

# Informacje o schematach podatkowych

Tomasz Szymański



MARIAŃSKI  
GROUP



| C.H. BECK

Warszawa 2019

# Spis treści

<b>O autorze</b> .....	VII
<b>Wykaz skrótów</b> .....	IX
<b>Informacje o schematach podatkowych</b> .....	1
1. Wprowadzenie .....	1
2. Schemat podatkowy jako przedmiot informowania .....	2
2.1. Schemat podatkowy .....	2
2.1.1. Informacje ogólne .....	2
2.1.2. Kryterium głównej korzyści .....	3
2.1.3. Ogólna cecha rozpoznawcza .....	3
2.1.4. Szczególna cecha rozpoznawcza .....	4
2.1.5. Inna szczególna cecha rozpoznawcza .....	5
2.2. Schemat podatkowy standaryzowany .....	6
2.3. Schemat podatkowy transgraniczny .....	6
3. Podmioty obowiązane do przekazywania informacji .....	7
3.1. Promotor .....	8
3.2. Korzystający .....	10
3.3. Wspomagający .....	11
4. Obowiązki podmiotów zobowiązanych do raportowania .....	12
4.1. Obowiązki promotora .....	12
4.2. Obowiązki korzystającego .....	13
4.3. Obowiązki wspomagającego .....	14
5. Zagadnienia intertemporalne .....	15
6. Zakres informacji przekazywanych szefowi Krajowej Administracji Skarbowej ...	16
7. Numer schematu podatkowego (NSP) .....	17
8. Procedury wewnętrzne w zakresie przeciwdziałania niewywiązywaniu się z obowiązku raportowania schematów podatkowych .....	17
9. Sankcje za naruszenie obowiązków raportowania schematów podatkowych .....	18
10. Zmiany w nowej Ordynacji podatkowej .....	19



# O autorze

**Tomasz Szymański** – doradca podatkowy w Kancelarii Prawno-Podatkowej MARIAŃSKI GROUP z siedzibą w Łodzi. Reprezentuje podatników przed organami podatkowymi w prowadzonych kontrolach podatkowych, kontrolach celno-podatkowych, postępowaniach podatkowych oraz postępowaniach przed sądami administracyjnymi. Posiada bogate doświadczenie w sprawach prowadzonych przed organami podatkowymi, szczególnie w zakresie podatku VAT i kontroli podatkowych. Wieloletni pracownik administracji podatkowej z rozległą wiedzą z zakresu jej organizacji i funkcjonowania.



# Wykaz skrótów

KKS .....	ustawa z 10.9.1999 r. – Kodeks karny skarbowy (t.j. Dz.U. z 2018 r. poz. 1958 ze zm.)
MinWynagrR .....	rozporządzenie Rady Ministrów z 11.9.2018 r. w sprawie wysokości minimalnego wynagrodzenia za pracę oraz wysokości minimalnej stawki godzinowej w 2019 r. (Dz.U. z 2018 r. poz. 1794)
OrdPU .....	ustawa z 29.8.1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2018 r. poz. 800 ze zm.)
PDOFizU .....	ustawa z 26.7.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz.U. z 2018 r. poz. 1509 ze zm.)
PDOPrU .....	ustawa z 15.2.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz.U. z 2018 r. poz. 1036 ze zm.)
ZmPDOFizPrOrdPU18 .....	ustawa z 23.10.2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2018 r. poz. 2193 ze zm.)



*Tomasz Szymański*

# Informacje o schematach podatkowych

## 1. Wprowadzenie

W dniu 1.1.2019 r. na mocy ZmPDOFizPrOrdPU18 weszły w życie nowe regulacje prawne dotyczące przekazywania informacji o schematach podatkowych. Zostały one zamieszczone w dodanym do OrdPU rozdziale 11a „Informacje o schematach podatkowych”. Celem przepisów jest dostarczenie administracji skarbowej informacji, które będą wykorzystywane przez organy podatkowe do poprawy jakości systemu podatkowego oraz szybszej reakcji w postaci ewentualnych zmian legislacyjnych. Nowe przepisy są nakierowane zwłaszcza na umożliwienie administracji dostępu do informacji o potencjalnie agresywnym planowaniu lub nadużyciach związanych z planowaniem podatkowym oraz informacji o promotorach i korzystających ze schematów podatkowych. W ocenie ustawodawcy te przepisy powinny również zniechęcić podatników oraz ich doradców do wdrażania u podatników uzgodnień mogących stanowić unikanie opodatkowania. Wydaje się, że jest to główny cel wprowadzonej regulacji, a w praktyce instytucja raportowania o schematach będzie stanowić narzędzie do przeciwdziałania unikaniu opodatkowania.

Ustawa wprowadzająca obowiązek raportowania schematów podatkowych w Polsce wynika z implementacji dyrektywy Rady UE 2018/822 z 25.5.2018 r., która zmieniła wcześniej obowiązującą dyrektywę Nr 2011/16/UE w dziedzinie opodatkowania w odniesieniu do podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych (DAC6). Niestety polski ustawodawca określił szerszy zakres raportowania w porównaniu z dyrektywą DAC6. Definicja podlegających zgłaszaniu uzgodnień obejmuje bowiem nie tylko transgraniczne, lecz także inne schematy podatkowe, czyli schematy krajowe.

W dniu 31.1.2019 r. Minister Finansów opublikował „Objaśnienia dotyczące stosowania przepisów związanych z obowiązkiem przekazywania do szefa KAS informacji o schematach podatkowych (*Mandatory Disclosure Rules*, MDR)”<sup>1</sup>. Ich celem jest wyjaśnienie istot-

---

<sup>1</sup> [https://www.mf.gov.pl/c/document\\_library/get\\_file?uuid=864a-f355-652d-402d-93c6-ee9b905109c0&groupId=764034](https://www.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=864a-f355-652d-402d-93c6-ee9b905109c0&groupId=764034), dostęp: 11.2.2019 r.



nych pojęć dotyczących obowiązku raportowania schematów podatkowych oraz przedstawienie sposobu postępowania związanego z prawidłowym wywiązaniem się z nałożonych obowiązków. W wyjaśnieniach uwzględniono praktyczne zagadnienia, jakie mogą wystąpić na etapie stosowania nowych przepisów dotyczących raportowania schematów.

W celu ustalenia obowiązku raportowania schematu należy stwierdzić wystąpienie kryterium głównej korzyści i ogólnej cechy rozpoznawczej albo cechy szczególnej oraz innej cechy szczególnej – wymienionych enumeratywnie w przepisach OrdPU (art. 86a § 1 OrdPU).

Nowe regulacje budzą wiele kontrowersji i wątpliwości – nie tylko wśród przedstawicieli zawodów regulowanych (doradców podatkowych, adwokatów, radców prawnych), ale również pośród wszystkich potencjalnie zobowiązanych podmiotów do raportowania. Wprowadzone rozwiązania należy uznać za naruszenie przepisów o zachowaniu tajemnicy prawnie chronionej, a wręcz donos na podmiot korzystający z uzgodnienia objętego schematem podatkowym. Te przepisy są bardzo kazuistyczne i pozostawiają organom podatkowym pole do ich swobodnej interpretacji. Brakuje praktyki w tej kwestii, co dodatkowo komplikuje prawidłowe ustalenia zakresu przekazywanych informacji oraz jednoznaczne wskazanie podmiotów zobowiązanych.

## 2. Schemat podatkowy jako przedmiot informowania

Przepisy wprowadzające obowiązek przekazywania informacji o schematach podatkowych (art. 86a–86o OrdPU) rozróżniają trzy rodzaje schematów, które podlegają raportowaniu:

- 1) schemat podatkowy,
- 2) schemat podatkowy standaryzowany,
- 3) schemat podatkowy transgraniczny.

### 2.1. Schemat podatkowy

#### 2.1.1. Informacje ogólne

Schemat podatkowy to uzgodnienie, które:

- 1) spełnia kryterium głównej korzyści oraz posiada ogólną cechę rozpoznawczą lub
- 2) posiada szczególną cechę rozpoznawczą albo
- 3) posiada inną szczególną cechę rozpoznawczą.

Wymienione kryteria posiadają swoje normatywne określenia.

Ustawodawca posługuje się pojęciem „uzgodnienie”, przez które rozumie 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 pkt 16 OrdPU).

Natomiast użyte w definicji pojęcie „czynność” oznacza w praktyce zarówno czynność faktyczną, czynność prawną, jak i inne czynności dokonywane w ramach uzgodnienia. Zakres tego pojęcia jest otwarty i bardzo szeroki.

### Przykład

W przypadku przekształcenia spółki z o.o. w spółkę komandytową korzyść podatkowa polega na zmniejszeniu wysokości zobowiązania podatkowego (kryterium głównej korzyści). W spółce z o.o. występuje podwójne opodatkowanie – raz na poziomie dochodów uzyskanych przez spółkę (podatkiem dochodowym od osób prawnych), drugi zaś raz na poziomie wspólników (podatkiem dochodowym od osób fizycznych lub prawnych, w zależności od formy organizacyjno-prawnej wspólników). Spółka komandytowa to spółka transparentna podatkowo. Opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych lub fizycznych podlegają tylko jej wspólnicy (komplementariusz i komandytariusz) – w zależności od rodzaju podmiotu. Przy założeniu, że promotor jest uprawniony do otrzymania wynagrodzenia, którego wysokość uzależnia się od wysokości korzyści podatkowej wynikającej z uzgodnienia (kryterium ogólnej cechy rozpoznawczej), schemat podlega raportowaniu.

### 2.1.2. Kryterium głównej korzyści

Zgodnie z art. 86a § 2 OrdPU kryterium głównej korzyści uważa się za spełnione, jeżeli na podstawie istniejących okoliczności oraz faktów należy przyjąć, że podmiot działający rozsądnie i kierujący się zgodnymi z prawem celami innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej, mógłby zasadnie wybrać inny sposób postępowania, z którym nie wiązałoby się uzyskanie korzyści podatkowej rozsądnie oczekiwanej lub wynikającej z wykonania uzgodnienia, a korzyść podatkowa jest główną lub jedną z głównych korzyści, którą podmiot spodziewa się osiągnąć w związku z wykonaniem uzgodnienia. Ta definicja jest zbudowana w oparciu o oczekiwaną korzyść podatkową, przez którą rozumie się m.in.:

- 1) niepowstanie zobowiązania podatkowego,
- 2) odsunięcie w czasie powstania zobowiązania podatkowego,
- 3) obniżenie wysokości zobowiązania podatkowego,
- 4) powstanie lub zawyżenie straty podatkowej,
- 5) powstanie nadpłaty lub prawa do zwrotu podatku,
- 6) zawyżenie kwoty nadpłaty lub zwrotu podatku,
- 7) podwyższenie kwoty nadwyżki podatku naliczonego nad należnym,
- 8) niepowstanie obowiązku lub odsunięcie w czasie powstania obowiązku sporządzenia i przekazywania informacji podatkowych o schematach podatkowych.

Aby został spełniony warunek powstania schematu podatkowego, korzyść podatkowa musi być główną lub jedną z głównych korzyści wynikającą z uzgodnienia. Kryterium nie zostanie spełnione, jeżeli korzyść podatkowa jest ubocznym czy nieoczekiwanym skutkiem uzgodnienia.

### 2.1.3. Ogólna cecha rozpoznawcza

Ogólna cecha rozpoznawcza to właściwość uzgodnienia polegająca na tym, że spełniony jest co najmniej jeden z poniższych warunków:

- 1) promotor lub korzystający zobowiązali się do zachowania poufności wobec osób trzecich, w szczególności wobec innych korzystających, promotorów lub organów

- podatkowych, sposobu, w jaki uzgodnienie pozwala na uzyskanie korzyści podatkowej;
- 2) promotor jest uprawniony do otrzymania wynagrodzenia, którego wysokość jest uzależniona od wysokości korzyści podatkowej wynikającej z uzgodnienia;
  - 3) promotor jest uprawniony do otrzymania wynagrodzenia uzależnionego od uzyskania korzyści podatkowej wynikającej z uzgodnienia albo zobowiązał się do zwrotu wynagrodzenia lub jego części, w przypadku gdy korzyść podatkowa nie powstanie lub powstanie w wysokości niższej, niż zakładano;
  - 4) dokonywane w ramach uzgodnienia czynności opierają się na znacznie ujednoliconej dokumentacji albo przyjmują znaczną ujednoliconą formę, które nie wymagają istotnych zmian w celu wdrożenia schematu u więcej niż jednego korzystającego;
  - 5) podejmowane są celowe czynności dotyczące nabycia spółki przynoszącej straty, zaprzestania głównej działalności takiej spółki i wykorzystywania strat takiej spółki w celu zmniejszenia zobowiązań podatkowych, w tym poprzez przeniesienie tych strat do podmiotu na terytorium innego państwa lub przyspieszenie wykorzystania tych strat;
  - 6) dochodzi do zmiany kwalifikacji dochodów (przychodów) do innego źródła dochodów (przychodów) lub zmiany zasad opodatkowania, których skutkiem jest faktycznie niższe opodatkowanie, zwolnienie lub wyłączenie z opodatkowania;
  - 7) czynności prowadzą do określonego obiegu środków pieniężnych poprzez zaangażowanie podmiotów pośredniczących niepełniących istotnych funkcji gospodarczych lub działań, które wzajemnie się znoszą lub kompensują bądź prowadzą do uzyskania stanu identycznego lub zbliżonego do stanu istniejącego przed dokonaniem tych czynności albo mają inne podobne cechy.

#### **2.1.4. Szczególna cecha rozpoznawcza**

Szczególna cecha rozpoznawcza występuje wówczas, gdy uzgodnienie spełnia m.in. jeden z poniższych warunków:

- 1) obejmuje podlegające zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów transgraniczne płatności pomiędzy podmiotami powiązаныmi oraz:
  - a) odbiorca płatności nie ma miejsca zamieszkania, siedziby ani zarządu w żadnym z państw,
  - b) odbiorca płatności posiada miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową, określonych na podstawie przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz przepisów o podatku dochodowym od osób prawnych;
- 2) w odniesieniu do tego samego środka trwałego lub WNiP dokonywane są odpisy amortyzacyjne w więcej niż jednym państwie;
- 3) ten sam dochód lub majątek korzysta z metod mających na celu unikanie podwójnego opodatkowania w więcej niż jednym państwie;
- 4) w ramach uzgodnienia dochodzi do przeniesienia aktywów i określone przez dwa państwa wynagrodzenie z tego tytułu dla celów podatkowych różni się co najmniej o 25%;
- 5) występuje nieprzejrzysta struktura własności prawnej lub trudny do ustalenia jest beneficjent rzeczywisty z uwagi na wykorzystanie osób prawnych oraz jednostek

organizacyjnych niemających osobowości prawnej, konstrukcji lub struktur prawnych, które:

- a) nie prowadzą znaczącej działalności gospodarczej z wykorzystaniem lokalu, personelu oraz wyposażenia wykorzystywanego w prowadzonej działalności gospodarczej,
- b) są zarejestrowane, zarządzane, znajdują się, są kontrolowane lub założone w państwie lub na terytorium innym niż państwo lub terytorium miejsca zamieszkania, siedziby lub zarządu beneficjenta rzeczywistego aktywów będących w posiadaniu takich osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, konstrukcji lub struktur prawnych.

### 2.1.5. Inna szczególna cecha rozpoznawcza

Inna szczególna cecha rozpoznawcza definiowana jest przez stwierdzenie, czy uzgodnienie spełnia co najmniej jeden z poniższych warunków:

- 1) wpływ na część odroczoną podatku dochodowego lub aktywa albo rezerwy z tytułu podatku odroczonego, wynikający lub oczekiwany w związku z wykonaniem uzgodnienia u korzystającego, jest istotny dla danej jednostki w rozumieniu przepisów o rachunkowości oraz przekracza w trakcie roku kalendarzowego kwotę 5 000 000 zł;
- 2) płatnik podatku dochodowego jest zobowiązany do pobrania podatku przekraczającego w trakcie roku kalendarzowego kwotę 5 000 000 zł, jeżeli w odniesieniu do wypłat należności wynikających lub oczekiwanych w związku z wykonaniem uzgodnienia nie mają zastosowania właściwe umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania lub zwolnienia podatkowe;
- 3) dochody (przychody) podatnika, o którym mowa w art. 3 ust. 2a PDOFizU<sup>2</sup> lub art. 3 ust. 2 PDOPrU<sup>3</sup>, wynikające lub oczekiwane w związku z wykonaniem uzgodnienia przekraczają łącznie w trakcie roku kalendarzowego kwotę 25 000 000 zł;
- 4) różnica pomiędzy polskim podatkiem dochodowym, który byłby należny w związku z wykonaniem uzgodnienia od korzystającego nieposiadającego siedziby, zarządu ani miejsca zamieszkania na terytorium RP, gdyby był on podatnikiem, o którym mowa w art. 3 ust. 1 PDOFizU<sup>4</sup> lub art. 3 ust. 1 PDOPrU<sup>5</sup>, a podlegającym faktycznej zapłacie podatkiem dochodowym w państwie siedziby, zarządu lub miejsca zamieszkania korzystającego w związku z wykonaniem uzgodnienia przekracza łącznie w trakcie roku kalendarzowego kwotę 5 000 000 zł.

W przypadku opisanych powyżej innych cech szczególnych wprowadzono dodatkowo progi kwotowe, których przekroczenie powoduje powstanie obowiązku informacyjnego.

---

<sup>2</sup> Osoby fizyczne, jeżeli nie mają na terytorium RP miejsca zamieszkania, podlegają obowiązkowi podatkowemu tylko od dochodów (przychodów) osiąganych na terytorium RP (ograniczony obowiązek podatkowy).

<sup>3</sup> Podatnicy, jeżeli nie mają na terytorium RP siedziby lub zarządu, podlegają obowiązkowi podatkowemu tylko od dochodów, które osiągają na terytorium RP.

<sup>4</sup> Osoby fizyczne, jeżeli mają miejsce zamieszkania na terytorium RP, podlegają obowiązkowi podatkowemu od całości swoich dochodów (przychodów) bez względu na miejsce położenia źródeł przychodów (nieograniczony obowiązek podatkowy).

<sup>5</sup> Podatnicy, jeżeli mają siedzibę lub zarząd na terytorium RP, podlegają obowiązkowi podatkowemu od całości swoich dochodów bez względu na miejsce ich osiągnięcia.

## 2.2. Schemat podatkowy standaryzowany

Schemat standaryzowany to schemat możliwy do wdrożenia lub udostępnienia u więcej niż jednego korzystającego, bez konieczności zmiany jego istotnych założeń, w szczególności w zakresie rodzaju podejmowanych lub planowanych czynności. Schematem standaryzowanym może być zarówno schemat podatkowy inny niż transgraniczny, jak i schemat transgraniczny. Schemat podatkowy standaryzowany musi spełniać kryteria schematu podatkowego. Natomiast schemat podatkowy standaryzowany transgraniczny musi spełniać dodatkowo warunki transgraniczne.

Ocena, czy schemat jest schematem podatkowym standaryzowanym, każdorazowo należy do promotora lub korzystającego. Te podmioty muszą stwierdzić, czy przygotowany schemat będzie możliwy do wdrożenia lub udostępnienia u więcej niż jednego korzystającego lub czy istnieje nawet hipotetyczna możliwość przekazania go innym podmiotom (bez konieczności zmiany jego istotnych założeń). W każdym przypadku należy badać, czy udostępnienie albo wdrożenie schematu może odbyć się bez modyfikacji jego podstawowych uzgodnień.

## 2.3. Schemat podatkowy transgraniczny

Schemat podatkowy transgraniczny należy rozpatrywać w dwóch przypadkach. To uzgodnienie, które spełnia:

- 1) kryterium transgraniczne i kryterium głównej korzyści oraz posiada którąkolwiek z ogólnych cech rozpoznawczych lub
- 2) kryterium transgraniczne oraz posiada szczególną cechę rozpoznawczą.

### Przykład

W tym przypadku mamy do czynienia z dwiema spółkami powiązаныmi. Spółka X z rezydencją w kraju w drodze aportu wniosła prawo do znaków towarowych do spółki Y z siedzibą w Księstwie Monako (kryterium transgraniczne, tj. nie wszyscy uczestnicy uzgodnienia mają siedzibę na terytorium tego samego państwa). Następnie spółka X w drodze umowy licencyjnej zawartej ze spółką Y zaczęła korzystać ze znaków towarowych. Spółka krajowa nie miała bowiem prawa do amortyzowania znaków towarowych wytworzonych we własnym zakresie, natomiast uzyskała możliwość zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów opłat licencyjnych z tytułu korzystania ze znaków towarowych. Korzyścią podatkową jest zmniejszenie wysokości zobowiązania podatkowego (kryterium głównej korzyści). Spółka Y posiada siedzibę na terytorium kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową (kryterium szczególnej cechy rozpoznawczej), dlatego przedstawione uzgodnienie podlega raportowaniu.

Schemat transgraniczny, który posiada szczególną cechę rozpoznawczą, nie musi spełniać kryterium głównej korzyści. Kryterium transgraniczne uważa się za spełnione, jeżeli uzgodnienie dotyczy więcej niż jednego państwa członkowskiego UE lub państwa członkowskiego UE i państwa trzeciego oraz spełnia co najmniej jeden z poniższych warunków:

- 1) nie wszyscy uczestnicy uzgodnienia mają miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium tego samego państwa;

- 2) co najmniej jeden uczestnik uzgodnienia ma miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium więcej niż jednego państwa;
- 3) co najmniej jeden uczestnik uzgodnienia prowadzi działalność na terytorium danego państwa za pośrednictwem zagranicznego zakładu w tym państwie, a uzgodnienie stanowi część albo całość działalności gospodarczej tego zagranicznego zakładu;
- 4) co najmniej jeden uczestnik uzgodnienia prowadzi działalność na terytorium innego państwa, nie mając miejsca zamieszkania ani siedziby na terytorium tego państwa oraz nie posiadając zagranicznego zakładu na terytorium tego państwa

– z wyjątkiem sytuacji, gdy uzgodnienie dotyczy wyłącznie podatku od wartości dodanej, w tym podatku od towarów i usług, podatku akcyzowego lub ceł – nakładanych na terytorium państwa członkowskiego UE.

Odnosząc się do opisanych cech rozpoznawczych poszczególnych schematów podatkowych, należy zauważyć, że zostały one zdefiniowane w sposób ogólny. Zatem wystąpienie u podatnika schematu nie należy od razy oceniać w sposób negatywny i obejmować uzgodnienia zakresem zastosowania klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania. Jednak z drugiej strony nawet uzgodnienia podjęte z przyczyn ekonomicznie uzasadnionych (ale nie w sposób sztuczny) będą podlegać raportowaniu – tyle tylko, że ocena, czy jest to schemat podatkowy, będzie należeć do organów podatkowych.

## 3. Podmioty obowiązane do przekazywania informacji

Obowiązek raportowania o schematach podatkowych dotyczy trzech kategorii podmiotów:

- 1) promotora,
- 2) korzystającego,
- 3) wspomagającego.

Przekazywanie informacji o schematach dotyczy wskazanych podmiotów niezależnie od tego, czy ich miejsce zamieszkania, siedziba lub zarząd znajduje się na terytorium Polski, terytorium państw UE czy na terytorium państw trzecich. Obowiązek raportowania obejmuje wszystkich, którzy dokonują czynności opisanych w ustawie (np. opracowanie, uzgodnienie, wdrażanie), bez względu na przynależność do określonej grupy zawodowej. Może to być przedstawiciel zawodów regulowanych (doradca podatkowy, adwokat, radca prawny), ale także księgowy, osoba prowadząca biuro rachunkowe czy pracownik banku albo instytucji finansowej. Nie jest to więc obowiązek nakładany na określone grupy zawodowe, ale na podmioty faktycznie wykonujące określone czynności. Zatem również osoby niewykonyjące żadnego zawodu regulowanego mogą podlegać obowiązkowi raportowania. To z kolei prowadzi do wniosku, że podmioty, nawet jeżeli nie są do tego uprawnione na podstawie przepisów ustaw regulujących konkretne zawody, a faktycznie wykonują konkretne czynności (opracowywanie, wdrażanie, udostępnianie), będą musiały przekazywać informacje o schematach podatkowych.

### 3.1. Promotor

Zgodnie z art. 86a § 1 pkt 8 OrdPU promotorem jest osoba fizyczna, osoba prawna, jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, w szczególności doradca podatkowy, adwokat, radca prawny, pracownik banku lub innej instytucji finansowej doradzającej klientom, również w przypadku gdy ten podmiot nie posiada miejsca zamieszkania, siedziby ani zarządu na terytorium kraju. Dodatkowo jeśli podmiot spełnił warunki tej definicji i został uznany za promotora, musi opracować, zaoferować, udostępnić lub wdrożyć uzgodnienie bądź zarządzić wdrożeniem uzgodnienia na rzecz korzystającego.

Definicja legalna promotora stanowi katalog otwarty i zawiera przykładowe wyliczenie (art. 86a § 1 pkt 8 OrdPU). Fakt wykonywania jednego z zawodów reglamentowanych nie przesądza, że podmiot jest promotorem. Podmiot w ramach wykonywanych czynności musi dokonywać uzgodnień objętych schematem podatkowym. W konsekwencji w celu stwierdzenia statusu promotora należy ustalić, czy podmiot w zakresie świadczonych usług:

- 1) opracowuje uzgodnienie,
- 2) oferuje uzgodnienie,
- 3) udostępnia opracowane uzgodnienie,
- 4) wdraża opracowane uzgodnienie lub
- 5) zarządza wdrożeniem uzgodnienia.

Wykonywanie wskazanych czynności nie musi wiązać się z podejmowaniem decyzji w zakresie dokonywanych uzgodnień. Sam fakt przygotowywania i koordynowania działań w zakresie wdrażania opracowanego uzgodnienia może już świadczyć o spełnieniu przesłanki uznania czynności za wykonywaną w ramach uzgodnienia podlegającego raportowaniu.

Ustawodawca definiuje pojęcie „udostępnianie”. Polega ono na:

- 1) oferowaniu uzgodnienia korzystającemu, zawarciu umowy, której przedmiotem jest przekazanie informacji o uzgodnieniu, lub przyjmowaniu wynagrodzenia z tytułu przekazania informacji o uzgodnieniu, lub
- 2) przekazywaniu korzystającemu w jakiegokolwiek formie, w tym drogą elektroniczną, telefoniczną lub osobiście, informacji o uzgodnieniu, w szczególności przez przedstawianie jego założeń.

W praktyce może to oznaczać, że zwykła rozmowa (nawet telefoniczna) o podatkach między znajomymi, z których jeden jest podatnikiem, spełnia warunki uznania jej za udostępnienie w rozumieniu przepisów o informowaniu o schematach podatkowych.

Trudności w prawidłowym stosowaniu przepisów art. 86a–86o OrdPU mogą dotyczyć tzw. doradców wewnętrznych zatrudnionych na podstawie umowy o pracę lub umów cywilnoprawnych i opracowujących schematy podatkowe na rzecz pracodawcy (doradca podatkowy, radca prawny wykonujący czynności z zakresu doradztwa podatkowego zatrudniony na podstawie umowy o pracę). Wydają się, że ani wykonujący czynności doradztwa, ani pracodawca nie mogą zostać uznani za promotorów. Co najwyżej podmiot zatrudniający może być korzystającym (zagadnienia dotyczące korzystającego zostaną omówione w dalszej części rozdziału).

Jeszcze inaczej jest w przypadku doradcy wewnętrznego zatrudnionego w jednej ze spółek działających w ramach grupy kapitałowej. Wówczas może dojść do sytuacji, że doradca uzgodnił schemat, który został wdrożony w podmiocie zatrudniającym, a następnie udostępniono go innej spółce. W takim przypadku spółka zatrudniająca występuje w charakterze korzystającego, a doradca wewnętrzny nie spełnia przesłanek do uznania go promotorem. W innej sytuacji, w przypadku udostępnienia schematu podmiotowi spoza grupy kapitałowej, to doradca występuje w charakterze promotora.

W praktyce występują wątpliwości, czy dana czynność wykonana w ramach wsparcia w zakresie prawidłowego stosowania przepisów podatkowych będzie prowadziła do uznania takiego podmiotu za promotora. Chodzi o takie czynności, jak np. dozwolone przez prawo korzystanie z preferencji podatkowych, ulg, zwolnień podatkowych czy wybór formy opodatkowania działalności gospodarczej. Każdy przypadek należy traktować i interpretować indywidualnie, uwzględniając okoliczności charakterystyczne dla danej sprawy. Elementami takiej oceny powinien być m.in. charakter czynności (twórczy, odtwórczy), rekomendacja uzgodnienia (wskazana pośrednio lub bezpośrednio), zasięg czasowy czynności (czy dotyczy zdarzeń przeszłych czy planowanych). W konsekwencji wydaje się, że czynności związane z wypełnianiem deklaracji i zeznań podatkowych oraz udzielaniem informacji podatkowych nie będą stanowiły czynności objętych zakresem działania promotora.

Ważne znaczenie dla ustalenia statusu promotora ma określenie – w konkretnym przypadku – cech wykonywanych czynności opisanych przez pryzmat ich charakteru, tj. twórczego lub odtwórczego. Te zawierające element rekomendacji co do planowanych czynności albo opinii o podjętych czynnościach w przeszłości będą stanowiły o uznaniu podmiotu za promotora. Natomiast jeśli chodzi o czynności dotyczące oceny stanu prawnego i braku zalecenia co do podejmowania wskazanych działań (działania odtwórcze), to co do zasady nie będą one przesądzały o spełnieniu kryterium bycia promotorem.

W praktyce mogą wystąpić sytuacje, które będą powodować wątpliwości co do oceny, czy dokonane uzgodnienie spowoduje uzyskanie przez podmiot statusu promotora. Minister Finansów w załączniku do „Objaśnień dotyczących stosowania przepisów związanych z obowiązkiem przekazywania do szefa KAS informacji o schematach podatkowych (*Mandatory Disclosure Rules*, MDR)”<sup>6</sup> zawarł katalog czynności dokonywanych w ramach świadczenia usług dotyczących zagadnień podatkowych, których wykonywanie co do zasady nie będzie powodowało obowiązku raportowania. Do tych czynności zaliczono:

- 1) przygotowywanie i pomoc w przygotowaniu kalkulacji podatkowych, deklaracji, informacji i zeznań podatkowych;
- 2) przygotowywanie i pomoc w przygotowaniu dokumentacji oraz wniosków o udzielenie pozwoleń/zezwoleń;
- 3) przeglądy dotyczące rozliczeń podatkowych;
- 4) przygotowywanie i pomoc w przygotowywaniu dokumentacji cen transferowych;
- 5) opinie i komentarze podatkowe – w zakresie skutków podatkowych, w których doradca informuje klienta o konsekwencjach podatkowych oraz ryzykach wynikają-

---

<sup>6</sup> [https://www.mf.gov.pl/c/document\\_library/get\\_file?uuid=864af355-652d-402d-93c6-ee9b905109c0&groupId=764034](https://www.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=864af355-652d-402d-93c6-ee9b905109c0&groupId=764034), dostep: 11.2.2019 r.



cych z istniejących interpretacji podatkowych i orzecznictwa dotyczących już dokonanych przez klienta transakcji lub zdarzeń gospodarczych (stany przeszłe i zamknięte);

- 6) udzielanie porad i wsparcia w zakresie wprowadzania przez podatników procedur podatkowych w celu zapewnienia zgodności rozliczeń podatkowych z obowiązującymi przepisami i praktyką podatkową;
- 7) udzielanie porad i wsparcia w zakresie odzyskiwania nadpłaconych zobowiązań podatkowych;
- 8) szkolenia dotyczące obowiązujących przepisów prawa podatkowego lub planowanych zmian w przepisach prawa podatkowego (o wyłącznie informacyjnym charakterze);
- 9) usługi bieżącego doradztwa podatkowego;
- 10) wsparcie i reprezentowanie klienta przed organami administracji publicznej, sądami administracyjnymi, sądami powszechnymi oraz przed SN;
- 11) wsparcie lub przygotowywanie oświadczeń dla celów podatkowych.

## 3.2. Korzystający

Zgodnie z art. 86a § 1 pkt 3 OrdPU korzystającym jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej:

- 1) której udostępniane jest uzgodnienie,
- 2) u której uzgodnienie jest wdrażane,
- 3) która jest przygotowywana do wdrożenia uzgodnienia,
- 4) która dokonała czynności służącej wdrożeniu takiego uzgodnienia.

Korzystającym jest podmiot bez względu na formę prawną prowadzonej działalności oraz miejsce zamieszkania czy siedzibę. Dla potrzeb podatków dochodowych korzystającym będzie spółka jawna, komandytowa, ale również wspólnik tej spółki, jeżeli względem niego wykonano czynności w ramach uzgodnienia podatkowego.

Sformułowanie „dokonała czynności służącej wdrożeniu takiego uzgodnienia” obejmuje wszelkie czynności zarówno faktyczne, jak i prawne pozwalające na wykonanie uzgodnienia lub zmierzające do jego realizacji. Chodzi o czynności podjęte wyłącznie przez korzystającego, a nie przez osoby trzecie działające na zlecenie tego podmiotu.

W celu stwierdzenia istnienia obowiązku informowania o schematach decydujące znaczenie dla korzystającego ma spełnienie przynajmniej jednego kryterium kwalifikowanego. To kryterium uznaje się za spełnione, jeżeli:

- 1) przychody lub koszty korzystającego albo wartość aktywów tego podmiotu w rozumieniu przepisów o rachunkowości przekroczyły w roku poprzedzającym lub w bieżącym roku obrotowym równowartość 10 000 000 euro;
- 2) udostępniane lub wdrażane uzgodnienie dotyczy rzeczy bądź praw o wartości rynkowej przekraczającej równowartość 2 500 000 euro albo
- 3) korzystający jest podmiotem powiązaniem w rozumieniu przepisów o podatkach dochodowych z takim podmiotem.

W celu doprecyzowania pojęcia podmiotu powiązanego należy wskazać odpowiednie przepisy ustaw o podatkach dochodowych (art. 23m ust. 1 pkt 4 PDOFizU, art. 11a ust. 1 pkt 4 PDOPrU), zgodnie z którymi przez podmioty powiązane rozumie się:

- 1) podmioty, z których jeden podmiot wywiera znaczący wpływ na co najmniej jeden inny podmiot, lub
- 2) podmioty, na które wywiera znaczący wpływ:
  - a) ten sam inny podmiot lub
  - b) małżonek, krewny lub powinowaty do drugiego stopnia osoby fizycznej wywierającej znaczący wpływ na co najmniej jeden podmiot, lub
- 3) spółkę niemającą osobowości prawnej i jej wspólników, lub
- 4) podatnika i jego zagraniczny zakład.

W przypadku podmiotów, które nie prowadzą ksiąg rachunkowych, przychody i koszty ustala się zgodnie z przepisami dotyczącymi podatku dochodowego od osób fizycznych lub prawnych w odpowiednich latach podatkowych, a wartość aktywów – zgodnie z ich wartością rynkową.

Obowiązek przekazywania informacji nie powstaje, gdy schemat podatkowy, inny niż schemat transgraniczny, dotyczy korzystającego, dla którego nie jest spełnione kryterium kwalifikowane. Należy zwrócić uwagę, że w przypadku zaistnienia schematu podatkowego każdorazowo trzeba badać kryterium transgraniczne. Jeżeli ono wystąpi, zawsze powstaje obowiązek raportowania o schemacie. Natomiast gdy kryterium transgraniczne nie wystąpi, korzystający ma obowiązek przekazywania informacji o krajowym schemacie podatkowym wyłącznie w przypadku spełnienia warunku kwalifikowanego.

### 3.3. Wspomagający

Definicja wspomagającego zawarta w art. 86a § 1 pkt 18 OrdPU jest bardzo rozbudowana i skomplikowana. Zgodnie z jej brzmieniem przez wspomagającego rozumie się osobę fizyczną, osobę prawną lub jednostkę organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej, w szczególności biegłego rewidenta, notariusza, osobę świadczącą usługi prowadzenia ksiąg rachunkowych, księgowego lub dyrektora finansowego, bank lub inną instytucję finansową, a także ich pracownika, 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. Wspólną cechą wymienionych podmiotów jest okoliczność „podjęcia się” wykonania czynności w ramach dokonanego uzgodnienia.

Definicja zawiera katalog otwarty podmiotów, a ponadto posługuje się pojęciami nieostrymi, odwołującymi się do niezdefiniowanych pojęć języka potocznego. Wspomagający w porównaniu z promotorem realizuje odmienny zakres czynności dotyczący uzgodnienia oraz posiada też inny, zazwyczaj mniejszy zakres wiedzy odnośnie do całego uzgodnienia. Promotor posiada pełną wiedzę o schemacie podatkowym, natomiast wspomagający dysponuje tylko pewną częścią uzgodnienia. W konsekwencji wspomaga-

jący nie ma obowiązku aktywnego poszukiwania informacji o uzgodnieniu i jego konsekwencjach podatkowych. Potencjalny obowiązek raportowania będzie dotyczył przekazania wyłącznie tych informacji o uzgodnieniu, które wspomagający będzie posiadał.

Niejasności w ustaleniu statusu wspomagającego wynikają ze zwrotu użytego w definicji legalnej tego podmiotu. Mianowicie ustawodawca posłużył się określeniem „zachowanie staranności ogólnie wymaganej w dokonywanych czynnościach, przy uwzględnieniu zawodowego charakteru działalności, obszaru specjalizacji oraz przedmiotu wykonywanych czynności”. Trudno stwierdzić, co w praktyce oznacza użyte sformułowanie. W tym przypadku każdą sytuację będzie trzeba oceniać indywidualnie. Wydaje się, że wskazany zakres dotyczy wyłącznie podmiotów, które zawodowo trudnią się działalnością objętą uzgodnieniem podatkowym. Ocena, czy dana czynność stanowi fragment tego uzgodnienia, może być uzależniona od tego, czy czynności wykonuje się w odniesieniu do podmiotów powiązanych, czy odrębnych albo np. czy proponowane czynności mają charakter twórczy (innowacyjny) dla danej branży działalności gospodarczej. Definicja określa, że wspomagającym może być biegły rewident, notariusz, pracownik instytucji finansowej. Można sobie wyobrazić, że jeżeli biegły rewident w swych czynnościach ogranicza się wyłącznie do obowiązkowego badania sprawozdania finansowego, to nie powinien być uznany za wspomagającego. Jednak gdy udziela porad w zakresie uzgodnienia polegającego na zastosowaniu rozwiązania prawnego pozwalającego na zmniejszenia obciążenia podatkowego, wówczas będzie uznany za wspomagającego.

## 4. Obowiązki podmiotów zobowiązanych do raportowania

Regulacje prawne w zakresie raportowania schematów podatkowych określają kolejność, w jakiej zobowiązane podmioty przekazują informacje.

### 4.1. Obowiązki promotora

W przypadku gdy w uzgodnieniu uczestniczy promotor, to na nim w pierwszej kolejności spoczywa obowiązek przekazania informacji do szefa KAS. Informacja o schemacie podatkowym jest przekazywana przez promotora do szefa KAS w terminie 30 dni:

- 1) od dnia następnego po udostępnieniu schematu podatkowego,
- 2) od następnego dnia po przygotowaniu do wdrożenia schematu podatkowego lub
- 3) od dnia dokonania pierwszej czynności związanej z wdrożeniem schematu podatkowego

– w zależności, które z tych zdarzeń nastąpi wcześniej.

Sposób składania informacji zależy od rodzaju schematu podatkowego. Jeżeli dotyczy to schematu standaryzowanego, wówczas w terminie 30 dni od dnia następnego po udostępnieniu schematu, od następnego dnia po przygotowaniu do wdrożenia lub od dnia dokonania pierwszej czynności związanej z wdrożeniem schematu (w zależności, które zdarzenie nastąpi wcześniej) promotor przekazuje informację szefowi KAS.

W przypadku pozostałych schematów podatkowych (krajowych i transgranicznych) obowiązki informacyjne promotora zależą od tego, czy ma on obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej, czy został z niego zwolniony przez korzystającego. Jeżeli nie podlega obowiązkowi zachowania tajemnicy, wówczas składa w terminie złożenia informacji o schemacie informację o schemacie na formularzu MDR-1. Następnie informuje korzystającego o nadaniu numeru NSP. Poinformowanie szefa KAS zwalnia korzystającego z obowiązku złożenia odrębnej informacji. W sytuacji niedochowania tych obowiązków przez promotora zobowiązanym do przekazania informacji jest korzystający.

W drugim przypadku, gdy promotor podlega obowiązkowi zachowania prawnie chronionej tajemnicy i:

- 1) został zwolniony z jej zachowania, to podejmuje czynności wyżej opisane jak w sytuacji, gdyby nie podlegał obowiązkowi zachowania tajemnicy;
- 2) nie został zwolniony, wówczas:
  - a) w terminach przewidzianych do złożenia informacji o schematach informuje korzystającego o terminach, w jakich powinien złożyć informację do szefa KAS, przekazuje korzystającemu niezbędne dane do zamieszczenia w raporcie i informuje inne znane podmioty o obowiązku przekazania informacji do szefa KAS,
  - b) w terminie 30 dni od dnia, w którym poinformował korzystającego lub inne podmioty o obowiązku przekazania informacji o schemacie, zawiadamia szefa KAS o poinformowaniu korzystającego oraz inne podmioty o obowiązku przekazania raportu, wskazując datę udostępnienia schematu.

Jeżeli w uzgodnieniu uczestniczy więcej niż jeden promotor, przekazanie informacji korzystającemu przez jednego z nich zwalnia pozostałych z tego obowiązku.

## 4.2. Obowiązki korzystającego

Korzystający jest obowiązany poinformować szefa KAS o schemacie podatkowym, jeżeli:

- 1) promotor udostępniający uzgodnienie nie wypełnił obowiązku przekazania informacji o schemacie,
- 2) promotor nie poinformował korzystającego o nadaniu numeru NSP,
- 3) korzystający nie zwolnił promotora z zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej i schemat podatkowy jest schematem innym niż schemat standaryzowany.

Na korzystającym przekazującym informacje o schemacie ciąży obowiązek weryfikacji danych otrzymanych od promotora oraz ewentualnej modyfikacji dla zapewnienia ich zgodności ze stanem rzeczywistym zawartym w tej informacji. Obowiązek informacyjny korzystającego powstanie dopiero wtedy, gdy promotor nie spełnił swojego obowiązku albo gdy nie brał udziału w uzgodnieniu.

Korzystający przekazuje szefowi KAS informację o schemacie podatkowym w terminie 30 dni od dnia następującego po udostępnieniu mu schematu podatkowego, przygotowaniu przez niego schematu podatkowego do wdrożenia lub od dnia dokonania pierwszej czynności związanej z wdrażaniem schematu podatkowego przez korzystającego – w zależności od tego, które z tych zdarzeń nastąpi wcześniej.

Jeżeli korzystający dokonywał w danym okresie rozliczeniowym jakichkolwiek czynności będących elementem schematu podatkowego lub uzyskiwał wynikającą z niego korzyść podatkową, w terminie złożenia deklaracji podatkowej dotyczącej tego okresu rozliczeniowego przekazuje do szefa KAS informację zawierającą:

- 1) NSP tego schematu podatkowego,
- 2) wysokość korzyści podatkowej wynikającej ze schematu podatkowego – jeżeli korzystający uzyskiwał w danym okresie rozliczeniowym taką korzyść.

Korzystający, który został poinformowany przez promotora o obowiązku przekazania informacji w związku z niezwołaniem promotora z obowiązku zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej, samodzielnie przekazuje informacje o schemacie szefowi KAS.

W przypadku wystąpienia więcej niż jednego korzystającego ze schematu podatkowego innego niż transgraniczny (czyli schemat podatkowy krajowy lub standaryzowany) każdy korzystający ma obowiązek przekazania informacji o schemacie, bez względu na jego realizację przez innych korzystających. Przekazywana w taki sposób informacja jest podpisywana przez podatnika będącego osobą fizyczną. W przypadku podatników będących osobami prawnymi informację muszą podpisać wszyscy członkowie organu zarządzającego podatnika.

### 4.3. Obowiązki wspomagającego

W pewnych sytuacjach obowiązek przekazywania informacji będzie spoczywał na wspomagającym. Dotyczy to przypadku, gdy wspomagający podejmie się wykonania czynności mogącej być przedmiotem uzgodnienia. Będzie tak wówczas, gdy promotor lub korzystający zlecił wspomagającemu wykonanie czynności pozostających w zakresie jego działania w odniesieniu do schematu podatkowego, a obowiązek informacyjny nie został przez promotora lub korzystającego wypełniony na wcześniejszym etapie. Jeżeli wspomagający:

- 1) nie został poinformowany o numerze schematu podatkowego lub nie została mu przekazana stosowna informacja przez promotora oraz
- 2) przy zachowaniu staranności ogólnie wymaganej w dokonywanych przez niego czynnościach, przy uwzględnieniu zawodowego charakteru jego działalności, obszaru jego specjalizacji oraz przedmiotu wykonywanych przez niego czynności, powziął lub powinien był powziąć wątpliwości, że uzgodnienie, w odniesieniu do którego jest wspomagającym, może stanowić schemat podatkowy

– jest on obowiązany niezwłocznie, jednak nie później niż w terminie 5 dni roboczych od dnia, w którym powziął lub powinien był powziąć wątpliwości, wystąpić z odrębnym pismem do promotora lub korzystającego zlecającego wykonanie czynności o przekazaniu mu pisemnego oświadczenia, że uzgodnienie nie stanowi schematu podatkowego.

Jeżeli wspomagający uzyska informację, że uzgodnienie nie stanowi schematu, to jego dalsze działanie zależy od okoliczności, czy podzieli on stanowisko promotora lub korzystającego. W przypadku gdy podzieli stanowisko, że uzgodnienie nie jest schematem, wówczas zostaje zwolniony z dalszego działania i nie ma żadnych dodatkowych obowiązków.

ków. Jeśli natomiast nie uzyska odpowiedzi albo budzi ona jego wątpliwości, to powinien spełnić obowiązki informacyjne, które są uzależnione od tego, czy został zwolniony przez korzystającego z zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej, czy nie.

W pierwszym przypadku wspomagający jest zobowiązany do przekazania szefowi KAS informacji:

- 1) w terminie 30 dni od dnia następnego po udostępnieniu, od następnego dnia po przygotowaniu do wdrożenia lub od dnia dokonania pierwszej czynności związanej z wdrożeniem;
- 2) w terminie 30 dni od dnia następnego po udzieleniu bezpośrednio lub za pośrednictwem innych osób pomocy, wsparcia lub porad dotyczących opracowania, wprowadzenia do obrotu, organizowania, udostępniania do wdrożenia lub nadzorowania wdrożenia schematu podatkowego.

Natomiast w drugim przypadku korzystający jest zobowiązany:

- 1) niezwłocznie poinformować pisemnie korzystającego lub promotora zlecającego mu czynności, że w jego opinii uzgodnienie stanowi schemat podatkowy, dla którego należy przekazać informację do szefa KAS, oraz
- 2) w terminie 30 dni po dniu, w którym udzielił bezpośrednio lub za pośrednictwem innych osób, pomocy, wsparcia lub porad dotyczących opracowania, wprowadzenia do obrotu, organizowania, udostępniania do wdrożenia lub nadzorowania wdrożenia schematu podatkowego, zawiadomić szefa KAS o tym, że nie został zwolniony z zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej, oraz wskazać dzień, w którym stwierdził, że uzgodnienie może być schematem podatkowym.

Informacje przekazuje się do szefa KAS na formularzu MDR-2 drogą elektroniczną.

## 5. Zagadnienia intertemporalne

Ustawodawca – za pomocą art. 28 ZmPDOFizPrOrdPU18 – wprowadził obowiązek retroaktywnego przekazywania informacji o schematach podatkowych. Zgodnie z jego brzmieniem czas, za jaki należy złożyć informację o schemacie podatkowym w odniesieniu do czynności dokonanych przed 1.1.2019 r., czyli przed wejściem w życie nowych przepisów, zależy od typu schematu.

W przypadku schematu transgranicznego informacja podlega przekazaniu, jeżeli pierwszej czynności związanej z jego wdrożeniem dokonano przed wejściem w życie ZmPDOFizPrOrdPU18, ale po 25.6.2018 r. Natomiast schemat krajowy podlega raportowaniu wówczas, gdy pierwszej czynności związanej z jego wdrożeniem dokonano przed dniem wejścia w życie ZmPDOFizPrOrdPU18, ale po 1.11.2018 r. W takich przypadkach promotor przekazuje szefowi KAS informację o schemacie w terminie do 30.6.2019 r., a korzystający – w terminie do 30.9.2019 r.

Obowiązek korzystającego powstaje tylko wówczas, gdy nie został on poinformowany przez promotora o numerze NSP lub gdy schemat nie posiada jeszcze numeru NSP, lub został poinformowany przez promotora o obowiązku przekazania informacji o schemacie standaryzowanym.

## 6. Zakres informacji przekazywanych szefowi Krajowej Administracji Skarbowej

Treść przekazywanych informacji jest bardzo szeroka i szczegółowa. Obejmuje w szczególności:

- 1) dane identyfikujące przekazującego informację oraz korzystającego, któremu został udostępniony schemat podatkowy, w tym informacje dotyczące firmy lub imię i nazwisko, datę i miejsce urodzenia, identyfikator podatkowy, miejsce zamieszkania, siedziby lub zarządu, a w przypadku osoby niemającej na terytorium RP miejsca zamieszkania lub podmiotu niemającego na terytorium RP siedziby lub zarządu – numer i serię paszportu lub innego dokumentu potwierdzającego tożsamość bądź inny numer identyfikacyjny, jeżeli ta osoba nie posiada identyfikatora podatkowego oraz w przypadkach, gdy uzgodnienie dotyczy osób będących podmiotami powiązаныmi z promotorem lub korzystającym;
- 2) podstawę prawną przekazywania informacji o schematach podatkowych wraz ze wskazaniem przesłanek skutkujących uznaniem danego uzgodnienia za schemat podatkowy, w tym wskazaniem cechy rozpoznawczej oraz roli przekazującego tę informację;
- 3) wskazanie, czy przekazywana informacja o schemacie podatkowym dotyczy schematu podatkowego standaryzowanego, czy schematu podatkowego transgranicznego;
- 4) streszczenie opisu uzgodnienia stanowiącego schemat podatkowy, nazwę uzgodnienia, jeżeli ją nadano, opis działalności gospodarczej, do której ma zastosowanie schemat podatkowy, bez ujawnienia danych objętych tajemnicą handlową, przemysłową, zawodową lub procesu produkcyjnego;
- 5) wyczerpujący, według wiedzy przekazującego informację, opis uzgodnienia stanowiącego schemat podatkowy, wraz ze wskazaniem wartości przedmiotów tych czynności, założeń uzgodnienia, czynności dokonywanych w ramach uzgodnienia i ich chronologii oraz występujących powiązań pomiędzy podmiotami powiązаныmi;
- 6) wskazanie znanych przekazującemu informację celów, których realizacji schemat podatkowy ma służyć;
- 7) przepisy prawa podatkowego znajdujące, według wiedzy przekazującego informację, zastosowanie w schemacie podatkowym;
- 8) szacunkową wartość korzyści podatkowej lub przybliżoną wartość aktywa w podatku odroczonym, jeżeli występują i są znane przekazującemu informację lub możliwe do oszacowania przez niego;
- 9) wskazanie dokonanych czynności, które skutkowały przekazaniem informacji o schemacie podatkowym, wraz ze wskazaniem dnia, w którym została lub zostanie dokonana pierwsza czynność służąca wdrożeniu tego schematu;
- 10) wskazanie etapu, na jakim zgodnie z wiedzą przekazującego informację znajduje się schemat podatkowy, w szczególności informacji o terminach jego udostępniania lub wdrażania lub o dacie czynności w ramach uzgodnienia;

- 11) wskazanie znanych przekazującemu informację danych identyfikujących, o których mowa w pkt 1, dla podmiotów uczestniczących, mających uczestniczyć w schemacie podatkowym lub na które może mieć wpływ schemat podatkowy, oraz państw i terytoriów, w których te podmioty posiadają miejsce zamieszkania, siedzibę, zarząd lub których ten schemat może dotyczyć;
- 12) wskazanie innych znanych podmiotów obowiązanych do przekazania informacji o schemacie podatkowym, jeżeli występują;
- 13) adres elektroniczny, na który ma zostać doręczone przez szefa KAS potwierdzenie nadania NSP, przy czym wskazanie adresu traktuje się na równi z wyrażeniem zgody na doręczanie potwierdzenia nadania NSP wyłącznie za pomocą środków komunikacji elektronicznej.

Informacje przekazuje się na odpowiednim druku MDR (*Mandatory Disclosure Rules*) pod rygorem odpowiedzialności karnej i wyłącznie w formie elektronicznej.

## 7. Numer schematu podatkowego (NSP)

Szef KAS po otrzymaniu informacji o schemacie podatkowym niezwłocznie, jednak nie później niż w terminie 7 dni od dnia wpływu informacji, potwierdza nadanie numeru NSP. Potwierdzenie nadania numeru szef KAS przesyła na adres wskazany w informacji o schemacie.

Szef KAS wydaje postanowienie o odmowie nadania NSP w przypadku stwierdzenia, że przekazana informacja o schemacie podatkowym nie spełnia wymogów określonych dla tej informacji. W drodze postanowienia unieważnia on NSP nadany schematowi podatkowemu w przypadku:

- 1) wielokrotnego nadania NSP temu samemu schematowi podatkowemu,
- 2) nadania NSP na podstawie fałszywych lub fikcyjnych danych.

W sytuacji braku możliwości potwierdzenia tożsamości lub istnienia podmiotu, który przekazał informację o schemacie podatkowym, szef KAS pozostawia informację o schemacie podatkowym bez rozpatrzenia.

## 8. Procedury wewnętrzne w zakresie przeciwdziałania niewywiązywaniu się z obowiązku raportowania schematów podatkowych

Zgodnie z art. 86l OrdPU osoby prawne oraz jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej będące promotorami, zatrudniające promotorów lub faktycznie wypłacające im wynagrodzenie, których przychody lub koszty, w rozumieniu przepisów o rachunkowości, ustalone na podstawie prowadzonych ksiąg rachunkowych, przekroczyły w roku poprzedzającym rok obrotowy równowartość 8 000 000 zł, wprowadzają i stosują wewnętrzną procedurę w zakresie przeciwdziałania niewywiązywaniu się z obowiązku przekazywania informacji o schematach podatkowych.



Wewnętrzna procedura – z uwzględnieniem charakteru, rodzaju i rozmiaru prowadzonej działalności – ustala stosowane zasady postępowania i obejmuje w szczególności:

- 1) określenie czynności lub działań podejmowanych w celu przeciwdziałania niewywiązywaniu się z obowiązków informacyjnych,
- 2) środki stosowane w celu właściwego wypełnienia obowiązku przekazywania informacji o schematach podatkowych,
- 3) określenie zasad przechowywania dokumentów oraz informacji,
- 4) określenie zasad wykonywania obowiązków obejmujących przekazywanie szefowi KAS informacji o schematach podatkowych,
- 5) określenie zasad upowszechniania wśród pracowników tego podmiotu wiedzy z zakresu przepisów rozdziału 11a OrdPU,
- 6) określenie zasad zgłaszania przez pracowników rzeczywistych lub potencjalnych naruszeń przepisów rozdziału 11a OrdPU,
- 7) określenie zasad kontroli wewnętrznej lub audytu przestrzegania przepisów rozdziału 11a OrdPU oraz zasad postępowania określonych w wewnętrznej procedurze.

Wewnętrzna procedura podlega akceptacji przez członków kadry kierowniczej wyższego szczebla danego podmiotu, w tym członków zarządu lub dyrektorów posiadających wiedzę z zakresu prawa podatkowego oraz podejmujących decyzje mające wpływ na ryzyko jego nieprzebrzegania przez kontrahentów będących korzystającymi.

## **9. Sankcje za naruszenie obowiązków raportowania schematów podatkowych**

Przepisy ZmPDOFizPrOrdPU18 wprowadzają dwa rodzaje sankcji za naruszenie obowiązków raportowania:

- 1) administracyjne – związane z niedopełnieniem obowiązków polegających na wprowadzeniu procedury wewnętrznej (art. 86m OrdPU), oraz
- 2) karno-skarbowe – wynikające z KKS (art. 80f KKS).

Za niedopełnienie obowiązku wprowadzenia procedury wewnętrznej grozi kara pieniężna w wysokości nie większej niż 2 000 000 zł. Natomiast w sytuacji niedopełnienia tego obowiązku, w przypadku gdy przestępstwo skarbowe polegające na niedopełnieniu obowiązku raportowania o schematach zostało stwierdzone prawomocnym wyrokiem sądu, kara pieniężna wynosi nie więcej niż 10 000 000 zł.

Wskazane wysokości kar zostały ustalone na maksymalnym poziomie. Ich faktyczna wysokość jest uzależniona od okoliczności danej sprawy. Ponadto wpływ na ich wysokość ma fakt, że niedopełnienie obowiązków miało znamiona celowego działania i że w przeszłości wystąpiły podobne naruszenia. W przypadku osób fizycznych bierze się również pod uwagę warunki osobiste sprawcy.

Konsekwencje przewidziane w KKS dotyczą braku spełnienia obowiązków informacyjnych oraz posługiwania się unieważnionym numerem NSP. W KKS na mocy ZmPDOFizPrOrdPU18 dodano nowy art. 80f, który penalizuje działania sprzeczne z obo-

wiązkiem przekazywania informacji o schematach podatkowych. Zgodnie z jego brzmieniem, kto wbrew obowiązкови:

- 1) nie przekazuje właściwemu organowi informacji o schemacie podatkowym albo przekazuje informacje po terminie,
- 2) nie przekazuje właściwemu organowi danych dotyczących podmiotów, którym udostępniono standaryzowany schemat podatkowy, albo przekazuje je po terminie

– podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych.

Tej samej karze podlegają m.in. podmioty, które wbrew obowiązкови nie składają informacji o schematach, nie informują pisemnie podmiotu obowiązanego do przekazania schematu podatkowego o tym obowiązкови albo dokonują tego, ale po terminie. Z kolei podmiot, który posługuje się unieważnionym NSP, podlega karze do 240 stawek dziennych.

Karą za opisane czyny jest kara grzywny ustalona w stawkach dziennych (zob. art. 53 KKS). Wymierzając karę grzywny, sąd określa liczbę stawek oraz wysokość stawki dziennej. Najniższa liczba stawek dziennych za wskazane przestępstwa skarbowe wynosi 10, a najwyższa – 720 stawek dziennych. Wymierzając stawkę dzienną, sąd bierze pod uwagę dochody sprawcy, jego warunki osobiste, rodzinne, stosunki majątkowe i możliwości zarobkowe. Stawka dzienna nie może być niższa od jednej trzydziestej części minimalnego wynagrodzenia ani też przekraczać jej czterystukrotności. Zgodnie z MinWynagrR minimalne wynagrodzenie jest równe obecnie 2250 zł. To oznacza, że dzienna stawka wynosi od 75 zł do 30 000 zł, natomiast kara grzywny wynosi od 750 zł do 21 600 000 zł.

## 10. Zmiany w nowej Ordynacji podatkowej

W przepisach projektowanej Ordynacji podatkowej nie zamieszczono regulacji odnoszących się do obowiązku przekazywania informacji o schematach podatkowych. Jednak ze względu na atrakcyjność tych przepisów dla organów podatkowych i możliwość uzyskiwania dostępu do informacji o potencjalnie agresywnym planowaniu lub nadużyciach związanych z planowaniem podatkowym oraz informacji o promotorach i korzystających ze schematów podatkowych, można przypuszczać, że takie rozwiązania znajdują się w nowej Ordynacji podatkowej.

