

## INFORMACJE O SCHEMATACH PODATKOWYCH (MDR)

### 1. Podstawa prawna

L.p.	Nazwa
1.	Rozdział 11 a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2018 r., poz. 800)
2.	Objaśnienia podatkowe Ministra Finansów z dnia 31 stycznia 2019 r. – informacje o schematach podatkowych (MDR)

### 2. Cel wprowadzenia regulacji MDR

Celem wprowadzenia regulacji dot. raportowania schematów podatkowych jest w szczególności szybki dostęp administracji publicznej do informacji o potencjalnie agresywnych formach optymalizacji podatkowych lub nadużyciach związanych z planowaniem podatkowym oraz informacji o promotorach i korzystających ze schematów podatkowych.

Obowiązek przekazania informacji o schemacie podatkowym jest obowiązkiem sprawozdawczym. Może zatem dotyczyć również informacji, w których uzgodnienie nie stanowi formy unikania opodatkowania. Przepisy MDR dotyczą przy tym zarówno podatków bezpośrednich (PIT, CIT), podatków pośrednich (VAT, akcyza) oraz podatków lokalnych, np. podatek od nieruchomości oraz innych uzgodnień uregulowanych w przepisach prawa podatkowego. Przepisami MDR nie są natomiast objęte cła.

**W związku z powyższym należy zauważyć, że samo przekazanie informacji o schemacie podatkowym nie chroni podatnika przed negatywnymi konsekwencjami dokonanych czynności, ujętych w tymże schemacie. Schematy podatkowe zasadniczo pełnią funkcję sprawozdawczą, informującą organ podatkowy o dokonanych lub planowanych czynnościach wywołujących skutek w postaci powstania/niepowstania obowiązku podatkowego.**

### 3. Definicja oraz rodzaje schematu podatkowego

#### **I. Definicja**

Przez schemat podatkowy rozumie się uzgodnienie, które:

#### **Wariant I:**

##### **A) spełnia kryterium głównej korzyści**

zgodnie z art. 3 pkt 18 w zw. z art. 86a § 1 pkt 4 Ordynacji podatkowej przez **korzyść podatkową** rozumie się :

- niepowstanie zobowiązania podatkowego, odsunięcie w czasie powstania zobowiązania podatkowego lub obniżenie jego wysokości,
- powstanie lub zawyżenie straty podatkowej,
- powstanie nadpłaty lub prawa do zwrotu podatku albo zawyżenie kwoty nadpłaty lub zwrotu podatku,
- brak obowiązku pobrania podatku przez płatnika.

Należy zauważyć, że korzyść podatkowa nie musi być sprzeczna z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu. Zgodnie z obowiązującymi przepisami, schemat podatkowy nie zawsze musi być również powiązany z osiągnięciem korzyści podatkowej.

**B) posiada ogólną cechę rozpoznawczą** – rozumianą jako właściwość uzgodnienia polegająca na tym, że spełniony jest co najmniej jeden z warunków wskazanych w art. 86a § 1 pkt 6 Ordynacji podatkowej, tj.:

- a) promotor lub korzystający zobowiązali się do zachowania w poufności wobec osób trzecich, w szczególności wobec innych korzystających, promotorów lub organów podatkowych, sposobu, w jaki uzgodnienie pozwala na uzyskanie korzyści podatkowej,
- b) promotor uprawniony jest do otrzymania wynagrodzenia, którego wysokość uzależniona jest od wysokości korzyści podatkowej wynikającej z uzgodnienia,
- c) promotor uprawniony jest do otrzymania wynagrodzenia uzależnionego od uzyskania korzyści podatkowej wynikającej z uzgodnienia lub zobowiązał się do zwrotu wynagrodzenia lub jego części, w przypadku gdy korzyść podatkowa nie powstanie lub powstanie w wysokości niższej, niż zakładano,
- d) dokonywane w ramach uzgodnienia czynności opierają się na znacznie ujednocionej dokumentacji albo przyjmują znacznie ujednocioną formę, które nie wymagają istotnych zmian w celu wdrożenia schematu u więcej niż jednego korzystającego,
- e) 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,
- f) 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,
- g) czynności prowadzą do okrężnego obiegu środków pieniężnych poprzez zaangażowanie podmiotów pośredniczących niepełniących istotnych funkcji gospodarczych, lub działań, które wzajemnie się znoszą lub kompensują lub prowadzą do uzyskania stanu identycznego lub zbliżonego do stanu istniejącego przed dokonaniem tych czynności albo mają inne podobne cechy,
- h) obejmuje ono podlegające zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów transgraniczne płatności pomiędzy podmiotami powiązаныmi, a w państwie miejsca zamieszkania, siedziby lub zarządu odbiorcy:
  - nie nakłada się podatku dochodowego od osób prawnych lub pobiera się podatek dochodowy od osób prawnych według stawki zerowej lub stawki mniejszej niż 5%,
  - płatności te korzystają z całkowitego zwolnienia lub objęte są preferencyjnymi zasadami opodatkowania,
- i) korzystający zobowiązał się, że w przypadku wdrożenia uzgodnienia będzie współpracował z promotorem, który udostępnił uzgodnienie, albo zapłaci promotorowi wynagrodzenie lub odszkodowanie,
- j) promotor lub korzystający faktycznie respektują co najmniej jedno z zobowiązań wskazanych w lit. b i c,
- k) na podstawie istniejących okoliczności należy przyjąć, że rozsądnie działający promotor lub korzystający, do których nie stosowałyby się obowiązki przewidziane w przepisach niniejszego rozdziału, chcieliby, żeby co najmniej jedno ze zobowiązań wskazanych w lit. a-c było faktycznie respektowane;

- przy czym przesłanki te muszą wystąpić łącznie;

**Wariant II: posiada szczególną cechę rozpoznawczą** - rozumianą jako właściwość uzgodnienia polegająca na tym, że spełniony jest co najmniej jeden z warunków wskazanych w art. 86a § 1 pkt 13 Ordynacji podatkowej, tj.:

- a) obejmuje ono podlegające zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów transgraniczne płatności pomiędzy podmiotami powiązаныmi oraz:
  - odbiorca płatności nie ma miejsca zamieszkania, siedziby ani zarządu w żadnym z państw,
  - 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,
- b) w odniesieniu do tego samego środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej dokonywane są odpisy amortyzacyjne w więcej niż jednym państwie,
- c) ten sam dochód lub majątek korzysta z metod mających na celu unikanie podwójnego opodatkowania w więcej niż jednym państwie,
- d) 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%,
- e) może skutkować obejściem obowiązku raportowania wynikającego z ustawy z dnia 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami lub równoważnych ustaw, umów lub porozumień w zakresie automatycznej wymiany informacji o rachunkach finansowych, włączając umowy lub porozumienia z państwami trzecimi lub wykorzystywać brak równoważnych przepisów, umów lub porozumień lub ich niewłaściwe wdrożenie,
- f) 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 nie prowadzą znaczącej działalności gospodarczej z wykorzystaniem lokalu, personelu oraz wyposażenia wykorzystywanego w prowadzonej działalności gospodarczej,
  - które 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

- jeżeli nie można wskazać beneficjenta rzeczywistego osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych ni emających osobowości prawnej, konstrukcji lub struktur prawnych, w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 1 marca 2018 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu (Dz. U. poz. 723, 1075 i 1499),
- g) wykorzystuje wprowadzone jednostronnie w danym państwie uproszczenie w stosowaniu przepisów związanych z ustalaniem cen transferowych, przy czym nie uważa się za uproszczenie wprowadzone jednostronnie uproszczenia, które wynika bezpośrednio z Wytycznych Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych oraz administracji podatkowych, a także innych międzynarodowych regulacji, wytycznych lub rekomendacji w zakresie cen transferowych,
- h) dochodzi do przeniesienia praw do trudnych do wyceny wartości niematerialnych,
- i) pomiędzy podmiotami powiązаныmi dochodzi do przeniesienia funkcji, ryzyka lub aktywów, jeżeli przewidywany roczny wynik finansowy podmiotu przenoszącego lub podmiotów przenoszących przed odsetkami i opodatkowaniem (EBIT) w trzyletnim okresie po tym przeniesieniu wyniósłby mniej niż 50% przewidywanego rocznego EBIT, gdyby nie dokonano przeniesienia;

**Wariant III. posiada inną szczególną cechę rozpoznawczą** - rozumianą jako właściwość uzgodnienia polegająca na tym, że spełniony jest co najmniej jeden z warunków wskazanych w art. 86a § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej, tj.:

- a) 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,
- b) płatnik podatku dochodowego byłby 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 miałyby zastosowania właściwe umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania lub zwolnienia podatkowe,
- c) dochody (przychody) podatnika, o którym mowa w art. 3 ust. 2a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych lub art. 3 ust. 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, wynikające lub oczekiwane w związku z wykonaniem uzgodnienia, przekraczają łącznie w trakcie roku kalendarzowego kwotę 25 000 000 zł,
- d) różnica pomiędzy polskim podatkiem dochodowym, który byłby należny w związku z wykonaniem uzgodnienia od korzystającego nieposiadającego siedziby, zarządu ani miejsca zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, gdyby był on podatnikiem, o którym mowa w art. 3 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych lub art. 3 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, 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;

Z kolei **uzgodnieniem**, traktowanym jako czynność lub zespół powiązanych ze sobą czynności (w tym planowanych), których co najmniej 1 strona jest podatnikiem lub które mają wpływ na powstanie lub niepowstanie obowiązku podatkowego (art. 86a § 1 pkt 16 Ordynacji podatkowej), **będzie generalnie przedmiotem prac promotora/wspomagającego, a nie same czynności lub efekty prac promotora/wspomagającego**. Na przykład, uzgodnieniem nie będzie opinia prawna dotycząca konsekwencji podatkowych planowanej czynności, może nim być zaś komentowana w opinii czynność. Zakładane czynności w ramach uzgodnienia nie muszą przy tym przybierać określonej formy prawnej, wystarczające będzie opisanie ekonomicznego efektu tychże czynności.

## **II. Rodzaje schematów podatkowych**

Schematy podatkowe dzielą się na:

### **a) schemat podatkowy standaryzowany:**

- schemat podatkowy krajowy,
- schemat podatkowy zagraniczny;

### **b) schemat podatkowy inny niż standaryzowany.**

Przez schemat **podatkowy standaryzowany** rozumie się schemat podatkowy możliwy do wdrożenia lub udostępnienia u więcej niż jednego korzystającego bez konieczności zmiany jego istotnych założeń, w szczególności dotyczących rodzaju czynności podejmowanych lub planowanych

w ramach schematu podatkowego. Schematem podatkowym standaryzowanym może być jednocześnie schemat podatkowy krajowy, jak i schemat podatkowy transgraniczny.

Schemat podatkowy standaryzowany musi spełniać jednocześnie definicję schematu podatkowego (o którym była mowa powyżej). Schemat podatkowy standaryzowany transgraniczny musi spełniać dodatkowo kryterium transgraniczne. Wskazany schemat jest stosowany głównie przez promotorów.

Uzgodnienie, które nie wymaga dodatkowych analiz, opinii, modyfikacji czy istotnych zmian w przypadku jego wdrażania u różnych korzystających będzie zasadniczo spełniać cechy schematu podatkowego standaryzowanego. Stwierdzenie, czy w danym przypadku ma się do czynienia ze schematem podatkowym standaryzowanym należy do promotora lub korzystającego, który udostępnia lub wdraża schemat podatkowy. Podmioty te muszą stwierdzić czy opracowany schemat podatkowy będzie możliwy do wdrożenia lub udostępnienia u więcej niż jednego korzystającego.

Z kolei (*a contrario*) schematy, które nie są możliwe do wdrożenia u kilku podmiotów, bez konieczności zmiany ich istotnych założeń – należy kwalifikować jako **schematy niestandaryzowane**. Inaczej mówiąc, są to schematy podatkowe, które w każdym przypadku wymagają dokonania indywidualnych ustaleń oraz jego dostosowania do konkretnego podmiotu i konkretnego stanu faktycznego i prawnego, w którym tenże podmiot się znajduje.

Podział w ustawie na schemat podatkowy standaryzowany oraz inny niż standaryzowany ma istotne znaczenie z uwagi na zróżnicowane obowiązki informacyjne w zależności od wystąpienia określonego rodzaju schematu. Odmienne są również konsekwencje kwalifikacji schematu standaryzowanego na gruncie przepisów o tajemnicy zawodowej (o czym będzie mowa poniżej).

#### **4. Przesłanki raportowania**

Samo spełnienie definicji schematu podatkowego nie determinuje jednak automatycznie konieczności przekazania do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej informacji o schemacie podatkowym. Schematy krajowe będą podlegały raportowaniu, gdy zostaną spełnione łącznie poniższe przesłanki:

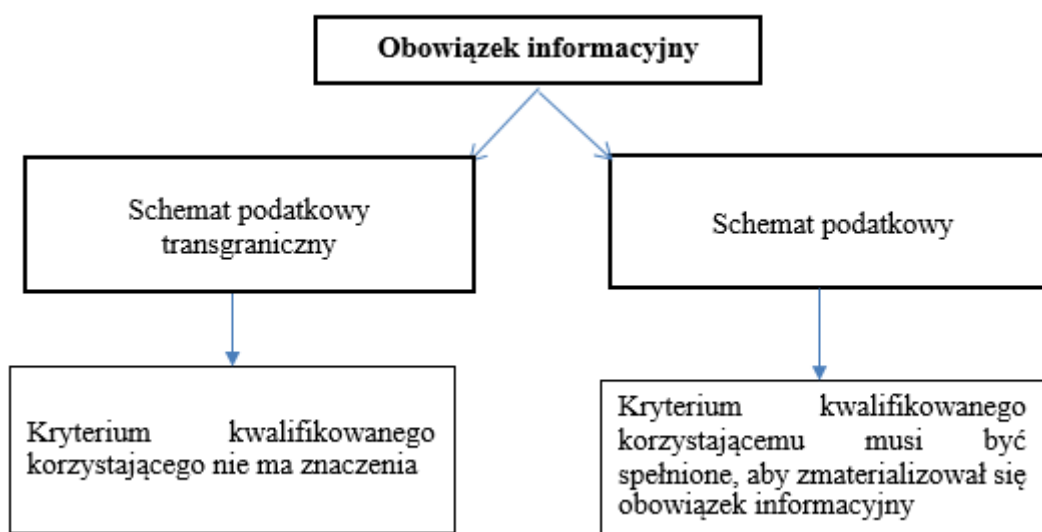
1) podatnik zostanie uznany jako **podmiot kwalifikowany – tj. podmiot lub jego podmioty powiązane, które wykazują przychody, koszty lub aktywa przekraczające 10 mln EUR, lub gdy schemat dotyczy rzeczy lub praw o wartości rynkowej powyżej 2.5 mln EUR;**

2) **A) główną lub jedną z głównych korzyści, którą korzystający spodziewa się osiągnąć w związku ze schematem, jest korzyść podatkowa** (rozumiana bardzo szeroko - zasadniczo jako każde obniżenie wysokości zobowiązania podatkowego lub opóźnienie jego powstania), a dodatkowo **spełniony jest przynajmniej jeden inny warunek z tzw. ogólnej cechy rozpoznawczej** (szeroki i mało precyzyjny katalog, m.in. dokumentacja albo forma czynności nie wymaga istotnych zmian w zależności od korzystającego, istnieje zobowiązanie do zachowania w poufności sposobu, w jaki uzyskuje się korzyść podatkową ze schematu, wynagrodzenie dla doradcy ustalone na zasadzie success fee, itd.), lub

2) **B) bez względu na to, jaka jest główna korzyść ze schematu – jeżeli spełnia on co najmniej jeden z szeregu różnych innych warunków – na przykład:**

- a) ma wpływ na część odroczoną podatku dochodowego lub aktywa albo rezerwy z tytułu podatku odroczonego istotny dla jednostki w rozumieniu rachunkowym i wpływ ten przekracza 5 mln PLN rocznie,
- b) dotyczy niepobrania podatku u źródła w kwocie powyżej 5 mln PLN rocznie, który to podatek byłby pobrany w przypadku niestosowania umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania lub zwolnienia.

Z kolei schematy transgraniczne będą podlegały raportowaniu bez względu na to, czy korzystający jest podmiotem kwalifikowanym – w sytuacji, gdy: główną lub jedną z głównych korzyści, którą korzystający spodziewa się osiągnąć w związku ze schematem, jest korzyść podatkowa (rozumiana analogicznie jak przy schematach krajowych), a dodatkowo spełniony jest przynajmniej jeden inny warunek z tzw. ogólnej cechy rozpoznawczej z art. 86 § 1 pkt 6 lit. a-h Ordynacji Podatkowej (patrz: str. 3).



W związku z powyższym, obowiązek informacyjny nie powstanie, **gdy nie jest spełnione kryterium kwalifikowanego korzystającego (tj. przychody/koszty/aktywa podmiotu nie przekraczają równowartości w PLN 10 mln EUR oraz wartość przedmiotu uzgodnienia nie przekracza 2,5 mln EUR) i jednocześnie nie jest spełnione kryterium transgraniczne.**

### **5. Podmioty obowiązane do przekazywania informacji**

Obowiązek przekazania informacji o schematach podatkowych może dotyczyć trzech kategorii podmiotów:

- promotora,
- korzystającego,
- wspomagającego.

#### **KORZYSTAJĄCY**

**Korzystającym** jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej, której uzgodnienie jest udostępniane, wdrażane, przygotowywane do wdrożenia lub która dokonała czynności służącej wdrożeniu uzgodnienia.

Korzystający będzie miał obowiązek raportowania schematu, gdy:

1. dany schemat podlega raportowaniu, a korzystający nie został poinformowany przez promotora o tym, że schemat został już zaraportowany (zgodnie z uzasadnieniem - np. w przypadku gdy korzystający sam opracował i wdraża dany schemat i nie współpracuje z żadnym promotorem);
2. w przypadku schematów niestandardyzowanych, jeżeli korzystający zostanie poinformowany o tym, że promotor nie zaraportuje schematu (gdyż naruszałoby to obejmującą promotora tajemnicę zawodową, z której korzystający go nie zwolnił) - przy czym w takiej sytuacji promotor będzie przekazywał korzystającemu określone dane podlegające zaraportowaniu.

Korzystający będzie w powyższych sytuacjach raportował w terminie 30 dni od dnia następnego po udostępnieniu schematu, od następnego dnia po przygotowaniu schematu do wdrożenia lub od dnia dokonania pierwszej czynności związanej z wdrażaniem schematu – w zależności od tego, które z tych zdarzeń nastąpi wcześniej.

Niezależnie od obowiązku raportowania (który zazwyczaj będzie spoczywał na promotorze), w każdej sytuacji, gdy korzystający zastosuje schemat, będzie on zobowiązany do przekazania Szefowi KAS tzw. informacji o zastosowaniu schematu podatkowego w terminie złożenia deklaracji podatkowej dotyczącej okresu rozliczeniowego, w którym dokonał jakichkolwiek czynności będących elementem schematu podatkowego lub uzyskiwał wynikającą z niego korzyść podatkową. Informacja będzie zawierała m.in. NSP – numer schematu podatkowego oraz wysokość ew. korzyści podatkowej wynikającej ze schematu podatkowego uzyskanej w okresie rozliczeniowym. Tym samym, każde zastosowanie schematu podatkowego będzie obligatoryjnie ujawniane przez korzystającego administracji skarbowej.

### **PROMOTOR**

Promotorem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej, w szczególności doradca podatkowy, adwokat, radca prawny, pracownik banku lub innej instytucji finansowej doradzający klientom, która opracowuje, oferuje, udostępnia, wdraża lub zarządza wdrażaniem uzgodnienia.

Przygotowywanie i pomoc w przygotowywaniu dokumentacji cen transferowych:

Czynności związane z przygotowywaniem i pomocą w przygotowywaniu dokumentacji cen transferowych, w tym pomoc w wyborze metody weryfikacji cen transferowych oraz przygotowanie lub pomoc w przygotowaniu analizy porównawczej lub analizy zgodności – w ramach których doradca pomaga klientowi wywiązać się z obowiązku sporządzenia dokumentacji cen transferowych (czy to lokalnej czy grupowej) wymaganej przepisami prawa podatkowego – nie będą, co do zasady, prowadziły do nabycia statusu promotora (działania w zakresie *compliance*).

Przy ocenie, czy czynności związane z przygotowywaniem i pomocą w przygotowywaniu dokumentacji cen transferowych nie będą powodowały, że podmiot je świadczący będzie działał jako promotor należy jednak uwzględnić całokształt okoliczności z nimi związanych oraz ich charakter. W tym kontekście bowiem, udzielanie rekomendacji klientowi w zakresie ustrukturyzowania transakcji z podmiotami powiązаныmi na przyszłość, może stanowić rodzaj czynności związanych z funkcją promotora.

### **WSPOMAGAJĄCY**

**Wspomagającym** jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej, w szczególności biegły rewident, notariusz, osoba świadcząca

usługi prowadzenia ksiąg rachunkowych, księgowy lub dyrektor finansowy, bank lub inna instytucja finansowa, a także ich pracownik, który 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.

Wspomagający, co do zasady, nie jest zobowiązany do aktywnego poszukiwania informacji o uzgodnieniu i jego konsekwencjach podatkowych. Jeżeli powstanie obowiązek informowania o schematach podatkowych, to będzie dotyczył jedynie tych informacji, w posiadaniu których jest wspomagający.

## **6. Sposób i termin raportowania**

Sposób i termin raportowania jest uzależniony od podmiotu obowiązującego dokonać zgłoszenia schematu podatkowego.

### **KORZYSTAJĄCY**

**Korzystający** będzie miał obowiązek raportowania schematu, gdy:

1. dany schemat podlega raportowaniu, a korzystający nie został poinformowany przez promotora o tym, że schemat został już zaraportowany (zgodnie z uzasadnieniem - np. w przypadku gdy korzystający sam opracował i wdraża dany schemat i nie współpracuje z żadnym promotorem);
2. w przypadku schematów niestandardizowanych, jeżeli korzystający zostanie poinformowany o tym, że promotor nie zaraportuje schematu (gdyż naruszałoby to obejmującą promotora tajemnicę zawodową, z której korzystający go nie zwolnił) - przy czym w takiej sytuacji promotor będzie przekazywał korzystającemu określone dane podlegające zaraportowaniu.

Korzystający będzie w powyższych sytuacjach raportował w terminie 30 dni:

- od dnia następnego po udostępnieniu schematu,
  - od następnego dnia po przygotowaniu schematu do wdrożenia lub
  - od dnia dokonania pierwszej czynności związanej z wdrażaniem schematu
- w zależności od tego, które z tych zdarzeń nastąpi wcześniej.

*Np. Korzystający udostępnił schemat podatkowy 15 stycznia 2019 r., obowiązek przekazania informacji o schemacie podatkowym do Szefa KAS musi być zrealizowany do dnia 14 lutego 2019 r.*

### **PROMOTOR**

Podstawowym obowiązkiem **promotora** jest przekazanie Szefowi KAS informacji o schemacie podatkowym w terminie 30 dni:

- od dnia następnego po udostępnieniu schematu podatkowego;
  - od następnego dnia po przygotowaniu do wdrożenia schematu podatkowego lub
  - od dnia dokonania pierwszej czynności związanej z wdrażaniem schematu podatkowego
- w zależności od tego, które z tych zdarzeń nastąpi wcześniej.



*Np. Promotor udostępnił schemat podatkowy 15 stycznia 2019 r., obowiązek przekazania informacji o schemacie podatkowym do Szefa KAS musi być zrealizowany do dnia 14 lutego 2019 r.*

Procedura składania przez promotora informacji o schemacie podatkowym uzależniona jest od tego, czy schemat podatkowy ma charakter standaryzowany. Jeśli tak, wówczas w terminie 30 dni od dnia następnego po: udostępnieniu schematu podatkowego, przygotowaniu do wdrożenia schematu podatkowego lub od dnia dokonania pierwszej czynności związanej z wdrażaniem schematu podatkowego – promotor przekazuje Szefowi KAS informację o schemacie podatkowym.

Natomiast w przypadku schematów podatkowych innych niż standaryzowane, istotne jest ustalenie, czy promotor podlega obowiązkowi zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej, a jeśli tak, to czy został z niej zwolniony.

**Promotor niepodlegający obowiązkowi** zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej **oraz z niej zwolniony**, składa w terminie złożenia informacji o schemacie podatkowym informację o schemacie podatkowym **na formularzu MDR – 1**. Dochowanie obowiązku zgłoszenia informacji do Szefa KAS przez promotora oraz odpowiednie poinformowanie o tym korzystającego zwalnia korzystającego z konieczności złożenia odrębnej informacji o schemacie podatkowym. Jeżeli jednak we wskazanym terminie schemat podatkowy nie będzie jeszcze posiadał NSP (numer schematu podatkowego), promotor informuje o tym pisemnie korzystającego oraz przekazuje mu wszystkie dane dotyczące schematu podatkowego.

Jeżeli promotor podlegający obowiązkowi zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej nie został przez korzystającego z niej zwolniony, wówczas:

a) w terminach przewidzianych do złożenia informacji o schemacie podatkowym:

- informuje korzystającego o terminach, w jakich powinien on złożyć informację o schemacie podatkowym do Szefa KAS na formularzu MDR-1;
- przekazuje korzystającemu dane niezbędne do uwzględnienia w informacji o schemacie podatkowym;
- informuje pisemnie 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 podatkowym

- zawiadamia Szefa KAS o poinformowaniu korzystającego oraz innych podmiotów o obowiązku przekazania schematu podatkowego, wskazując datę udostępnienia schematu oraz liczbę podmiotów, które poinformował na formularzu MDR - 2.

*Przykład: Promotor 15 marca 2019 r. udostępnił korzystającemu schemat podatkowy inny niż schemat podatkowy standaryzowany. Promotor nie został zwolniony z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej i w konsekwencji w dniu 8 kwietnia 2019 r. przekazał informację korzystającemu o obowiązku przekazania informacji o schemacie podatkowym do Szefa KAS. W terminie do 8 maja 2019 r. promotor przekazuje do Szefa KAS informację MDR-2.*

#### **WSPOMAGAJĄCY**

Termin, w jakim **wspomagający** powinien wypełnić obowiązki w zakresie raportowania, uzależniony jest od typu obowiązku i wynosi:

- 5 dni roboczych od dnia, w którym wspomagający powziął lub powinien był powziąć wątpliwości, że uzgodnienie może stanowić schemat podatkowy,

- 30 dni po dniu w którym wspomagający udzielił bezpośrednio lub za pośrednictwem innych osób, pomocy, wsparcia lub porad dotyczących opracowania, wprowadzenia do obrotu, organizowania, udostępnienia do wdrożenia lub nadzorowania wdrożenia schematu podatkowego, jeśli dostrzegł lub powinien był dostrzec, że uzgodnienie, w odniesieniu do którego jest wspomagającym, stanowi schemat podatkowy.

### **7. Zakres przekazywanych informacji:**

Zgodnie z art. 86 f § 1 Ordynacji podatkowej informacja o schemacie podatkowym zawiera:

- 1) dane identyfikujące przekazującego informację oraz korzystającego, któremu udostępniony został 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 Rzeczypospolitej Polskiej miejsca zamieszkania lub podmiotu niemającego na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej siedziby lub zarządu - numer i serię paszportu lub innego dokumentu potwierdzającego tożsamość, lub inny numer identyfikacyjny, jeżeli osoba ta nie posiada identyfikatora podatkowego oraz w przypadkach, gdy uzgodnienie dotyczy osób będących podmiotami powiązanymi 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 lub 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 powiązanymi;
- 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 podmioty te posiadają miejsce zamieszkania, siedzibę, zarząd lub których schemat ten może dotyczyć;

- 12) wskazanie innych znanych podmiotów obowiązanych do przekazania informacji o schemacie podatkowym, jeżeli występują;
- 13) adres elektroniczny, na który ma zostać doręczone potwierdzenie nadania NSP, o którym mowa w art. 86g § 2 Ordynacji podatkowej, przy czym wskazanie adresu traktuje się na równi z wyrażeniem zgody na doręczanie potwierdzenia nadania NSP wyłącznie za pomocą środków komunikacji elektronicznej.

Raportowanie odbywa się w sposób elektroniczny z wykorzystaniem formatu XML (podobnie jak JPK).

Co istotne, korzystający, który dokona w okresie rozliczeniowym czynności będących elementem schematu lub uzyskujący związaną z tym korzyść jest zobowiązany do przekazania stosownej informacji organowi podatkowemu w terminie złożenia deklaracji podatkowej. **Oświadczenie w tym zakresie zobowiązani są złożyć wszyscy członkowie zarządu podatnika.**

#### **8. Sankcje**

Obowiązujące przepisy prawa przewidują karę grzywny w przypadku niedopełnienia obowiązków w zakresie raportowania schematów podatkowych. Sąd może w takim przypadku orzec także środek karny zakazu prowadzenia określonej działalności gospodarczej.

W przypadku promotorów, podmiotów zatrudniających promotorów lub faktycznie wypłacających im wynagrodzenie, których przychody lub koszty przekroczyły w poprzednim roku obrotowym 8 mln zł, przepisy nakładają obowiązek wdrożenia tzw. procedury wewnętrznej określającej zasady postępowania w zakresie raportowania. Przepisy wprowadzają przy tym karę pieniężną do 2 mln zł (w pewnych sytuacjach – do 10 mln PLN) w przypadku niewdrożenia procedury wewnętrznej przez zobowiązane podmioty.

#### **9. Przepisy przejściowe**

Przepisy weszły w życie z dniem 1 stycznia 2019 roku, przy czym obowiązek raportowania będzie częściowo retroaktywny – raportowane będą także schematy, jeżeli pierwszą czynność związaną z ich wdrażaniem dokonano w przeszłości, tj.:

- w przypadku schematów krajowych – czynność dokonano po 1 listopada 2018 roku,
- w przypadku schematów transgranicznych – czynność dokonano po 25 czerwca 2018 roku.

Informację o schematach raportowanych retroaktywnie będą musiały być przekazane do **30 czerwca 2019 roku** (jeżeli raportującym będzie promotor) lub do **30 września 2019 roku** (jeżeli raportującym będzie korzystający).

Z uwagi na to, że instytucja raportowania schematów podatkowych nie występowała dotychczas w polskim porządku prawnym, **ewentualne opóźnienia dotyczące realizacji obowiązków informacyjnych, nie będą rodziły negatywnych konsekwencji dla podmiotów zobowiązanych, pod warunkiem, że obowiązki te zostaną prawidłowo wykonane do dnia 28 lutego 2019 r.**

Z kolei, w przypadku prawidłowego wykonania opóźnionych obowiązków informacyjnych w okresie **od dnia 1 marca 2019 r. do dnia 30 kwietnia 2019 r., opóźnienia te będą traktowane jako przypadki mniejszej wagi.**