. Z kolei postępowanie w sprawie uchylania się od opodatkowania (*Steuerhinterziehungsverfahren*) oprócz dodatkowego podatku może skutkować nałożeniem grzywny, której wysokość była uzależniona od wysokości tegoż podatku²⁷.

J.B. przed Trybunałem twierdził, że postępowanie w sprawie uchylania się od opodatkowania zgodnie z orzecznictwem Trybunału, jak i Sądu Federalnego spełnia kryteria postępowania karnego i jako takie wymagało niezbędnych gwarancji. Trybunał podzielił to stanowisko²⁸. Zgodnie z orzecznictwem Trybunału, aby postępowanie nosiło znamiona postępowania karnego, wymagane jest spełnienie jednego z trzech warunków. Pierwszym jest to, aby sankcja dotyczyła zachowania o charakterze kryminalnym, drugim, aby dolegliwość (surowość) sankcji była istotna, natomiast trzecim warunkiem jest to, aby sankcja miała represyjny charakter²⁹.

²⁴ *Ibidem*, poz. 25.

²⁵ *Ibidem*, poz. 28.

²⁶ *Ibidem*, poz. 29.

²⁷ *Ibidem*, poz. 35.

²⁸ *Ibidem*, poz. 42, 50.

²⁹ **P.M. Szelenbaum, P. Wajda**, *Wyrok Europejskiego Trybunału Praw Człowieka z dnia 4 marca 2014 r. w sprawie Grande Stevens i in. v. Włochy a odpowiedzialność administracyjna osób fizycznych za naruszenie obowiązków informacyjnych na rynku kapitałowym*, w: **A. Bodnar, A. Płoszka**, *Wpływ Europejskiej Konwencji Praw Człowieka na funkcjonowanie biznesu*, Wolters Kluwer, Warszawa 2016, s. 102.

Podatnik stwierdził, że złamano jego prawo do milczenia, gdyż grzywny były nieproporcjonalnie wysokie, aby zmusić go do przedkładania dowodów, do których organy same nie były w stanie dotrzeć. Kwestią sporną pozostawało natomiast, czy organy posiadały dostateczną wiedzę o kwocie niezapłaconego podatku, czy też wezwania sankcjonowane grzywnami miały zapewnić zbieranie dowodów w sposób, który Sąd Federalny nazywał cichym zbieraniem dowodów (*fishing expedition*)³⁰. Organy twierdziły, że dokumenty są im potrzebne jedynie dla potwierdzenia źródeł dochodów³¹. Podatnik podnosił z kolei, że władze dążyły do ujawnienia dalszych zobowiązań podatkowych, bo od nich przysługiwałoby kolejne dodatkowe zobowiązanie podatkowe, a od wysokości tego z kolei zależała wysokość grzywny³². Władze utrzymywały zaś, że kara dyscyplinarna nakładana w związku z nieudzieleniem informacji nie jest w żaden sposób związana z postępowaniem w sprawie uchylania się od opodatkowania i że organy podatkowe i bez tych informacji mogły nałożyć grzywnę za uchylanie się od opodatkowania, natomiast same informacje były potrzebne w celu prawidłowego wymiaru podatku i potwierdzeniu źródeł przychodu³³.

Trybunał stwierdził, że prawo nieobciążania samego siebie wywodzone z art. 6 Konwencji zakłada, że to na organach państwowych ciąży obowiązek udowodnienia zarzucanych czynów bez uciekania się do dowodów uzyskanych metodami przymusu lub ucisku wbrew woli „osoby oskarżonej”³⁴. Trybunał uznał za prawdopodobne, że władze usiłowały zmusić skarżącego do przedłożenia dokumentów, które dostarczyłyby informacji o jego dochodach w celu obliczenia jego podatków. Nic też nie mogło wykluczyć, że dostarczone dokumenty mogłyby posłużyć do oskarżenia podatnika o przestępstwo uchylania się od opodatkowania³⁵. Trybunał zwrócił też uwagę, że władze szwajcarskie z dużym uporem próbowały osiągnąć cel w postaci otrzymania informacji, co podważało przyjętą strategię argumentacyjną, zgodnie z którą dokumenty te potrzebne były w celu tylko potwierdzenia źródeł dochodów, których wysokość była już potwierdzona przez podatnika. W sumie władze dokonały ośmiu wezwań i następnie wymierzyły 4 kary grzywny³⁶. Wreszcie Trybunał stwierdził przy ocenie, czy doszło do naruszenia prawa do milczenia, brak znaczenia rozdzielenia na

³⁰ Skarga nr 31827/96 *J.B przeciwko Szwajcarii*, poz. 53 i 54.

³¹ *Ibidem*, poz. 58.

³² *Ibidem*, poz. 55.

³³ *Ibidem*, poz. 58.

³⁴ *Ibidem*, poz. 64.

³⁵ *Ibidem*, poz. 67.

³⁶ *Ibidem*, poz. 69.

różne postępowania. Wskazał jednocześnie, że ważny jest ostatecznie uzyskany rezultat. W związku z powyższym Trybunał uznał naruszenie zasady *nemo tenetur* zawartej w art. 6 Konwencji³⁷.

Reasumując, Trybunał widzi wolność od samooskarżania się jako zakaz dowodowy w postępowaniu mogącym doprowadzić do nałożenia sankcji o charakterze karnym. Oznacza to, że organy państwa nie mogą stosować żadnego przymusu w celu uzyskania dowodów w postępowaniu niewykluczającym sankcji karnej. Bez znaczenia jest przy tym, czy organy wiedzą o istnieniu takich dokumentów, czy też nie. Bez znaczenia jest także efektywność prowadzonych postępowań. Jednostka nie musi pomagać państwu w tworzeniu efektywnej procedury przeciw sobie. Wprawdzie prawo do niedostarczania dowodów przeciwko sobie nie jest wyrażone *explicite* w Konwencji, to Trybunał, wywołując je z prawa do rzetelnego procesu, uznaje je jednocześnie za międzynarodowy standard³⁸. Prawo to znajduje także zastosowanie w postępowaniach podatkowych³⁹.

Wydaje się jednak, że zastosowanie zasady *nemo tenetur* jest uzależnione także od rodzaju postępowania. Trybunał konsekwentnie przyznaje pełne prawo do milczenia w postępowaniach podatkowych, jednak wspomnieć należy, że zupełnie inne podejście można zaobserwować w przypadku postępowań o przestępstwa drogowe⁴⁰. Trybunał powołuje się również w orzeczeniu *J.B.* na słowa Lorda Bingham'a w sprawie *Brown przeciwko Stott*⁴¹:

Wszyscy, którzy posiadają lub jeżdżą samochodami, wiedzą, że w ten sposób poddają się reżimowi regulacyjnemu. Ten reżim jest narzucony nie dlatego, że posiadanie lub kierowanie samochodami jest przywilejem, lub odstępstwem przyznanym przez państwo, ale dlatego, że posiadanie i używanie samochodów (jak na przykład strzelby) może spowodować poważne obrażenia.

Innym aspektem tego specyficznego reżimu jest to, że uprawnienie organów państwowych sprowadza się jedynie do żądania podania tożsamości kierowcy.

³⁷ *Ibidem*, poz. 71.

³⁸ *Ibidem*, poz. 64.

³⁹ Wyrok Europejskiego Trybunału Praw Człowieka z dnia 5.07.2012 r., skarga nr 11663/04 *Chambaz przeciwko Szwajcarii*.

⁴⁰ Wyrok ETPCz z dnia 29.06.2007 r., skargi nr 15809/02 i 25624/02 *O'Halloran i Francis przeciwko Wielkiej Brytanii*; wyrok ETPCz z dnia 10.04.2008 r., skargi nr 58452/00 i 61920/00 *Lückhof i Spanner przeciwko Austrii*.

⁴¹ Wyrok Komitetu Sądowniczego Tajnej Rady Wielkiej Brytanii z dnia 5.12.2000 r. w sprawie *Brown przeciwko Stott (Procurator Fiscal, Dunfermline)*, nr 2001 SCCR 62, [2000] UKPC J1205-1.

Nie są to zatem szerokie uprawnienia. W tym przypadku zobowiązany nie ma powinności ani do dostarczania żadnych dokumentów, ani do szczegółowego opisu zdarzenia. Trzecią kwestią jest to, że jeżeli posiadacz pojazdu wykaże, że nie wiedział i nie mógł z należytą starannością wiedzieć, kto był kierowcą pojazdu, nie podlega odpowiedzialności *sensu stricto*. Wszystkie te kwestie sprawiają, że Trybunał dopuszcza uprawnienie organów państwowych do żądania podania tożsamości kierowcy, w przypadku pomiarów prędkości zarejestrowania przekroczenia prędkości przez urzędników rejestrujących i nie widzi w takich sprawach naruszeń art. 6 Konwencji. To drobne odstępstwo od prawa do niedostarczania dowodów przeciwko sobie nie ma wpływu na postępowania podatkowe.

3. Zastosowanie standardu wolności od samooskarżania do MDR

Treść przepisów szwajcarskich i stan faktyczny orzeczenia *J.B.* nie pozwalają na dokonanie prostych porównań z obowiązkami raportowania schematów podatkowych. Warto jednak przeanalizować kilka aspektów tego orzeczenia, które wydają się podobne, lub mogą pomóc przy ocenie obowiązku raportowania schematów podatkowych.

Pierwszym zagadnieniem jest determinacja władz do przymuszenia podatnika, aby dostarczył informacje przydatne dla organów skarbowych. W przepisach MDR zaniechanie obowiązków sprawozdawczych wiąże się z dotkliwą sankcją karno-skarbową, w wysokości aż 720 stawek dziennych⁴². Wprawdzie dyrektywa nakazuje wprowadzenie skutecznych i odstraszących sankcji za uchybienie obowiązkom sprawozdawczym, jednak kara 720 stawek dziennych wydaje się wysoce nieproporcjonalna do charakteru naruszenia, które przecież nie jest przestępstwem⁴³. W przypadku szwajcarskich przepisów grzywny przymuszające były zdecydowanie niższe, jednak nic nie stało na przeszkodzie wymierzać je wielokrotnie. Ten upór w przymuszaniu podatnika do dostarczenia wymaganych informacji nie uszedł uwadze Trybunału⁴⁴.

⁴² Art. 80f ustawy z dnia 10 września 1999 r. Kodeks Karny Skarbowy, Dz.U. z 2020 r., 0.1325.

⁴³ Uchwała Nr 618/2019 Krajowej Rady Doradców Podatkowych z dnia 17 grudnia 2019 r. w sprawie wystąpienia do Trybunału Konstytucyjnego z wnioskiem o zbadanie zgodności ustawy z Konstytucją, Lex Podat. 2019.12.17; A. Mariański, A. Michalak, *Wprowadzenie obowiązku raportowania schematów podatkowych. Analiza prawno-konstytucyjna*, Przegląd Podatkowy 2020/8, s. 36.

⁴⁴ Skarga nr 31827/96 *J.B. przeciwko Szwajcarii*, poz. 69.

Warto też wspomnieć przy okazji omawiania sankcji o elemencie niepewności unormowań prawnych. W przypadku MDR przejawia się ona w często niejasnym formułowaniu przepisów, przez co zarówno krąg podmiotowy, jak i przedmiotowy obowiązków sprawozdawczych może wywoływać pewne wątpliwości⁴⁵. Brak precyzji w określaniu adresatów tych norm może też świadczyć, że ustawodawca chciał wywołać w podatnikach efekt mrozący⁴⁶. W przypadku przepisów szwajcarskich niepewność co do prawa również występuje, choćby ze względu na to, że organy podatkowe nie miały jasno określonych ograniczeń co do liczby nałożonych kar dyscyplinarnych. Podatnik nie miał też żadnej pewności, że dokumenty, które dostarczy, nie zostaną wykorzystane w celu prowadzenia dalszych postępowań.

Elementów powodujących niepewność co do prawa jest jednak więcej w przepisach rozdziału 11a O.p. Kwestia przekazania schematu podatkowego organom podatkowym została opisana tak nieprecyzyjnie, że jednostka może nie być świadoma ciężących na niej obowiązków. W objaśnieniach podatkowych pojawiła się kuriozalna wykładnia autentyczna, zgodnie z którą

udostępnianie oznacza przekazywanie korzystającemu informacji o uzgodnieniu w jakiegokolwiek formie (niekoniecznie w formie pisemnej), w tym drogą elektroniczną, telefoniczną lub osobiście. Warto zwrócić uwagę, że założenia dotyczące schematu podatkowego mogą być udostępnione, chociażby podczas spotkania biznesowego⁴⁷.

Powstaje pytanie zarówno o zasadność takiej wykładni, jak i o to, czy organy podatkowe będą uznawać za uzgodnienie nieutralne rozmowy biznesowe i jak będą dążyć do udowodnienia takiego uzgodnienia. Warto zwrócić uwagę, że uciążliwość wyczerpuje się już na etapie samego postępowania podatkowego, tymczasem ustawodawca dokłada do tego nieproporcjonalne kary, brak gwarancji procesowych i widmo słabo umocowanych zarzutów karno-skarbowych. Ten ostatni element może być nadużywany przez organy skarbowe, w sytuacji powszechnego problemu wszczynania postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, jedynie w celu osiągnięcia skutku w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Innym przykładem niebezpiecznego braku precyzji w formułowaniu przepisów MDR jest to, że pośród sytuacji wdrożeniowych w art. 86a § 1 pkt 17 O.p. wymieniono między innymi zarządzanie uzgodnieniem czy nawet jego proponowanie. Co ważne, definicja ta jest na tyle szeroka, że nie wymaga aktywności

⁴⁵ A. Mariański, A. Michalak, *Wprowadzenie obowiązku raportowania...*, s. 34–35.

⁴⁶ Uchwała Nr 618/2019 Krajowej Rady Doradców Podatkowych...

⁴⁷ *Objaśnienia...*, s. 49.

podmiotu zainteresowanego. Tym samym samo podpisanie umowy przez kontrahenta mogłoby być dla podmiotu wdrożeniem uzgodnienia, jeżeli umowa ta spełnia cechy schematu podatkowego. Takie rozumienie wdrażania byłoby jednak sprzeczne z celem regulacji i rodziłoby to poważne zagrożenie dla zasady pewności prawa⁴⁸.

Drugą kwestią wartą omówienia jest pozorowanie przez władze odpowiedniego zabezpieczenia prawa do sądu. W przypadku orzeczenia *J.B. przeciwko Szwajcarii* organy podatkowe chowały się za formalizmem procesowym. Objawiał się on z jednej strony w tym, że postępowanie, w którym żądano dostarczania informacji, było oddzielnym postępowaniem podatkowym, z drugiej w podawaniu niemożliwych do weryfikacji argumentów, jakoby żądane dokumenty były potrzebne jedynie w celu potwierdzenia źródeł dochodów, których wysokość miałyby być organom znana. Trybunał uznał, że takie formalne rozwiązania są bez znaczenia dla istoty sprawy, a dla oceny, czy został zachowany standard Konwencyjny, ważny jest ostatecznie uzyskany efekt⁴⁹.

4. Polskie przepisy dotyczące przekazywania informacji o schematach podatkowych

Tymczasem w przepisach o raportowaniu schematów podatkowych znajduje się formalne oddzielenie od postępowania karnego. Zgodnie z art. 86h O.p. informacje przekazane w raporcie nie mogą stanowić wyłącznej podstawy do wszczęcia postępowania w sprawach o przestępstwa lub wykroczenia skarbowe. Przepis ten, zgodnie z poglądem prezentowanym w części doktryny, ma za zadanie zdjąć z obowiązków MDR rolę autodonosu⁵⁰. Organ podatkowy ma natomiast możliwość wezwania podmiotu raportującego do uzupełnienia informacji i złożenia wyjaśnień. Oznacza to, że chociaż sam raport nie może stać się podstawą zainicjowania postępowania, to brak jest przeszkód, aby traktować go tak jak zawiadomienie o popełnieniu przestępstwa. W każdym razie finansowy organ postępowania przygotowawczego, dysponując odpowiednią informacją ze schematu podatkowego, będzie mógł dążyć do pozyskania innych dowodów na niekorzyść podatnika. Nie uszło to uwadze sądów administracyjnych.

⁴⁸ *Ibidem*, s. 114, 120.

⁴⁹ Skarga nr 31827/96 *J.B. przeciwko Szwajcarii*, poz. 71.

⁵⁰ **J. Rudowski**, *Rozdział 11A. Informacje o schematach podatkowych*, w: **S. Babiarz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski**, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wolters Kluwer, Warszawa 2019, s. 652.

W jednym z wyroków WSA w Warszawie zauważył, iż pomimo tego, że fakty przekazane w związku z raportowaniem schematów podatkowych nie mogą stanowić podstaw do postawienia zarzutów w postępowaniu karnym skarbowym, „nic nie stoi na przeszkodzie, aby przekazane informacje stanowiły podstawę do wszczęcia postępowania podatkowego, w wyniku którego zostaną uzyskane dodatkowe informacje pozwalające już na pociągnięcie do odpowiedzialności karnoskarbowej”⁵¹. W tym kontekście interpretacja norm MDR pozwala na podobne zachowania, co w sprawie *J.B. przeciwko Szwajcarii*. Mowa tutaj szczególnie o takim zakresie regulacji, w jakim pomimo formalnego oddzielenia postępowania karnego od postępowania, w którym wzywano do okazania dowodów, nic nie zabezpieczało podatnika przed dalszym wykorzystaniem dostarczonych dowodów przed negatywnymi konsekwencjami. Pomimo tego, że nie można jeszcze mówić o utrwalonej praktyce interpretacyjnej organów skarbowych, to sam fakt braku zabezpieczenia przed negatywną dla podatników interpretacją przepisów MDR jest niepokojący.

Warto przy tym pamiętać, że Trybunał traktuje pojęcie sprawy o charakterze karnym szeroko, nie kierując się umiejscowieniem sprawy w systemie prawa, lecz charakterem sprawy⁵². W przypadku sprawy *J.B.* Trybunał nie miał wątpliwości, że przedmiotowe postępowanie podatkowe jest w istocie postępowaniem karnym. Na taką ocenę mogła wpłynąć dotkliwość sankcji i jej represyjny charakter⁵³.

Trybunał wiąże zasadę *nemo tenetur* z postępowaniami, które skutkują pewną niedogodnością dla jednostki. Powstaje zatem problem przy próbie zestawienia zasady *nemo tenetur* z obowiązkami sprawozdawczymi, które nie mają charakteru kryminalnego. Problem z interpretacją znaczenia norm MDR zawartych w rozdziale 11a O.p. jest jednak taki, że może to być właściwie powszechny obowiązek autodonosu. Ustawodawca tym samym ustanowił narzędzie do oceny regulacji podatkowych *ex post*⁵⁴. Kierując się jednak regułami wykładni *a maiori ad minus*, wydaje się, że skoro nie można żądać od jednostki dostarczania dowodów potwierdzających jej działanie niezgodne z prawem, to tym bardziej powinno się uszanować jej autonomię informacyjną co do działań

⁵¹ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 29.04.2020 r. III SA/WA 2402/19.

⁵² **P.M. Szelenbaum, P. Wajda**, *Wyrok Europejskiego Trybunału Praw Człowieka z dnia 4 marca 2014 r. w sprawie Grande Stevens i in. v. Włochy...*, s. 102.

⁵³ *Ibidem*, s. 103, 104.

⁵⁴ Uchwała Nr 618/2019 Krajowej Rady Doradców Podatkowych....; wyrok TK z dnia 17.06.2008 r., K 8/04, OTK-A 2008/5/81.

legalnych, ale szkodliwych dla finansów państwa⁵⁵. Zupełnie na marginesie wspomnieć należy, że przepisy rozdziału 11a O.p. zobowiązują do raportowania nawet uzgodnień zgodnych z duchem prawa. Karanie za dokonywanie wyborów zgodnych z wolą ustawodawcy wydaje się bardzo wątpliwe aksjologicznie.

Na koniec warto rozważyć zakres przedmiotowy orzeczenia *J.B.* i przepisów zawartych w rozdziale 11a O.p. Przed Trybunałem dokonano analizy, czy nie doszło do naruszenia zakazu zmuszania do samooskarżania w sytuacji żądania przez organy podatkowe konkretnych dokumentów od konkretnej osoby. Nie można tu było zatem mówić o powszechnym obowiązku informacyjnym. Trybunał zajmował się też sprawą *Funke przeciwko Francji*⁵⁶, w której organy nie wiedziały o istnieniu dokumentów, jednak w takiej sytuacji Trybunał uznał również żądanie dostarczenia informacji za niezgodne z zasadą *nemo tenetur*. W każdym przypadku mowa jest jednak o żądaniach wobec konkretnych osób, co do których organy podejrzewały przestępstwo skarbowe. Ponownie stosując wnioskowanie *a fortiori*, skoro nie można żądać dostarczania konkretnych informacji, w konkretnej sprawie, to tym bardziej nie można tego czynić powszechnie wobec informacji niesprecyzowanych. Ciężko nawet w tym miejscu mówić o ciężarze dowodowym, w sytuacji gdy organy podatkowe nie dokonują konkretnego wezwania.

Trybunał poprzez prawo do milczenia widzi szerokie gwarancje procesowe. Obejmuje ono osoby fizyczne w postępowaniu o charakterze karnym i jest to prawo do niedostarczania dowodów przeciwko sobie w jakiegokolwiek postaci. Reguła *nemo tenetur* obejmuje też prawo do odmowy wyjaśnień czy niedostarczania dokumentów⁵⁷.

Dla pełni obrazu zasady *nemo tenetur* warto też wspomnieć o standardzie wypracowanym przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej Trybunał Sprawiedliwości). W wyroku C-481/19⁵⁸ Trybunał Sprawiedliwości zgodził się z generalną zasadą prawa do milczenia, wypracowaną przez Trybunał w Strasburgu. Przypomniano tym samym, że chociaż Konwencja nie obowiązuje formalnie

⁵⁵ Autonomia informacyjna jednostki była przedmiotem badania TK m.in. w wyroku z dnia 12.11.2002 r., SK 40/01, OTK-A 2002/6/81. Wywodząc z prawa do prywatności prawo ochrony danych osobowych, TK stwierdził, że przesłanką niezbędną uzasadniającą ingerencję w gwarantowane konstytucyjnie prawa jest przesłanka „niezbędności w demokratycznym państwie prawnym”.

⁵⁶ Wyrok ETPC z dnia 25.02.1993 r., skarga nr 10828/84 *Funke przeciwko Francji*, s. 22, § 44.

⁵⁷ P. Hofmański, A. Wróbel, *Art. 6 Prawo do rzetelnego procesu sądowego...*, s. 403.

⁵⁸ Wyrok TSUE z dnia 2.02.2021 r., C-481/19 *DB przeciwko Commissione Nazionale per le Società e la Borsa (Consob)*, ECLI:EU:C:2021:84.

UE⁵⁹, to prawa podstawowe, zagwarantowane w Europejskiej Konwencji o Ochronie Praw Człowieka i Podstawowych Wolności oraz wynikające z tradycji konstytucyjnych wspólnych Państwom Członkowskim, stanowią część prawa Unii, jako zasady ogólne prawa są też zasadami ogólnymi Unii⁶⁰. Ponadto prawo do sądu, w tym prawo do milczenia, jest chronione także na gruncie Karty Praw Podstawowych (dalej Karta). Zgodnie z treścią art. 52 ust. 3 prawa przyznane przez Kartę, znajdujące swój odpowiednik w Konwencji nie mogą być interpretowane w ten sposób, aby przyznawać słabszą ochronę praw fundamentalnych⁶¹.

O ile jednak Trybunał Sprawiedliwości deklaruje stosowanie standardu ochrony prawa milczenia wypracowanego przez Trybunał, to uznał też pewną jego modyfikację w stosunku do przedsiębiorstw w postępowaniach antymonopolowych. Jak zauważył Trybunał Sprawiedliwości,

prawa do milczenia nie można racjonalnie ograniczyć do przyznania się do winy ani do wypowiedzi, które bezpośrednio obciążają przesłuchiwaną osobę, lecz obejmują ono również informacje na temat okoliczności faktycznych, które mogą zostać później wykorzystane na poparcie oskarżenia, a tym samym mieć wpływ na skazanie tej osoby lub nałożoną na nią karę⁶².

⁵⁹ Sprawa związania UE Konwencją nie mieści się w tematyce niniejszego artykułu, niemniej wspomnieć należy, że choć art. 6 Traktatu o Unii Europejskiej (Dz.U. UE C 202 z 7.06.2016) wprowadza postanowienie, że Unia przystępuje do Konwencji, nie udało się UE formalnie do niej przystąpić, to Konwencja nie pozostaje bez wpływu na prawo unijne, choćby z tego względu, że wszystkie państwa członkowskie są również stronami Konwencji. Bezpośrednie odwołanie do postanowień Konwencji znajduje się też w art. 52 ust. 3 Karty Praw Podstawowych Unii Europejskiej (Dz.U. UE C 326/391). Zgodnie z jego brzmieniem „w zakresie, w jakim niniejsza Karta zawiera prawa, które odpowiadają prawom zagwarantowanym w europejskiej Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności, ich znaczenie i zakres są takie same jak praw przyznanych przez tę konwencję. Niniejsze postanowienie nie stanowi przeszkody, aby prawo Unii przyznawało szerszą ochronę”. Już z tego wynika, że minimalny standard ochrony praw podstawowych jest w pewnym sensie wyznaczany przez Konwencję. Pomiędzy Konwencją a Kartą następuje jednak swoiste sprzężenie zwrotne polegające na tym, że dynamiczna wykładnia Konwencji wpływa wprawdzie na wykładnię Karty, ale zjawisko to odbywa się też w odwrotnym kierunku (**M. Górski**, *Karta Praw Podstawowych UE jako living instrument*, w: **J. Barcik**, **M. Półtorak**, *Unia Europejska w przededniu Brexitu*, C.H. Beck, Warszawa 2018, s. 92–93).

⁶⁰ C-481/19 DB *przeciwko Commissione Nazionale...*, poz. 36.

⁶¹ *Ibidem*, poz. 36, 37; Art. 52 ust. 3 Karty Praw Podstawowych UE: W zakresie, w jakim niniejsza Karta zawiera prawa, które odpowiadają prawom zagwarantowanym w europejskiej Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności, ich znaczenie i zakres są takie same jak praw przyznanych przez tę konwencję. Niniejsze postanowienie nie stanowi przeszkody, aby prawo Unii przyznawało szerszą ochronę, Dz.U. UE C 326/391.

⁶² *Ibidem*, poz. 40.

Trybunał Sprawiedliwości doszedł też do wniosku, że prawo do milczenia powinno przysługiwać w sytuacji, gdy wprawdzie oskarżonemu w postępowaniu nie grozi sankcja o charakterze karnym, jednak nic nie stoi na przeszkodzie, aby dowody dostarczone przez oskarżonego wykorzystać w innym postępowaniu karnym⁶³. Pod tym względem nie widać istotnych różnic w podejściu Trybunału i Trybunału Sprawiedliwości.

Trybunał Sprawiedliwości stosuje zasadę *nemo tenetur* w przypadku zagrożenia sankcją karną. Sankcja jest oceniana pod względem charakteru karnego, po uwzględnieniu trzech kryteriów. Po pierwsze jest to kwalifikacja prawna naruszenia prawa krajowego, po drugie charakter naruszenia, natomiast trzecim jest charakter i stopień surowości grożącej zainteresowanemu sankcji⁶⁴.

Niestety kwestia standardu ochrony prawa do milczenia, wypracowanego przez Trybunał Sprawiedliwości, jest nieco bardziej złożona. O ile, jak wcześniej wspomniano, w postępowaniach co do jednostek prawo milczenia nie było kwestionowane, to w postępowaniach antymonopolowych przed Komisją Trybunał Sprawiedliwości przyznaje tylko częściowe prawo niezeznanawania przeciwko sobie, pomimo tego, że sankcja w takich postępowaniach może być bardzo surowa. W takich przypadkach stosowana jest jednak reguła *Orkem*, według której wolność od samooskarżania nie ma charakteru absolutnego. W uproszczeniu można powiedzieć, że obejmuje ona prawo do nieprzyznawania się, jednak nie prawo milczenia co do faktów⁶⁵. Oznacza to, że sam fakt bycia zobowiązanym do dostarczenia już istniejących dokumentów lub odpowiedzi na pytanie co do faktów nie narusza tej reguły⁶⁶.

Pomimo węższej wykładni prawa do milczenia w postępowaniach antymonopolowych, należy zwrócić uwagę na pewne aspekty tego problemu. Po pierwsze, wprawdzie prawo to jest w pewnych sytuacjach ograniczane, jednak z drugiej strony krąg podmiotów mogących skorzystać z tego prawa jest szerszy, gdyż to ograniczone prawo do milczenia obejmuje także przedsiębiorstwa. Po drugie, nie istnieje w UE powszechny obowiązek dostarczania dowodów z góry, na dowód domniemanego udziału w kartelu. To ograniczone prawo do milczenia przysługuje przedsiębiorstwom w sytuacji, kiedy Komisja

⁶³ *Ibidem*, poz. 44.

⁶⁴ Wyrok TSUE z dnia 26.02.2013 r. w sprawie C-617/10 *Åklagaren przeciwko Hansowi Åkerbergowi Franssonowi*, poz. 35, ECLI:EU:C:2013:105.

⁶⁵ Wyrok TSUE z dnia 18.10.1989 r., C-374/87 *Orkem*, poz. 30. ECLI:EU:C:1989:387.

⁶⁶ **B. Turno**, *Prawo odmowy przekazania informacji służącej wykryciu naruszenia reguł konkurencji w orzecznictwie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości*, *Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny* 2009/LXXI/3, s. 36.

proceedi już przeciw nim postępowanie i żąda dostarczenia konkretnych dokumentów. Tymczasem przepisy rozdziału 11a O.p. nakazują przekazywanie informacji powszechnie, bez podejrzania organów skarbowych ani bez ich wyraźnego wezwania.

5. Podsumowanie

Z perspektywy porównawczej orzeczenia *J.B.* można wysnuć następujące wnioski co do przepisów o raportowaniu schematów podatkowych:

- Obowiązek raportowania schematów podatkowych w stosunku do osób fizycznych jest niezgodny z prawem do rzetelnego procesu sądowego, szczególnie w aspekcie zasady *nemo tenetur*, w zakresie, w jakim nie gwarantuje pełnego bezpieczeństwa w związku z przekazanymi informacjami.
- Zbieranie informacji wygodnych i na zapas stanowi *fishing expedition*, czyli ciche zbieranie dowodów, które jest niezgodne z zakazem wymagania samooskarżania w rozumieniu Trybunału.
- Trybunał przyznaje pełne prawo milczenia tylko osobom fizycznym i tylko w sprawach karnych. Postępowanie karne jest tutaj rozumiane jednak szeroko i obejmuje wszelkie postępowania, w których grozi podatnikowi dotkliwa sankcja. Z tego powodu postępowanie podatkowe może być uznane za postępowanie karne.
- Formalne rozdzielenie postępowań nie ma wpływu na ocenę, czy w danej sprawie został zachowany standard ochrony praw fundamentalnych, gdyż zdaniem Trybunału ważny jest ostatecznie uzyskany efekt.
- Ustanowienie powszechnego i niedookreślonego obowiązku raportowania w stosunku do osób fizycznych stanowi większe niż w przypadku *J.B.* naruszenie prawa do milczenia.
- W ramach zakazu samooskarżania wywodzonego z art. 6 Konwencji Trybunał uznaje wolność od przymusu dostarczania organom informacji zarówno tych sprecyzowanych, o których urzędnicy wiedzą, jak i tych potencjalnie istniejących, niezidentyfikowanych.
- Trybunał Sprawiedliwości przyjął podobną koncepcję zasady *nemo tenetur* w sytuacjach postępowań karnych w stosunku do jednostek lub w sytuacjach, gdy dowody dostarczone przez jednostkę mogłyby być wykorzystane w innym postępowaniu o charakterze karnym. Trybunał Sprawiedliwości przyznaje jednak słabszą ochronę wolności od samooskarżania w przypadku postępowań antymonopolowych.

- Z racji tego, że polskie przepisy rozdziału 11a O.p. stanowią transpozycję dyrektywy Rady Unii Europejskiej 2018/822, stanowisko Trybunału Sprawiedliwości, nawet co do postępowań antymonopolowych, może być pomocne przy ewentualnym badaniu zgodności norm MDR z zasadą *nemo tenetur*. Położono jednak większy nacisk na standard sztrasburski, uwzględniając hipotetyczną sytuację, w której sąd w Polsce nie zadałby pytania prejudycjalnego. Istotne jest też to, że Dyrektywa 822/2018 nie była jeszcze przedmiotem badania Trybunału Sprawiedliwości, natomiast Polska jest stroną Konwencji i jest zobowiązana do zapewnienia również konwencyjnego standardu ochrony. Prawa konwencyjne stanowią też zasady ogólne prawa UE.
- W środowisku doradców podatkowych można spotkać pogląd, zgodnie z którym regulacje MDR są wadliwe, a jednym z proponowanych sposobów na ich poprawę ma być wyłączenie spod obowiązku raportowania promotorów, czyli zwykle przedstawicieli zawodów zaufania publicznego⁶⁷. Oznacza to nałożenie tego obowiązku jedynie na korzystających, czyli zwykle podatników. W artykule tym starano się wykazać, że taka koncepcja narusza prawa podstawowe, szczególnie prawo do rzetelnego procesu.
- Wydaje się, że jedyną drogą prowadzącą do usunięcia naruszeń praw człowieka jest drastyczne ograniczenie kręgu podmiotowego i przedmiotowego obowiązkowego raportowania schematów podatkowych. Zatem przydałoby się, aby ustawodawca ograniczył zakres podmiotów zobowiązanych jedynie do podatników będących osobami prawnymi. Nie ma potrzeby zbierania dużej ilości danych od osób fizycznych, gdyż największy problem z unikaniem opodatkowania występuje w przypadku osób prawnych. Ustawodawca powinien też zawęzić obowiązek MDR do działań związanych z unikaniem opodatkowania, a pozyskanie innych danych nie znajduje uzasadnienia aksjologicznego.
- W ocenie autora tego artykułu należałoby także rozważyć całkowitą likwidację instytucji MDR w jej dzisiejszej postaci. Inicjatywa raportowania schematów podatkowych była podyktowana chęcią wypracowania różnych instrumentów pozwalających na walkę z unikaniem opodatkowania⁶⁸. Po wprowadzeniu wielu rozwiązań uszczelniających system podatkowy należałoby najpierw ocenić skuteczność pozostałych narzędzi, bo być może nie

⁶⁷ A. Mariański, A. Michalak, *Wprowadzenie obowiązku raportowania...*, s. 36.

⁶⁸ H. Filipczyk, *Tax Non-avoidance as a Missing Piece of the Puzzle in the CSR Agenda in Poland*, *Annales. Etyka w Życiu Gospodarczym* 2015 (grudzień)/18/4, *passim*.

ma potrzeby utrzymywania w systemie prawnym norm tak głęboko ingerujących w prawa podstawowe.

- Nie wydaje się zasadne nałożenie obowiązku prawnego raportowania schematów podatkowych będących korzystaniem z ulg i zwolnień, gdyż administracja skarbową posiada już takie informacje.
- W kontekście wyroku *Jalloh* można zastanawiać się, czy pomimo braku przepisu gwarantującego zakaz wykorzystania przekazanej informacji w dalszym postępowaniu o charakterze karnym nie należy uznać dowodu pozyskanego w ten sposób jako wadliwy, podlegający wyłączeniu w procesie.
- O ile dyrektywa nakazuje adresatom wprowadzenie odstraszcających sankcji, to także nie narusza praw podstawowych⁶⁹. Z tego względu nieproporcjonalność kary, objęcie obowiązkiem sprawozdawczym uzgodnień niemających znaczenia dla przeciwdziałania agresywnemu planowaniu podatkowemu, a także brak gwarancji procesowych podają w wątpliwość zgodność przepisów rozdziału 11a O.p. ze standardem ochrony zasady *nemo tenetur* stosowanym przez Trybunał Sprawiedliwości.
- Brak gwarancji procesowych połączony z niską precyzją przepisów MDR stanowi szerokie pole do nadużyć organów skarbowych, przez co termin przedawnienia zobowiązania podatkowego może stać się instytucją martwą.

Z perspektywy dzisiejszej nie można z całą pewnością przewidzieć, jakie będzie stanowisko Europejskiego Trybunału Praw Człowieka, gdy zetknie się ze sprawą samego obowiązku raportowania schematów podatkowych. Jednak w związku z powyższą analizą należy uznać, że zgodność przepisów MDR z zasadą *nemo tenetur* jest bardzo wątpliwa. Niezależnie jednak od oceny zgodności obowiązku raportowania schematów podatkowych z art. 6 Konwencji nie można przejść obojętnie wobec tego, że literalna i autentyczna wykładnia MDR może stanowić *fishing expedition* i wpisuje się w pewną filozofię ustawodawcy i organów podatkowych, zgodnie z którą ciche zbieranie dowodów i innych informacji wygodnych dla administracji państwowej może być przerzucone z urzędników na podatników.

⁶⁹ Dyrektywa Rady (UE) 2018/822, motyw 18.

Bibliografia

Akty prawne

- Dekret Rady Federalnej Szwajcarii z 9 grudnia 1940 r. w sprawie nałożenia bezpośredniego podatku federalnego [Bundesratsbeschluss über die Erhebung einer direkten Bundessteuer (BdBSt)].
- Dyrektywa Rady (UE) 2018/822 z dnia 25 maja 2018 r., Dz.U. UE, L139/1.
- Karta Praw Podstawowych Unii Europejskiej, Dz.U. UE C 326/391.
- Konwencja o Ochronie Praw Człowieka i Podstawowych Wolności, Dz.U. z 1993 r., nr 61.
- Traktat o Unii Europejskiej (Dz.U. UE C 202 z 7.06.2016).
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, Dz.U. z 2020 r., poz. 1325.
- Ustawa z dnia 10 września 1999 r. Kodeks Karny Skarbowy, Dz.U. z 2021 r., poz. 408.

Opracowania

- Filipczyk H.**, *Tax Non-avoidance as a Missing Piece of the Puzzle in the CSR Agenda in Poland*, *Annales. Etyka w Życiu Gospodarczym* 2015 (grudzień)/18/4, s. 111–125.
- Górski M.**, *Karta Praw Podstawowych UE jako living instrument*, w: J. Barcik, M. Półtorak, *Unia Europejska w przededniu Brexitu*, C.H. Beck, Warszawa 2018, s. 91–99.
- Hofmański P., Wróbel A.**, *Art. 6 Prawo do rzetelnego procesu sądowego*, w: L. Garlicki, *Konwencja o Ochronie Praw Człowieka i Podstawowych Wolności. Komentarz do artykułów 1–18*, t. 1, C.H. Beck, Warszawa 2011, s. 241–460.
- Jamróży M., Domaszczyńska P.**, *XI Debata Podatkowa: Raportowanie schematów podatkowych (MDR)*, *Przegląd Podatkowy* 2019/7, s. 6–8.
- Kowalik-Bańczyk K.**, *Prawo do obrony w unijnych postępowaniach antymonopolowych. W kierunku unifikacji standardów proceduralnych w Unii Europejskiej*, Wolters Kluwer, Warszawa 2012.
- Malinowski D.M.**, *Dyrektywa 2018/822 – zasady przekazywania informacji o uzgodnieniach transgranicznych i ich skutkach podatkowych*, *Przegląd Podatkowy* 2018/8, s. 3–5.
- Mariański A., Michalak A.**, *Wprowadzenie obowiązku raportowania schematów podatkowych. Analiza prawno-konstytucyjna*, *Przegląd Podatkowy* 2020/8, s. 30–39.
- Rudowski J.**, *Rozdział 11A. Informacje o schematach podatkowych*, w: S. Babiarz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wolters Kluwer, Warszawa 2019, s. 608–662.
- Szelenbaum P.M., Wajda P.**, *Wyrok Europejskiego Trybunału Praw Człowieka z dnia 4 marca 2014 r. w sprawie Grande Stevens i in. v. Włochy a odpowiedzialność administracyjna osób fizycznych za naruszenie obowiązków informacyjnych na rynku kapitałowym*, w: A. Bodnar, A. Płoszka, *Wpływ Europejskiej Konwencji Praw Człowieka na funkcjonowanie biznesu*, Wolters Kluwer, Warszawa 2016, s. 95–112.
- Turno B.**, *Prawo odmowy przekazania informacji służącej wykryciu naruszenia reguł konkurencji w orzecznictwie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości*, *Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny* 2009/LXXI/3, s. 31–48.

Strony internetowe

Objaśnienia Podatkowe: Informacje o schematach podatkowych (MDR), <http://www.podatki.gov.pl/media/4417/obja%C5%9Bnienia-podatkowe-mdr-z-dnia-31-01-2019.pdf>; stan na 15.02.2021 r.

Orzecznictwo

Wyrok ETPCz z dnia 25.02.1993 r., skarga nr 10828/84, *Funke przeciwko Francji*.

Wyrok ETPCz z dnia 3.08.2001 r., skarga nr 31827/96 *J.B. przeciwko Szwajcarii*.

Wyrok ETPCz z dnia 11.07.2006 r., skarga nr 54810/00 *Jalloh przeciwko Niemcom*.

Wyrok ETPCz z dnia 29.06.2007 r., skargi nr 15809/02 i 25624/02 *O'Halloran i Francis przeciwko Wielkiej Brytanii*.

Wyrok ETPCz z dnia 10.04.2008 r., skargi nr 58452/00 i 61920/00 *Lückhof i Spanner przeciwko Austrii*.

Wyrok ETPCz z dnia 5.07.2012 r., skarga nr 11663/04 *Chambaz przeciwko Szwajcarii*.

Wyrok Komitetu Sądowniczego Tajnej Rady Wielkiej Brytanii z dnia 5.12.2000 r. w sprawie *Brown przeciwko Stott (Procurator Fiscal, Dunfermline)*, nr 2001 SCCR 62, [2000] UKPC J1205-1.

Wyrok TSUE z dnia 18.10.1989 r., C-374/87 *Orkem*, poz. 30. ECLI:EU:C:1989:387.

Wyrok TSUE z dnia 26.02.2013 r. w sprawie C-617/10 *Åklagaren przeciwko Hansowi Åkerbergowi Franssonowi*, ECLI:EU:C:2013:105.

Wyrok TSUE z dnia 2.02.2021 r., C-481/19 *DB przeciwko Commissione Nazionale per le Società e la Borsa (Consob)*, ECLI:EU:C:2021:84.

Wyrok TK z dnia 12.11.2002 r., SK 40/01, OTK-A 2002/6/81.

Wyrok TK z dnia 17.06.2008 r., K 8/04, OTK-A 2008/5/81.

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 29.04.2020 r. III SA/WA 2402/19.

Adam SZYMACHA

**USERS OBLIGATION TO REPORT TAX SCHEMES VERSUS THE FREEDOM
FROM SELF-INCRIMINATION IN THE CONTEXT OF THE JUDGMENT OF THE EUROPEAN COURT
OF HUMAN RIGHTS *J.B. V. SWITZERLAND***

Abstract

Background: The presented study concerns the *J.B. v. Switzerland* ruling by the ECtHR as one of the benchmarks for the standard protecting freedom from self-incrimination. According to the ruling, an individual should be protected from being compelled to submit documents that would provide information that could constitute evidence against them. The MDR (Mandatory Disclosure Rules) contained in chapter 11a of the Polish Tax Ordinance impose an obligation on users (relevant tax payers) to report to the Head of the National Tax Information any legal activity that has tax law consequences.

Research purpose: The purpose of this article is to conduct a comparative legal analysis of the MDR regulation with the judgment in *J.B. v. Switzerland* and to show possible analogies with the MDR regulation that may help to identify possible violations of the freedom against self-incrimination derived from Article 6 of the European Convention on Human Rights. The article also aims to examine to what extent the MDR constitutes a duty of self-denunciation.

Methods: The article uses a comparative analysis of the judgments of the European Court of Human Rights and the Court of Justice of the European Union. The analysis is also supported by the dogmatic-legal analysis of the obligation to report tax schemes. The main principle of the ECHR, *J.B. v. Switzerland*, concerning the right to remain silent was used. The standard of protecting freedom from self-incrimination reproduced in the example of J.B. was also compared with MDR standards.

Conclusions: The MDR laws may constitute tacit collection of evidence for other proceedings and are inconsistent with the right to remain silent, especially in the case of individuals, when tax proceedings may be criminal in nature. Moreover, the formal separation of proceedings is irrelevant. In this respect, the view of the ECtHR is also shared by the CJEU.

Keywords: Privilege against self-incrimination, presumption of innocence, Mandatory Disclosure Rules, Right to remain silent, Criminal Tax Proceedings.