

ZARZĄDZENIE NR 35/2025
WÓJTA GMINY WIDAWA

z dnia 25 marca 2025 r.

w sprawie wprowadzenia procedury wewnętrznej w zakresie przeciwdziałania niewywiązywaniu się z obowiązku przekazywania informacji o schematach podatkowych w Gminie Widawa

Na podstawie art. 30 ust. 1, art. 31 i 33 ust. 1 i ust. 5 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz.U. z 2024 r. poz. 1465 ze zm.) oraz art. 86¹ § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2025 r. poz. 111) zarządzam, co następuje:

§ 1

Wprowadzam do stosowania w Gminie Widawa uaktualnioną procedurę wewnętrzną w zakresie przeciwdziałania niewywiązywaniu się z obowiązku przekazywania informacji o schematach podatkowych, stanowiącą załącznik do niniejszego zarządzenia.

Obowiązek stosowania procedury dotyczy Urzędu Gminy Widawa oraz jednostek budżetowych Gminy Widawa

§ 2

Zobowiązuje Kierowników wszystkich jednostek Gminy Widawa do zapoznania się z procedurami, o których mowa w § 1 niniejszego Zarządzenia, oraz bezwzględnego ich stosowania.

§ 3

Nadzór nad wykonaniem zarządzenia powierzam Skarbnikowi Gminy Widawa.

§ 4

Traci moc Zarządzenie Nr 17/2022 Wójta Gminy Widawa z dnia 14 lutego 2022 r. w sprawie wprowadzenia procedury wewnętrznej w zakresie przeciwdziałania niewywiązywaniu się z obowiązku przekazywania informacji o schematach podatkowych w Gminie Widawa.

§ 5

Zarządzenie wchodzi w życie z dniem podjęcia i podlega ogłoszeniu zgodnie z obowiązującymi przepisami prawa.


mgr Michał Włodarczyk

Załącznik
do Zarządzenia Nr 35/2025
Wójta Gminy Widawa
Z dnia 25 marca 2025 r.

GMINA WIDAWA

WEWNĘTRZNA PROCEDURA MDR

**REALIZACJI PRZEZ GMINĘ WIDAWA (DALEJ RÓWNIEŻ: JST) OBOWIĄZKÓW W ZAKRESIE
IDENTYFIKACJI SCHEMATÓW PODATKOWYCH ORAZ PRZEKAZYWANIA INFORMACJI O
SCHEMATACH PODATKOWYCH**

Spis Treści

ZAGADNIENIA OGÓLNE.....	3
INFORMACJE WSTĘPNE	4
UPOWSZECHNIANIE WIEDZY Z ZAKRESU RAPORTOWANIA SCHEMATÓW PODATKOWYCH WŚRÓD PRACOWNIKÓW JST.....	4
ZAŁĄCZNIKI	4
PODSTAWOWE INFORMACJE	5
OBOWIĄZKI W ZAKRESIE IDENTYFIKOWANIA SCHEMATÓW PODATKOWYCH ORAZ PRZEKAZYWANIA INFORMACJI O SCHEMATACH	9
ZASADY IDENTYFIKOWANIA SCHEMATÓW PODATKOWYCH.....	11
ZASADY WYKONYWANIA OBOWIĄZKÓW OBEJMUJĄCYCH PRZEKAZYWANIE SZEFOWI KRAJOWEJ ADMINISTRACJI SKARBOWEJ INFORMACJI O SCHEMATACH PODATKOWYCH.....	12
ZASADY UPOWSZECHNIANIA WŚRÓD PRACOWNIKÓW WIEDZY Z ZAKRESU PRZEPISÓW MDR.....	15
ZASADY ZGŁASZANIA RZECZYWISTYCH LUB POTENCJALNYCH NARUSZEŃ PRZEPISÓW MDR ORAZ PROCEDURY MDR	15
ZASADY PRZECHOWYWANIA DOKUMENTÓW I INFORMACJI	16
KONTROLA PRZESTRZEGANIA PRZEPISÓW ORDYNACJI PODATKOWEJ I PROCEDURY	16

ZAGADNIENIA OGÓLNE

1. Zakresem niniejszej Procedury objęte są oprócz Urzędu Gminy Widawa również wszystkie jednostki organizacyjne Gminy podlegające tzw. centralizacji rozliczeń VAT (dalej łącznie: Jednostki). Stosowanej w Procedurze pojęcie JST obejmuje również Jednostki.
2. Podstawą prawną Procedury są w szczególności przepisy rozdziału 11a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (dalej: Ordynacja podatkowa).
3. Na wniosek Skarbnika, Procedura podlega okresowym przeglądom i/lub aktualizacjom, pod kątem jej zgodności z obowiązującymi innymi procedurami oraz z obowiązującymi przepisami, w szczególności w świetle wprowadzanych zmian przepisów oraz linii interpretacyjnej organów podatkowych, a także orzecznictwa.
4. Procedura nie zastępuje regulacji rozdziału 11a Ordynacji podatkowej (ani innych regulacji dotyczących materii MDR), które to przepisy należy stosować. W przypadku rozbieżności Procedury z przepisami dotyczącymi MDR, pierwszeństwo mają przepisy dotyczące MDR.
5. Procedura uwzględnia rolę JST w procesie MDR, w szczególności z perspektywy wystąpienia w roli Promotora, Wspomagającego lub Korzystającego, w szczególności w zakresie:
 - a) konieczności raportowania poszczególnych zdarzeń jako Schematów Podatkowych;
 - b) oceny zdarzeń występujących w JST jako Schematów Podatkowych;
 - c) reguły monitorowania powyższych zdarzeń.
6. Na wniosek Skarbnika, Koordynator MDR, weryfikuje w stosunku do JST spełnienie przesłanek kryterium kwalifikowanego korzystającego, o których mowa w art. 86a § 4 Ordynacji podatkowej.
7. Procedura w swych założeniach uwzględnia tzw. centralizację rozliczeń VAT JST oraz Jednostek, o której mowa w ustawie z dnia 5 września 2016 r. o szczególnych zasadach rozliczeń podatku od towarów i usług oraz dokonywania zwrotu środków publicznych przeznaczonych na realizację projektów finansowanych z udziałem środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej lub od państw członkowskich Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu przez jednostki samorządu terytorialnego, a także wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w sprawie C-276/14 Gmina Wrocław przeciwko Ministrowi Finansów oraz uchwałę Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 26 października 2015 r., sygn. I FPS 4/15.
8. Załączniki do Procedury są integralną jej częścią.
9. Niniejszą Procedurę stosuje się z pełnym uwzględnieniem wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 23 lipca 2024 r., sygn. K 13/20.

INFORMACJE WSTĘPNE

1. Celem Procedury jest przeciwdziałanie niewywiązywaniu się z obowiązków przekazywania informacji o schematach podatkowych, wynikających z przepisów Ordynacji podatkowej.
2. Zakresem niniejszej Procedury objęte są w równym stopniu Jednostki.
3. Zakresem niniejszej Procedury objęci są wszyscy pracownicy JST, w tym także pracownicy Jednostek (dalej łącznie: Pracownicy).
4. Szczegółowe obowiązki i zadania JST (w tym Jednostek) oraz Pracowników opisano w dalszej części Procedury z uwzględnieniem specyfiki roli, w jakiej JST może występować w procesie identyfikacji schematów podatkowych oraz przekazywania przez JST informacji o schematach podatkowych.
5. Stosowanie się przez Pracowników do reguł postępowania i obowiązków wynikających z niniejszej Procedury ma na celu dochowanie należytej staranności w sytuacjach, gdy przepisy Rozdziału 11a Ordynacji podatkowej wprost nakładają określone obowiązki.
6. Przy określaniu obowiązków w zakresie identyfikacji schematów podatkowych oraz przekazywania informacji o schematach podatkowych JST opiera się na regułach i zasadach opisanych w niniejszej Procedurze, przepisach prawa oraz dodatkowych źródłach informacji, w szczególności dostępnych interpretacjach, objaśnieniach i wyjaśnieniach Ministerstwa Finansów w zakresie schematów podatkowych (ze wskazaniem ich NSP), praktyce rynkowej, wynikach analiz i decyzji wewnętrznych, a także na orzecznictwie. W przypadku, w którym procedura odnosi się do przepisów prawa, objaśnień i wyjaśnień Ministerstwa Finansów w zakresie schematów podatkowych, to stosuje się je z uwzględnieniem wszelkich ewentualnych zmian w zakresie niniejszych dokumentów.
7. Wskazanie Koordynatora MDR oraz jego dane, zawarte zostały w załączniku do Procedury. Koordynatorem MDR nie musi być Pracownik JST. Dopuszcza się możliwość, aby Koordynatorem MDR był zespół kilku osób.
8. Każdorazowo, gdy w Procedurze jest mowa o korespondencji, przekazywaniu informacji, wiadomości, oświadczeń, etc. – rozumie się przez to korespondencję wysyłaną za pomocą tzw. służbowych skrzynek e-mail.
9. Realizując Procedurę należy przestrzegać innych regulacji prawnych, w szczególności przepisy RODO.

UPOWSZECHNIANIE WIEDZY Z ZAKRESU RAPORTOWANIA SCHEMATÓW PODATKOWYCH WŚRÓD PRACOWNIKÓW JST

1. Pracownicy zobowiązani są do:
 - a. stosowania regulacji rozdziału 11a Ordynacji podatkowej oraz innych przepisów prawa i praktyki dotyczących MDR,
 - b. udziału w programach szkoleniowych dotyczących obowiązków MDR (w zakresie i na zasadach wynikających z informacji przekazywanych przez Skarbnika),
 - c. korzystania z materiałów stanowiących załączniki do Procedury,
 - d. samodzielnego poszerzania wiedzy w zakresie MDR,
 - e. nadzoru nad podległymi Pracownikami w zakresie stosowania przez wszystkich Pracowników ww. punktów.
 - f. współpracy z Koordynatorem MDR.

ZAŁĄCZNIKI

- Załącznik nr 1 – Formularz wraz z kartą weryfikacji istnienia schematów podatkowych
Załącznik nr 2 – Cechy rozpoznawcze schematów podatkowych
Załącznik nr 3 – Obowiązki raportowe i formularze
Załącznik nr 4 – Czynności potencjalnie niepodlegające raportowaniu MDR
Załącznik nr 5 – Czynności potencjalnie podlegające raportowaniu MDR
Załącznik nr 6 – Pomocnicza procedura oceny czy uzgodnienie podlega obowiązkowi raportowania na podstawie przepisów MDR
Załącznik nr 7 – Czynności nietypowe dla funkcji Promotora – tzw. „Biała lista”
Załącznik nr 8 – Objaśnienia podatkowe MDR z dnia 31 stycznia 2019 r.
Załącznik nr 9 – Podręcznik użytkownika systemu MDR „Informowanie o schematach podatkowych MDR”
Załącznik nr 10 – Wskazanie i dane Koordynatora MDR

§ 1

PODSTAWOWE INFORMACJE

1.1 Podstawa prawna (w szczególności)

1. Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2025 r. poz. 111, ze zm.),
2. Ustawa z dnia 23 października 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. 2159),
a także
3. Objasnienia podatkowe z dnia 31 stycznia 2019 r. „*Informacje o schematach podatkowych (MDR)*”.

1.2 Definicje

1. BSP – Baza Schematów Podatkowych w JST – archiwum w formie elektronicznej, prowadzone przez JST pod nadzorem Skarbnika lub przez osobę wskazaną przez Skarbnika (przy wsparciu służb IT), dla celów archiwizowania wszelkich dokumentów i informacji związanych z MDR, tj. w szczególności materiałów szkoleniowych, kopii złożonych informacji MDR, potwierdzeń UPO, korespondencji wewnętrznej i zewnętrznej. BSP jest prowadzona w sposób zapewniających czytelność, dostęp oraz trwałość zarchiwizowanych dokumentów i informacji. Okres archiwizacji wynosi co najmniej 10 lat,
 2. cechy rozpoznawcze schematów podatkowych – rozumie się przez to ogólną cechę rozpoznawczą schematu podatkowego lub szczególną cechę rozpoznawczą schematu podatkowego lub inną szczególną cechę rozpoznawczą schematu podatkowego, przy czym:
 - a) ogólna cecha rozpoznawcza – to właściwość uzgodnienia, która po łącznym spełnieniu z kryterium głównej korzyści wskazuje na istnienie schematu podatkowego,
 - b) szczególna cecha rozpoznawcza – to właściwość uzgodnienia wskazująca na istnienie schematu podatkowego,
 - c) inna szczególna cecha rozpoznawcza – to właściwość uzgodnienia wskazująca na istnienie schematu podatkowego,
- Opis cech rozpoznawczych w załączniku do niniejszej Procedury,
3. formularze MDR – rozumie się przez to odpowiednio:
 - a) formularz MDR-1 – Informacja o schemacie podatkowym,
 - b) formularz MDR-2 – Zawiadomienie dotyczące schematu podatkowego,
 - c) formularz MDR-3 – Informacja Korzystającego o schemacie podatkowym,
 - d) formularz MDR-4 – Kwartalna informacja o udostępnieniu schematu podatkowego standaryzowanego,
 4. jednostka organizacyjna – rozumie się przez to każdą jednostkę organizacyjną JST podlegającą centralizacji VAT w ramach JST,
 5. kierownik jednostki – rozumie się przez to kierownika jednostki organizacyjnej,
 6. Korzystający – rozumie się przez to osobę fizyczną lub osobę prawną albo jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej, której udostępniane jest lub u której wdrażane jest uzgodnienie, lub która jest przygotowana do wdrożenia uzgodnienia lub dokonała czynności służącej wdrożeniu takiego uzgodnienia.
 7. korzyść podatkowa – rozumie się przez to w szczególności:
 - a) niepowstanie zobowiązania podatkowego, odsunięcie w czasie powstania zobowiązania podatkowego lub obniżenie jego wysokości,
 - b) powstanie lub zawyżenie straty podatkowej,
 - c) powstanie nadpłaty lub prawa do zwrotu podatku albo zawyżenie kwoty nadpłaty lub zwrotu podatku,
 - d) brak obowiązku pobrania podatku przez płatnika, jeżeli wynika on z okoliczności wskazanych w lit. a,

8. kryterium głównej korzyści – występuje wtedy, gdy 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,
9. kryterium kwalifikowanego Korzystającego – uważa się za spełnione, jeżeli:
 - a) przychody lub koszty Korzystającego albo wartość aktywów tego podmiotu w rozumieniu przepisów o rachunkowości, ustalone na podstawie prowadzonych ksiąg rachunkowych, przekroczyły w poprzednim roku lub w bieżącym roku obrotowym równowartość 10.000.000 euro; lub
 - b) jeżeli udostępniane lub wdrażane uzgodnienie dotyczy rzeczy lub praw o wartości rynkowej przekraczającej równowartość 2.500.000 euro; lub
 - c) jeśli Korzystający jest podmiotem powiązany w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4 ustawy o CIT z podmiotem, który spełnia, co najmniej jedną z dwóch ww. przesłanek,
10. kryterium transgraniczne – uważa się za spełnione, jeżeli uzgodnienie dotyczy więcej niż jednego państwa członkowskiego Unii Europejskiej lub państwa członkowskiego Unii Europejskiej i państwa trzeciego oraz spełnia co najmniej jeden z poniższych warunków:
 - a) nie wszyscy uczestnicy uzgodnienia mają miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium tego samego państwa,
 - b) co najmniej jeden uczestnik uzgodnienia ma miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium więcej niż jednego państwa,
 - c) 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,
 - d) co najmniej jeden uczestnik uzgodnienia prowadzi działalność na terytorium innego państwa nie mając zamieszkania ani siedziby na terytorium tego państwa oraz nie posiadając zagranicznego zakładu na terytorium tego państwa, uzgodnienie może mieć wpływ na automatyczną wymianę informacji, o której mowa w dziale III ustawy z dnia 9 marca 2017 roku o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami, lub na wskazanie beneficjenta rzeczywistego w rozumieniu ustawy z dnia 1 marca 2018 roku o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy i finansowaniu terroryzmu,

- z wyjątkiem sytuacji, gdy uzgodnienie dotyczy wyłącznie podatku od wartości dodanej, w tym podatku od towarów i usług, podatku akcyzowego lub celi, nakładanych na terytorium państwa członkowskiego Unii Europejskiej,
11. kierownika komórki organizacyjnej – rozumie się przez to kierownika jakiegokolwiek komórki organizacyjnej JST (w zależności od przypadku może to być referat, dział, wydział, samodzielne stanowiska, etc.),
12. naruszenie – rozumie się przez to identyfikowane rzeczywiste lub potencjalne działanie niezgodne z przepisami MDR lub postanowieniami Procedury MDR,
13. numer NSP – rozumie się przez to numer schematu podatkowego,
14. Objasnienia podatkowe – rozumie się przez to Objasnienia podatkowe z 31 stycznia 2019 roku – „Informacje o schematach podatkowych (MDR)”, wraz z kolejnymi wersjami tego dokumentu, uzupełnieniami, etc.
15. Osoba upoważniona do reprezentowania JST – Wójt Gminy Widawa (a w przypadkach, gdzie jest to zgodne z przepisami MDR - inna uprawniona osoba, ale tylko i wyłącznie wtedy, jeśli uprawnienie takie wynikałoby wprost z przepisów prawa dotyczących MDR, a nie np. z chęci ustanowienia pełnomocnika, spowodowanej np. ułatwieniem organizacyjnym),
16. Ordynacja podatkowa – rozumie się przez to ustawę z 29 sierpnia 1997 roku – Ordynacja podatkowa,
17. Platforma MDR – rozumie się przez to udostępnioną na stronie internetowej Ministerstwa Finansów platformę dedykowaną do wypełniania i składania dokumentów MDR, dostępną pod adresem <https://mdr.mf.gov.pl>,

18. podatek dochodowy od osób prawnych – rozumie się przez to podatek dochodowy od osób prawnych, o którym mowa w ustawie z dnia 15 lutego 1992 roku o podatku dochodowym od osób prawnych,
19. podatek dochodowy od osób fizycznych – rozumie się przez to podatek dochodowy od osób fizycznych, o którym mowa w ustawie z dnia 26 lipca 1991 roku o podatku dochodowym od osób fizycznych,
20. podatek VAT – rozumie się przez to podatek od towarów i usług, o którym mowa w ustawie z dnia 11 marca 2004 roku o podatku od towarów i usług,
21. podatki lokalne – rozumie się przez to podatek od nieruchomości i podatek od środków transportowych, o których mowa w ustawie z dnia 12 stycznia 1991 roku o podatkach i opłatach lokalnych,
22. podmiot powiązany – rozumie się przez to podmiot powiązany z innym podmiotem poprzez co najmniej jeden ze sposobów określonych poniżej:
 - a) osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej uczestniczy w zarządzaniu innym podmiotem i wywiera znaczący wpływ na podmiot zarządzany,
 - b) osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej uczestniczy w sprawowaniu kontroli nad innym podmiotem poprzez udział kapitałowy, który uprawnia do ponad 25% praw głosu,
 - c) osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej posiada bezpośrednio lub pośrednio udział w kapitale innego podmiotu w wysokości ponad 25% kapitału, przy czym wysokość udziału pośredniego ustala się mnożąc wysokość udziału na kolejnych poziomach, oraz uznaje się, że osoba posiadająca ponad 50% praw głosu posiada 100% tych praw,
 - d) osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej jest uprawniona do, co najmniej 25% zysków innego podmiotu,
23. Pracownik – rozumie się przez to każdą osobę fizyczną pozostającą z JST (w tym z Jednostkami) w stosunku pracy, jak również wykonującą na rzecz tych jednostek świadczenia na podstawie powołania, umowy zlecenia, umowy o dzieło lub jakiegokolwiek innej umowy cywilnoprawnej, która w związku z wykonywanymi obowiązkami bierze lub może brać udział w uzgodnieniu mogącym spełniać przesłanki schematu podatkowego,
24. Procedura MDR, Procedura – rozumie się przez to niniejszą wewnętrzną procedurę postępowania w zakresie przeciwdziałania niewywiązywaniu się z obowiązku przekazywania informacji o schematach podatkowych oraz w sprawie obiegu dokumentów związanych z identyfikowaniem i przekazywaniem informacji,
25. Promotor – rozumie się przez to osobę fizyczną, osobę prawną lub jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej, w szczególności doradcę podatkowego, adwokata, radcę prawnego, pracownika banku lub innej instytucji finansowej, doradzającego 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,
26. przepisy MDR – rozumie się przez to przepisy Rozdziału 11a Ordynacji podatkowej „Informacje o schematach podatkowych” oraz przepisy nowelizacji MDR (Mandatory Disclosure Rules),
27. schemat podatkowy – rozumie się przez to uzgodnienie, które:
 - a) spełnia kryterium głównej korzyści oraz posiada ogólną cechę rozpoznawczą, lub
 - b) posiada szczególną cechę rozpoznawczą lub
 - c) posiada inną szczególną cechę rozpoznawczą,
28. schemat podatkowy standaryzowany – rozumie się przez to 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,
29. schemat podatkowy transgraniczny – rozumie się przez to uzgodnienie, które spełnia kryterium transgraniczne oraz spełnia kryterium głównej korzyści oraz posiada którąkolwiek z ogólnych cech rozpoznawczych lub spełnia kryterium transgraniczne i szczególną cechę rozpoznawczą,
30. Szef KAS – rozumie się przez to Szefa Krajowej Administracji Skarbowej,

31. ustawa o CIT – rozumie się przez to ustawę z dnia 15 lutego 1992 roku o podatku dochodowym od osób prawnych,
32. ustawa o PIT – rozumie się przez to ustawę z dnia 26 lipca 1991 roku o podatku dochodowym od osób fizycznych,
33. ustawa o VAT – rozumie się przez to ustawę z dnia 11 marca 2004 roku o podatku od towarów i usług,
34. ustawa o podatkach lokalnych – rozumie się przez to ustawę z dnia 12 stycznia 1991 roku o podatkach i opłatach lokalnych,
35. udostępnienie – rozumie się przez to:
 - a) oferowanie uzgodnienia Korzystającemu, zawarcie umowy, której przedmiotem jest przekazanie informacji o uzgodnieniu, lub przyjmowanie wynagrodzenia z tytułu przekazania informacji o uzgodnieniu, lub
 - b) przekazanie Korzystającemu w jakiejkolwiek formie, w tym drogą elektroniczną, telefoniczną lub osobiście, informacji o uzgodnieniu w szczególności poprzez przedstawienie jego założeń,
36. uzgodnienie – rozumie się przez to czynność lub szereg powiązanych ze sobą czynności, w tym czynności planowanych, które mają lub mogą mieć wpływ na powstanie lub niepowstanie obowiązku podatkowego, lub dla których co najmniej jedna ze stron jest podatnikiem,
37. wdrażanie – rozumie się przez to dokonywanie czynności faktycznych lub prawnych umożliwiających wykonanie lub zmierzających do wykonania uzgodnienia, w tym:
 - a) zarządzanie, faktyczne uczestniczenie w podejmowaniu decyzji lub przeprowadzanie czynności związanych z uzgodnieniem, także gdy podejmowanie decyzji lub czynności dotyczy wykonania uzgodnienia przez inny podmiot,
 - b) pośredniczenie lub udzielanie pomocy w czynnościach związanych z uzgodnieniem,
 - c) dokonywanie innych elementów czynności będących elementem uzgodnienia lub
 - d) oferowanie ww. czynności, zawarcie umowy, której przedmiotem są te czynności lub przyjmowanie wynagrodzenia z tytułu tych czynności lub umowy,
38. Wspomagający – rozumie się przez to osobę fizyczną, osobę prawną lub jednostkę organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej, w szczególności biegłego rewidenta, 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, udostępniania do wdrożenia lub nadzorowania wdrożenia uzgodnienia.
39. Osoba kontrolująca – rozumie się przez to beneficjenta rzeczywistego, o którym mowa w art. 2 ust. 2 pkt 1 ustawy z dnia 1 marca 2018 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu.

1.3 Zakres Procedury MDR

Procedura MDR określa w szczególności:

1. obowiązki Pracowników związane z identyfikowaniem schematów podatkowych i przekazywaniem informacji o schematach podatkowych,
2. szczególne obowiązki kierowników jednostek organizacyjnych i kierowników komórek organizacyjnych,
3. szczególne obowiązki Koordynatora MDR i Skarbnika,
4. zasady identyfikowania schematów podatkowych,
5. zasady wykonywania obowiązków obejmujących przekazywanie Szefowi KAS informacji o schematach podatkowych,
6. zasady upowszechniania wśród Pracowników wiedzy z zakresu przepisów MDR oraz zasady zgłaszania rzeczywistych lub potencjalnych naruszeń tych przepisów,
7. zasady przechowywania dokumentów i informacji oraz kontroli wewnętrznej, przestrzegania przepisów MDR i zasad postępowania określonych w Procedurze MDR.

1.4 Realizacja Procedury MDR

1. Realizacja procedury ma sprostować obowiązkom informacyjnym w zakresie działalności JST, jako jednostki samorządu terytorialnego, realizującej zadania własne i zadania zlecone, którym podlegają schematy podatkowe transgraniczne oraz krajowe schematy podatkowe: standaryzowane i niestandaryzowane, w szczególności w zakresie podatków bezpośrednich (PIT, CIT), podatków pośrednich (VAT, akcyza), podatków lokalnych (podatek od środków transportowych, podatek od nieruchomości) oraz innych uzgodnień uregulowanych w przepisach prawa podatkowego.
2. Procedura znajduje zastosowanie również w jednostkach organizacyjnych JST, scentralizowanych dla celów VAT. Kierownicy jednostek organizacyjnych, kierownicy komórek organizacyjnych odpowiadają za stosowanie Procedury w podległych im jednostkach/komórkach organizacyjnych.
3. Procedura ma zastosowanie również do informacji o schematach podatkowych, jeżeli pierwszej czynności związanej z wdrożeniem takiego schematu dokonano w okresie od tzw. daty granicznej do dnia wejścia w życie niniejszej Procedury.
4. Aktualizację Procedury MDR związaną ze zmianami w przepisach powszechnie obowiązujących lub zmianami w praktyce stosowania i wykładni przepisów przygotowuje Koordynator MDR, na wniosek Skarbnika. Wnioski o aktualizację Procedury zobowiązani są również składać kierownicy jednostek organizacyjnych i kierownicy komórek organizacyjnych – jeśli uznają to za zasadne.
5. Pracownicy działają zgodnie z przepisami prawa podatkowego, uwzględniając przy realizacji wynikających z nich obowiązków podatkowych orzecznictwo sądowe i utrwaloną praktykę organów podatkowych w zakresie adekwatnym do rozmiaru i ryzyka związanego z ich statusem prawnym. Pracownicy nie angażują się w czynności dokonywane przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem i celem przepisów ustaw podatkowych, w szczególności, jeżeli wiązałoby się to ze sztucznym sposobem działania mającym na celu unikanie, zaniżenie, opóźnienie opodatkowania. Pracownicy nie świadczą usług doradztwa podatkowego.

§ 2

OBOWIĄZKI W ZAKRESIE IDENTYFIKOWANIA SCHEMATÓW PODATKOWYCH ORAZ PRZEKAZYWANIA INFORMACJI O SCHEMATACH

2.1 Obowiązki wszystkich Pracowników

- 1) Postanowienia niniejszego paragrafu mają zastosowanie do wszystkich Pracowników, którzy w ramach wykonywania powierzonych im obowiązków dokonują czynności, które mogą prowadzić do uznania JST w szczególności za:
 - a) Promotora, tj. opracowują, oferują, udostępniają, wdrażają, etc. lub zarządzają wdrażaniem uzgodnienia mogącego stanowić schemat podatkowy,
 - b) Korzystającego, tj. działając samodzielnie lub we współpracy z Promotorem doprowadzają do udostępnienia zatrudniającej ich jednostce uzgodnienia mogącego stanowić schemat podatkowy, do wdrożenia takiego uzgodnienia, przygotowywania do wdrożenia lub dokonania czynności służącej takiemu wdrożeniu,
 - c) Wspomagającego, tj. podejmują się udzielić, bezpośrednio lub za pośrednictwem innych osób pomocy, wsparcia lub porad dotyczących opracowania, wprowadzenia do obrotu, organizowania, udostępnienia, etc. do wdrożenia lub nadzorowania wdrożenia uzgodnienia mogącego stanowić schemat podatkowy,
- 2) Każdy Pracownik – dochowując należytej staranności – zobowiązany jest:
 - a) do zapoznania z niniejszą Procedurą MDR i jej stosowania,
 - b) do posiadania wiedzy o schematach podatkowych w zakresie umożliwiającym prawidłowe ich identyfikowanie oraz do jej aktualizowania, w tym poprzez uczestniczenie w szkoleniach z zakresu przepisów MDR,
 - c) do analizowania, zgodnie z formularzem wraz z kartą weryfikacji istnienia schematów podatkowych stanowiącym załącznik do Procedury czy uzgodnienie, w którym uczestniczy może stanowić schemat podatkowy,

- d) w przypadku zidentyfikowania, że uzgodnienie może stanowić schemat podatkowy lub powzięcia uzasadnionej wątpliwości w tym zakresie: do zawiadomienia o tym fakcie kierownika jednostki organizacyjnej, w której jest zatrudniony lub kierownika komórki organizacyjnej, w której jest zatrudniony – przekazywane zawiadomienie powinno zawierać możliwie najwięcej szczegółowych informacji o działaniach, które są lub mają być podejmowane, a które w ocenie Pracownika spełniają lub mogą spełniać definicję schematu podatkowego, jak również informacji, jakie przesłanki spowodowały, że Pracownik uznał uzgodnienie za schemat podatkowy lub co wzbudziło jego wątpliwości w tym zakresie, w szczególności:
- wskazanie przesłanek skutkujących uznaniem danej czynności za schemat podatkowy, w tym wskazanie cechy rozpoznawczej oraz roli przekazującego tę informację (Promotor, Korzystający, Wspomagający),
 - wskazanie, jakiego schematu podatkowego dotyczy przekazywana informacja (krajowy, krajowy standaryzowany, transgraniczny, transgraniczny standaryzowany),
 - streszczenie opisu uzgodnienia mającego stanowić schemat podatkowy,
 - szacunkową wartość korzyści podatkowej lub przybliżoną wartość aktywa w podatku odroczonym, jeżeli występują i są znane Pracownikowi lub możliwe do oszacowania przez niego,
 - wskazanie etapu, na jakim zgodnie z wiedzą Pracownika znajduje się uzgodnienie, w szczególności informacji o terminach jego udostępniania lub wdrażania lub o dacie podjęcia czynności w ramach uzgodnienia,
 - wskazanie znanych Pracownikowi danych identyfikacyjnych innych podmiotów uczestniczących lub mających uczestniczyć w schemacie podatkowym, w tym również danych osób fizycznych, które biorą/będą brały w nim udział,
 - wskazanie czy uzgodnienie jest dokonywane we współpracy z Promotorem, a jeżeli tak to czy Promotor jest objęty prawnie chronioną tajemnicą zawodową.

3) Zawiadomienia należy dokonać niezwłocznie, nie później jednak niż w terminie 3 dni roboczych od dokonania takiej identyfikacji, do zawiadomienia należy dołączyć kopię wypełnionego przez Pracownika formularza wraz z kartą weryfikacji istnienia schematów podatkowych (załącznik do Procedury).

4) Na wezwanie kierownika jednostki organizacyjnej/kierownika komórki organizacyjnej lub Koordynatora MDR, Pracownik zobowiązany jest udzielić dodatkowych informacji w związku z przesłanym zgłoszeniem, niezwłocznie, nie później jednak niż w terminie 3 dni roboczych.

2.2 Obowiązki kierowników jednostek organizacyjnych i komórek organizacyjnych

1) Kierownicy jednostek organizacyjnych i kierownicy komórek organizacyjnych, dochowując należytej staranności – zobowiązani są:

- a) do dokonywania wstępnej weryfikacji zawiadomień w formie formularza wraz z kartą weryfikacji istnienia schematów podatkowych otrzymanych od Pracowników oraz równolegle do samodzielnego identyfikowania potencjalnych schematów podatkowych,
- b) w przypadku stwierdzenia, że zgłoszone uzgodnienie stanowi lub może stanowić schemat podatkowy – do przekazania otrzymanego od Pracownika lub samodzielnie wypełnionego formularza wraz z kartą weryfikacji istnienia schematów podatkowych do Koordynatora MDR. W przypadku takiej konieczności, kierownik jednostki organizacyjnej/kierownik komórki organizacyjnej, uprawniony jest do uzupełnienia formularza wraz z kartą weryfikacji istnienia schematów podatkowych, przekazanego mu przez Pracownika. Formularz wraz z kartą weryfikacji istnienia schematów podatkowych należy przekazać nie później niż w terminie 3 dni roboczych odpowiednio od dnia otrzymania zawiadomienia od Pracownika lub od dnia dokonania identyfikacji przez kierownika jednostki organizacyjnej/kierownika komórki organizacyjnej,
- c) do udzielania – na wezwanie Koordynatora MDR – dodatkowych informacji w związku z przesłanym formularzem,

- d) w przypadku otrzymania od Koordynatora MDR informacji, że zgłoszone uzgodnienie nie stanowi schematu podatkowego – do zarchiwizowania otrzymanej informacji oraz przekazania jej Pracownikom jednostki organizacyjnej/komórki organizacyjnej,
- e) w przypadku otrzymania od Koordynatora MDR informacji, że zgłoszone uzgodnienie stanowi schemat podatkowy, ale obowiązek zgłoszenia w stosunku do tego schematu został już wypełniony – do zarchiwizowania otrzymanej informacji oraz przekazania jej Pracownikom jednostki organizacyjnej/komórki organizacyjnej. Przedmiotowa informacja zwrotna powinna zawierać numer NSP tego schematu.

2.3 Dodatkowe obowiązki Koordynatora MDR

Do obowiązków Koordynatora MDR należy:

- 1) weryfikacja informacji zgłaszanych przez kierowników jednostek organizacyjnych i kierowników komórek organizacyjnych, dotyczących potencjalnych schematów podatkowych oraz udzielanie tym osobom informacji, co do prawidłowości kwalifikacji danego uzgodnienia, jako stanowiącego lub niestanowiącego schemat podatkowy,
- 2) przygotowywanie informacji MDR (niezależnie od rodzaju informacji) oraz przekazywanie ich do podpisu osobie upoważnionej do reprezentowania JST, monitorowanie i przypilnowanie procesu podpisania i złożenia informacji MDR do Szefa KAS. Powyższe czynności powinny być zrealizowane w taki sposób, aby zachowane zostały ustawowe terminy,
- 3) monitorowanie stanu prawnego oraz publikowanych objaśnień, interpretacji indywidualnych i orzeczeń sądów administracyjnych oraz innych informacji dotyczących schematów podatkowych i aktualizowanie Procedury MDR (na wnioski Skarbnika),
- 4) identyfikowanie rzeczywistych lub potencjalnych naruszeń Procedury lub przepisów MDR oraz kierowanie uwag celem usunięcia tych naruszeń, a także analiza zgłaszanych naruszeń Procedury MDR i podejmowanie działań naprawczych w tym zakresie,
- 5) prowadzenie szkoleń z zakresu MDR dla Pracowników,
- 6) wsparcie Skarbnika i/lub wyznaczonej przez Skarbnika osoby w prowadzeniu BSP (obowiązek prowadzenia BSP ciąży na Skarbniku lub osobie wskazanej przez Skarbnika),
- 7) odpowiadanie na bieżące pytania Pracowników,
- 8) w razie potrzeby przygotowanie projektu pisma do osób fizycznych w związku z obowiązkiem poinformowania osób fizycznych, których dane mogą być przetwarzane, gromadzone bądź naruszone w związku z koniecznością informowania o schematach podatkowych, o którym mowa w art. 86da Ordynacji podatkowej.

2.4 Dodatkowe obowiązki osoby upoważnionej do reprezentowania JST

Do obowiązków osoby upoważnionej do reprezentowania JST należy w szczególności podpisywanie i składanie informacji MDR, po przekazaniu ich przez Koordynatora MDR.

Podpisanie i złożenie informacji MDR-3 to obowiązek, który spoczywa wyłącznie na osobie upoważnionej do reprezentowania JST.

§3

ZASADY IDENTYFIKOWANIA SCHEMATÓW PODATKOWYCH

1. Na potrzeby stosowania niniejszej Procedury obowiązują następujące domniemania:

- 1) w przypadku uzasadnionej wątpliwości czy JST spełnia kryterium Korzystającego, kwalifikowanego Korzystającego, Wspomagającego lub Promotora – domniemywa się, że JST spełnia to kryterium,

- 2) w przypadku uzasadnionych wątpliwości, czy dane uzgodnienie stanowi schemat podatkowy – domniemywa się, że stanowi ono schemat podatkowy.
2. Identyfikowania schematów podatkowych można dokonywać zgodnie ze wzorcem (tzw. check-lista) przedstawionym w formularzu wraz z kartą weryfikacji istnienia schematów podatkowych stanowiącym załącznik do Procedury.
3. Przykłady zdarzeń potencjalnie niepodlegających raportowaniu MDR wskazano w załączniku do Procedury. Przykłady zdarzeń mogących potencjalnie zostać uznanych za schemat podatkowy wskazano w załączniku do Procedury. Przedstawienie ww. transakcji/zdarzeń nie zwalania Pracowników z obowiązku dochowania należytej staranności i konieczności dokonywania analiz, kierowania pytań do Koordynatora MDR, etc.

§4

ZASADY WYKONYWANIA OBOWIĄZKÓW OBEJMUJĄCYCH PRZEKAZYWANIE SZEFOWI KRAJOWEJ ADMINISTRACJI SKARBOWEJ INFORMACJI O SCHEMATACH PODATKOWYCH

4.1 Na potrzeby stosowania niniejszej Procedury obowiązują następujące domniemania:

- 1) w przypadku uzasadnionych wątpliwości czy w danym przypadku istnieje obowiązek przekazania formularza MDR po stronie JST – domniemywa się, że obowiązek taki istnieje,
- 2) w przypadku uzasadnionych wątpliwości, co do terminu przekazania formularza MDR – domniemywa się, że właściwy jest termin najwcześniejszy spośród rozpatrywanych.

4.2 Schematy podatkowe wdrażane bez udziału Promotora zewnętrznego (JST pełni jednocześnie funkcję Promotora i Korzystającego)

- 1) W przypadku schematów podatkowych wdrażanych w JST bez udziału Promotora zewnętrznego, obowiązek przekazania formularza MDR-1 ciąży na JST.
- 2) Powyższą informację należy przekazać w terminie 30 dni:
 - a) od dnia następnego po udostępnieniu schematu podatkowego,
 - b) od następnego dnia po przygotowaniu schematu podatkowego do wdrożenia,
 - c) od dnia dokonania pierwszej czynności związanej z wdrożeniem schematu podatkowego,
- w zależności od tego, które z tych zdarzeń nastąpi wcześniej.
- 3) Informacja o schemacie podatkowym składana na formularzu MDR-1 zawiera w szczególności:
 - a) dane identyfikujące JST jako Korzystającego,
 - b) podstawę prawną przekazywania informacji wraz ze wskazaniem przesłanek skutkujących uznaniem danego uzgodnienia za schemat podatkowy, w tym wskazaniem cechy rozpoznawczej oraz roli przekazującego tę informację,
 - c) wskazanie, czy przekazywana informacja dotyczy schematu podatkowego standaryzowanego lub schematu podatkowego transgranicznego,
 - d) streszczenie opisu uzgodnienia stanowiącego schemat podatkowy, nazwę uzgodnienia, jeżeli ją nadano oraz opis działalności gospodarczej, do której ma zastosowanie schemat podatkowy, bez ujawnienia danych objętych tajemnicą handlową, przemysłową, zawodową lub procesu produkcyjnego,
 - e) 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,
 - f) wskazanie znanych przekazującemu informację celów, których realizacji schemat podatkowy ma służyć,

- g) przepisy prawa podatkowego znajdujące, według wiedzy przekazującego informację, zastosowanie w schemacie podatkowym,
- h) szacunkową wartość korzyści podatkowej lub przybliżoną wartość aktywa w podatku odroczonym, jeżeli występują i są znane przekazującemu informację lub możliwe do oszacowania przez niego,
- i) 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,
- j) 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,
- k) wskazanie znanych przekazującemu informację danych innych podmiotów uczestniczących lub mających uczestniczyć w schemacie podatkowym lub na które schemat podatkowy może mieć wpływ lub których może dotyczyć (w tym osób fizycznych)
- l) wskazanie innych znanych podmiotów obowiązanych do przekazania informacji o schemacie podatkowym, jeżeli występują,
- m) adres elektroniczny, na który ma zostać doręczone potwierdzenie nadania numeru NSP.

4.3 Schematy podatkowe wdrażane we współpracy z Promotorem zewnętrznym

- 1) W przypadku schematów podatkowych wdrażanych we współpracy z Promotorem, obowiązek przekazania formularza MDR-1 ciąży w pierwszej kolejności na Promotorze. Obowiązek ten ciąży na JST w przypadku, gdy:
 - a) Promotor udostępniający uzgodnienie nie wypełnił obowiązku przekazania informacji o schemacie podatkowym,
 - b) Promotor nie poinformował JST o nadaniu numeru NSP,
 - c) nie zwolniono Promotora z zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej, a schemat podatkowy jest schematem innym niż schemat standaryzowany.
- 2) Informację o schemacie podatkowym należy w takim przypadku przekazać w terminie 30 dni:
 - a) od dnia następnego po udostępnieniu schematu podatkowego,
 - b) od następnego dnia po przygotowaniu schematu podatkowego do wdrożenia,
 - c) od dnia dokonania pierwszej czynności związanej z wdrożeniem schematu podatkowego,
 - w zależności od tego, które z tych zdarzeń nastąpi wcześniej.
- 3) informacje o schemacie podatkowym składane na formularzu MDR-1 należy wykazać zgodnie z pkt. 4.2.

4.4 Dodatkowe obowiązki Korzystającego

- 1) W przypadku, gdy JST dokonuje w danym okresie rozliczeniowym jakichkolwiek czynności będących elementem schematu podatkowego lub uzyskuje wynikającą stąd korzyść podatkową, jej dodatkowym obowiązkiem jest przekazanie do Szefa KAS informacji o zastosowaniu schematu podatkowego na formularzu MDR-3. Obowiązku przekazania informacji MDR-3 nie można scedować na Promotora.
- 2) Informacja MDR-3 składana jest w terminie złożenia deklaracji podatkowej za okres, w którym uzyskano korzyść podatkową w danym podatku i zawiera w szczególności:
 - a) numer NSP, a w przypadku, gdy schemat podatkowy nie posiada numeru NSP, informacja ta zawiera dane dotyczące schematu podatkowego składane na formularzu MDR-1,
 - b) wysokość korzyści podatkowej, która wynika ze schematu podatkowego, jeśli w danym okresie rozliczeniowym uzyskiwano taką korzyść.

4.5 Schematy podatkowe, w których JST pełni funkcję Promotora (w stosunku do podmiotu zewnętrznego)

- 1) W przypadku, gdy w odniesieniu do danego schematu podatkowego JST pełni funkcję Promotora, jest zobowiązana do przekazania Szefowi KAS informacji o tym schemacie podatkowym na formularzu MDR-1.
- 2) Informację o schemacie podatkowym należy przekazać w terminie 30 dni:
 - a) od dnia następnego po udostępnieniu schematu podatkowego,
 - b) od następnego dnia po przygotowaniu schematu podatkowego do wdrożenia,
 - c) od dnia dokonania pierwszej czynności związanej z wdrożeniem schematu podatkowego,
- w zależności od tego, które z tych zdarzeń nastąpi wcześniej.
- 3) Informacje o schemacie podatkowym składane na formularzu MDR-1 należy wykazać zgodnie z pkt. 4.2.
- 4) Niezwłocznie po otrzymaniu numeru NSP, numer ten należy przekazać Korzystającemu.
- 5) W przypadku, gdy w odniesieniu do danego schematu podatkowego JST występuje w roli Promotora schematu podatkowego standaryzowanego, jest zobowiązana do przekazania Szefowi KAS dodatkowo kwartalnej informacji o udostępnieniu schematu podatkowego standaryzowanego na formularzu MDR-4.
- 6) Kwartalną informację o udostępnieniu schematu podatkowego standaryzowanego należy przekazać w terminie 30 dni od dnia zakończenia kwartału, w którym nastąpiło udostępnienie schematu.

4.6 Schematy podatkowe, w których JST pełni funkcję Wspomagającego

- 1) W przypadku, gdy w odniesieniu do danego schematu podatkowego JST pełni funkcję Wspomagającego, zobowiązana jest uzyskać od Korzystającego lub Promotora numer NSP tego schematu podatkowego lub potwierdzenie, że schemat oczekuje na nadanie numeru NSP. Przedmiotowy numer lub potwierdzenie należy uzyskać najpóźniej w dniu poprzedzającym wykonanie czynności Wspomagającego.
- 2) Jeżeli JST nie otrzyma numeru NSP lub potwierdzenia, o którym mowa w pkt 1, a przy zachowaniu staranności ogólnie wymaganej w dokonywanych przez nią czynnościach, przy uwzględnieniu zawodowego charakteru prowadzonej działalności, obszaru specjalizacji oraz przedmiotu wykonywanych czynności, powzięła lub powinna była powziąć wątpliwość, że uzgodnienie, w odniesieniu, do którego jest Wspomagającym, może stanowić schemat podatkowy, zobowiązana jest:
 - a) niezwłocznie, nie później jednak niż w terminie 5 dni roboczych od dnia, w którym powzięła lub powinna była powziąć wątpliwość, o której mowa powyżej, wystąpić z odrębnym pismem do Promotora lub Korzystającego zlecających wykonanie czynności o przekazanie pisemnego oświadczenia, że uzgodnienie nie stanowi schematu podatkowego,
 - b) w tym samym terminie złożyć do Szefa KAS formularz MDR-2 o wystąpieniu przedmiotowej sytuacji wskazując dzień, w którym JST powzięła wątpliwość, że uzgodnienie stanowi schemat podatkowy oraz liczbę podmiotów, do których wystąpiła o przekazanie jej pisemnego oświadczenia, że uzgodnienie nie stanowi schematu podatkowego.
- 3) Pozostałe obowiązki Wspomagającego dotyczące złożenia formularza MDR-1 określa art. 86d Ordynacji podatkowej.

4.7 Obowiązek informowania osób fizycznych biorących udział w schemacie podatkowym

- 1) W przypadku, gdy w odniesieniu do danego schematu podatkowego JST pełni funkcję Promotora lub Wspomagającego, przekazującego informację o schemacie podatkowym jest zobowiązana do udzielenia na piśmie osobie fizycznej, której informacje o schemacie podatkowym dotyczą informacji o:
 - a) gromadzeniu, przetwarzaniu i przekazywaniu informacji zgodnie z rozdziałem 11a Ordynacji podatkowej;

- b) przysługującym tej osobie prawie do uzyskania od administratora danych informacji, jakie ma prawo od tego administratora danych uzyskać, w czasie wystarczającym do skorzystania z jej praw do ochrony danych osobowych, zanim informacje zostaną przekazane;
- c) prawdopodobieństwie naruszenia bezpieczeństwa jej danych osobowych gromadzonych i przetwarzanych na potrzeby automatycznej wymiany informacji, w przypadku, gdy istnieje prawdopodobieństwo, że naruszenie to wpłynie negatywnie na ochronę danych osobowych tej osoby fizycznej.
- 2) Powyższa informacja w formie pisemnej zostanie dostarczona przez Koordynatora MDR osobie fizycznej niezwłocznie w czasie wystarczającym do umożliwienia jej skorzystania z praw do ochrony jej danych osobowych zanim te dane zostaną przekazane.

§ 5

ZASADY UPOWSZECHNIANIA WŚRÓD PRACOWNIKÓW WIEDZY Z ZAKRESU PRZEPISÓW MDR

Kierownicy jednostek organizacyjnych i kierownicy komórek organizacyjnych zobowiązani są we współpracy z Koordynatorem MDR do upowszechniania wśród Pracowników wiedzy z zakresu przepisów MDR, w tym do:

- 1) przekazywania Pracownikom informacji o przepisach MDR oraz o Procedurze i obowiązku jej stosowania,
- 2) kierowania Pracowników (w tym samych sobie) na szkolenia, mające na celu aktualizowanie i uzupełnianie informacji w zakresie MDR.
- 3) współpracy z Koordynatorem MDR.

§6

ZASADY ZGŁASZANIA RZECZYWISTYCH LUB POTENCJALNYCH NARUSZEŃ PRZEPISÓW MDR ORAZ PROCEDURY MDR

- 1) Każdy Pracownik ma obowiązek niezwłocznego zgłaszania wszelkich stwierdzonych przez niego w trakcie wykonywania obowiązków służbowych rzeczywistych lub potencjalnych naruszeń przepisów MDR oraz Procedury MDR. Zgłoszenia w tym zakresie należy kierować:
 - a) w przypadku pracowników jednostek organizacyjnych – do kierownika jednostki organizacyjnej,
 - b) w przypadku komórek organizacyjnych – do kierownika komórki organizacyjnej,
 - c) w przypadku kierowników komórek organizacyjnych oraz kierowników jednostek organizacyjnych – do Koordynatora MDR.
- 2) Zgłaszając naruszenie Pracownik podaje wszelkie znane mu fakty i okoliczności dotyczące naruszenia, w szczególności:
 - d) datę zidentyfikowania naruszenia, a w przypadku, gdy Pracownik posiada informację na temat daty wystąpienia naruszenia, także tę datę,
 - e) charakter naruszenia,
 - f) informacje na temat osób uczestniczących w naruszeniu oraz posiadanych przez Pracownika dowodów istnienia tego naruszenia.
- 3) Kierownik jednostki organizacyjnej lub kierownik komórki organizacyjnej lub odpowiednio Koordynator MDR analizuje zgłoszone naruszenie prowadząc w razie konieczności postępowanie wyjaśniające. W przypadku potwierdzenia zaistnienia naruszenia, kierownik jednostki organizacyjnej lub kierownik komórki organizacyjnej lub odpowiednio Koordynator MDR określa niezbędne działania naprawcze i koordynuje ich realizację.
- 4) Zgłoszenia mogą być również dokonywane anonimowo – pocztą elektroniczną lub korespondencyjnie.
- 5) Tożsamość i dane Pracownika dokonującego zgłoszenia oraz osoby, której zarzuca się dokonanie naruszenia podlegają ochronie prawnej zgodnie z przepisami o ochronie danych osobowych. Kierownik jednostki organizacyjnej/kierownik

komórki organizacyjnej zobowiązany jest do zachowania poufności w przypadku ujawnienia tożsamości osoby dokonującej zgłoszenia oraz osoby, której zarzuca się dokonanie naruszenia.

§ 7

ZASADY PRZECHOWYWANIA DOKUMENTÓW I INFORMACJI

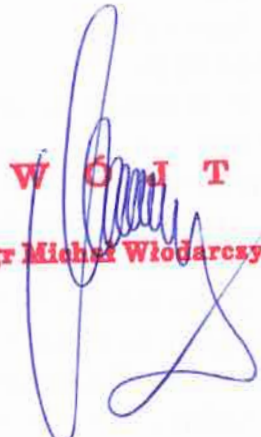
- 1) Kierownicy jednostek organizacyjnych i kierownicy komórek organizacyjnych dokonują archiwizacji dokumentów i informacji gromadzonych przez nich w toku wykonywania obowiązków związanych z przestrzeganiem przepisów MDR oraz stosowaniem niniejszej Procedury – w sposób zapewniający czytelność oraz trwałości zarchiwizowanych dokumentów i informacji.
- 2) Kierownicy jednostek organizacyjnych i kierownicy komórek organizacyjnych regularnie przekazują do Skarbnika lub wyznaczonej przez niego osoby, dokumenty i informacje zgromadzone przez nich w toku wykonywania obowiązków związanych z przestrzeganiem przepisów MDR oraz stosowaniem niniejszej Procedury – celem ich dodatkowej archiwizacji.
- 4) Wszystkie informacje związane ze schematami podatkowymi i realizacją Procedury MDR podlegają ochronie i kryteriom określonym w odrębnych regulacjach wewnętrznych, w szczególności dotyczących ochrony tajemnicy zawodowej i służbowej oraz ochrony danych osobowych (RODO).
- 5) Pracownicy mają zakaz usuwania, ukrywania, niszczenia jakichkolwiek informacji, dokumentów, korespondencji związanych ze schematami podatkowymi w JST.

§ 8

KONTROLA PRZESTRZEGANIA PRZEPISÓW ORDYNACJI PODATKOWEJ I PROCEDURY

1. Pracownicy odpowiadają za kompletność oraz rzetelność danych przekazywanych kierownikom jednostek organizacyjnych i kierownikom komórek organizacyjnych oraz Koordynatorowi MDR oraz za właściwy przebieg komunikacji z Koordynatorem MDR.
2. Dopuszcza się możliwość dodatkowej kontroli przestrzegania przepisów Ordynacji podatkowej w zakresie raportowania MDR oraz niniejszej Procedury – w drodze okresowego audytu, w ramach którego elementem przeglądu wypełniania procedur i obowiązków wewnętrznych związanych z raportowaniem MDR przez JST, będzie ocena jakości wywiązywania się z obowiązków raportowych, przewidzianych w Ordynacji podatkowej.
3. Kontrola w ww. zakresie jest przeprowadzana przez zewnętrznego doradcę lub wewnętrznie przez wyznaczonego Pracownika lub Koordynatora MDR, którego wskaże Skarbnik.

W O I T
mgr Michał Włodarczyk



Załącznik nr 1

Formularz wraz z kartą weryfikacji istnienia schematów podatkowych

Poniżej znajduje się formularz umożliwiający identyfikację schematu podatkowego. W przypadku wątpliwości uniemożliwiających wypełnienie formularza, prosimy o zapoznanie się z instrukcją identyfikacji schematów podatkowych, która znajduje się na kolejnych stronach. Instrukcja zawiera definicje potrzebne do wypełnienia formularza.

W celu przygotowania przez JST kompletnej Informacji o Schemacie Podatkowym, celem przesłania jej do Szefa KAS, Pracownicy prześlą do Koordynatora MDR, następujące informacje o okolicznościach formalnych i faktycznych związanych z daną sytuacją:

- a) opis w szczególności umów/zdarzeń/inwestycji/rozliczeń podatkowych - według dostępnej wiedzy, wraz ze wskazaniem wartości przedmiotów tych czynności, czynności dokonywanych i ich chronologii oraz występujących powiązań pomiędzy podmiotami powiązanymi (o ile taka sytuacja ma miejsce);
- b) wskazanie znanych celów, których realizacja umów/zdarzeń/inwestycji/rozliczeń podatkowych ma służyć;
- c) wskazanie dokonanych czynności, które skutkowały przekazaniem przez JST informacji, wraz ze wskazaniem dnia, w którym została lub zostanie dokonana pierwsza czynność;
- d) wskazanie etapu, na jakim zgodnie z dostępną wiedzą znajduje się w szczególności umowa/zdarzenie/inwestycja/rozliczenie podatkowe,
- e) informacji o terminach udostępniania lub wdrażania;
- f) wskazanie znanych danych identyfikujących Kontrahenta lub innego Podmiotu uczestniczącego, których sytuacja może dotyczyć.

1. Opis zdarzenia (punkty a-f)

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

2. Zaznacz, jeśli występuje:

Kryterium głównej korzyści	Kryterium kwalifikowanego korzystającego	Kryterium transgraniczne	Ogólna cecha rozpoznawcza	Numer ogólnej cechy rozpoznawczej
☐	☐	☐	☐	☐

a) W przypadku zaznaczenia:

☒	☒	☐	☒	☐
-------------------------------------	-------------------------------------	--------------------------	-------------------------------------	--------------------------

Występuje schemat podatkowy krajowy - obowiązek przekazania informacji o schemacie podatkowym

b) W przypadku zaznaczenia:

☒	☐	☒	☒	☐
-------------------------------------	--------------------------	-------------------------------------	-------------------------------------	--------------------------

Występuje schemat podatkowy transgraniczny - obowiązek przekazania informacji o schemacie podatkowym

W przypadku zaznaczenia innej konfiguracji należy przejść do kolejnego punktu.

3. Zaznacz, jeśli występuje:

Kryterium kwalifikowanego korzystającego	Kryterium transgraniczne	Szczególna cecha rozpoznawcza	Numer szczególnej cechy rozpoznawczej
☐	☐	☐	☐

a) W przypadku zaznaczenia:

☒	☐	☒	☐
-------------------------------------	--------------------------	-------------------------------------	--------------------------

Występuje schemat podatkowy krajowy - obowiązek przekazania informacji o schemacie podatkowym

b) W przypadku zaznaczenia:

☐	☒	☒	☐
--------------------------	-------------------------------------	-------------------------------------	--------------------------

Występuje schemat podatkowy transgraniczny - obowiązek przekazania informacji o schemacie podatkowym

W przypadku zaznaczenia innej konfiguracji należy przejść do kolejnego punktu.

4. Zaznacz, jeśli występuje:

Kryterium kwalifikowanego korzystającego	Inna szczególna cecha rozpoznawcza	Numer innej szczególnej cechy rozpoznawczej
☐	☐	☐

a) W przypadku zaznaczenia:

☒	☒	☐
-------------------------------------	-------------------------------------	--------------------------

Występuje schemat podatkowy krajowy - obowiązek przekazania informacji o schemacie podatkowym

W przypadku braku pokrycia z jakąkolwiek z powyższych konfiguracji, schemat podatkowy nie występuje.

DEFENICJE

Zgodnie z definicją zawartą w art. 86a §1 pkt 16 ustawy z dnia z dnia 29 sierpnia 1997 r Ordynacja podatkowa (tj. Dz.U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm.) **uzgodnieniem** jest czynność lub zespół powiązanych ze sobą czynności, w tym czynność planowana lub zespół czynności planowanych, których co najmniej jedna strona jest podatnikiem lub które mają lub mogą mieć wpływ na powstanie lub niepowstanie obowiązku podatkowego. Z kolei określenie „czynność” dotyczy zarówno czynności prawnych (w tym czynności jednostronnych) jak i czynności faktycznych, np. uzgodnienie stanowić mogą czynności związane z wyborem określonej formy opodatkowania, umożliwiających wykonanie lub zmierzających do wykonania uzgodnienia.

W związku z tym, uzgodnieniem może być każde działanie podatnika bez względu na jego formę (np. uchwalenie regulaminu, zmiana formy opodatkowania, spotkanie robocze z doradcą podatkowym, prowadzenie korespondencji, podpisanie umowy itp.). Okolicznością przesądzającą, czy działanie podatnika zostanie uznane za schemat podatkowy jest jednak nie samo wystąpienie uzgodnienia, ale spełnienie przez takie uzgodnienie wskazanych poniżej kryteriów. Tym samym działanie podatnika, które spełnia ustawową definicję „uzgodnienia”, lecz nie będzie spełniało/ posiadało ustawowych kryteriów/cech, nie będzie schematem podatkowym.

Przez **schemat podatkowy** rozumie się uzgodnienie, które:

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

Kryterium głównej korzyści:

Kryterium głównej korzyści uważa się za spełnione, jeżeli:

- 1) głównym lub jednym z głównych celów uzgodnienia jest uzyskanie przez Podatnika korzyści podatkowej (Podatnik spodziewa się osiągnąć korzyść w związku z wykonaniem uzgodnienia), oraz
- 2) można stwierdzić na podstawie istniejących okoliczności oraz faktów, że podatnik 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.

Przez **korzyść podatkową** rozumie się (art. 86a §1 pkt 4):

- niepowstanie zobowiązania podatkowego,
- odsunięcie w czasie powstania zobowiązania podatkowego,
- obniżenie wysokości zobowiązania podatkowego,
- powstanie lub zawyżenie straty podatkowej,
- powstanie nadpłaty lub prawa do zwrotu podatku,
- zawyżenie kwoty nadpłaty,
- zawyżenie kwoty zwrotu podatku,
- brak obowiązku pobrania podatku przez płatnika, jeżeli wynika on z niepowstania zobowiązania, podatkowego, odsunięcia w czasie powstania zobowiązania podatkowego lub obniżenia jego wysokości, podwyższenie kwoty nadwyżki podatku naliczonego nad należnym.

Ogólne cechy rozpoznawcze:

Aby analizowane uzgodnienie było schematem podatkowym, poza spełnieniem kryterium głównej korzyści uzgodnienie musi jeszcze posiadać ogólną cechę rozpoznawczą. Dopiero w takim przypadku uzgodnienie będzie uznane za schemat podatkowy, który podlega obowiązkowi raportowania. Ogólna cecha rozpoznawcza to właściwość uzgodnienia polegająca na tym, że spełniony jest co najmniej jeden z poniższych warunków:

1. Klauzula poufności – np. klauzula, w której zastrzeżono poufność w stosunku do korzyści podatkowej
2. Uprawnienie promotora do wynagrodzenia uzależnionego od wysokości korzyści podatkowej wynikającej z uzgodnienia;
3. Zobowiązanie promotora do zwrotu wynagrodzenia lub jego części w przypadku gdy korzyść podatkowa nie powstanie lub powstanie w wysokości niższej, niż zakładano;
4. Znacznie ujednolicona dokumentacja;
5. Celowe czynności dotyczące nabycia spółki przynoszącej straty;
6. Zmiana kwalifikacji dochodów – np. zmiana zasad opodatkowania;
7. Czynności prowadzące do okrężnego obiegu środków pieniężnych;
8. Transgraniczne płatności pomiędzy podmiotami powiązanymi podlegające zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów;
9. Nie nakłada się podatku dochodowego od osób prawnych lub pobiera się podatek dochodowy od osób prawnych według stawki zerowej lub stawki mniejszej niż 5%;
10. Płatności korzystają z całkowitego zwolnienia lub objęte są preferencyjnymi zasadami opodatkowania;
11. Zobowiązanie korzystającego – np. do wypłaty odszkodowania lub wynagrodzenia promotorowi.

Kryterium kwalifikowanego korzystającego:

Kryterium kwalifikowanego korzystającego uważa się za spełnione, jeżeli występuje co najmniej jeden z poniższych warunków (art. 86a § 4):

- przychody lub koszty korzystającego albo wartość aktywów tego podmiotu w rozumieniu przepisów o rachunkowości ustalone na podstawie prowadzonych ksiąg rachunkowych, przekroczyły w poprzednim roku lub w bieżącym roku obrotowym równowartość 10.000.000 euro; lub
- jeżeli udostępniane lub wdrażane uzgodnienie dotyczy rzeczy lub praw o wartości rynkowej przekraczającej równowartość 2.500.000 euro; lub
- jeśli korzystający jest podmiotem powiązany w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych z podmiotem, który spełnia co najmniej jedną z dwóch ww. przesłanek.

Kryterium transgraniczne:

Schemat podatkowy transgraniczny 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.

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 (art. 86a §3):

- nie wszyscy uczestnicy uzgodnienia mają miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium tego samego państwa,
 - co najmniej jeden uczestnik uzgodnienia ma miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium więcej niż jednego państwa,
 - 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,
 - 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,
 - uzgodnienie może mieć wpływ na automatyczną wymianę informacji, o której mowa w dziale III ustawy z dnia 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami, lub na wskazanie beneficjenta rzeczywistego w rozumieniu ustawy z dnia 1 marca 2018 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy i finansowaniu terroryzmu,
- 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 Unii Europejskiej.

Szczególne cechy rozpoznawcze:

W przypadku uzgodnienia w stosunku do którego stwierdzono wystąpienie szczególnej cechy rozpoznawczej należy pamiętać, że nie jest wymagane aby również wystąpiła korzyść podatkowa dla uznania uzgodnienia za schemat podatkowy.

Szczególne cechy rozpoznawcze występuje wówczas, gdy uzgodnienie spełnia m.in. jeden z poniższych warunków (art. 86a §1 pkt 13):

1. Zaliczenie do kosztów uzyskania przychodów płatności do odbiorców z krajów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową;

2. Dokonywane są odpisy amortyzacyjne względem tego samego środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej w więcej niż jednym państwie;
3. Dochód lub majątek korzysta z metod mających na celu unikanie podwójnego opodatkowania w więcej niż jednym państwie;
4. Przenoszenie aktywów między państwami prowadzące do różnicy w wynagrodzeniu o co najmniej 25%;
16. Obejście przepisów o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami;
5. Występuje nieprzejrzysta struktura;
6. Uproszczenie w stosowaniu przepisów związanych z ustalaniem cen transferowych;
7. Pomiędzy podmiotami powiązanymi dochodzi do przeniesienia praw do wartości niematerialnych trudnych do wyceny;
8. Pomiędzy podmiotami powiązanymi 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.

Inne szczególne cechy rozpoznawcze:

W przypadku innej szczególnej cechy rozpoznawczej, analogicznie jak w przypadku szczególnej cechy rozpoznawczej nie jest wymagane wystąpienie kryterium korzyści podatkowej dla uznania danego uzgodnienia za schemat podatkowy.

Inna szczególna cecha rozpoznawcza definiowana jest przez stwierdzenie, czy uzgodnienie spełnia co najmniej jeden z poniższych warunków (art. 86a §1 pkt 1):

1. Wpływ na część odroczonego podatku dochodowego lub aktywa, rezerwy przekracza kwotę 5 mln zł;
2. Płatnik byłby zobowiązany do pobrania podatku w wysokości przekraczającej 5 mln zł;
3. Dochody (przychody) nierezydenta wynikające z uzgodnienia przekraczają łącznie kwotę 25 mln zł;
4. Różnica pomiędzy polskim podatkiem a faktycznie podlegającym zapłacie podatkiem w innym państwie przekracza kwotę 5 mln zł.

W O J T
mgr Michał Włodarczyk



CECHY ROZPOZNAWCZE SCHEMATÓW PODATKOWYCH

- A. Ogólna cecha rozpoznawcza
 B. Szczególna cecha rozpoznawcza
 C. Inna szczególna cecha rozpoznawcza

A. OGÓLNA CECHA ROZPOZNAWCZA			
Podstawa prawna w Ordynacji podatkowej	Numer cechy	Ustawowe określenie ogólnej cechy rozpoznawczej	Praktyka
art. 86a § 1 pkt 6 lit. a)	1.	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.	• klauzula poufności nie dotyczy sytuacji zawarcia przez strony wykonujące zawody zaufania publicznego (Promotora, Korzystającego) standardowych klauzul poufności związanych z tajemnicą przedsiębiorstwa i tajemnicą zawodową; • klauzulę poufności sprowadza się do zastrzeżenia klauzuli poufności w stosunku do sposobu osiągnięcia korzyści podatkowej, tj.: np. planowanych sposobów osiągnięcia korzyści podatkowej, czy sekwencji czynności Uzgodnienia;
art. 86a § 1 pkt 6 lit. b)	2.	Promotor uprawniony jest do otrzymania wynagrodzenia, którego wysokość uzależniona jest od wysokości korzyści podatkowej wynikającej z Uzgodnienia.	• dotyczy praktyki zawierania umów o wynagrodzeniu tzw. success fee; • umowa przewiduje wypłatę wynagrodzenia w wysokości uzależnionej od wysokości korzyści podatkowej;
art. 86a § 1 pkt 6 lit. c)	3.	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.	• dotyczy praktyki zawierania umów o wynagrodzeniu tzw. success fee; • umowa przewiduje zwrot wynagrodzenia lub części wynagrodzenia w przypadku, gdy korzyść podatkowa nie powstanie lub powstała w wysokości niższej niż zakładano;

art. 86a § 1 pkt 6 lit. d)	4.	Dokonywane w ramach Uzgodnienia czynności opierają się na znacznie ujednoliconej dokumentacji albo przyjmują znacznie ujednoliconą formę, które nie wymagają istotnych zmian w celu wdrożenia Schematu u więcej niż jednego Korzystającego.	• ujednoliconą dokumentacją jest sytuacja, w której wdrożenie Uzgodnienia nie wymaga dodatkowych działań lub modyfikacji ze strony Korzystającego (np. wewnętrzny regulamin działań we wszystkich spółkach z PGK mający na celu zastosowania 50% kosztów uzyskania przychodów); • ujednolicona dokumentacja nie obejmuje standaryzowanych produktów;
art. 86a § 1 pkt 6 lit. e)	5.	Podjęmowane 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.	• zespół czynności prowadzących do przeprowadzenia odwrotnego połączenia z nabytą spółką posiadającą zakumulowane straty podatkowe;
art. 86a § 1 pkt 6 lit. f)	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;	• zmiana zasad opodatkowania na kartę podatkową w celu uniknięcia opodatkowania podatkiem dochodowym transakcji zbycia przedsiębiorstwa, • przejście na tzw. samozatrudnienie mimo faktycznego wykonywania pracy w stosunku podporządkowania
art. 86a § 1 pkt 6 lit. g)	7.	Czynności prowadzą do określonego 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.	• określony obieg musi się odbywać poprzez zaangażowanie co najmniej jednego podmiotu pośredniczącego niepełniącego istotnych funkcji gospodarczych: spółki holdingowe lub podmioty formalnie niezależne - np. fundacje; lub • podejmowane w ramach Uzgodnienia działania 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;
art. 86a § 1 pkt 6 lit. h)	8.	Obejmuje ono podlegające zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów transgraniczne płatności pomiędzy podmiotami powiązanymi, 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 transgraniczne do krajów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową;

		- płatności te korzystają z całkowitego zwolnienia lub objęte są preferencyjnymi zasadami opodatkowania.	
art. 86a § 1 pkt 6 lit. i)	9.	Korzystający zobowiązał się, że w przypadku wdrożenia Uzgodnienia będzie współpracował z Promotorem, który udostępnił Uzgodnienie, albo zapłaci Promotorowi wynagrodzenie lub odszkodowanie.	• zobowiązanie Korzystającego może mieć różne formy prawne, może zostać zawarte ustnie lub pisemnie • zobowiązanie to nie musi dotyczyć wdrożenia całego Uzgodnienia; • przesłanka ta będzie bowiem spełniona, jeśli zobowiązanie do współpracy (lub wypłaty wynagrodzenia lub odszkodowania) będzie dotyczyło wybranych czynności Uzgodnienia, czynności prawnych związanych z Uzgodnieniem lub faktycznych działań;
art. 86a § 1 pkt 6 lit. j)	10.	Promotor lub Korzystający faktycznie respektują co najmniej jedno z zobowiązań wskazanych w lit. b i c.	• dotyczy sytuacji, w których brak jest w umowie wyraźnej podstawy do wypłaty lub zwrotu success fee; • pomimo tego będzie należne dodatkowe wynagrodzenie, rabat, darowizna;
art. 86a § 1 pkt 6 lit. k)	11.	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.	• dotyczy sytuacji, w których brak jest w umowie wyraźnej podstawy do wypłaty lub zwrotu success fee; • występuje tzw. hipotetyczny test poufności polega na weryfikacji, czy rozsądnie działający Promotor lub Korzystający chcieliby zachować w poufności informacje dotyczące sposobu osiągnięcia korzyści podatkowej; • cecha ta, co zasady, będzie spełniona w przypadku uzgodnień „innowacyjnych”, o których wiedza zapewnia Promotorowi lub Korzystającemu przewagę konkurencyjną oraz uzgodnień, których opłacalność dla Promotorów lub Korzystających znacząco by spadła w sytuacji, gdyby sposób uzyskiwania korzyści podatkowej stał się transparentny dla organów podatkowych;
B. SZCZEGÓLNA CECHA ROZPOZNAWCZA			
Podstawa prawna w Ordynacji podatkowej	Numer cechy	Ustawowe określenie ogólnej cechy rozpoznawczej	Praktyka

art. 86a § 1 pkt 13 lit. a)	12.	Obejmuje ono podlegające zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów transgraniczne płatności pomiędzy podmiotami powiązanymi 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;	• należy posilkować się listą państw wskazaną w rozporządzeniu Ministra Finansów w sprawie określenia krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową. Odbiorca płatności może mieć miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd w państwie UE, państwie lub terytorium poza UE;
art. 86a § 1 pkt 13 lit. b)	13.	W odniesieniu do tego samego środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej dokonywane są odpisy amortyzacyjne w więcej niż jednym państwie.	• sytuacja taka może nastąpić w wyniku różnic w podatkowej kwalifikacji kosztów odpisów amortyzacyjnych na gruncie różnych jurysdykcji podatkowych np. jednoczesna całkowita lub częściowa amortyzacja tego samego środka trwałego u jego właściciela i leasingobiorcy mających miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd w różnych państwach;
art. 86a § 1 pkt 13 lit. c)	14.	Ten sam dochód lub majątek korzysta z metod mających na celu unikanie podwójnego opodatkowania w więcej niż jednym państwie;	• sytuacja ta może wynikać zarówno z zastosowania krajowych rozwiązań podatkowych/metod unikania podwójnego opodatkowania określonych jednostronnie przez dane państwo, metod unikania podwójnego opodatkowania określonych dwustronnie na podstawie bilateralnej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, czy też na podstawie umów wielostronnych.
art. 86a § 1 pkt 13 lit. d)	15.	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%.	• obejmuje sytuację, kiedy podatnik przenosi aktywa pomiędzy dwoma państwami. Przepis mówi o przeniesieniu poza terytorium kraju, do państwa UE lub państwa trzeciego, lub pomiędzy dwoma państwami UE, lub państwem UE a państwem trzecim; • przeniesienie oznacza każdą czynność lub inne zdarzenie wskutek, których dochodzi do faktycznego przeniesienia aktywa, np. na podstawie umowy najmu, wniesienia aktywa aportem do innej spółki • przeniesienie aktywów obejmuje w tym znaczeniu zarówno przeniesienie pomiędzy podmiotami powiązanymi oraz przeniesienie pomiędzy podmiotami niezależnymi, a także przeniesienie pomiędzy spółką a jej zakładem zagranicznym;

			dotyczy również sytuacji, gdy wynagrodzenie w jednym z państw dla celów podatkowych jest równe 0.
art. 86a § 1 pkt 13 lit. e)	16.	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;	Sytuacja ta będzie dotyczyła w szczególności uzgodnień, w których np.: - wykorzystywany jest rachunek, produkt lub inwestycja, które nie spełniają definicji rachunku finansowego, lecz posiadają cechy rachunku finansowego, - wykorzystywane są podmioty, porozumienia umowne lub struktury, które prowadzą lub których celem jest doprowadzenie do braku raportowania o przynajmniej jednym posiadaczu rachunku lub przynajmniej jednej osobie kontrolującej w ramach automatycznej wymiany informacji o rachunkach finansowych, - wykorzystywana jest nieskuteczność lub niedoskonałość procedur należytej staranności stosowanych przez instytucje finansowe w celu wywiązania się z obowiązków raportowania informacji o rachunkach finansowych, włączając wykorzystanie państw z nieadekwatnymi lub nieefektywnymi systemami egzekwowania przepisów dotyczących przeciwdziałania praniu brudnych pieniędzy lub posiadającymi nieefektywne przepisy dotyczące przejrzystości w odniesieniu do osób prawnych, jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej lub porozumień prawnych;

art. 86a § 1 pkt 13 lit. f)	17.	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 niemających 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);	• W przypadku weryfikacji czy w danym przypadku występuje nieprzejrzysta struktura należy zachować staranność ogólnie wymaganą w stosunkach biznesowych, obejmującą na przykład takie czynności jak weryfikacja dokumentów rejestracyjnych kontrahenta, weryfikacja umocowania pełnomocników kontrahenta, weryfikacja spełnienia przez kontrahenta informacji wynikających z dotychczasowej współpracy;
art. 86a § 1 pkt 13 lit. g)	18.	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;	• kryterium wyłączenia spełnia jedynie „bezpieczna przystań” w odniesieniu do „usług o niskiej wartości dodanej” jako wynikająca z wytycznych OECD; • kryterium wyłączenia nie spełnia natomiast „bezpieczna przystań” dla pożyczek, kredytów oraz emisji obligacji wprowadzona w ustawie o CIT/PIT od 2019 r. Finansowanie wewnątrzgrupowe spełniające łącznie pięć przesłanek wymienionych w art. 11r ustawy o CIT i art.23s ustawy o PIT oraz brak sporządzenia analizy benchmarkingowej dla transakcji należy uznać na Schemat podatkowy; • przykładami wykorzystania mechanizmu cen transferowych na potrzeby optymalizacji mogą być w szczególności: Schematy

			wykorzystujące opłaty za usługi grupowe oraz przeprowadzenie pozornych restrukturyzacji lub wypłacenie niezasadnego wynagrodzenia za wyjście (ang. exit fee);
art. 86a § 1 pkt 13 lit. h)	19.	Dochodzi do przeniesienia praw do trudnych do wyceny wartości niematerialnych;	„trudne do wyceny wartości niematerialne” należy rozumieć jako wartości niematerialne, w tym wartości prawne a także prawa do tych wartości, które w momencie ich przenoszenia między podmiotami powiązanymi nie miały wiarygodnie określonej wartości porównywalnej oraz prognozy przyszłych przepływów pieniężnych lub spodziewanych przychodów z tych wartości, lub założenia zastosowane przy ich wycenie, obarczone są wysokim poziomem niepewności;
art. 86a § 1 pkt 13 lit. i)	20.	Pomiędzy podmiotami powiązanymi 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;	
C. INNA SZCZEGÓLNA CECHA ROZPOZNAWCZA			
Podstawa prawna w Ordynacji podatkowej	Numer cechy	Ustawowe określenie ogólnej cechy rozpoznawczej	Praktyka

art. 86a § 1 pkt 1 lit. a)	21.	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;	- aby zaistniał obowiązek informacyjny w tym zakresie, wpływ na część odroczoną podatku dochodowego - wynikający lub oczekiwany w związku z wykonaniem Uzgodnienia - jest dla Korzystającego: istotny w rozumieniu przepisów o rachunkowości oraz przekracza łącznie, bez względu na okres, kwotę 5 000 000 złotych. Nie będą podlegały temu obowiązkowi, co do zasady, sytuacje, w których wpływ na część odroczoną podatku dochodowego będzie wynikał z typowych/standardowych czynności wykonywanych przez podatników wynikających z zasad przewidzianych w odpowiednich regulacjach standardach prawa bilansowego takich jak np.: - gdy powstanie aktywa lub rezerwy z tytułu podatku odroczonego wynika z wyceny bilansowej aktywów i pasywów na koniec okresu sprawozdawczego takich jak np. wycena niezrealizowanych różnic kursowych, wycena należności i zobowiązań w walutach obcych; - gdy powstanie aktywa lub rezerwy z tytułu podatku odroczonego wynika z wyceny bilansowej aktywów i pasywów do wartości godziwej; - gdy wpływ na część odroczoną podatku dochodowego wynika z dokonania odpisu aktualizacyjnego zgodnie z wymogami prawa bilansowego lub utworzeniem rezerwy; - gdy wpływ na część odroczoną podatku wynika z różnego ujęcia w czasie kosztów remontów dla celów bilansowych i podatkowych; - gdy wpływ na część odroczoną podatku wynika z różnic momentu ujęcia odsetek dla celów prawa podatkowego i bilansowego.
art. 86a § 1 pkt 1 lit. b)	22.	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;	w przypadku, gdy podmioty dokonują podziału płatności transgranicznych, w wyniku którego wartość hipotetycznego podatku w stosunku do danego podatnika jest nieznacznie poniżej kwalifikowanego progu 5 mln zł, należy się zastanowić, czy zastosowania nie znajdzie sytuacja, w której podział ten został dokonany celem uniknięcia obowiązku informacyjnego;

art. 85a § 1 pkt 1 lit. c)	23.	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;	• należy zsumować wszystkie dochody (przychody) wypłacane na rzecz danego podatnika niebędącego rezydentem podatkowym w roku kalendarzowym bez względu na ich źródło powstania; • sumowaniu podlegają jedynie dochody (przychody) nierezydenta co do których w Polsce powstaje ograniczony obowiązek podatkowy; • nie podlegają więc sumowaniu transakcje towarowe;
art. 86a § 1 pkt 1 lit. d)	24.	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.	• dotyczy sytuacji, w której różnica pomiędzy polskim podatkiem dochodowym, który byłby należny w związku z wykonaniem Uzgodnienia od przynajmniej jednego z Korzystających nieposiadających siedziby, zarządu ani miejsca zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej obliczonym gdyby był on podatnikiem (podatek obliczony hipotetycznie), a podlegającym faktycznej zapłacie podatkiem dochodowym w państwie siedziby, zarządu lub miejsca zamieszkania Korzystającego w związku z wykonaniem Uzgodnienia, przekracza łącznie kwotę 5 000 000 złotych


W O J T
mgr Michał Włodarczyk

Informacje o schematach podatkowych (MDR)			
Lp.	Nazwa formularza	Cel	Wyjaśnienie
1	MDR-1	Informacja o schemacie podatkowym	[promotor] Promotor przekazuje Szefowi KAS informację 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. [wspomagający] W przypadku (i) schematów podatkowych standaryzowanych oraz (ii) schematów podatkowych niestandaryzowanych, jeżeli promotor został zwolniony z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej Jeżeli wspomagający nie został poinformowany o NSP/ braku NSP, przekazuje Szefowi KAS informację o schemacie podatkowym, jeżeli dostrzegł lub powinien był dostrzec, że uzgodnienie stanowi schemat podatkowy, 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; – 30 dni od następnego dnia po udzieleniu bezpośrednio lub za pośrednictwem innych osób, pomocy, wsparcia lub porad dotyczących opracowania, wprowadzenia do obrotu, organizowania, udostępnienia do wdrożenia lub nadzorowania wdrożenia schematu podatkowego [termin biegnie od najwcześniejszego z powyżej wskazanych zdarzeń]. [korzystający] Jeżeli korzystający nie został poinformowany o NSP/ braku NSP/ w przypadku braku promotora w schemacie podatkowym, 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. Korzystający przekazuje informację o schemacie podatkowym do Szefa KAS również w przypadku schematu podatkowego innego niż standaryzowany, jeżeli nie zwolniono promotora z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej.

2	MDR-2	Zawiadomienie dotyczące schematu podatkowego	[promotor] W przypadku gdy przekazanie przez promotora informacji o schemacie podatkowym innym niż schemat podatkowy standaryzowany naruszałoby obowiązek zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej i promotor nie został zwolniony z obowiązku jej zachowania w tym zakresie Promotor, 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 podatkowego lub dokonania czynności związanej z wdrażaniem schematu podatkowego oraz liczbę podmiotów, które poinformował. [wspomagający] W przypadku, gdy wspomagający nie został poinformowany o NSP/ braku NSP: 1) jeżeli powziął lub powinien być powziąć wątpliwości, że uzgodnienie może stanowić schemat podatkowy - zawiadamia Szefa KAS o wystąpieniu do promotora/ korzystającego wskazując dzień, w którym powziął wątpliwości, że uzgodnienie stanowi schemat podatkowy oraz liczbę podmiotów, do których wystąpił o przekazanie mu pisemnego oświadczenia, że uzgodnienie nie stanowi schematu podatkowego, w terminie 5 dni roboczych od dnia, w którym powziął lub powinien być powziąć wątpliwości; 2) w przypadku gdy przekazanie informacji o schemacie podatkowym naruszałoby obowiązek zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej i wspomagający nie został zwolniony z obowiązku jej zachowania w tym zakresie, zawiadamia Szefa KAS o wystąpieniu takiej sytuacji, wskazując dzień, w którym dostrzegł, że uzgodnienie stanowi schemat podatkowy oraz liczbę podmiotów, które poinformował o obowiązku przekazania informacji Szefowi KAS, w terminie 30 dni od następnego dnia po udzieleniu bezpośrednio lub za pośrednictwem innych osób, pomocy, wsparcia lub porad dotyczących opracowania, wprowadzenia do obrotu, organizowania, udostępnienia do wdrożenia lub nadzorowania wdrożenia schematu podatkowego.
3	MDR-3	Informacja korzystającego o schemacie podatkowym	[korzystający] Korzystający, który dokonywał w danym okresie rozliczeniowym jakichkolwiek czynności będących elementem schematu podatkowego lub uzyskiwał wynikającą z takiego schematu podatkowego korzyść podatkową, przekazuje do Szefa KAS informację o zastosowaniu schematu podatkowego. Informację należy przekazać w terminie złożenia deklaracji podatkowej odnoszącej się do podatku którego dotyczy schemat, dotyczącej danego okresu rozliczeniowego. Informacja jest podpisywana przez Osobę upoważnioną do reprezentacji. Dowód złożenia podpisu przez ww. Osobę przekazywany jest za pomocą środków komunikacji elektronicznej do Szefa KAS.

4	MDR-4	Kwartalna informacja o udostępnieniu schematu podatkowego standaryzowanego	[promotor/ wspomagający] W przypadku udostępnienia schematu podatkowego standaryzowanego w trakcie kwartału, promotor lub wspomagający przekazuje do Szefa KAS informację zawierającą dane identyfikujące korzystającego, wskazując NSP. W przypadku, gdy nie zwolniono promotora/ wspomagającego z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej w tym zakresie, informacja nie zawiera danych korzystającego i podmiotu uczestniczącego. Informacja należy przekazać w terminie 30 dni po zakończeniu kwartału.
---	-------	--	---

W O J T
mgr Michał Włodarczyk



Wykaz zdarzeń potencjalnie niepodlegających raportowaniu MDR		
l.p.	Opis zdarzenia	Wyjaśnienie
1	Wydatki mieszane Urzędu obsługującego JST lub Jednostek – Odliczenia VAT od tzw. wydatków mieszanych przy pomocy iloczynu tzw. pre-współczynnika VAT i współczynnika VAT (w związku z wykorzystywaniem tych wydatków do tzw. działalności mieszanej).	Brak konieczności raportowania dla celów MDR, gdyż przedmiotowe odliczenia mają charakter bieżący, standardowy oraz są praktykowane od dawna. Powyższy wniosek znajduje naszym zdaniem uzasadnienie w treści pkt 3.1.3. (od str. 32) objaśnień podatkowych z dnia 31 stycznia 2019 r. dot. informacji o schematach podatkowych (MDR) opublikowanych przez Ministerstwo Finansów.
2	Materiały promocyjne – odliczanie VAT w całości od sprzedanych materiałów promocyjnych w postaci kubków, koszulek itd. (z wyłączeniem materiałów promocyjnych niepodlegających sprzedaży).	Brak konieczności raportowania dla celów MDR, gdyż przedmiotowe odliczenia mają charakter bieżący, standardowy. Powyższy wniosek znajduje naszym zdaniem uzasadnienie w treści pkt 3.1.3. (od str. 32) objaśnień podatkowych z dnia 31 stycznia 2019 r. dot. informacji o schematach podatkowych (MDR) opublikowanych przez Ministerstwo Finansów.
3	Przygotowanie nieruchomości do sprzedaży – odliczanie VAT w pełnej wysokości z tytułu przygotowania nieruchomości do sprzedaży opodatkowanej VAT.	Brak konieczności raportowania dla celów MDR, gdyż przedmiotowe odliczenia mają charakter bieżący, standardowy oraz są praktykowane od dawna. Powyższy wniosek znajduje naszym zdaniem uzasadnienie w treści pkt 3.1.3. (od str. 32) objaśnień podatkowych z dnia 31 stycznia 2019 r. dot. informacji o schematach podatkowych (MDR) opublikowanych przez Ministerstwo Finansów.
4	Refaktura mediów – odliczanie VAT w pełnej wysokości z tytułu refaktury mediów (w związku z najmem / dzierżawą lokali, obiektów sportowych, etc.)	Brak konieczności raportowania dla celów MDR, gdyż przedmiotowe odliczenia mają charakter bieżący, standardowy oraz są praktykowane od dawna. Powyższy wniosek znajduje naszym zdaniem uzasadnienie w treści pkt 3.1.3. (od str. 32) objaśnień podatkowych z dnia 31 stycznia 2019 r. dot. informacji o schematach podatkowych (MDR) opublikowanych przez Ministerstwo Finansów.

5	Wydatki na utrzymanie cmentarza komunalnego – odliczanie VAT w pełnej wysokości (w sytuacji wykorzystywania cmentarza wyłącznie do działalności opodatkowanej)	Brak konieczności raportowania dla celów MDR, gdyż przedmiotowe odliczenia mają charakter bieżący, standardowy oraz są praktykowane od dawna. Powyższy wniosek znajduje naszym zdaniem uzasadnienie w treści pkt 3.1.3. (od str. 32) objaśnień podatkowych z dnia 31 stycznia 2019 r. dot. informacji o schematach podatkowych (MDR) opublikowanych przez Ministerstwo Finansów.
6	Wydatki związane z funkcjonowaniem basenu – odliczanie VAT przy pomocy pre-współczynnika VAT od wydatków ponoszonych na zakup środków chemicznych dot. tylko basenu, zakup chloru na basen, badania laboratoryjne wody w basenie, remonty i naprawy części basenowej, remonty i naprawy obiektów sportowych (w sytuacji wykorzystywania basenu do działalności opodatkowanej VAT oraz niepodlegającej opodatkowaniu VAT)	Brak konieczności raportowania dla celów MDR, gdyż przedmiotowe odliczenia mają charakter bieżący, standardowy oraz są praktykowane od dawna. Powyższy wniosek znajduje naszym zdaniem uzasadnienie w treści pkt 3.1.3. (od str. 32) objaśnień podatkowych z dnia 31 stycznia 2019 r. dot. informacji o schematach podatkowych (MDR) opublikowanych przez Ministerstwo Finansów.
7	Wydatki ponoszone na wynajmowane / dzierżawione obiekty (wykorzystywane w pełni do działalności opodatkowanej VAT) - w szczególności lokale użytkowe czy wybrane obiekty sportowe – odliczanie VAT w pełnej wysokości	Brak konieczności raportowania dla celów MDR, gdyż przedmiotowe odliczenia mają charakter bieżący, standardowy oraz są praktykowane od dawna. Powyższy wniosek znajduje naszym zdaniem uzasadnienie w treści pkt 3.1.3. (od str. 32) objaśnień podatkowych z dnia 31 stycznia 2019 r. dot. informacji o schematach podatkowych (MDR) opublikowanych przez Ministerstwo Finansów.


W O J T
mgr Michał Włodarczyk

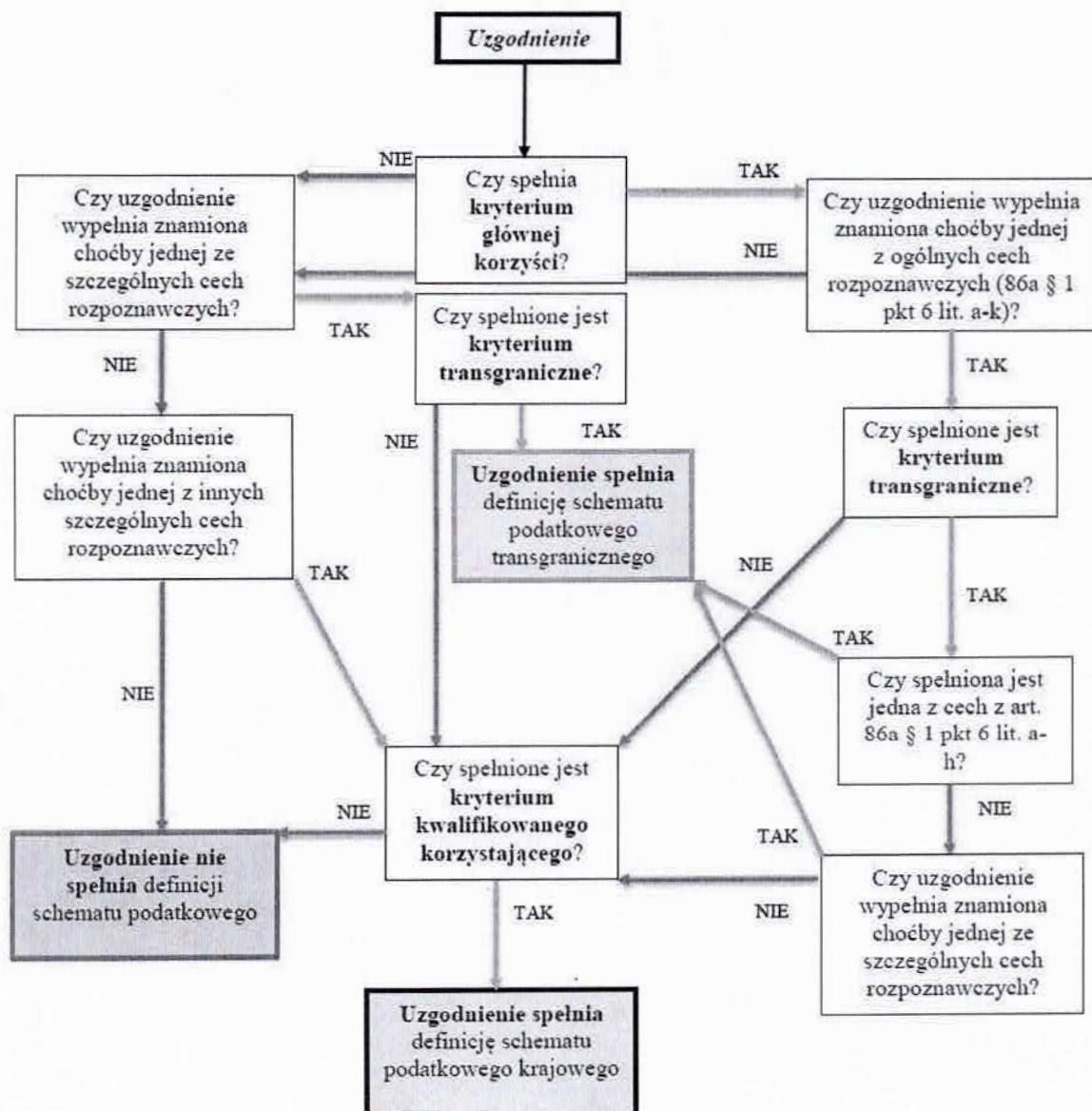
Wykaz zdarzeń potencjalnie podlegających raportowaniu MDR		
I.p.	Opis zdarzenia	Wyjaśnienie
1	Dzierżawa/wynajem majątku celem odliczenia VAT od wydatków na jego wytworzenie i/lub utrzymanie.	W szczególności dotyczyć to może infrastruktury wodno-kanalizacyjnej, obiektów sportowych, kulturalnych – w sytuacji, gdy dzierżawa takich obiektów nie jest powszechnie praktykowana przez Jednostki Samorządu Terytorialnego (dalej: JST) w Polsce, ale dana JST podejmuje taką właśnie decyzję ze względu na odliczenie podatku VAT. Nie dotyczy to przypadków dzierżaw/wynajmów w ramach bieżącego zarządzania zasobem lokalowym, jak np. lokale użytkowe, mieszkania, miejsca pod działalność gospodarczą, etc.
2	Aport majątku celem odliczenia VAT od wydatków na jego wytworzenie.	W szczególności dotyczyć to może infrastruktury wodno-kanalizacyjnej, obiektów sportowych, kulturalnych – w sytuacji, gdy aport takich obiektów nie jest powszechnie praktykowany przez JST w Polsce, ale dana JST podejmuje taką właśnie decyzję ze względu na odliczenie podatku VAT.
3	Stosowanie współczynników i pre-współczynników innych niż określone wprost w ustawie o VAT oraz w Rozporządzeniu VAT.	W szczególności dotyczyć to może sytuacji, w których JST, celem wyliczenia wartości wskaźników, posługiwać się będzie ilością – przykładowo – metrów kwadratowych, metrów sześciennych, liczbą godzin, liczbą osób/pracowników, liczbą/częstotliwością określonych zdarzeń, etc.
4	Wprowadzanie opłat cywilnoprawnych (wynagrodzenia w rozumieniu VAT) na określonych obiektach celem odliczenia VAT od wydatków na ich wytworzenie i/lub utrzymanie.	W szczególności dotyczyć to może sytuacji, gdy opłaty takie nie są powszechnie praktykowane przez JST w Polsce, ale dana JST podejmuje taką właśnie decyzję ze względu na odliczenie podatku VAT. Przykładowo dotyczy to opłat wstępu na ogólnodostępne imprezy, do parków, dodatkowe opłaty na targowiskach oprócz opłaty targowej, etc.
5	Generowanie obrotu podlegającego VAT dla czynności zasadniczo pozostających poza zakresem VAT celem uniknięcia konieczności stosowania współczynnika VAT i/lub pre-współczynnika VAT.	Przykładowo dotyczyć to może sytuacji, gdy JST podejmie decyzję o wprowadzaniu opłat dla rodziców dzieci korzystających z obiektów sportowych w ramach zajęć naukowo- wychowawczych lub też decyzji o wprowadzeniu w jakimś obszarze opłaty, którą ponosić miałby osoba zewnętrzna (podmiot, który de facto nie znajduje uzasadnienia ekonomicznego w dokonywaniu takich odpłatności).
6	Podział jednorodnej inwestycji na mniejsze fragmenty.	W szczególności dotyczyć to może sytuacji, gdy JST dąży do tego, aby wykonawca wystawił zamiast jednej – kilka faktur, co miałyby pozwolić na ich przyporządkowanie do czynności dających pełne/wyższe prawo do odliczenia (np. w sytuacji, gdyby zasadniczo należało zastosować odliczenie VAT przy pomocy tzw. pre-współczynnika).

7	Przekształcenie jednostki w inną formę prawną celem polepszania sytuacji podatkowej.	W szczególności dotyczyć to może sytuacji przekształcenia jednostki budżetowej w zakład budżetowy, gdyż pre-współczynniki dla zakładów budżetowych osiągają zasadniczo wyższe wartości lub przekształcenia zakładu budżetowego w spółkę, co pozwoliłoby udostępnić majątek należący do JST na rzecz spółki na podstawie umowy dzierżawy.
8	Zmiana założeń przebiegu inwestycji.	W szczególności dotyczyć to może sytuacji, w której JST planowałaby budowę np. sieci wodociągowej, do której podłączone miałyby zostać m.in. siedziby jednostek budżetowych, jednak ostateczny przebieg inwestycji zostałby zmieniony, w ten sposób, że siedziby jednostek budżetowych zostałyby pominięte, a inwestycja objęłaby wyłącznie podmioty zewnętrzne (mieszkańców, przedsiębiorstwa), celem pełnego odliczenia podatku VAT i osiągnięcia z tego tytułu korzyści podatkowych.
9	Wprowadzanie wysokości opłaty na poziomie „symbolicznej złotówki” za czynności zasadniczo nieodpłatne (celem uniknięcia opodatkowania usługi zgodnie z art. 8 ust. 2 ustawy o VAT).	W szczególności dotyczyć to może sytuacji nakładania symbolicznych opłat na czynności nieodpłatne celem uniknięcia opodatkowania usług nieodpłatnych – przykładowo, gdy JST zechce użyć lokal spółce, (co nie będzie zadaniem własnym JST, jednak będzie stanowiło czynność opodatkowaną, zgodnie z art. 8 ust. 2 pkt 2) ustawy o VAT), jednak zamiast nieodpłatnego udzielenia, postanowi odpłatnie wynająć taki lokal za symboliczną opłatą np. 1 zł, żeby móc odprowadzić podatek VAT wyłącznie od tej symbolicznej opłaty, jak wskazano powyżej, celem uniknięcia opodatkowania usług nieodpłatnych.
10	Dokonanie zmiany sposobu wykorzystywania majątku JST, skutkującego możliwością odliczenia podatku VAT naliczonego w ramach korekty wieloletniej	W szczególności dotyczyć to może sytuacji, gdy JST pierwotnie wykorzystywałaby efekty inwestycji wyłącznie w zakresie czynności niepodlegających ustawie o VAT, jednak w wyniku zmiany, zaczęłaby wykorzystywać efekty inwestycji na rzecz czynności opodatkowanych, w celu odliczenia VAT naliczonego od poniesionych wydatków, w ramach korekty wieloletniej.
11	Nieodpłatne udostępnienie budynku / lokalu przy jednoczesnym obciążaniu użytkownika kosztami zużytych mediów	W szczególności dotyczyć to może sytuacji, gdy JST podejmie decyzję o rezygnacji z pobierania czynszu dzierżawnego z tytułu udostępnienia danej nieruchomości, jednakże obciążać będzie użytkownika tej nieruchomości kosztami zużytych mediów.
12	Przekazywanie prowadzenia danego obszaru działalności na rzecz jednostki organizacyjnej JST (przy jednoczesnym jej zasileniu finansowym) celem stosowania wskaźników odliczenia VAT właściwych dla tej jednostki	W szczególności dotyczyć to może sytuacji, gdy JST zrealizowałaby inwestycję, zaś prowadzenie działalności przy użyciu efektów tej inwestycji powierzyłaby jednostce organizacyjnej, której wskaźniki odliczenia VAT byłyby wyższe od wskaźników jednostki, której JST pierwotnie zamierzała powierzyć prowadzenie danej działalności przy użyciu efektów inwestycji.

13	Zmiany form zatrudniania, w szczególności przejście na tzw. samozatrudnienie.
14	Zastosowanie 50% kosztów uzyskania przychodów dla twórców.
15	Zmiany w stawkach amortyzacji dla celów podatkowych.

W O I T
mgr Michał Włodarczyk





W O J T

mgr Michał Włodarczyk

„Biała lista” czynności nietypowych dla funkcji Promotora

Co do zasady, nie będą powodowały obowiązku raportowania poniżej wskazane grupy czynności, wykonywanych w ramach świadczenia usług dotyczących kwestii podatkowych, jeżeli nie zawierają rekomendacji co do podejmowania przez JST określonych czynności faktycznych lub prawnych, których rezultatem ma być osiągnięcie przez nią korzyści podatkowych w przyszłości (udzielanie takich rekomendacji stanowi czynności typowe dla funkcji promotora):

- 1) przygotowywanie i pomoc w przygotowaniu kalkulacji podatkowych, deklaracji, informacji i zeznań podatkowych,
- 2) przygotowywanie i pomoc w przygotowaniu dokumentacji oraz wniosków o udzielanie 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 wynikających 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 wyłączenie informacyjnym charakterze),
- 9) usługi bieżącego doradztwa podatkowego,
- 10) wsparcie i reprezentowanie klienta przed organami administracji publicznej, sądami administracyjnymi, sądami powszechnymi oraz przed Sądem Najwyższym,
- 11) wsparcie lub przygotowywanie oświadczeń dla celów podatkowych.

W O J T
mgr Michał Włodarczyk



Objaśnienia podatkowe z dnia 31 stycznia 2019 r.

INFORMACJE O SCHEMATACH PODATKOWYCH (MDR)

Czego dotyczą objaśnienia podatkowe?

Niniejsze objaśnienia podatkowe (dalej: **objaśnienia**) dotyczą stosowania przepisów związanych z obowiązkiem przekazywania do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej informacji o schematach podatkowych (ang. *Mandatory Disclosure Rules* – dalej: **przepisy MDR**).

Objaśnienia stanowią ogólne wyjaśnienia przepisów prawa podatkowego dotyczące stosowania tych przepisów i wydawane są na podstawie art. 14a § 1 pkt 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2018 r. poz. 800, z późn. zm., dalej: **Ordynacja podatkowa**). Zgodnie z art. 14n § 4 pkt 1 Ordynacji podatkowej zastosowanie się przez podatnika w danym okresie rozliczeniowym do objaśnień podatkowych powoduje objęcie go ochroną przewidzianą w art. 14k-14m tej ustawy. Zastosowanie się do niniejszych objaśnień powodować będzie więc objęcie zainteresowanego ochroną przewidzianą w przepisach podatkowych.

Których przepisów podatkowych dotyczą objaśnienia oraz jaki jest cel wydania objaśnień?

Z dniem 1 stycznia 2019 r. weszła w życie ustawa z dnia 23 października 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; dalej: **ustawa wprowadzająca**). Do Ordynacji podatkowej w Dziale III dodano art. 86a – 86o, tj. nowy Rozdział 11a - Informacje o schematach podatkowych.

Wprowadzone przepisy MDR dotyczą w szczególności:

1. określenia organu podatkowego, do którego będą kierowane informacje o schematach podatkowych,
2. określenia definicji schematu podatkowego oraz przesłanek raportowania,
3. wskazania kręgu podmiotów obowiązanych do przekazywania informacji,
4. sposobu i terminu raportowania,
5. zakresu raportowanych informacji,
6. konsekwencji karnych skarbowych niewypelnienia tego obowiązku przez podmioty zobowiązane.

Celem objaśnień jest wyjaśnienie niezbędnych pojęć z zakresu regulacji, które zostały dodane ustawą wprowadzającą i przedstawienie sposobu postępowania dla prawidłowego spełnienia obowiązków informacyjnych o schematach podatkowych. Przepisy MDR nie występowały dotychczas w polskim systemie podatkowym, ważne jest więc pisemne przedstawienie kierunku interpretacji tych przepisów przez Ministra Finansów.

W jaki sposób doszło do powstania objaśnień?

Ministerstwo Finansów w dniach 16 listopada – 9 grudnia 2018 r. przeprowadziło konsultacje podatkowe dotyczące objaśnień w zakresie stosowania przepisów wprowadzających obowiązek raportowania o schematach podatkowych. Objasnienia podatkowe uwzględniają uwagi zgłoszone podczas konsultacji podatkowych prowadzonych z partnerami społecznymi. Ponadto 11 grudnia 2018 r. w Ministerstwie Finansów odbyło się spotkanie konsultacyjne, podczas którego przedstawiono najważniejsze zagadnienia związane ze stosowaniem nowych przepisów. Uczestnicy konferencji mieli możliwość przedstawienia swoich uwag, które również znalazły swoje odzwierciedlenie w treści objaśnień podatkowych.

Projekt niniejszych objaśnień został poddany konsultacjom w ramach których partnerzy społeczni mieli możliwość zgłaszania konkretnych uwag do jego treści w terminie do 7 stycznia 2019 r. Istotna część uwag zgłaszanych w ramach tych konsultacji została wzięta pod uwagę w trakcie procesu redagowania niniejszych objaśnień.

Ważne!

Dodatkowo informujemy, że objaśnienia mogą być w przyszłości uzupełniane o przedstawienie nowych zagadnień i komentarzy. Na kierunek ewentualnych zmian wpłynąć będzie analiza praktyki stosowania przepisów MDR.

Z uwagi, że instytucja raportowania schematów podatkowych nie występowała dotychczas w polskim porządku prawnym oraz mając na względzie szerokie spektrum uwag zebranych w trakcie konsultacji publicznych dotyczących przedmiotu objaśnień, ewentualne opóźnienia dotyczące realizacji obowiązków informacyjnych na gruncie przepisów MDR, 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.

SPIS TREŚCI

1. Informacje o schematach podatkowych – informacje wstępne	5
1.1. Zakres objaśnień	5
1.2. Cel regulacji MDR	5
1.3. Kwestie intertemporalne oraz obowiązki retrospektywnego przekazania informacji o schematach podatkowych	7
1.3.1. Bezpośrednie działanie ustawy nowej	7
1.3.2. Przepis przejściowy	7
1.3.3. Pierwsza czynność oraz odrębne traktowanie schematu podatkowego	8
1.3.4. Zasady retrospektywnego raportowania schematów podatkowych	9
1.4. Jakich podatków dotyczy obowiązek informacyjny	12
2. Co jest przedmiotem informowania?	13
2.1. Schemat podatkowy	13
2.1.1. Wpływ kryterium kwalifikowanego korzystającego	14
2.1.2. Uzgodnienie	16
2.1.3. Kryterium głównej korzyści	19
2.2. Schemat podatkowy standaryzowany	22
2.3. Schemat podatkowy transgraniczny	24
3. Kto jest zobowiązany do przekazania informacji o schematach podatkowych	27
3.1. Promotor	27
3.1.1. Identyfikacja promotora – wielość podmiotów	30
3.1.2. Identyfikacja promotora – opracowanie uzgodnienia w przypadku braku korzystającego	32
3.1.3. Czynności nietypowe dla funkcji promotora	32
3.2. Korzystający	37
3.2.1. Definicja korzystającego	37
3.2.2. Kryterium kwalifikowanego korzystającego	38
3.3. Wspomagający	40
3.4. Uczestnik uzgodnienia	44
4. Kiedy należy przekazać informację o schemacie podatkowym	45
4.1. Obowiązki promotora	45
4.1.1. Obowiązki informacyjne promotora	45
4.1.2. Udostępnienie oraz wdrażanie schematu podatkowego	49
4.1.3. Prawnie chroniona tajemnica zawodowa	50
4.1.4. Więcej niż jeden promotor obowiązany do przekazania informacji	52
4.1.5. Raportowanie kwartalne (schemat podatkowy standaryzowany)	53
4.2. Obowiązki korzystającego	54

4.2.1. Obowiązki informacyjne korzystającego – informacje ogólne	54
4.2.2. Obowiązki informacyjne korzystającego, który nie zwolni promotora z prawnie chronionej tajemnicy zawodowej w przypadku schematów podatkowych innych niż standaryzowane	56
4.2.3. Więcej niż jeden korzystający	57
4.2.4. Obowiązek przekazania informacji o schemacie podatkowym MDR-3	58
4.3. Obowiązki wspomagającego	59
4.3.1. Obowiązki wspomagającego – schemat postępowania	59
4.3.2. Odpowiedzialność wspomagającego względem zlecającego – modyfikacja wynikająca z przepisów MDR	66
4.3.3. Raportowanie kwartalne	66
5. Cechy rozpoznawcze	68
5.1. Ogólne cechy rozpoznawcze	68
5.2. Szczególne cechy rozpoznawcze	76
5.3. Inne szczególne cechy rozpoznawcze	81
6. Co powinna zawierać informacja o schemacie podatkowym i sposób jej przekazania do Szefa KAS	86
6.1. Zakres danych podlegających ujawnieniu w informacji o schemacie podatkowym	86
6.2. Co zawiera zawiadomienie dotyczące schematu podatkowego MDR-2	91
6.3. Informacja korzystającego o schemacie podatkowym MDR-3	92
6.4. Oświadczenie	92
6.5. Klauzula	92
6.6. Kwartalna informacja o udostępnieniu schematu podatkowego standaryzowanego MDR-4	93
7. Numer schematu podatkowego (NSP)	94
7.1. Potwierdzenie nadania NSP	94
7.2. Obowiązki związane z NSP	95
8. Procedura wewnętrzna	97
8.1. Kto jest zobowiązany do posiadania procedury wewnętrznej	97
8.2. Jaki jest cel posiadania procedury wewnętrznej	97
8.3. Konsekwencje nieprowadzenia procedury wewnętrznej	98
9. Sankcje	100

1. Informacje o schematach podatkowych – informacje wstępne

1.1. Zakres objaśnień

Ustawa wprowadzająca dokonała częściowej transpozycji Dyrektywy Rady (UE) 2018/822¹ z dnia 25 maja 2018 r. zmieniającej dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania w odniesieniu do podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych. W dalszej części objaśnień dyrektywa 2011/16/UE będzie zwana **Dyrektywą**.

Dokument podzielony jest na poszczególne sekcje zawierające objaśnienia w zakresie:

- celu regulacji,
- kwestii intertemporalnych, w tym zasad retrospektywnego obowiązku informacyjnego,
- zakresu przedmiotowego i sytuacji podlegających obowiązkowi przekazania informacji o schemacie podatkowym (definicja schematu podatkowego),
- kręgu podmiotów obowiązanych do przekazywania informacji (promotor, korzystający, wspomagający),
- sposobu i terminu raportowania schematów podatkowych,
- zasad respektowania ochrony zachowania tajemnicy zawodowej,
- cech rozpoznawczych schematu podatkowego (ang. *hallmarks*),
- zakresu informacji podlegających przekazaniu,
- procedury nadania numeru NSP,
- wewnętrznej procedury w zakresie przeciwdziałania niewywiązywania się z obowiązku przekazywania informacji o schematach podatkowych, sankcji za niewypełnianie obowiązków przewidzianych przepisami MDR.

Aby powstał obowiązek informacyjny, uzgodnienie musi spełniać definicję schematu podatkowego (szerzej część 2. objaśnień), a w przypadku schematów innych niż schematy podatkowe transgraniczne, również kryterium kwalifikowanego korzystającego.

Obowiązek przekazania informacji o schematach podatkowych może dotyczyć trzech kategorii podmiotów (szerzej część 3. objaśnień):

- promotora,
- korzystającego,
- wspomagającego.

Przekazanym schematom podatkowym Szef Krajowej Administracji Skarbowej (dalej: **Szef KAS**) nadaje numery schematów podatkowych (dalej: **NSP**).

1.2. Cel regulacji MDR

Celem przepisów MDR jest dostarczenie administracji skarbowej informacji, która będzie wykorzystywana przez organy podatkowe do poprawy jakości systemu podatkowego.

Dostarczane informacje umożliwią również szybką reakcję w postaci ewentualnych zmian legislacyjnych.

Przepisy MDR nakierowane są zwłaszcza na umożliwienie szybkiego dostępu administracji skarbowej do informacji o potencjalnie agresywnym planowaniu lub nadużyciach związanych z planowaniem podatkowym oraz informacji o promotorach i korzystających ze schematów podatkowych. Przepisy te powinny również zniechęcić podatników oraz ich doradców do wdrażania u podatników uzgodnień mogących stanowić unikanie opodatkowania.

Podkreślić należy jednak, że z uwagi na generalne zdefiniowanie cech rozpoznawczych (część 5. objaśnień), **występowanie u danego podatnika cech schematu podatkowego nie powinno być postrzegane jako sytuacja niewłaściwa lub naganna**. Uznanie uzgodnienia za schemat podatkowy w rozumieniu przepisów MDR **nie jest** jednoznaczne z objęciem tego uzgodnienia zakresem zastosowania klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania, szczególnie regulacji przeciwdziałających unikaniu opodatkowania lub też innych właściwych regulacji. Przepisy MDR mają bowiem szerszy zakres zastosowania niż przepisy nakierowane na zwalczanie unikania opodatkowania. Jednocześnie oznacza to, że uzgodnienia dokonywane w dominującej mierze z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych (a więc niespełniające kryterium „sztucznego sposobu działania” w rozumieniu klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania) **nie są wyłączone** z obowiązku przekazywania informacji o schematach podatkowych. Wynika to stąd, że Szef KAS oraz służby Ministerstwa Finansów chcą zachować możliwość samodzielnej oceny, czy element sztuczności występuje.

Obowiązek przekazania informacji o schemacie podatkowym jest obowiązkiem sprawozdawczym. Może zatem dotyczyć także sytuacji, w których uzgodnienie nie stanowi formy unikania opodatkowania. Przykładowo, obowiązek raportowania może powstać w związku ze zgodnym z celem ustawodawcy korzystaniem z ulg i preferencji. Nie oznacza to jednak, że podatnik będący korzystającym z takiego schematu podatkowego powinien spodziewać się kontroli podatkowej lub innych negatywnych konsekwencji jedynie z powodu złożenia informacji o schemacie podatkowym. Choć podstawowym celem przepisów MDR jest uzyskiwanie informacji o uzgodnieniach, co do których zachodzi zwiększone ryzyko agresywnej optymalizacji podatkowej lub naruszenia innych przepisów podatkowych, to jest to również instrument, który może dostarczyć cennych informacji do analizy funkcjonowania określonych ulg lub preferencji pod kątem ich oceny ex-post.

Ważne!

Samo skorzystanie z ulg i preferencji podatkowych (jak np. ulga badawczo-rozwojowa lub „Innovation Box”) nie podlega obowiązkowi raportowania na podstawie przepisów MDR. Obowiązek raportowania może wystąpić jedynie w sytuacji, w której spełnione zostałyby przesłanki uznania danego uzgodnienia za schemat podatkowy.

Jednocześnie warto zaznaczyć, że brak natychmiastowej reakcji organów podatkowych na przekazaną informację o schemacie podatkowym **nie przesądza**, że dany schemat podatkowy nie zostanie w przyszłości zakwestionowany. Powyższe wynika z charakteru obowiązków

¹ Dz. U. UE L 139/1 Dz. U. UE L 139/1

dotyczących składania informacji lub deklaracji podatkowych. Przykładowo, złożenie zeznania podatkowego nie ma wpływu na możliwość określenia zobowiązania podatkowego za dany okres w drodze postępowania prowadzonego przez organy podatkowe. Inną funkcję pełnią instrumenty o charakterze interpretacyjnym, takie jak interpretacje indywidualne, porozumienia w sprawie ustalenia cen transferowych czy opinie zabezpieczające. W ich przypadku ustawodawca określił w przepisach sytuację, w których podmiotowi, dla którego wydano dany akt, przysługuje ochrona. Nie taki jest jednak cel przepisów MDR, na co wskazuje brak przepisów dotyczących mocy ochronnej wynikającej z przekazania informacji o schemacie podatkowym. Przyjęte w przepisach MDR rozwiązanie wynika bezpośrednio z art. 84b pkt 15 Dyrektywy, zgodnie z którym „brak reakcji ze strony administracji podatkowej na dane podlegające zgłoszeniu uzgodnienie transgraniczne nie oznacza zaaprobowania ważności lub sposobu opodatkowania tego uzgodnienia”. Przyjęcie odmiennego stanowiska w regulacjach krajowych byłoby sprzeczne z przepisami Dyrektywy. Analogiczne stanowisko zostało zaprezentowane także w preambule do przedmiotowej Dyrektywy, która wskazuje, że brak reakcji ze strony organów podatkowych wobec zgłoszonego uzgodnienia nie powinien oznaczać aprobaty ważności lub sposobu opodatkowania zgłoszonego uzgodnienia.

1.3. Kwestie intertemporalne oraz obowiązek retrospektywnego przekazania informacji o schematach podatkowych

1.3.1. Bezpośrednie działanie ustawy nowej

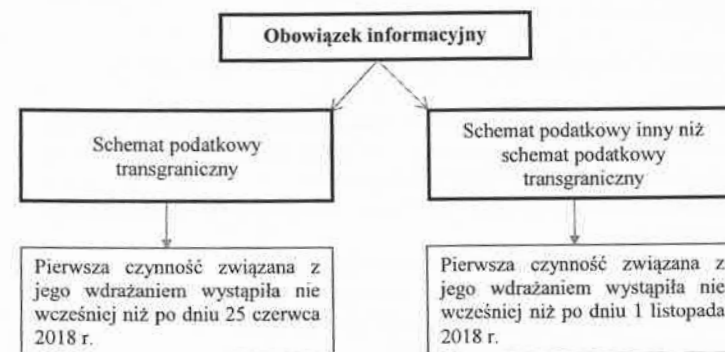
Przepisy MDR weszły w życie w dniu 1 stycznia 2019 r. Mają więc one zastosowanie, co do zasady, do schematów podatkowych, dla których jedno ze zdarzeń skutkujących powstaniem obowiązku przekazania informacji wystąpiło w tym dniu lub później – bezpośrednie działanie ustawy nowej. Terminy oraz procedura, w jaki sposób powinny zostać złożone informacje o schemacie podatkowym, zostały szczegółowo opisane w [części 4, objaśnien](#).

1.3.2. Przepis przejściowy

W ustawie wprowadzającej uregulowane zostały zagadnienia dotyczące kwestii intertemporalnych (art. 28 ustawy wprowadzającej). Rozwiązania te wynikają z obowiązku implementacji postanowień Dyrektywy (dla schematu podatkowego transgranicznego) bądź z chęci zabezpieczenia interesu publicznego (dla schematu innego niż schemat podatkowy transgraniczny). Przepis przejściowy wprowadza datę graniczną (odpowiednio 25 czerwca 2018 r. oraz 1 listopada 2018 r. – dalej: **data graniczna**) wskazując na obowiązek retrospektywnego przekazania informacji o schemacie podatkowym, jeżeli pierwszej czynności związanej z jego wdrożeniem dokonano po dacie granicznej.

Przepis art. 28 ustawy wprowadzającej wskazuje, że okres, za jaki należy złożyć informację o schemacie podatkowym w stosunku do czynności mających miejsce przed 1 stycznia 2019 r., zależy od typu schematu podatkowego, który podlega raportowaniu. W przypadku schematu podatkowego, którym jest:

- **schemat podatkowy transgraniczny**² (pkt 2.3.) – schemat podlega raportowaniu, jeżeli pierwszej czynności związanej z jego wdrażaniem dokonano przed dniem wejścia w życie ustawy wprowadzającej, nie wcześniej jednak niż po dniu 25 czerwca 2018 r.,
- **inny niż ww. schemat podatkowy**³ (patrz pkt 2.1.) – schemat podlega raportowaniu, jeżeli pierwszej czynności związanej z jego wdrażaniem dokonano przed dniem wejścia w życie ustawy wprowadzającej, nie wcześniej jednak niż po dniu 1 listopada 2018 r.



1.3.3. Pierwsza czynność oraz odrębne traktowanie schematu podatkowego

Obowiązek retrospektywnego raportowania schematów podatkowych jest zatem uzależniony od dokonania pierwszej czynności związanej z wdrażaniem schematu podatkowego (rozpoczęciem procesu wdrożenia) po dniu 25 czerwca 2018 r. (w przypadku schematu transgranicznego) lub po dniu 1 listopada 2018 r. (w przypadku schematu innego niż schemat transgraniczny).

Ważne!

Pierwsza czynność związana z wdrażaniem schematu podatkowego może mieć postać zarówno czynności prawnych, jak i czynności faktycznych. Przykładem takiej czynności może być np. wybór określonej formy opodatkowania, umożliwiający wykonanie lub zmierzający do wykonania uzgodnienia. Przy ocenie czy dana czynność stanowi element uprzednio wdrażanego schematu, czy powinna zostać zakwalifikowana jako odrębny schemat, należy jednak każdorazowo uwzględnić jej charakter, cel oraz skutek do jakiego prowadzi.

Podkreślić jednak należy, że w sytuacji gdy czynność lub zespół czynności wykonanych po dacie granicznej – które można by uznać za element uzgodnienia rozpoczętego przed tym dniem – spełnia samodzielnie (tj. bez uwzględnienia czynności dokonanych przed datą graniczną) definicję schematu podatkowego, wówczas konieczne jest potraktowanie ich jako

² Definicja schematu podatkowego transgranicznego – art. 86a §1 pkt 12 Ordynacji podatkowej.

³ Definicja schematu podatkowego – art. 86a §1 pkt 10 Ordynacji podatkowej.

odrębnego schematu, podlegającego raportowaniu zgodnie z zasadą bezpośredniego działania ustawy nowej.

Uwaga!

Szczególną uwagę należy zwrócić na czynności dokonane po dacie granicznej, gdy samodzielnie spełniają one definicję schematu podatkowego. W tym przypadku, obowiązek przekazania informacji podatkowej powstanie zgodnie z przepisami o retrospektywnym raportowaniu schematów podatkowych (gdy czynności tych dokonano jeszcze w 2018 roku) lub na zasadach ogólnych zgodnie z zasadą bezpośredniego działania ustawy nowej (gdy czynności tych dokonano w 2019 roku).

W związku z powyższym, łączenie czynności dokonywanych po dacie granicznej z innymi, wcześniejszymi czynnościami, w celu uniknięcia obowiązku informowania o schematach podatkowych (np. poprzez próbę połączenia faktycznej pierwszej czynności wdrożenia schematu podatkowego dokonanej po dacie granicznej, z czynnością niepowiązaną z danym schematem podatkowym, ale dokonaną przed tą datą) **nie wyłącza obowiązku przekazania informacji o schemacie podatkowym**, jeżeli czynności dokonane po dacie granicznej można uznać samoistnie za uzgodnienie będące schematem podatkowym. Powyższe wynika z faktu, że intencją ustawodawcy było, aby schematy podatkowe nie były sztucznie łączone, by wykazać, że pierwsza czynność miała miejsce przed datą graniczną i w konsekwencji nie jest konieczne raportowanie schematu podatkowego.

Obowiązek przekazywania informacji o schemacie podatkowym nie powstanie natomiast w sytuacji, w której pierwszej czynności związanej z wdrażaniem schematu podatkowego dokonano przed datą graniczną, a późniejsze czynności samoistnie nie mogą zostać uznane za uzgodnienie będące schematem podatkowym. W tej sytuacji, obowiązek przekazania informacji o tych schemacie podatkowym nie powstanie niezależnie od okresów, w których osiągane są korzyści podatkowe wynikające z tego schematu podatkowego.

Powyższe oznacza, że gdy pierwsza czynność związana z wdrażaniem schematu podatkowego wystąpiła przed datą graniczną, obowiązek przekazania informacji o tym schemacie podatkowym nie powstanie także w następstwie zastosowania art. 86j §1 i §2 Ordynacji podatkowej, tj. przepisu nakazującego przekazanie w określonych przypadkach informacji o schemacie podatkowym łącznie z deklaracją podatkową dotyczącą okresu rozliczeniowego, w którym korzystający uzyskuje korzyść podatkową.

1.3.4. Zasady retrospektywnego raportowania schematów podatkowych

Jeśli wystąpi konieczność złożenia retrospektywnej informacji o schemacie podatkowym, przepis przejściowy przewiduje następujące terminy raportowania.

Promotor przekazuje Szefowi KAS informację o takim schemacie podatkowym do dnia **30 czerwca 2019 r.**

Korzystający przekazuje Szefowi KAS informację o schemacie podatkowym do **30 września 2019 r.**, jeżeli nie został poinformowany przez promotora o NSP lub gdy schemat podatkowy nie posiada jeszcze NSP (a korzystający nie został o tym fakcie pisemnie poinformowany zgodnie z art. 86b §3 Ordynacji podatkowej) lub został poinformowany o obowiązku przekazania informacji o schemacie podatkowym innym niż standaryzowany. Warunki te wynikają odpowiednio z art. 28 ust. 2 lub 4 ustawy wprowadzającej w zw. z art. 86b §4 Ordynacji podatkowej.

Przepis art. 28 ustawy wprowadzającej nakazuje odpowiednie stosowanie wybranych przepisów nowego rozdziału 11a Ordynacji podatkowej. Przywołane tam przepisy art. 86b i art. 86c Ordynacji podatkowej określają zasady przekazywania informacji odpowiednio przez promotora i korzystającego. Przepisy te dotyczą w szczególności obowiązków korzystającego, w przypadku niedopełnienia obowiązków przez promotora, jak również możliwości skorzystania przez promotora, będącego obowiązany do zachowania tajemnicy zawodowej, z uprawnień związanych z zachowaniem tej tajemnicy i związanych z tym obowiązków informacyjnych. Odwołanie do przepisu art. 86f Ordynacji podatkowej określającego zakres przekazywanych informacji (w tym opis schematu podatkowego i jego streszczenie) nakazuje złożenie dla raportowanych retrospektywnie schematów podatkowych informacji tożsamyh z tymi, jakie będą składane w przypadku bezpośredniego działania ustawy nowej. Podobny skutek wystąpi z uwagi na odwołanie się do przepisu art. 86g §1 Ordynacji podatkowej określającego sposób przekazania drogą elektroniczną informacji o schemacie podatkowym do Szefa KAS.

Uwaga!

Uwzględniając powyższe zasady retrospektywnego raportowania schematów podatkowych, uznać należy, że z deklaracją podatkową składaną w trakcie 2019 roku, a dotyczącą okresu zakończonego przed wejściem w życie ustawy zmieniającej (np. zeznaniem podatkowym za rok podatkowy kończący się 31 grudnia 2018 r.), nie ma obowiązku złożenia informacji korzystającego MDR-3 (tj. nie powstaje obowiązek, o którym mowa w art. 86j §1 i §2 Ordynacji podatkowej).

Przykład: Korzystający dokonał pierwszej czynności związanej z wdrażaniem transgranicznego schematu podatkowego po dniu 25 czerwca 2018 r. W 2018 roku schemat podatkowy przynosił korzystającemu korzyści podatkowe w podatku dochodowym od osób prawnych i będzie przynosić te korzyści również w kolejnych okresach rozliczeniowych. Schemat ten podlega raportowaniu w terminach określonych w art. 28 ustawy zmieniającej (30 czerwca 2019 r. dla promotora lub 30 września 2019 r. dla korzystającego). Zatem do dnia upływu terminu złożenia zeznania podatkowego za rok 2018 nie upłynął jeszcze termin przekazania informacji o tym schemacie podatkowym. Korzystający nie jest zobowiązany do przekazania do Szefa KAS w terminie złożenia deklaracji podatkowej danych dotyczących tego schematu podatkowego, o których mowa w art. 86f Ordynacji podatkowej.

Przykład: Korzystający pierwszej czynności związanej z wdrażaniem schematu podatkowego dotyczącego wyłącznie VAT dokonał po dniu 25 czerwca 2018 r., bez względu na rezydencję podatkową uczestników uzgodnienia, nie będzie ono podlegało raportowaniu z uwagi na niespełnienie kryterium transgranicznego oraz zasadniczo nie będzie podlegało zaraportowaniu jako schemat podatkowy inny niż schemat podatkowy transgraniczny z uwagi na dokonanie pierwszej czynności związanej z wdrażaniem tego uzgodnienia przed datą graniczną (tj. przed 1 listopada 2018 r.).

Przykład: Korzystający dokonał pierwszej czynności związanej z wdrażaniem schematu podatkowego po dniu 1 listopada 2018 r., a ostatnia czynność związana z wdrażaniem tego schematu została dokonana przed dniem 1 stycznia 2019 r. W takim przypadku, schemat ten będzie podlegał obowiązkowi raportowania na podstawie przepisów MDR z uwagi na spełnienie przesłanki z art. 28 ustawy wprowadzającej, tj. dokonanie pierwszej czynności związanej z jego wdrażaniem po dacie granicznej. W tej sytuacji bez znaczenia pozostaje fakt, że schemat ten został zakończony przed 1 stycznia 2019 r.

W przypadku, gdy informacja o schemacie podatkowym powinna być przekazana na zasadach retrospektywnych (i informacja ta objęła zarówno czynności już dokonane po dacie granicznej a przed 1 stycznia 2019 r. oraz czynności planowane, które jednak łącznie stanowią jedno uzgodnienie), co do zasady powstaje obowiązek ich jednokrotnego zaraportowania retrospektywnego. W odniesieniu do takich czynności (objętych informacją złożoną w trybie retrospektywnego raportowania) nie powstanie już odrębny obowiązek informacyjny w trybie składania informacji o schematach podatkowych na zasadach stosowanych do uzgodnień, dla których pierwsza czynność miała miejsce po dniu wejścia w życie przepisów MDR.

Przykład: Pierwsza czynność związana z wdrażaniem schematu podatkowego miała miejsce 15 listopada 2018. Następnie po 1 stycznia 2019 r. wdrażane są określone czynności, które (i) stanowią część złożonego schematu wdrażanego od 15 listopada, ale jednocześnie (ii) spełniają samodzielnie definicję schematu podatkowego. W takim przypadku, przekazanie jednej informacji o takim złożonym schemacie podatkowym (tj. obejmującym również czynności podejmowane po 1 stycznia 2019 r.) na zasadach retrospektywnych pozwoli prawidłowo wypełnić obowiązek przekazania informacji o schematach podatkowych.

Uwaga!

W przypadku schematów, w których pierwszej czynności związanej z wdrażaniem dokonano przed datą graniczną, a następnie (po dacie granicznej) dokonano ich modyfikacji, weryfikacji, rozszerzania działania itp., schematy takie mogą podlegać raportowaniu, jeżeli takie modyfikacje prowadzą do istotnej zmiany charakteru schematu (np. dojdzie do zmiany stron, czy uczestników danego uzgodnienia np. wskutek ich przekształcenia, połączenia lub podziału).

W przypadku schematów standaryzowanych, jeśli:

- (i) pierwsza czynność związana z wdrażaniem danego schematu standaryzowanego u konkretnego korzystającego miała miejsce przed datą graniczną, oraz
- (ii) schemat po 31 grudnia 2018 r. został udostępniony innym korzystającym, obowiązek informowania o schematach podatkowych powinien zostać, co do zasady, wypełniony w następujący sposób:
 - (i) w momencie pierwszego udostępnienia schematu od 1 stycznia 2019 r., obowiązek informowania o schematach podatkowych powinien zostać wypełniony zgodnie z przepisami obowiązującymi od 1 stycznia 2019 r. (czyli co do zasady 30 dni od pierwszego udostępnienia, które nastąpiło od 1 stycznia 2019 r.),
 - (ii) każde kolejne udostępnienie tego schematu powinno zostać wykazane w informacji przesyłanej w trybie art. 86f § 4 Ordynacji podatkowej (raportowanie kwartalne),
 - (iii) w ramach raportowania schematu podatkowego, w którym z uwagi na fakt, że pierwsza czynność związana z jego wdrażaniem miała miejsce po dacie granicznej (a przed 1 stycznia 2019 r.), termin raportowania upływa dopiero 30 czerwca lub 30 września 2019 r. (raportowanie retrospektywne) należy posłużyć się NSP nadanym danemu schematowi standaryzowanemu (jeśli do czasu raportowania zostało nadane NSP).

Jeśli jednak do czasu pierwszego udostępnienia (mającego miejsce od 1 stycznia 2019 r.) takiego schematu, schematowi zostało już nadane NSP (na skutek raportowania retrospektywnego), takie udostępnienie powinno zostać wykazane jedynie w ramach informacji przesyłanej w trybie art. 86f § 4 Ordynacji podatkowej (raportowanie kwartalne).

1.4. Jakich podatków dotyczy obowiązek informacyjny

Brak jest ograniczenia co do rodzajów podatków objętych przepisami MDR. Przekazywane zatem będą schematy podatkowe dotyczące podatków bezpośrednich, podatków pośrednich (VAT, akcyza) oraz tzw. podatków lokalnych, np. podatek od nieruchomości, oraz innych uzgodnień uregulowanych w przepisach prawa podatkowego. Przepisami MDR nie są natomiast objęte cła.

Jednocześnie podkreślić należy, że w sytuacji, w której uzgodnienie dotyczy wyłącznie podatku od wartości dodanej, w tym podatku od towarów i usług, lub podatku akcyzowego, nie będzie spełnione kryterium transgraniczne. Oznacza to, że jeśli schemat podatkowy dotyczy wyłącznie tych podatków (tj. wyłącznie skutki na gruncie tych podatków pozwalają na zakwalifikowanie uzgodnienia jako schematu podatkowego), nie będzie to schemat podatkowy transgraniczny.

2. Co jest przedmiotem informowania?

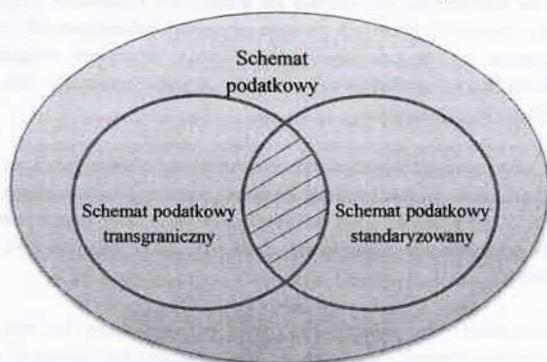
Przepisy MDR rozróżniają trzy rodzaje schematów, które podlegają obowiązkowi przekazywania informacji:

- schemat podatkowy,
- schemat podatkowy standaryzowany,
- schemat podatkowy transgraniczny.

O kwalifikacji uzgodnienia jako określonego rodzaju schematu podatkowego decyduje spełnienie przesłanek opisanych w dalszej części objaśnień.

Ważne!

Schemat podatkowy oraz schemat podatkowy transgraniczny mogą być jednocześnie schematem podatkowym standaryzowanym. O standaryzacji schematu świadczy okoliczność, że można go wdrożyć lub udostępnić u więcej niż jednego korzystającego bez konieczności dokonywania zmiany jego istotnych założeń (pkt 2.2.)



2.1. Schemat podatkowy

Przez schemat podatkowy rozumie się uzgodnienie, które:

- a) spełnia kryterium głównej korzyści oraz posiada ogólną cechę rozpoznawczą,
- b) posiada szczególną cechę rozpoznawczą, lub
- c) posiada inną szczególną cechę rozpoznawczą (art. 86a §1 pkt 10 Ordynacji podatkowej).

Wyliczenie zawarte w art. 86a §1 pkt 10 Ordynacji podatkowej należy rozumieć rozłącznie w odniesieniu do konkretnego przypadku. Zatem, żeby spełniona była definicja schematu podatkowego, zaistnieć musi jeden z następujących przypadków:

Przypadek 1: uzgodnienie (patrz pkt 2.1.2.) spełnia kryterium głównej korzyści (patrz pkt 2.1.3.) oraz posiada ogólną cechę rozpoznawczą (patrz pkt 5.1.) – użycie łącznika „oraz” oznacza, że obie wymienione przesłanki muszą zostać spełnione łącznie (art. 86a §1 pkt 10 lit. a Ordynacji podatkowej);

Przypadek 2: uzgodnienie posiada szczególną cechę rozpoznawczą (w tej sytuacji nie musi być spełnione kryterium głównej korzyści – patrz pkt 5.2.) (art. 86a §1 pkt 10 lit. b Ordynacji podatkowej);

Przypadek 3: uzgodnienie posiada inną szczególną cechę rozpoznawczą (w tej sytuacji nie musi być spełnione kryterium głównej korzyści – patrz pkt 5.3.) (art. 86a §1 pkt 10 lit. c Ordynacji podatkowej).

Powyższe rozumienie wskazanych wyżej przepisów Ordynacji podatkowej jest w pełni zgodne z Zasadami techniki prawodawczej⁴. Jak wynika z § 56 ust. 1 tych zasad „W obrębie artykułu (ustępu) zawierającego wyliczenie wyróżnia się dwie części: wprowadzenie do wyliczenia oraz punkty. Wyliczenie może kończyć się częścią wspólną, odnoszącą się do wszystkich punktów”. Kryterium głównej korzyści jest elementem lit. a) art. 86a pkt 10 Ordynacji podatkowej i znajduje zastosowanie wyłącznie do ogólnej cechy rozpoznawczej. Ponieważ kryterium to nie znajduje się ani w części wspólnej tej jednostki redakcyjnej, ani na końcu wyliczenia, nie ma podstaw aby traktowane było jako element wspólny wyliczenia i odnosiło się także do szczególnej cechy rozpoznawczej, czy innej szczególnej cechy rozpoznawczej.

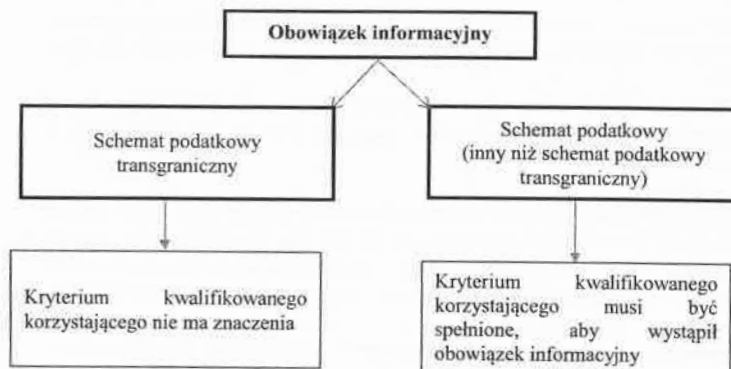
Uwaga!

Uzgodnienie, które posiada ogólną cechę rozpoznawczą (a nie posiada szczególną lub innej szczególnej cechy rozpoznawczej) musi również spełniać kryterium głównej korzyści, aby mogło zostać uznane za schemat podatkowy. Uzgodnienie w stosunku do którego została zidentyfikowana szczególna cecha rozpoznawcza lub inna szczególna cecha rozpoznawcza nie musi spełniać kryterium głównej korzyści, aby stanowić schemat podatkowy.

2.1.1. Wpływ kryterium kwalifikowanego korzystającego

Samo wypełnienie definicji schematu podatkowego nie determinuje automatycznie konieczności przekazania do Szefa KAS informacji o schemacie podatkowym. Powstanie tego obowiązku – jeśli taki schemat podatkowy nie spełnia definicji schematu podatkowego transgranicznego – będzie bowiem uzależnione od tego, czy spełnione jest kryterium kwalifikowanego korzystającego (art. 86a §4 Ordynacji podatkowej). Dopiero bowiem przekroczenie jednego z progów zawartych w kryterium kwalifikowanego korzystającego (odpowiednio 10 mln euro lub 2,5 mln euro) powoduje, że schemat podatkowy inny niż transgraniczny będzie podlegał obowiązkowi informacyjnemu. Wskazany próg *de minimis* w definicji kwalifikowanego korzystającego znacząco redukuje zakres podmiotowy i przedmiotowy regulacji w obszarze, w jakim wychodzi ona poza minimum wynikające z Dyrektywy (szerzej patrz pkt 3.2.2.).

⁴ <http://prawo.sejm.gov.pl/isap.nsf/download.xsp/WDU20160000283/O/D20160283.pdf>



Ważne!

Obowiązek informacyjny na gruncie przepisów MDR 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.

Przepisy MDR nie nakładają na promotora lub wspomagającego obowiązku podejmowania dodatkowych czynności w celu weryfikacji czy doszło do spełnienia przez korzystającego kryterium kwalifikowanego korzystającego. Podmioty te nie są zobowiązane do aktywnego (niemieszczącego się w granicach staranności generalnie przyjmowanej w stosunkach biznesowych) poszukiwania informacji wskazujących na sytuację finansową korzystającego lub podmiotów z nim powiązanych z uwagi na przepisy MDR.

Podkreślić jednak należy, że w sytuacji, w której promotor/wspomagający w ramach świadczenia usług lub dla innych potrzeb (np. przed zawarciem umowy lub złożeniem oferty korzystającemu) dokonali weryfikacji sytuacji finansowej korzystającego (lub podmiotów z nim powiązanych) lub sytuacja ta jest powszechnie znana (np. korzystający jest polską spółką publiczną), promotor lub wspomagający nie mogą tych informacji pominąć przy weryfikacji czy doszło do spełnienia tego kryterium.

W praktyce, w sytuacji stałej współpracy z korzystającym, promotor/wspomagający mogą posiadać wiedzę pozwalającą na stwierdzenie, czy kryterium kwalifikowanego korzystającego jest spełnione. Niekiedy informacje dotyczące uzgodnienia będą dokładnie określać konsekwencje i wskazywać na wartość rzeczy lub praw, których to uzgodnienie dotyczy. Czasami zdarzyć się może również, że niemożliwe będzie racjonalne przyjęcie, że kryterium to nie zostało spełnione – np. uzgodnienie dotyczy będzie kilku zabudowanych nieruchomości w centrum dużego miasta.

W sytuacji braku innych informacji lub powodów by uznać za spełnione analizowane kryterium, dla celów dowodowych działaniem wystarczającym mogłoby być, na przykład, odebranie od korzystającego oświadczenia wskazującego, czy w jego przypadku doszło do spełnienia definicji kwalifikowanego korzystającego.

2.1.2. Uzgodnienie

Uzgodnienie to czynność lub zespół powiązanych ze sobą czynności, w tym czynność planowana 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 Ordynacji podatkowej).

Ważne!

W zależności od okoliczności danego przypadku uzgodnieniem będzie pojedyncza czynność lub zespół powiązanych ze sobą czynności. Po wyrazie „czynność” przepis celowo nie posługuje się znanym z prawa cywilnego kwantyfikatorem „prawna” – *quod lege non distinguente nec nostrum est distinguere*. Określenie „czynność” dotyczy zarówno czynności prawnych (w tym czynności jednostronnych) jak i czynności faktycznych, np. uzgodnienie stanowić mogą czynności związane z wyborem określonej formy opodatkowania, umożliwiających wykonanie lub zmierzających do wykonania uzgodnienia.

W przypadku relacji pomiędzy promotorem/wspomagającym a korzystającym uzgodnieniem będzie generalnie przedmiot prac promotora/wspomagającego, a nie same czynności lub efekty prac promotora/wspomagającego (tzn. **uzgodnieniem nie będzie opinia prawna dotycząca konsekwencji podatkowych planowanej czynności, może nim zaś być komentowana w opinii czynność**).

Jak już wskazywano, nie należy dokonywać nieracjonalnego łączenia lub dzielenia powiązanych ze sobą czynności, np. w celu analizy podlegania pod zgłoszenie poszczególnych uzgodnień, bądź w celu pominięcia pewnych jego części w przekazywanej informacji o schemacie podatkowym.

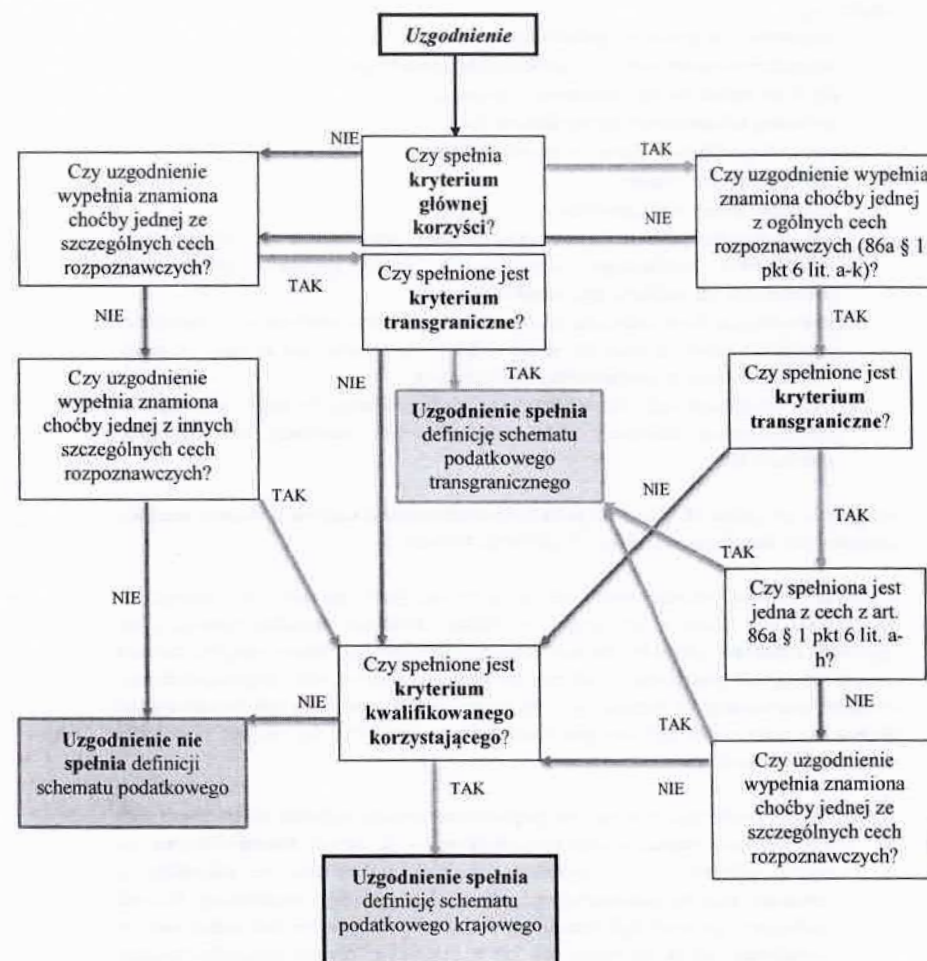
Wystarczające jest, aby czynność lub czynności wchodzące w skład uzgodnienia były na tyle określone, aby mogły być w zrozumiały sposób przedstawione innej osobie, np. aby możliwe było zaprezentowanie sposobu wdrożenia tego uzgodnienia. Niemniej jednak, zakładane czynności w ramach uzgodnienia nie muszą przybierać określonej formy prawnej (jeżeli nie jest ona istotna dla określenia skutków podatkowych całego schematu podatkowego), wystarczające będzie opisanie ekonomicznego efektu tych czynności (np. przejście prawa do dysponowania rzeczą jak właściciel, niezależnie od formy prawnej dokonania tej czynności). Przykładowo oznacza to, że w sytuacji w której w ramach jednego z etapów schematu podatkowego konieczne jest zbycie rzeczy Z przez podmiot A na rzecz podmiotu B i w danym schemacie podatkowym może to nastąpić poprzez darowiznę, sprzedaż lub wkład niepieniężny, definicja uzgodnienia zostanie spełniona mimo, że nie została podjęta finalna decyzja o zastosowanej formie prawnej czynności na danym etapie.

Aby spełniona była definicja uzgodnienia, co najmniej jedna strona uzgodnienia musi być podatnikiem lub podejmowane czynności mają lub mogą mieć wpływ na powstanie lub niepowstanie obowiązku podatkowego. Regulacje podatkowe wskazują, kto jest podatnikiem dla celów ich stosowania. Uznać należy, że definicja uzgodnienia będzie więc spełniona także w przypadku, gdy żadna ze stron uzgodnienia nie jest podatnikiem i ustaw szczególnych, ale podejmowane czynności mają wpływ na powstanie lub niepowstanie obowiązku podatkowego np. w przypadku gdy celem podjętych czynności jest doprowadzenie do sytuacji, w której korzystający mimo prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium Polski (lub innego kraju) nie posiada tam stałego zakładu w rozumieniu właściwej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej w rozumieniu przepisów VAT.

Określona w art. 86a §1 pkt 16 Ordynacji podatkowej przesłanka związana z występowaniem strony uzgodnienia w charakterze podatnika ma charakter funkcjonalny. Oznacza to, że jej realizacja nastąpi w sytuacji, gdy co najmniej jedna strona danej czynności jest podatnikiem określonego podatku oraz jednocześnie czynność ta dotyczy tej strony funkcjonującej jako podatek tego podatku w danym uzgodnieniu (lub potencjalnie mogłaby wpłynąć na powstanie lub niepowstanie obowiązku podatkowego w tym podatku). Oznacza to, że definicja uzgodnienia nie będzie spełniona mimo, że strona danej czynności jest podatnikiem jakiegoś podatku, jeżeli czynność ta tego podatku nie dotyczy i ze swojej natury dotyczyć nie może.

W praktyce, stroną uzgodnienia będzie, co do zasady, podatnik, który jest korzystającym w rozumieniu nowego rozdziału 11a Ordynacji podatkowej.

Poniżej graficznie przedstawiono diagram wskazujący na procedurę oceny czy uzgodnienie podlega obowiązkowi raportowania na podstawie przepisów MDR.



2.1.3. Kryterium głównej korzyści

Ocena kryterium głównej korzyści wymaga określenia w pierwszym kroku jak zdefiniowana jest korzyść podatkowa na gruncie przepisów MDR. Przez korzyść podatkową³ dla celów MDR rozumie się:

- niepowstanie zobowiązania podatkowego,
- odsunięcie w czasie powstania zobowiązania podatkowego,
- obniżenie wysokości zobowiązania podatkowego,
- powstanie lub zawyżenie straty podatkowej,
- powstanie nadpłaty lub prawa do zwrotu podatku,
- zawyżenie kwoty nadpłaty,
- zawyżenie kwoty zwrotu podatku,
- brak obowiązku pobrania podatku przez płatnika, jeżeli wynika on z niepowstania zobowiązania podatkowego, odsunięcia w czasie powstania zobowiązania podatkowego lub obniżenia jego wysokości,
- podwyższenie kwoty nadwyżki podatku naliczonego nad należnym – w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy,
- niepowstanie obowiązku lub odsunięcie w czasie powstania obowiązku sporządzania i przekazywania informacji podatkowych, w tym informacji o schematach podatkowych.

Na gruncie przepisów MDR korzyść podatkowa może powstać także na podstawie regulacji podatkowych obowiązujących w innych niż Polska krajach.

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.

Kryterium głównej korzyści powinno być rozpatrywane z punktu widzenia trzech przesłanek:

1. **Przesłanka wystąpienia korzyści podatkowej** – Kryterium głównej korzyści nie będzie spełnione, jeżeli z wybranym sposobem postępowania nie wiązałoby się uzyskanie korzyści podatkowej, faktycznej albo rozsądnie oczekiwanej. Korzyść podatkowa **nie musi być jednak sprzeczna z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu** (tak jak w przypadku klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania).

³ art. 86a § 1 pkt 4 Ordynacji podatkowej

2. **Przesłanka, aby korzyść podatkowa była główną lub jedną z głównych korzyści** – Korzyść podatkowa jest główną lub jedną z głównych korzyści, jeśli stanowi istotną lub determinującą przesłankę decyzji o wdrożeniu uzgodnienia, a nie jest jedynie pobocznym lub nieoczekiwanym skutkiem uzgodnienia. Kryterium głównej korzyści będzie więc, co do zasady, spełnione w przypadku, w którym uzgodnienie nie zostałoby wdrożone, gdyby nie oczekiwana korzyść podatkowa.

Korzystający z danego uzgodnienia lub jego promotorzy wiedzą, w którym przypadku uzgodnienie ma na celu osiągnięcie korzyści podatkowej lub kiedy osiągnięcie korzyści podatkowej jest jednym z głównych celów uzgodnienia, a wspomagający – przy uwzględnieniu zawodowego charakteru ich działalności – również mogą być w stanie to ocenić.

Przykład: Kryterium głównej korzyści nie będzie spełnione w przypadku ulgi na dzieci, czy też wspólnego rozliczenia z małżonkiem. Możliwość skorzystania z tych preferencji nie wynika bowiem z czynności, które byłyby dokonywane z uwagi na korzyści podatkowe. Korzyści podatkowe, które wystąpią, nie są zatem głównymi lub jednymi z głównych korzyści wynikającymi lub oczekiwanymi w związku z wykonaniem uzgodnienia.

3. **Przesłanka alternatywnej drogi postępowania** – Kryterium głównej korzyści nie będzie spełnione, co do zasady, jeżeli na podstawie istniejących okoliczności oraz faktów należy przyjąć, że podmiot działający rozsądnie wskutek stosowania zgodnych z prawem rozwiązań nie ma lub nie miał alternatywnej, racjonalnej drogi postępowania, nawet jeżeli skutkiem postępowania jest osiągnięcie korzyści podatkowej.

Przykład: Z uwagi na definicję korzyści podatkowej będzie nią również pomniejszenie zobowiązania podatkowego w związku z ujęciem jako kosztu uzyskania przychodów uzasadnionego ekonomicznie wydatku. Nie jest to jednak czynność, która samoistnie spełniałaby przesłankę alternatywnej drogi postępowania, gdyż rozsądnie działające podmioty w ramach prowadzonej działalności muszą ponosić koszty, aby generować przychody lub zabezpieczyć ich źródło. Nieponoszenie uzasadnionego ekonomicznie wydatku nie jest bowiem racjonalnym alternatywnym sposobem postępowania.

Przykład: Przesłanka alternatywnej drogi postępowania może być natomiast spełniona w przypadku, gdy dany cel ekonomiczny jest możliwy do zrealizowania na różne sposoby, które różnią się co do wynikających z nich korzyści podatkowych. Przykładowo, jeżeli dokonanie aportu jest korzystniejszym z perspektywy podatkowej sposobem przeniesienia własności składnika majątku niż jego sprzedaż, to podmiot, który zdecydował się na aport dysponował racjonalną alternatywną drogą postępowania.

Na brak alternatywnej drogi postępowania może wskazywać np. fakt, że analiza możliwości uzyskania korzyści podatkowej została rozpoczęta dopiero po dokonaniu czynności, które kwalifikują do skorzystania z tej preferencji.

Samo skorzystanie z ulg i preferencji podatkowych takich jak ulga badawczo-rozwojowa lub „Innovation Box” nie będzie, co do zasady, podlegało obowiązkowi raportowania na podstawie przepisów MDR, w przypadku, gdy koszty związane z wydatkami podlegającymi uwzględnieniu w ramach ulgi zostały już poniesione a ich poniesienie nie było determinowane zamiarem osiągnięcia korzyści podatkowej. Ponoszenie powyższych wydatków jest sytuacją typową dla prowadzenia działalności gospodarczej, w której poniesienie kosztów np. na działalność badawczo rozwojową podyktowana jest względami głównie biznesowymi, np. potrzebą zachowania pozycji konkurencyjnej na rynku, a nie względami podatkowymi. W takich sytuacjach sam fakt skorzystania z właściwych ulg i preferencji podatkowych należy uznać za działanie racjonalne.

Jeżeli jednak w sytuacji skorzystania z ulgi badawczo-rozwojowej są spełnione przesłanki uznania uzgodnienia za schemat podatkowy, przykładowo spełnione jest kryterium głównej korzyści (głównym lub jednym z głównych celów poniesienia wydatków jest skorzystanie z ulgi podatkowej) i wynagrodzenie promotora w danym uzgodnieniu zostałoby oparte na zasadzie *success fee*, wówczas obowiązek raportowania wystąpi.

Taka sytuacja może wskazywać, że wybór danej drogi postępowania nie był podyktowany względami podatkowymi, a jedynie jej ekonomicznym uzasadnieniem.

Przy ocenie przesłanki alternatywnej drogi postępowania każdorazowo należy wziąć pod uwagę całokształt okoliczności faktycznych uzgodnienia. Ocena tej przesłanki powinna być ponadto dokonywana w sposób zobiektywizowany (konceptja „podmiotu działającego rozsądnie”), a nie wyłącznie w oparciu o subiektywne przekonanie podatnika o braku racjonalnej, alternatywnej drogi postępowania.

Przykład: Dla dowiedzenia braku alternatywnej drogi postępowania nie jest wystarczająca chronologia działań podatnika polegająca na uiszczeniu podatku w wyższej wysokości a następnie wystąpieniu o zwrot nadpłaty. Takie ustrukturyzowanie działań podatnika może być bowiem związane np. z przyjętą strategią procesową lub strategią planowania podatkowego. Istotne jest natomiast, czy rozsądnie działający podatnik dokonałby określonych działań również w przypadku, gdy nie mógłby racjonalnie oczekiwać uzyskania w przyszłości zwrotu nadpłaty. Jeśli odpowiedź jest twierdząca, można argumentować, że podatnik nie dysponował racjonalną alternatywną ścieżką postępowania.

Aby kryterium głównej korzyści miało zastosowanie, **wszystkie trzy przesłanki powinny zostać spełnione łącznie**. Nie jest natomiast konieczne występowanie przesłanki „sztucznego sposobu działania”, o której mowa w art. 119c Ordynacji podatkowej.

2.2. Schemat podatkowy standaryzowany

Schemat podatkowy standaryzowany to schemat 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 inny niż schemat podatkowy transgraniczny, jak i schemat podatkowy transgraniczny.

Schemat podatkowy standaryzowany musi spełniać jednocześnie definicję schematu podatkowego (pkt 2.1.). Schemat podatkowy standaryzowany transgraniczny musi spełniać dodatkowo kryterium transgraniczne.

Ważne!

Podział w ustawie na schemat podatkowy standaryzowany oraz inny niż standaryzowany ma istotne znaczenie. Przepisy Ordynacji podatkowej różnicują bowiem obowiązki informacyjne związane z tymi schematami. Odmienne są także konsekwencje kwalifikacji schematu standaryzowanego na gruncie przepisów o tajemnicy zawodowej (część 4. objaśnień).

Uzgodnienie, które nie wymaga dodatkowych analiz, opinii, modyfikacji czy istotnych zmian w przypadku jego wdrażania u różnych korzystających, co do zasady, spełnia definicję schematu podatkowego standaryzowanego.

Przykład: Uzgodnienia, w ramach których spółki dokonywały zbycia kluczowych składników majątku (np. zabudowanych nieruchomości komercyjnych), bezpośrednio po czym cały dochód ze sprzedaży przekazywały jako darowiznę do spółki powiązanej. Transakcji towarzyszyły dodatkowe operacje polegające na wymianie udziałów, utworzeniu podatkowej grupy kapitałowej i zbyciu udziałów otrzymanych z tej wymiany skutkujące rozwiązaniem nowoutworzonej podatkowej grupy kapitałowej⁶.

Przykład: Uzgodnienia zmierzające do sztucznego wykreowania wartości firmy, którym towarzyszy operacja przeniesienia przedsiębiorstwa (lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa) do spółki docelowej, podzielona – bez ekonomicznego uzasadnienia – na etapy tak, by ujawnić wartość firmy bez opodatkowania w jednej ze spółek a jednocześnie zapewnić kolejnej spółce korzyść podatkową w postaci amortyzacji (obniżenia dochodu)⁷.

6 Ostrzeżenie Ministerstwa Finansów przed optymalizacją podatkową w ramach podatkowych grup kapitałowych, Nr 004/17, 26 czerwca 2017 r., <https://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/wiadomosci/ostrezenia-i-wyjasnienia-podatkowe>

7 Ostrzeżenie Ministerstwa Finansów przed optymalizacją podatkową z wykorzystaniem wartości firmy, Nr 002/17 z 22 maja 2017 r., <https://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/wiadomosci/ostrezenia-i-wyjasnienia-podatkowe>

Przykład: Uzgodnienie polegające na tworzeniu konstrukcji instrumentów finansowych (instrumentów pochodnych), w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, polegające na reklasyfikacji wynagrodzenia ze stosunku pracy – o charakterze nagrody pieniężnej – opodatkowanego wg progresywnej skali podatkowej stawką do 32%, do źródła przychodów z kapitałów pieniężnych, w celu zastosowania stawki 19%⁸.

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 (czy istnieje hipotetyczna możliwość udostępnienia lub wdrożenia przez inne podmioty bez modyfikacji istoty schematu). Jednocześnie schemat taki nie „zmienia się” w schemat inny niż standaryzowany, tj. zindywidualizowany, z chwilą jego udostępnienia / wdrożenia przez zamawiającego. Dlatego w praktyce może się zdarzyć, że schemat podatkowy standaryzowany będzie udostępniony lub wdrożony tylko przez jednego korzystającego, zamawiającego opracowanie optymalizacyjne.

Ocena czy udostępnienie lub wdrożenie schematu podatkowego może odbyć się bez istotnej zmiany jego założeń powinna być każdorazowo dokonywana z uwzględnieniem charakteru poszczególnych czynności. Nie będzie istotną zmianą założeń schematu podatkowego standaryzowanego np. zmiana wysokości korzyści podatkowej, która jest skutkiem podjętych działań i wynikać może ze skali działalności korzystającego lub posiadanych przez niego aktywów, czy zmiana wartości transakcji.

Jednocześnie, nie jest właściwe sztuczne dzielenie schematu podatkowego „krojonego na miarę” na szereg odrębnych schematów podatkowych w celu uznania ich za zbiór kilku schematów podatkowych standaryzowanych. O tego rodzaju sztuczności można by mówić w szczególności, gdyby na skutek podziału na mniejsze schematy podatkowe standaryzowane wyłączone byłoby spełnienie pewnych przesłanek (cech rozpoznawczych lub kryterium głównej korzyści), które spełniałby „większy” schemat podatkowy inny niż standaryzowany.

Przykład: Pierwszy etap uzgodnienia obejmuje zmianę struktury udziałowej: w drodze wymiany udziałów Spółka B otrzymuje od spółki holdingowej udziały w Spółce A (aport udziałów), w zamian za co Spółka B podnosi swój kapitał i wydaje do podmiotu zagranicznego swoje udziały, których wartość odpowiada wartości majątku Spółki A. Drugi etap uzgodnienia obejmuje utworzenie podatkowej grupy kapitałowej przez Spółkę A oraz Spółkę B. Trzeci etap obejmuje sprzedaż majątku Spółki A na rzecz innego podmiotu połączony z zobowiązaniem do dokonania darowizny na rzecz spółki B środków uzyskanych przez Spółkę A ze sprzedaży. Powyższe etapy uzgodnienia powinny zostać potraktowane jako jeden schemat podatkowy, a nie jako odrębne

schematy podatkowe standaryzowane (wymiana udziałów, utworzenie PGK, sprzedaż majątku i darowizna).

2.3. Schemat podatkowy transgraniczny

Schemat podatkowy transgraniczny to uzgodnienie, które spełnia:

Przypadek 1: (1) kryterium transgraniczne oraz (2) kryterium głównej korzyści oraz (3) posiada którąkolwiek z ogólnych cech rozpoznawczych, o których mowa w art. 86a §1 pkt 6 lit. a–h Ordynacji podatkowej,

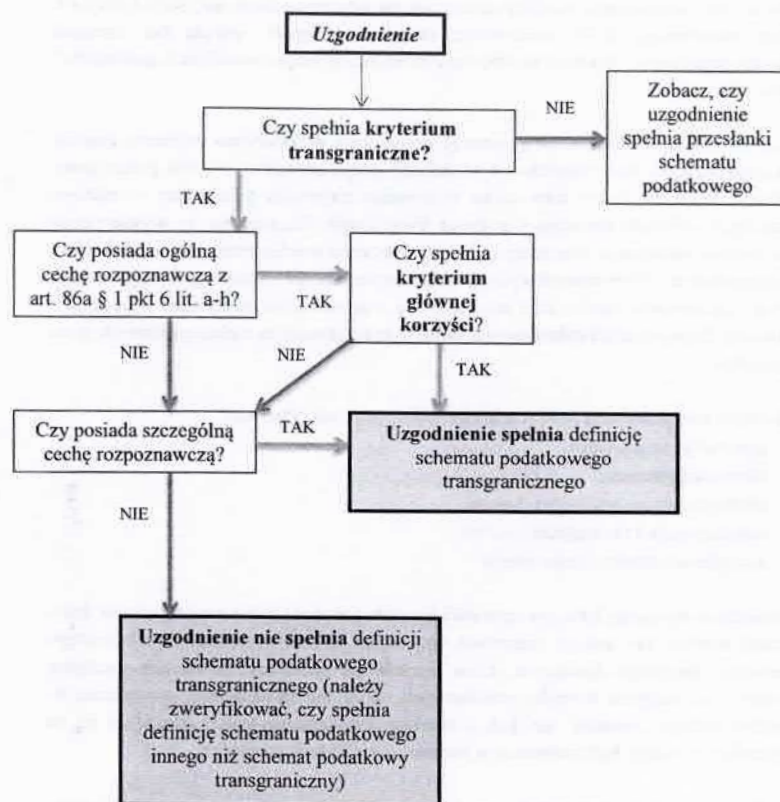
Przypadek 2: (1) kryterium transgraniczne oraz (2) posiada szczególną cechę rozpoznawczą.

Uwaga!

Schemat podatkowy transgraniczny, który posiada szczególną cechę rozpoznawczą nie musi spełniać kryterium głównej korzyści.

Przepisy odnoszące się do schematu podatkowego transgranicznego stanowią transpozycję przepisów Dyrektywy. W praktyce, w sytuacji raportowania schematu podatkowego, podmiot dokonujący zgłoszenia powinien w pierwszej kolejności zweryfikować, czy raportowany przez niego schemat podatkowy spełnia przesłanki do uznania za schemat podatkowy transgraniczny. Jeśli tak, to konieczne jest zraportowanie tego faktu w przedkładanej informacji o schemacie podatkowym. Wymóg badania tej okoliczności w pierwszej kolejności wynika z obowiązku wymiany tej informacji z innymi państwami członkowskimi Unii Europejskiej. Jedynie w sytuacji, w której schemat podatkowy nie spełnia przesłanek do uznania za schemat podatkowy transgraniczny, możliwe jest raportowanie danego schematu w ramach innej kategorii schematów.

⁸ Informacja Szefa KAS o stosowaniu przepisów dotyczących przeciwdziałania unikaniu opodatkowania w kontekście tzw. Programów Motywacyjnych, <https://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/wiadomosci/ostrzezenia-i-wyjasnienia-podatkowe>



Kryterium transgraniczne

Kryterium transgraniczne uważa się za spełnione, jeżeli uzgodnienie dotyczy więcej niż jednego państwa członkowskiego Unii Europejskiej lub państwa członkowskiego Unii Europejskiej i państwa trzeciego oraz spełnia co najmniej jeden z poniższych warunków:

- nie wszyscy uczestnicy uzgodnienia mają miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium tego samego państwa,
- co najmniej jeden uczestnik uzgodnienia ma miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium więcej niż jednego państwa,
- 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,
- 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,
- uzgodnienie może mieć wpływ na automatyczną wymianę informacji, o której mowa w dziale III ustawy z dnia 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami, lub na wskazanie beneficjenta rzeczywistego w rozumieniu ustawy z dnia 1 marca 2018 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy i finansowaniu terroryzmu

– 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 Unii Europejskiej.

Kryterium transgraniczne jest transpozycją definicji uzgodnienia transgranicznego, o której mowa w dodanym pkt 18 do art. 3 Dyrektywy. Tylko schematy podatkowe transgraniczne będą podlegały automatycznej wymianie z innymi państwami członkowskimi.

Ważne!

W zakresie przesłanek dotyczących spełniania kryterium transgranicznego istotna jest rezydencja podatkowa uczestnika. Należy pamiętać, że uczestnik jest pojęciem szerszym niż korzystający ze schematu podatkowego (szerzej [patrz pkt 3.4.](#))

3. Kto jest zobowiązany do przekazania informacji o schematach podatkowych

Kolejnym krokiem po ustaleniu, czy dany schemat objęty jest obowiązkiem przekazywania informacji o schematach podatkowych jest ustalenie, w jakiej roli występuje podmiot, który wykonuje czynności związane z uzgodnieniem.

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

- promotora,
- korzystającego,
- wspomagającego.

Obowiązki informacyjne w MDR mogą ciążyć na wskazanych podmiotach bez względu to, czy ich miejsce zamieszkania, siedziba lub zarząd znajduje się na terytorium Polski, terytorium państw UE, czy terytorium państw trzecich. W przypadku, gdy obowiązek informowania o schematach podatkowych przez promotora, korzystającego lub wspomagającego dotyczy schematu podatkowego transgranicznego, przepisy Ordynacji podatkowej wskazują na sposób postępowania, umożliwiający określenie państwa, które powinno otrzymać informację o schemacie podatkowym oraz procedurę przekazywania tej informacji (art. 86b §8, art. 86e §3 oraz art. 86d §7 Ordynacji podatkowej).

Obowiązek przekazywania informacji o schemacie podatkowym obejmuje wszystkich, którzy dokonują czynności wskazanych w przepisach (np. opracowywanie, oferowanie, udostępnianie, wdrażanie lub zarządzanie wdrażaniem – w przypadku promotora). Nie jest więc to tylko obowiązek nakładany na określone grupy zawodowe (np. na doradców podatkowych lub radców prawnych, czy też adwokatów). Obowiązek ten może obejmować również osoby niewykonyjące żadnego zawodu regulowanego (np. księgowych) lub podmioty, które dokonują czynności wskazanych w przepisach MDR, nawet gdy nie są do tego uprawnione w świetle przepisów ustaw regulujących konkretne zawody.

Ważne!

Zarówno promotor jak i wspomagający, co do zasady, żeby zweryfikować, czy istnieje obowiązek informacyjny MDR, nie będą zobowiązani do aktywnego poszukiwania informacji w zakresie danego uzgodnienia. Obowiązek informowania o schematach podatkowych będzie dotyczył informacji znanych przekazującemu i będących w jego posiadaniu. Jeżeli jednak w zakresie wykonywanych przez taki podmiot czynności (np. realizacji obowiązków wynikających z przepisów o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy i finansowaniu terroryzmu) zidentyfikowane zostaną informacje, na podstawie których możliwe jest stwierdzenie, czy dane uzgodnienie spełnia definicję schematu podatkowego, powinny one zostać uwzględnione w ocenie wystąpienia obowiązku informacyjnego na gruncie przepisów MDR.

3.1. Promotor

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 nie posiada miejsca zamieszkania, siedziby ani zarządu na terytorium kraju (art. 86a §1 pkt 7 i 8 Ordynacji podatkowej), która opracowuje, oferuje, udostępnia, wdraża lub zarządza wdrażaniem uzgodnienia. Definicja ta odpowiada pierwszemu akapitowi definicji „pośrednika” zawartej w Dyrektywie.

Definicja promotora stanowi katalog otwarty, zawierający przykładowo wskazane zawody zaufania publicznego. Poza wymienioną w definicji grupą zawodów zaufania publicznego, promotorem może być także inna osoba wykonująca czynności pozostające w zakresie działania tych osób lub posiadająca podobne kwalifikacje. Oznacza to, że wykonywanie zawodu z grupy wskazanej w tym przepisie nie stanowi samo w sobie przesłanki uznania takiej osoby za promotora, o ile w ramach wykonywanych czynności nie zostanie spełniony warunek ustawowy (opracowania, oferowania, udostępnienia, wdrożenia lub zarządzania wdrożeniem uzgodnienia). Oceny należy każdorazowo dokonać z uwzględnieniem funkcji pełnionych przez dany podmiot.

Podmiot pełni rolę promotora, jeśli w zakresie wykonywanych czynności:

- opracowuje uzgodnienie,
- oferuje uzgodnienie,
- udostępnia opracowane uzgodnienie,
- wdraża opracowane uzgodnienie, lub
- zarządza wdrażaniem uzgodnienia.

W kontekście powyższego katalogu czynności promotorem może być również podmiot, który opracował produkt lub usługę biznesową spełniającą definicję schematu podatkowego. Przykładowo, instytucja finansowa, która opracowała specjalny instrument pochodny pozwalający na osiąganie korzyści podatkowych, może być promotorem w stosunku do podmiotów, którym „produkt” ten jest oferowany. Kontrahenci, którzy zdecydują się na skorzystanie z tej oferty, będą natomiast występowali w roli korzystających.

Przykład: Może być uznany za promotora podmiot oferujący wykorzystywane w planowaniu podatkowym instrumenty dłużne o charakterze zbliżonym do długoterminowych obligacji QDS (Qualifying Debt Securities).

Przykład: **Nie będzie promotorem** instytucja finansowa, która udziela standardowej gwarancji bankowej lub realizuje polecenie przelewu. Sama gwarancja bankowa lub polecenie przelewu nie spełnia samodzielnie definicji schematu podatkowego (może jednak stanowić element szerszego uzgodnienia podlegającego raportowaniu na gruncie przepisów MDR).

Ważne!

Wskazane kategorie czynności należy rozpatrywać w znaczeniu funkcjonalnym. W tym kontekście wdrażanie uzgodnienia lub zarządzanie wdrażaniem uzgodnieniem nie musi

wiązać się z formalnym podejmowaniem decyzji. Przygotowywanie i koordynowanie realizacji działań w ramach obranego scenariusza wdrożenia (np. przygotowywanie lub koordynacja przygotowania dokumentów związanych w wdrożeniem lub uczestnictwo w faktycznym podejmowaniu decyzji) może świadczyć o spełnieniu przesłanki wdrażania uzgodnienia.

Ważne!

Nie działa w roli promotora ani wspomagającego spółka zarządzająca specjalną strefą ekonomiczną (spółka akcyjna lub spółka z ograniczoną odpowiedzialnością, w której Skarb Państwa albo samorząd województwa posiada większość głosów, które mogą być oddane na walnym zgromadzeniu lub zgromadzeniu wspólników), udzielając, w imieniu ministra właściwego do spraw gospodarki, zezwolenia na prowadzenie działalności gospodarczej na terenie danej strefy, uprawniającego do korzystania z pomocy publicznej, a także wykonując, w imieniu ministra właściwego do spraw gospodarki, kontrolę realizacji warunków zezwolenia.

Ważne!

Nie działa w roli promotora doradca podatkowy / adwokat / radca prawny reprezentujący klienta w postępowaniu podatkowym lub postępowaniu sądowym w odniesieniu do zastanej sytuacji prawno-podatkowej.

Doradca wewnętrzny – tzw. „in-house”

W praktyce stosowania nowych przepisów trudności mogą dotyczyć oceny obowiązków osób zatrudnionych lub wykonujących obowiązki na podstawie umowy o pracę lub umów cywilnoprawnych opracowujących schematy podatkowe na potrzeby danego podmiotu, np. doradcy podatkowi lub radcowie prawni wykonujący czynności doradztwa podatkowego w spółce, której przedmiotem działalności nie są czynności doradztwa podatkowego (tzw. „in house”). W tym kontekście, formalna nazwa umowy, na podstawie której dokonywane są te czynności, nie jest czynnikiem bezwzględnie determinującym rolę pełnioną przez podmiot.

W powyższym przypadku, co do zasady, ani podmiot zatrudniający taką osobę ani ona sama nie powinni być uznani za promotorów. Podmiot zatrudniający doradcę podatkowego (lub inną osobę świadczącą na jej rzecz czynności doradztwa podatkowego) może jednak zostać uznany za korzystającego. Obowiązki informacyjne korzystającego zostały określone w przepisach art. 86c i 86j Ordynacji podatkowej (pkt 3.2.).

Ważne!

Przy ocenie roli, w jakiej występuje dany podmiot, wziąć należy pod uwagę całokształt okoliczności i funkcji jakie pełnione są przez dany podmiot. Jeżeli bowiem z charakteru wykonywanych czynności i realizowanych zadań wynika, że doradca wewnętrzny udziela porad również podmiotom innym niż ten, w którym jest zatrudniony, podmiot zatrudniający może wystąpić w roli promotora.

Przykład: Doradca wewnętrzny zatrudniony wyłącznie w jednej spółce (na umowie o pracę) opracował uzgodnienie stanowiące schemat podatkowy. W pierwszym etapie uzgodnienie zostało wdrożone wyłącznie w spółce zatrudniającej doradcę wewnętrznego. Następnie uzgodnienie to zostało udostępnione przez tę spółkę innym podmiotom z grupy kapitałowej. Sytuacja taka oznacza, że w pierwszym etapie spółka zatrudniająca doradcę działała w charakterze korzystającego (ani spółka ani doradca wewnętrzny nie spełniali definicji promotora). W momencie, w którym uzgodnienie zostało udostępnione kolejnym podmiotom przez wewnętrznego doradcę (w ramach jego obowiązków pracowniczych lub polecenia służbowego), podmiot zatrudniający tego doradcę oraz osoba odpowiedzialna merytorycznie i funkcjonalnie za zakres przedmiotowy objęty uzgodnieniem (np. dyrektor finansowy, dyrektor działu podatkowego) wypełnili przesłanki do uznania ich za promotorów. Bez znaczenia dla określenia statusu promotora jest ocena dopuszczalności dokonywania takich czynności na gruncie np. ustawy o doradztwie podatkowym.

Ważne!

W roli promotora może także wystąpić sam doradca wewnętrzny (także w przypadku, gdy jest on zatrudniony jednocześnie w kilku podmiotach), jeżeli z własnej inicjatywy wykonuje w charakterze promotora czynności związane z opracowaniem, oferowaniem, udostępnianiem, wdrażaniem lub zarządzaniem wdrożeniem uzgodnienia na rzecz więcej niż jednego z tych podmiotów kiedy nie wynika to z polecenia służbowego.

3.1.1. Identyfikacja promotora – wielość podmiotów

Pewne wątpliwości mogą powstać w przypadku podmiotów świadczących usługi doradcze (w tym zwłaszcza podmioty świadczące usługi doradztwa podatkowego), które zatrudniają lub współpracują z osobami wykonującymi czynności opracowania, oferowania, udostępnienia, wdrożenia lub zarządzania wdrożeniem uzgodnienia.

W przypadku, gdy dany podmiot zatrudnia osoby fizyczne w celu wywiązywania się z zawieranych przez ten podmiot umów o świadczenie usług wchodzących w zakres przedmiotowy pojęcia promotora, za promotora należy uznać podmiot zatrudniający te osoby, a także osobę lub osoby fizyczne, które faktycznie kierują wykonywaniem tych czynności – tzn. podejmują rozstrzygające decyzje lub akceptują kierunek prowadzonych działań. Przykładowo, definicję promotora spełniać będzie zarówno spółka doradcza jak i osoba fizyczna odpowiedzialna merytorycznie i funkcjonalnie za daną usługę lub „projekt” i kształt porady np. partner, dyrektor lub wspólnik tego podmiotu). Zmiana takiej osoby w czasie realizacji usługi / projektu nie wpływa na ocenę roli w jakiej wystąpiła osoba poprzednio odpowiedzialna. Nie ma znaczenia forma stosunku prawnego łączącego podmiot zatrudniający z daną osobą fizyczną (np. partner w spółce doradztwa podatkowego, który merytorycznie odpowiada za usługę, której przedmiotem jest schemat podatkowy, nie może powoływać się na fakt zatrudnienia na podstawie umowy o pracę, w której formalnie pozostaje on „pod kierownictwem pracodawcy”, jako okoliczność wyłączająca go z zakresu pojęcia promotora). Ponadto, nie jest dopuszczalne przeniesienie odpowiedzialności za obowiązek przekazania

informacji na osobę, która nie odpowiada merytorycznie za usługę, której przedmiotem jest schemat podatkowy, nawet jeśli osoba ta w ramach danej organizacji odpowiada ogólnie za nadzór nad przestrzeganiem wewnętrznej procedury w zakresie przeciwdziałania niewywiązywaniu się z obowiązku przekazywania informacji o schematach podatkowych.

Osoby odpowiedzialne za wycinek prac (obszar, dany podatek) prowadzonych w ramach świadczenia, w ramach jednego podmiotu, danej usługi lub „projektu”, co do zasady, nie powinny być uznawane za promotorów. Nie oznacza to jednak, że w przypadku podziału projektu na obszary tematyczne, możliwa jest sytuacja, w której nikt nie wystąpi w roli promotora. Każdorazowo rolę promotora należy przypisać osobie, które merytorycznie i funkcjonalnie odpowiada za największą część świadczonej usługi. W razie gdy utrudnione jest jednoznaczne wskazanie jednej takiej osoby, możliwe jest współwystępowanie w ramach jednego projektu i organizacji więcej niż jednego promotora będącego osobą fizyczną.

Jednocześnie, uznać należy, że tak jak korzystającym jest osoba prawna, której skutki optymalizacji podatkowej dotyczą bezpośrednio, a nie osoba reprezentująca osobę prawną (np. prezes, zatrudniony u korzystającego radca prawny lub dyrektor finansowy, który faktycznie odbiera usługi dotyczące uzgodnienia), tak w przypadku promotora, nie byłoby właściwe skoncentrowanie uwagi i uznawanie za promotora osoby, która wykonuje czynności administracyjne (np. wysyła ofertę lub opinię w imieniu innych osób) lub pomocnicze (np. przygotowuje analizę orzecznictwa i doktryny lub w oparciu o instrukcje przełożonego przygotowuje opinię prawną lub inny dokument). Taka osoba (również gdy posiada tytuł doradcy podatkowego lub radcy prawnego) nie będzie traktowana jako promotor w stosunku do schematu podatkowego, jeżeli czynności, które mogłyby skutkować uznaniem jej za promotora są dokonywane na polecenie przełożonego lub wynikają z faktycznego podporządkowania służbowego.

Tym bardziej nie można uznać za promotora osób wykonujących czynności pomocnicze i administracyjne, jak np. osobę pełniącą funkcję sekretarskie, która wysyła korespondencję dotyczącą uzgodnienia do klienta czy telemarketera przekazującego podstawowe informacje o działalności promotora.

Za promotorów nie powinny być uznawane żadne osoby fizyczne (niezależnie od ich stanowiska, funkcji, podporządkowania służbowego, formy zatrudnienia, czy relacji ze spółką doradcą), które nie są zaangażowane merytorycznie w dane działania. Jakiegokolwiek, przerzucenie na takie osoby odpowiedzialności w ramach wewnętrznych procedur firmy / procedur wewnętrznych nie wywołuje skutków na gruncie przepisów MDR.

Odróżnić należy sytuację pracowników zatrudnionych na podstawie umowy o pracę oraz osób niebędących samozatrudnionymi i współpracujących z promotorem na podstawie umów cywilnoprawnych od sytuacji osób samozatrudnionych, które z uwagi na ustalenia z podmiotem (promotorem), z którym stale współpracują, dysponują pewną samodzielnością w wykonywaniu zadań związanych z uzgodnieniem lub czerpią korzyści finansowe, których wysokość jest bezpośrednio uzależniona od realizacji danego uzgodnienia. W tej sytuacji

dochodzić może do wielości podmiotów, które jednocześnie spełniać będą definicję promotora (zakładając, że osoby samozatrudnione wykonują czynności opracowania, oferowania, udostępnienia, wdrożenia lub zarządzania wdrożeniem uzgodnienia, a nie wyłącznie czynności o charakterze administracyjnym lub pomocniczym).

Z drugiej strony, nie należy uznawać osób samozatrudnionych za promotorów, jeżeli nie dysponują oni typową dla relacji biznesowej (B2B) samodzielnością w wykonywaniu zadań związanych z uzgodnieniem ani nie czerpią korzyści finansowych, których wysokość byłaby bezpośrednio uzależniona od realizacji danego uzgodnienia. Jeżeli przesłanki te nie są spełnione, wówczas należy zweryfikować, czy w takim przypadku nie pełnią roli wspomagającego w ramach danego uzgodnienia.

3.1.2. Identyfikacja promotora – opracowanie uzgodnienia w przypadku braku korzystającego

Dla lepszego zrozumienia funkcji promotora w przepisach MDR, warto posłużyć się przykładem osoby, która tworzy uzgodnienie będąc pracownikiem naukowym i opublikowała w prasie lub książce efekty swoich badań dotyczących porównania systemów podatkowych i możliwych rozwiązań podatkowych dla podmiotów gospodarczych, w sytuacji w której osoba taka nie działa w imieniu podmiotu doradczego. Nie ma wówczas konieczności przekazania informacji o schemacie podatkowym do Szefa KAS, gdyż opublikowane informacje nie stanowią udostępnienia, przygotowania do wdrożenia lub dokonania pierwszej czynności związanej z wdrażaniem schematu podatkowego (tj. nie stanowią czynności, od których zaczyna biec termin na przekazanie Szefowi KAS informacji o schemacie podatkowym). Uzgodnienie udostępnia się konkretnemu korzystającemu lub korzystającym. Przygotowanie do wdrożenia wymaga chociażby poznania sytuacji podatnika, jego szczególnych cech, natomiast publikacja (np. w formie książki, artykułu naukowego) z uwagi na swój charakter nie powoduje spełnienia warunków informowania o schemacie podatkowym (zob. część 4, objaśnień).

Ważne!

Sam fakt bycia promotorem **nie musi automatycznie wywoływać obowiązku raportowania**. Dopiero udostępnienie, przygotowanie do wdrożenia lub wdrażanie uzgodnienia wywołuje taki obowiązek. W konsekwencji, na promotorze, który tylko opracuje schemat podatkowy, ale go nie udostępni, nie przygotuje do wdrożenia ani nie wdroży, nie będzie ciążył obowiązek raportowania takiego schematu.

3.1.3. Czynności nietypowe dla funkcji promotora

W niektórych przypadkach mogą powstać wątpliwości w ocenie czy dana czynność wykonywana przez podmiot udzielający wsparcia w zakresie kwestii podatkowych będzie prowadziła do uznania go za promotora. Pewne wątpliwości w trakcie konsultacji nad przepisami ustawy wprowadzającej powstały w zakresie oceny czy czynności wchodzące w zakres doradztwa podatkowego, których celem jest zapewnienie prawidłowego stosowania przepisów prawa podatkowego przez przedsiębiorców, w zakresie prawidłowego wypełniania

przez nich obowiązków podatkowych oraz korzystania z dozwolonych przez ustawodawcę rozwiązań, ulg, preferencyjnych form opodatkowania oraz zwolnień, mogą prowadzić do nabycia przez podmiot statusu promotora.

Oceny w każdym przypadku należy dokonać indywidualnie, biorąc pod uwagę całokształt okoliczności i funkcji jakie pełnione są przez dany podmiot. W zakresie każdej z wykonywanych czynności należy ocenić, czy jej charakter i pełnione funkcje świadczą o tym, że czynności te są elementem opracowania, oferowania, udostępniania, wdrażania lub zarządzania wdrożeniem uzgodnienia. Elementami takiej oceny są m.in.:

- określenie charakteru czynności (twórczego lub ściśle opisowego),
- wystąpienie elementu rekomendacji (bezpośredniego lub pośrednio wynikającego z treści opracowania),
- horyzont czasowy którego dotyczy dana czynność (ocena zdarzeń przeszłych, ocena planowanych działań lub wpływ na skutki podatkowe zdarzeń przeszłych).

Należy zwrócić uwagę, że jeśli nawet charakter danej czynności sprawia, że dokonujący jej podmiot nie będzie z tego tytułu promotorem, nie wyklucza to, w opisanym poniżej przypadku, uznania go za wspomagającego. W każdym przypadku powinien on dokonać oceny, czy – pomimo tego, że nie jest promotorem – na podstawie swojej wiedzy i doświadczenia nie dostrzega, że dane uzgodnienie stanowi schemat podatkowy. Przy weryfikacji wypełnienia obowiązku z zakresu MDR, ocena, czy dany wspomagający właściwie się z niego wywiązał będzie zobiektywizowana, tj. odnosić się będzie do tego, czy powinien on dostrzec, że dane uzgodnienie stanowi schemat podatkowy, a nie tylko do wyrażanego subiektywnego przeświadczenia, że dostrzegł bądź nie dostrzegł on tego faktu.

Dla zilustrowania powyższego zagadnienia przedstawiamy typowe grupy czynności wykonywanych w ramach świadczenia usług dotyczących kwestii podatkowych, które, co do zasady, nie są typowe dla funkcji promotora.

Przygotowywanie i pomoc w przygotowaniu kalkulacji podatkowych, deklaracji, informacji i zeznań podatkowych

Grupa czynności związana z przygotowywaniem i pomocą w przygotowaniu kalkulacji podatkowych, deklaracji, informacji i zeznań podatkowych, jak również czynności związane z bieżącym wypełnianiem obowiązków podatkowych na podstawie dokumentów, danych oraz informacji przekazanych przez klienta (tzw. *compliance*), co do zasady, nie będą stanowiły czynności typowych dla funkcji promotora. Czynności te będą, co do zasady, zawierały bowiem element rekomendacji wyłącznie w zakresie zastosowania określonego sposobu rozliczeń podatkowych lub podjęcia decyzji o zastosowaniu określonego podejścia (w przypadku niejednolitej praktyki stosowania przepisów prawa podatkowego), a nie rekomendacji co do podejmowania przez klienta określonych czynności faktycznych lub prawnych, których rezultatem ma być osiągnięcie przez niego korzyści podatkowych w przyszłości (udzielanie takich rekomendacji stanowi czynności typowe dla funkcji promotora).

Czynności typowych dla funkcji promotora nie będą stanowiły w szczególności powyższe czynności, które dotyczą stanów faktycznych, które zasły w przeszłości, a ich celem jest prawidłowe odzwierciedlenie przeszłych i zamkniętych stanów faktycznych dla celów rozliczenia podatkowego.

Ważne!

Jeżeli charakter i funkcja świadczonych czynności nie zawiera elementów związanych z opracowywaniem, oferowaniem, udostępnianiem lub wdrażaniem i zarządzaniem wdrożenia uzgodnienia, ale dotyczy jedynie pomocy lub opinii w zakresie prawidłowego odzwierciedlenia przeszłych i zamkniętych stanów faktycznych dla celów ewidencji podatkowej, to co do zasady, czynności takie nie będą typowe dla funkcji promotora.

Przygotowywanie i pomoc w przygotowaniu dokumentacji oraz wniosków o udzielanie pozwoleń/zezwoleń

Co do zasady, czynności związane z przygotowywaniem i pomocą w przygotowaniu dokumentacji oraz wniosków o udzielanie pozwoleń/zezwoleń, innych wniosków oraz zgłoszeń/notyfikacji/powiadomień przewidzianych w regulacjach podatkowych, jak również przekazywanie informacji o warunkach korzystania z przewidzianych w przepisach podatkowych ulgach i uproszczeniach, nie będą stanowiły czynności typowych dla funkcji promotora.

Nie można jednak wykluczyć, iż samo uzyskanie pozwoleń/zezwoleń lub składanie wniosków np. w zakresie uzyskania ulg i uproszczeń podatkowych będzie stanowiło element schematu podatkowego. Wówczas podmiot świadczący takie usługi powinien dokonać oceny, czy nie spełnia definicji wspomagającego w zakresie takiego uzgodnienia.

Przeglądy dotyczące rozliczeń podatkowych

Czynności obejmujące dokonanie przeglądu w zakresie oceny poprawności działań dokonanych w przeszłości, z perspektywy obowiązującego wówczas prawa podatkowego, podczas których podmiot identyfikuje nieprawidłowości w rozliczeniach podatkowych lub informacjach raportowanych organom podatkowym w przeszłych okresach lub istniejące ryzyka podatkowe oraz może wskazywać sposób działania zmierzający do usunięcia tych nieprawidłowości lub ryzyka i doprowadzenia do prawidłowego zastosowania przepisów prawa podatkowego, nie będą, co do zasady, stanowiły czynności typowych dla funkcji promotora.

W szczególności, co do zasady, nie powinny stanowić takich czynności rekomendacje dotyczące zebrania wymaganej prawem dokumentacji zdarzeń / stanów zaistniałych w przeszłości (np. rekomendacja zebrania dodatkowej dokumentacji potwierdzającej dostawę towarów do odbiorcy w przypadku wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów).

Ocena ta znajdzie zastosowanie w przypadku, gdy w trakcie takich czynności podmiot świadczący usługi nie udziela rekomendacji co do podejmowania określonych działań relewantnych dla rozliczeń podatkowych w przyszłości. Jednak również w przypadku, gdy

wnioski z przeprowadzonego przeglądu przeszłych rozliczeń zachowują swoją aktualność także na przyszłość, nie oznacza to automatycznie, że poradę należy zakwalifikować jako element funkcji promotora. Kluczowy jest charakter i przedmiot przedstawionych rekomendacji, w szczególności, czy dotyczą one jedynie zapewnienia zgodności działań klienta z obowiązkami wynikającymi z przepisów prawa (tzw. *compliance*), czy też wskazują na pewnego rodzaju możliwości optymalizacyjne.

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 powiązanymi na przyszłość, może stanowić rodzaj czynności związanych z funkcją promotora.

Ważne!

Przygotowanie analizy porównawczej dla transakcji realizowanej na niezmienionych warunkach w latach wcześniejszych, którą klient będzie mógł wykorzystywać dla celów dokumentacji cen transferowych również w kolejnych latach (zgodnie z art. 23zd ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych [dalej: **ustawa o PIT**] / art. 11r ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych [dalej: **ustawa o CIT**]) nie sprawia, że w odniesieniu do uzgodnienia, którego analiza dotyczy, podmiot będzie występował w roli promotora.

Opinie i komentarze podatkowe

Co do zasady, udzielanie opinii i komentarzy w zakresie skutków podatkowych, w których doradca informuje klienta o konsekwencjach podatkowych oraz ryzykach wynikających z istniejących interpretacji podatkowych i orzecznictwa, dotyczących już dokonanych przez klienta transakcji lub zdarzeń gospodarczych (stany przeszłe i zamknięte) nie stanowią czynności typowych dla funkcji promotora. Nie będą stanowiły takich czynności m.in. przypadki w których w ramach udzielonych opinii i komentarzy udzielający opinii wskazuje sposób działania zmierzający do usunięcia ewentualnych zidentyfikowanych nieprawidłowości lub ryzyka.

Powyższa konkluzja, przy zachowaniu innych warunków wskazanych w objaśnieniach, znajdzie zastosowanie także w odniesieniu do opinii i komentarzy dotyczących zdarzeń

wpisanych w prowadzoną przez danego podatnika działalność, które z tej racji mogą również wystąpić w przyszłości (w przypadku ściśle opisowego charakteru takiej oceny i przy braku rekomendacji, co do ukształtowania działań podatnika w przyszłości w odmienny sposób).

Przykład: Podatnik zamówił u doradcy komentarz dotyczący prawidłowego ujęcia dla celów podatkowych zawieranych przez niego cyklicznie transakcji, typowych dla prowadzonej przez niego działalności. Opinia doradcy, która ma charakter generalny, może zachowywać aktualność zarówno w odniesieniu do transakcji przeszłych, jak i tych, które dopiero nastąpią. Jeżeli jednak polega ona na jednoznacznym przedstawieniu skutków podatkowych i prawidłowego sposobu rozliczenia tej transakcji, co do zasady nie należy jej traktować jako rekomendacji odnośnie do przyszłego ustrukturyzowania transakcji, która wpisywałaby się w funkcję promotora.

Ważne!

Przy ocenie wskazanych powyżej czynności należy jednak w każdym przypadku ocenić ich formę. Jeśli mają one charakter:

- **opisowy (deskryptywny)** – polega na ocenie stanu prawnego w stosunku do zdarzeń, które wystąpiły albo mają wystąpić u klienta w przyszłości i nie zawierają elementów rekomendacji co do decyzji do podjęcia w przyszłości (wynikających wprost lub pośrednio z charakteru udzielonej opinii lub komentarza) – nie będą stanowiły, co do zasady, czynności powodujących nabycie statusu promotora;

Przykład: Doradca potwierdza klientowi (spółka zagraniczna), że nabycie udziałów podlega opodatkowaniu podatkiem od czynności cywilnoprawnych. Przedstawia zasady, zgodnie z którymi mogą być opodatkowane wypłacane w przyszłości przez polską spółkę dywidendy i w jaki sposób obliczony zostanie podatek, który klient zapłaci w przypadku zbycia przedmiotowych udziałów. W takiej sytuacji porada ma charakter ściśle opisowy (występuje jedynie ocena konsekwencji planowanych przez inwestora działań i nie ma charakteru rekomendacji).

- **twórczy (normatywny)** – zawiera elementy rekomendacji co do ukształtowania działań klienta w przyszłości lub rekomendacji odnośnie do uzasadnienia podjętych w przeszłości decyzji podatkowych, które mogą stanowić czynności powodujące nabycie statusu promotora. W przypadku, gdy opinia doradcy została sformułowana w sposób opisowy i generalny, ale faktycznie dotyczy porównania wariantów postępowania służących realizacji założonego przez podatnika celu, może ona wpisywać się w funkcję promotora, również wtedy, jeśli nie zawiera ona jednoznacznych rekomendacji. Wystarczające jest, że opinia pozwala na porównanie skutków podatkowych przyszłych działań, w konsekwencji czego, rozsądny podmiot jest w stanie wywnioskować, jaki wariant jest rekomendowany z perspektywy podatkowej.

Inne czynności wykonywane w ramach świadczenia usług dotyczących kwestii podatkowych

Czynności związane z profesjonalnym udzielaniem wsparcia w zakresie kwestii podatkowych, które nie są typowe dla funkcji promotora, mogą obejmować także szereg innych czynności takich jak np.:

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

Zwrócić, należy przy tym uwagę, że każdy z przypadków opisanych w niniejszym punkcie (pkt 3.1.3.) powinien zostać jednak oceniony każdorazowo indywidualnie, mając na uwadze cel i charakter wykonywanych usług.

3.2. Korzystający

3.2.1. Definicja korzystającego

Korzystającym⁹ jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej:

- której udostępniane jest uzgodnienie,
- u której wdrażane jest uzgodnienie,
- która jest przygotowana do wdrożenia uzgodnienia,
- która dokonała czynności służącej wdrożeniu uzgodnienia.

Ważne!

Aby uznać dany podmiot za korzystającego nie jest konieczne osiągnięcie przez niego korzyści podatkowej w związku z realizacją uzgodnienia.

Ważne!

Co do zasady korzystającym będzie podatnik bez względu na formę prawną, na jego miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd. W przypadku podmiotów transparentnych podatkowo dla potrzeb podatków dochodowych (np. spółka jawna), korzystającym będą również jego wspólnicy, jeżeli uzgodnienie wywołuje dla nich skutki podatkowe. Korzystającym może być również płatnik, który uzyskuje korzyść podatkową polegającą na braku obowiązku pobrania podatku.

⁹ Art. 86a §1 pkt 1 Ordynacji podatkowej.

Dodatkowych objaśnień wymaga sytuacja bycia „przygotowanym do wdrożenia” przez korzystającego. Wystąpi ona, gdy schemat podatkowy jest koncepcyjnie przygotowany do wdrożenia (tzn. w momencie, gdy prace nad kształtem schematu zostają zakończone i wszystkie elementy niezbędne do wdrożenia schematu są określone) a korzystający na tej podstawie może podjąć decyzję o jego wdrożeniu i w praktyce go zrealizować.

Sformułowanie „czynności służącej wdrożeniu takiego uzgodnienia” obejmuje wszelkie czynności, zarówno czynności faktyczne, jak i czynności prawne, umożliwiające wykonanie lub zmierzające do wykonania uzgodnienia przez tego korzystającego. Nie są czynnościami służącymi wdrożeniu uzgodnienia czynności podejmowane przez podmioty trzecie, np. notariusza działającego na zlecenie w stosunku do danego uzgodnienia. Takie podmioty trzecie nie będą więc wypełniać definicji korzystającego.

Uwaga!

W sytuacji, w której doszło do powołania spółki specjalnego przeznaczenia (SPV), która została założona jako jedna z czynności uzgodnienia – z uwagi na cel, w jakim została utworzona – z chwilą jej zawiązania nastąpiła realizacja czynności, która służy wdrożeniu uzgodnienia.

3.2.2. Kryterium kwalifikowanego korzystającego

Spełnienie kryterium kwalifikowanego korzystającego decyduje o powstaniu obowiązku informowania o schemacie podatkowym w zakresie schematów innych niż schemat podatkowy transgraniczny. Obowiązek przekazania informacji o schemacie podatkowym nie powstaje, gdy uzgodnienie jest schematem podatkowym, innym niż schemat podatkowy transgraniczny, ale dotyczy korzystającego, dla którego nie jest spełnione kryterium kwalifikowanego korzystającego (art. 86a §4 Ordynacji podatkowej).

Kryterium kwalifikowanego korzystającego uważa się za spełnione, jeżeli:

- a) przychody lub koszty korzystającego, albo wartość aktywów tego podmiotu w rozumieniu przepisów o rachunkowości, ustalone na podstawie prowadzonych ksiąg rachunkowych, przekroczyły w roku poprzedzającym lub w bieżącym roku obrotowym równowartość 10 mln euro, lub
- b) udostępniane lub wdrażane uzgodnienie dotyczy rzeczy lub praw o wartości rynkowej przekraczającej równowartość 2,5 mln euro, lub
- c) korzystający jest podmiotem powiązany w rozumieniu art. 23m ust. 1 pkt 4 ustawy o PIT lub art. 11a ust. 1 pkt 4 ustawy o CIT z takim podmiotem. Przesłanka ta dotyczy powiązania z podmiotami, których przychody / koszty / wartość aktywów przekroczyły w roku poprzedzającym lub w bieżącym roku obrotowym równowartość 10 mln euro.

W przypadku podmiotów, które nie prowadzą ksiąg rachunkowych, przychody i koszty ustala się odpowiednio zgodnie z ustawą o PIT lub ustawą o CIT w odpowiednich latach podatkowych, a wartość aktywów – zgodnie z ich wartością rynkową w odpowiednich latach kalendarzowych. Wyrażone w euro kwoty (zarówno w zakresie progu dotyczącego wartości

przychodów lub kosztów korzystającego lub wartości jego aktywów, jak i progu związanego z wartością rynkową rzeczy / praw, których dotyczy uzgodnienie) przelicza się na złote według średniego kursu ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski w ostatnim dniu roku kalendarzowego poprzedzającego rok, w którym nastąpiło zdarzenie skutkujące obowiązkiem przekazania informacji o schemacie podatkowym innym niż schemat podatkowy transgraniczny.

Oceny czy dany podmiot jest kwalifikowanym korzystającym należy dokonać w momencie rozpoczęcia biegu terminu do przekazania informacji o schemacie podatkowym (art. 86b §1, art. 86c §1, art. 86d §2 i 4 Ordynacji podatkowej).

Ustalane progi kwotowe spełniają funkcję progu *de minimis* w odniesieniu do schematu podatkowego innego niż schemat podatkowy transgraniczny. W tym kontekście jednak należy pamiętać, że każdorazowo, w przypadku zaistnienia schematu podatkowego, w pierwszej kolejności analizie należy poddać, czy dane uzgodnienie spełnia definicję schematu podatkowego transgranicznego. Jedynie bowiem w przypadku, gdy analiza prowadzi do wniosku, że dane uzgodnienie **nie spełnia definicji schematu podatkowego transgranicznego (pkt 2.3.)**, analizie należy poddać fakt spełnienia przez korzystającego kryterium kwalifikowanego korzystającego.

Objaśnienia odnośnie pozyskiwania przez promotora lub wspomagającego informacji o spełnieniu tego kryterium były przedstawione wcześniej (pkt 2.1.3.).

3.3. 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 ogólnej 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 uzgodnienia¹⁰. Definicja ta odpowiada drugiemu akapitowi definicji „pośrednika” zawartej w Dyrektywie.

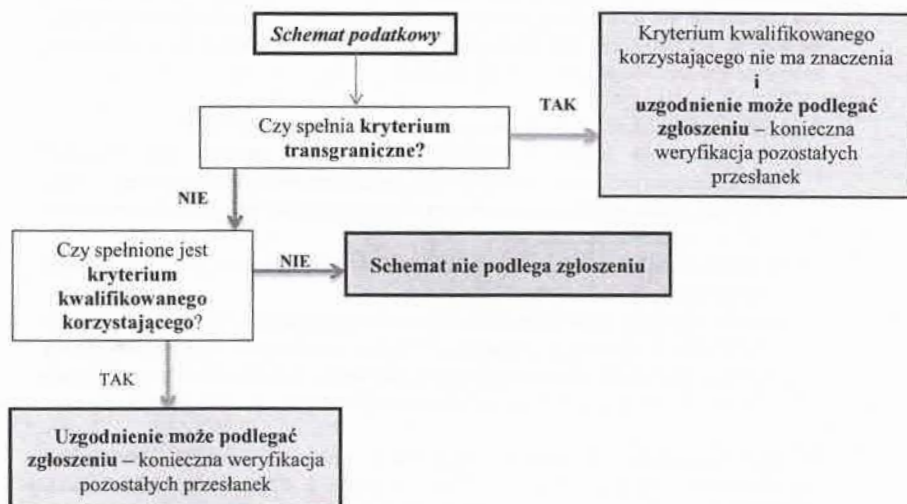
Definicja zawiera katalog otwarty podmiotów, które w świetle ustawy mogą być uznane za wspomagającego. Z uwagi na odmienny zakres realizowanych czynności względem uzgodnienia oraz związany z tym inny poziom wiedzy odnośnie do przebiegu całego uzgodnienia (tzn. generalnie promotor jest świadomy kluczowych czynności podejmowanych w ramach uzgodnienia, podczas gdy wspomagający, z uwagi na swoje zaangażowanie w uzgodnienie – co do zasady – posiada wiedzę jedynie o pewnym wycinku tych czynności), na gruncie przepisów MDR promotor oraz wspomagający pełnią różne funkcje i nałożono na te podmioty obowiązki sprawozdawcze, które charakteryzują się innymi przesłankami inicjującymi te obowiązki.

Spełnienie definicji wspomagającego nie przesądza automatycznie o obowiązku przekazania informacji o schemacie podatkowym (szerzej [patrz pkt 4.3.](#)).

Wspomagający, co do zasady, nie będą również zobowiązani 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. Należy przy tym mieć na uwadze, że chodzi o informacje posiadane przez osoby fizyczne, a nie np. system informatyczny danej instytucji. Jeżeli jednak w zakresie czynności wykonywanych przez taki podmiot (lub jego pracowników) – np. w wyniku realizacji obowiązków wynikających z przepisów o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy i finansowaniu terroryzmu – zidentyfikowane zostaną informacje podlegające zgłoszeniu MDR, powinny one zostać wzięte pod uwagę przy analizie, czy czynności w których uczestniczy wspomagający mogą być elementem uzgodnienia stanowiącego schemat podatkowy oraz, jeśli okaże się to konieczne, informacje te powinny zostać uwzględnione w ewentualnie przekazywanej informacji o schemacie podatkowym.

W praktyce, dla prawidłowego stosowania obowiązków przez wspomagającego, szczególną uwagę należy zwrócić na interpretację części definicji, która mówi o „zachowaniu staranności ogólnej wymaganej w dokonywanych czynnościach, przy uwzględnieniu zawodowego charakteru działalności, obszaru specjalizacji oraz przedmiotu wykonywanych czynności”.

¹⁰ Art. 86a § 1 pkt 18 Ordynacji podatkowej.



Na ocenę tego, czy wspomagający powinien być dostrzec, że uzgodnienie, w odniesieniu do którego jest wspomagającym, stanowi schemat podatkowy, wpływać może wiele czynników, np. dotychczasowe czynności wykonywane przez wspomagającego w stosunku do tych samych lub powiązanych podmiotów, stosowanie rozwiązań nietypowych w danej branży.

Przykładowo przyjąć należy, że w sytuacji, w której wspomagającemu (np. notariuszowi) zlecających jest w pewnych odstępach czasu wykonanie szeregu czynności w odniesieniu do tych samych lub powiązanych podmiotów, które się wzajemnie znoszą w krótkich (tj. poniżej roku) odstępach czasu i prowadzą do efektu zbliżonego lub tożsamego z sytuacją występującą na początku tych czynności, uznać należy, że wspomagający powinien być dostrzec, że wykonywane przez jego czynności mogą stanowić element uzgodnienia stanowiącego schemat podatkowy. Podobnie, wspomagający powinien dostrzec powyższe w przykładowych następujących sytuacjach: świadczone przez niego usługi dotyczą podmiotu, który powstał i utracił byt prawny w krótkim okresie np. kilkumiesięcznym, świadczone przez niego usługi dotyczą nietypowych transakcji, z perspektywy prowadzonej działalności i branży w której funkcjonuje dany podmiot gospodarczy.

Przykład: Księgowy przygotowuje deklaracje podatkowe dla podmiotu gospodarczego, dla którego pomiędzy dniem uzyskania przez niego bytu prawnego a dniem jego likwidacji upłynął okres poniżej jednego roku.

Z drugiej strony, uwzględnić jednak należy fakt, że wspomagający wykonuje ograniczone zakresowo czynności, które stanowią pewną część uzgodnienia. Czynności te mogą być jednocześnie typowe i rozpowszechnione – np. sporządzenie aktu notarialnego przy tworzeniu spółek prawa handlowego. Nie oczekuje się, że wspomagający powinien być dostrzec, że udziela wsparcia przy wdrożeniu schematu podatkowego, w sytuacji, w której posiada on wycinkową wiedzę o uzgodnieniu oraz dokonuje jednej lub kilku typowych w danej branży czynności i na podstawie posiadanych informacji oraz doświadczenia nie było zasadne przyjęcie, że wspomagający świadczy usługi dotyczące uzgodnienia będącego schematem podatkowym.

Przykład: Fakt, że notariusz sporządza akt notarialny dla jednej lub nawet kilku powiązanych ze sobą spółek, mających odmienne przedmioty działalności, nie musi samo w sobie wskazywać na istnienie schematu podatkowego, jeśli nie występują czynności znoszące skutki tych czynności (np. połączenie, podział, przekształcenie, rozwiązywanie).

Ważne!

Rozróżnienie czy dany podmiot pełni funkcję promotora czy wspomagającego uzależnione jest każdorazowo od oceny roli i zaangażowania w prace danego podmiotu oraz od zakresu czynności podejmowanych przez dany podmiot. Generalnie, w sytuacji, w której czynności danego podmiotu, nie są związane z doradzaniem w zakresie podatków lub prezentowaniem informacji o skutkach podatkowych oferowanych

produktów, prawdopodobieństwo, że podmiot ten będzie działać w charakterze promotora jest niewielkie.

Przykład: W typowej sytuacji, jeżeli doradca prawny wdraża schemat podatkowy, który został opracowany i udostępniony przez doradcę podatkowego, co do zasady, to nie doradca prawny a doradca podatkowy będzie mógł pełnić rolę promotora (co wynika z faktu, że to doradca podatkowy opracował i następnie udostępnił schemat podatkowy). Z kolei, doradca prawny będzie, co do zasady, pełnił w takiej sytuacji rolę wspomagającego.

Przykład: Lokalne biuro podatkowe przygotowujące na rzecz zagranicznej spółki z grupy klienta jedynie komentarz zawierający informację podatkową odnośnie do oceny skutków podatkowych planowanego działania na gruncie polskiego prawa podatkowego i niezaangażowane w opracowanie danego uzgodnienia, będzie pełniło funkcję wspomagającego a nie promotora.

Jednak to samo lokalne biuro, w przypadku współuczestniczenia w przygotowywaniu analizy skutków podatkowych różnych alternatywnych, współkreowanych przez to biuro rozwiązań, w sytuacji przedstawienia opinii z rekomendacjami w zakresie rozwiązania korzystnego z punktu widzenia skutków podatkowych, będzie już wypełniać definicję promotora.

Podobnie jak w przypadku promotora (szerzej [patrz pkt 3.1.3.](#)) nie będą typowymi czynnościami skutkującymi uznaniem danego podmiotu za wspomagającego czynności podejmowane w stosunku do „zamkniętych” stanów i zdarzeń przeszłych. W tych bowiem sytuacjach nie dochodzi do wymaganego przez przepis „wsparcia lub porad dotyczących opracowania, wprowadzenia do obrotu, organizowania, udostępnienia do wdrożenia lub nadzorowania wdrożenia uzgodnienia”.

Przykład: Biegły rewident z reguły nie będzie wspomagającym z tytułu czynności obowiązkowego badania sprawozdania finansowego. Jednak w sytuacji, w której osoba taka udziela porad na etapie wdrażania schematu podatkowego (tj. zanim zostanie on w pełni ukształtowany i „zamknięty”), może ona być uznana za wspomagającego i, w zależności od okoliczności danej sprawy (dotyczących tego, czy uzgodnienie stanowi schemat podatkowy, czy inne podmioty dokonały odpowiednich zgłoszeń oraz czy osoba ta dostrzegła bądź powinna była dostrzec, że uzgodnienie stanowi schemat), powstać mogą obowiązki informacyjne po stronie wspomagającego.

Przykład: Wykonywanie przez doradcę podatkowego czynności związanych z przygotowaniem lub pomocą w przygotowywaniu wymaganej przepisami ustawowymi dokumentacji cen transferowych, w tym pomocą w wyborze metody weryfikacji cen transferowych oraz analizy porównawczej lub analizy zgodności – nie będą, co do zasady, prowadziły do nabycia statusu wspomagającego w przypadku, gdy dokumentacja ta zostanie przygotowana *ex post* (będzie dotyczyła już zamkniętego

stanu faktycznego). Przygotowanie analizy porównawczej dla transakcji realizowanej na niezmiennych warunkach w latach wcześniejszych, którą klient będzie mógł wykorzystywać dla celów dokumentacji cen transferowych również w kolejnych latach (zgodnie z art. 23zd ustawy o PIT / art. 11r ustawy o CIT) nie sprawia, że w odniesieniu do uzgodnienia, którego analiza dotyczy, podmiot będzie występował w roli wspomagającego.

Zachowanie należytej staranności

Zachowanie staranności ogólnie wymaganej przy wykonywaniu czynności z uwzględnieniem ich zawodowego charakteru należy inaczej oceniać w stosunku do pracownika banku i instytucji finansowej, kadry zarządzającej wyższego szczebla, a inaczej do pracownika wykonującego polecenia służbowe poprzez redakcję umów bankowych o świadczenie wyspecjalizowanych usług bankowych lub finansowych. W podobny sposób należy określać wymagania w stosunku do notariusza i pracownika kancelarii notarialnej. Zarówno w stosunku do pracownika wyższego szczebla np. banku czy notariusza należy uwzględnić zawodowy charakter działalności, jego wykształcenie oraz dotychczasowe doświadczenie.

W interpretacji przedmiotu wykonywanych czynności należy pamiętać, iż sformułowanie to obejmuje wszelkiego rodzaju czynności związane z uzgodnieniem, tj. czynności faktyczne, np. sporządzanie opinii, porady dokonywane przez pracownika banku, który jest prawnikiem, czynności prawne np. związane z przygotowaniem aktu notarialnego.

Uwagi zawarte w pkt. 3.1.1. Identyfikacja promotora – wielość podmiotów, powinny znaleźć odpowiednie zastosowanie w odniesieniu do identyfikacji wspomagających. W szczególności, w przypadku, gdy dany podmiot zatrudnia osoby fizyczne w celu wywiązywania się z zawieranych przez ten podmiot umów o świadczenie usług wchodzących w zakres przedmiotowy pojęcia wspomagającego, za wspomagającego należy uznać podmiot zatrudniający te osoby, a także osobę lub osoby fizyczne, które faktycznie kierują wykonywaniem tych czynności – tzn. podejmują rozstrzygające decyzje lub akceptują kierunek prowadzonych działań.

Mając na uwadze powyższe, w przypadku uznania za wspomagającego podmiotu zatrudniającego osoby fizyczne, zachowanie należytej staranności należy oceniać w odniesieniu do całości jego organizacji. Istotne jest, aby kluczowymi z punktu widzenia oceny ryzyka procesami w ramach danej instytucji zajmowały się osoby posiadające ku temu właściwe kwalifikacje i wyposażone w odpowiednie narzędzia (np. informatyczne). Przykładowo, w przypadku instytucji, na której spoczywają obowiązki z zakresu przeciwdziałania praniu pieniędzy i finansowaniu terroryzmu, należy zapewnić, aby procedury z tego zakresu były wykonywane przez odpowiednio wykwalifikowanych pracowników. Powierzenie tego rodzaju zadań osobom niekompetentnym, w rezultacie czego np. schemat podatkowy nie został dostrzeżony, mogłoby skutkować (niezależnie od konsekwencji na gruncie przepisów specyficznie odnoszących się do tych obowiązków) niedochowaniem należytej staranności, o której mowa w przepisach MDR.

3.4. Uczestnik uzgodnienia

Zarówno przepisy Ordynacji podatkowej jak i Dyrektywa posługują się pojęciem uczestnik uzgodnienia (art. 86a §3 Ordynacji podatkowej oraz art. 3 pkt 18 Dyrektywy).

Uczestnik to podmiot biorący udział w uzgodnieniu, w czynności lub czynnościach, które mają lub mogą mieć wpływ na powstanie lub niepowstanie obowiązku podatkowego u korzystającego, któremu udostępniane jest lub u którego wdrażane jest uzgodnienie, lub który jest przygotowany do wdrożenia uzgodnienia lub dokonał czynności służącej wdrożeniu takiego uzgodnienia. Pojęcie uczestnika jest pojęciem szerszym, niż korzystający i swoim zakresem pojęciowym obejmuje również korzystającego. Uczestnik uzgodnienia staje się korzystającym w momencie, w którym to temu podmiotowi udostępniono uzgodnienie lub u tego podmiotu następuje wdrożenie uzgodnienia.

Ważne!

Sam fakt posiadania przez dany podmiot udziałów (akcji) spółki kapitałowej nie powinien powodować, iż ten podmiot staje się uczestnikiem danego uzgodnienia, w którym ta spółka kapitałowa jest korzystającym.

Przykładem uczestnika uzgodnienia są spółki „pośredniczące” w schemacie podatkowym, tzn. „conduit company”, „letterbox company” w większości z siedzibą w innym państwie niż podmiot korzystający.

4. Kiedy należy przekazać informację o schemacie podatkowym

Krajowe przepisy MDR przewidują w jakiej kolejności podmioty są zobowiązane do składania informacji o schematach podatkowych:

- W przypadku, gdy w uzgodnieniu uczestniczy **promotor** jest on zobowiązany w pierwszej kolejności do przekazania informacji o schemacie podatkowym do Szefa KAS. Obowiązki promotora uzależnione są od tego, czy promotor podlega obowiązkowi zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej (względnie – czy został z niego zwolniony przez korzystającego) (szerzej pkt 4.1. Obowiązki promotora).
- W sytuacji braku promotora lub w przypadku, gdy obowiązek w zakresie informacji o schemacie podatkowym nie został przez promotora wypełniony, obowiązek ten na zasadach określonych w Ordynacji podatkowej przechodzi na **korzystającego** (szerzej pkt 4.2. Obowiązki korzystającego).
- Ordynacja podatkowa przewiduje także pewne sytuacje, w których obowiązek przekazania informacji będzie spoczywał na **wspomagającym** (szerzej pkt 4.3. Obowiązki wspomagającego).

Ważne!

Obowiązki wskazanych podmiotów są ze sobą wzajemnie powiązane. Niespełnienie obowiązku informacyjnego przez promotora (lub brak promotora) powoduje aktywizację obowiązku informacyjnego korzystającego lub wspomagającego, który nie otrzymał od promotora potwierdzenia nadania schematowi podatkowemu numeru NSP.

Ważne!

Dane uzgodnienie spełniające definicję schematu podatkowego powinno zostać zaraportowane tylko raz. Na potrzeby raportowania MDR nie należy dokonywać nieracjonalnego dzielenia powiązanych ze sobą czynności i raportować ich jako oddzielne uzgodnienia (szerzej pkt 2.1.2. Uzgodnienie).

Przykład: Doradca podatkowy opracował uzgodnienie spełniające definicję schematu podatkowego. Uzgodnienie to składa się z kilku czynności. W odniesieniu do wszystkich z tych czynności doradca ten pełni funkcję promotora, natomiast w odniesieniu do niektórych z nich, doradca pełni również funkcję wspomagającego (np. w zakresie świadczenia usług o charakterze *compliance*). W takiej sytuacji, zgodnie z zasadą mówiącą o tym, że nie należy dokonywać nieracjonalnego dzielenia powiązanych ze sobą czynności i raportować ich jako oddzielnych uzgodnień, doradca raportuje cały schemat podatkowy tylko raz jako promotor (nie musi jednocześnie raportować tego samego uzgodnienia jako wspomagający).

4.1. Obowiązki promotora

4.1.1. Obowiązki informacyjne promotora

Podstawowym obowiązkiem promotora jest przekazanie Szefowi KAS informacji o schemacie podatkowym 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 wdrażaniem schematu podatkowego

- w zależności od tego, które z tych zdarzeń nastąpi wcześniej (dalej: **termin złożenia informacji o schemacie podatkowym**).

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

Procedura składania przez promotora informacji o schemacie podatkowym uzależniona jest od tego, czy schemat podatkowy ma charakter standaryzowany. Jeśli tak jest, wówczas 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 – promotor przekazuje Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej 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:

1. W przypadku, gdy **promotor nie podlega obowiązkowi zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej**, wówczas składa on w terminie złożenia informacji o schemacie podatkowym informację o schemacie podatkowym na formularzu MDR – 1. Promotor informuje pisemnie korzystającego o NSP schematu podatkowego, załączając potwierdzenie nadania NSP, niezwłocznie po jego otrzymaniu. 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 posiadał jeszcze NSP, promotor informuje o tym pisemnie korzystającego oraz przekazuje mu wszystkie dane dotyczące schematu podatkowego.

W sytuacji niedochowania obowiązku złożenia informacji o schemacie podatkowym przez promotora, zobowiązany do przekazania informacji o schemacie podatkowym jest korzystający (szerzej pkt 4.2. Obowiązki korzystającego).

2. W przypadku, gdy **promotor w odniesieniu do danego schematu podatkowego podlega obowiązkowi zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej** oraz:
 - został zwolniony z obowiązku zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej – wówczas sytuacja przedstawia się analogicznie jak w pkt. 1.

- nie został przez korzystającego zwolniony z obowiązku zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej, wówczas:

- 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 (patrz. część 6. objaśnień);
 - informuje pisemnie inne znane podmioty o obowiązku przekazania informacji do Szefa KAS;
- 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.

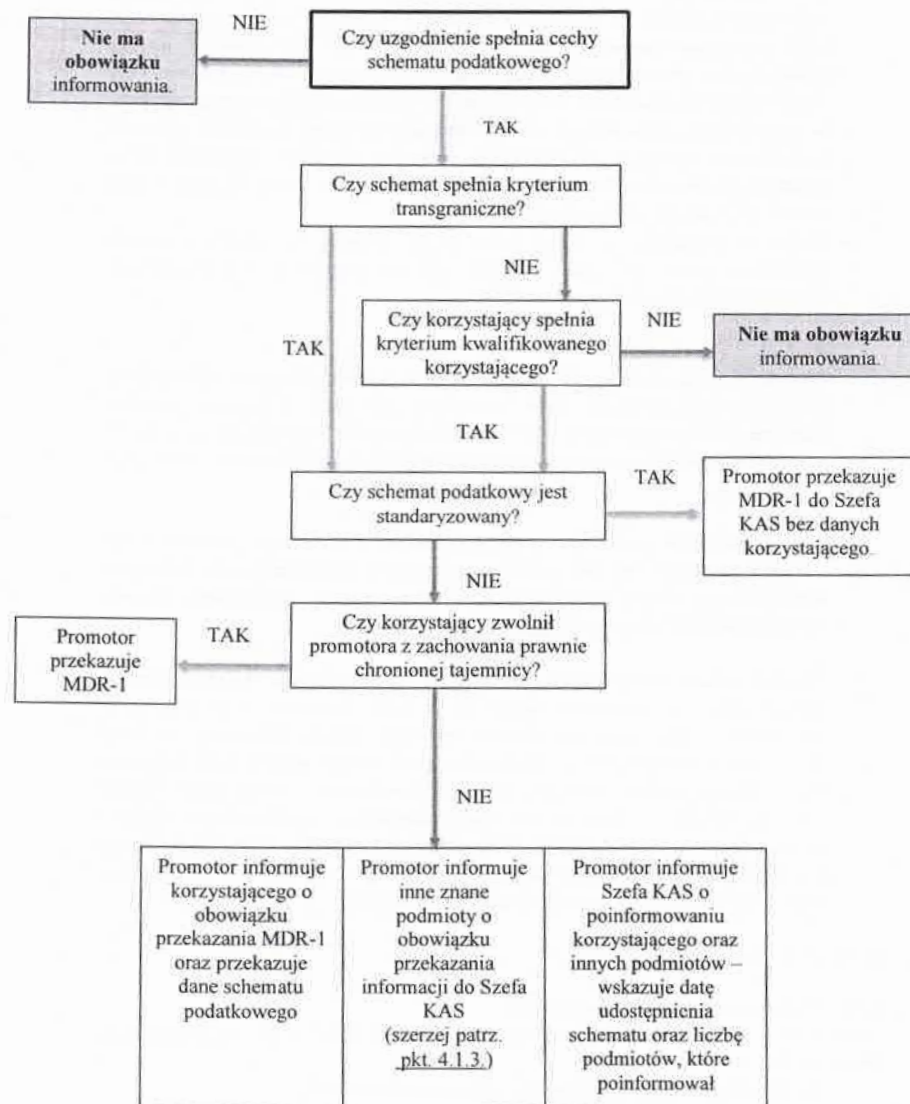
Przykład: Promotor 15 marca 2019 r. udostępnił korzystającemu schemat podatkowy inny niż schemat podatkowy standaryzowany. Promotor nie został zwolniony z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej i w konsekwencji w dniu 8 kwietnia 2019 r. przekazał korzystającemu o obowiązku przekazania informacji o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

Przepisy MDR nie określają formy, w jakiej informacja dotycząca schematu podatkowego powinna zostać przekazana korzystającemu, pozostawiając sposób wyboru poinformowania promotorom. Niemniej jednak, informacja taka powinna zawierać dane dotyczące schematu podatkowego, o którym mowa w art. 86f Ordynacji podatkowej oraz informację w zakresie obowiązku korzystającego do przekazania informacji o schemacie podatkowym do Szefa KAS. Dla celów dowodowych rekomenduje się archiwizowanie faktu przekazania tych danych korzystającemu, jeśli ich przekazanie nastąpiło poprzez wysłanie pliku załączonego do korespondencji elektronicznej.

Ważne!

W przypadku gdy więcej niż jeden promotor powinien przekazać korzystającemu informacje dotyczącą jego obowiązku przekazania informacji o schemacie podatkowym, przekazanie tej informacji przez jednego z promotorów zwalnia pozostałych, którzy zostali wskazani w odpowiedniej sekcji przekazanych danych dotyczących schematu podatkowego (tj. sekcji dotyczącej „wskazania innych znanych podmiotów obowiązanych do przekazania informacji o schemacie podatkowym”) oraz o tym pisemnie poinformowani.

Sposób postępowania promotora w zakresie obowiązku informowania o schematach podatkowych został przedstawiony na poniższym schemacie:



4.1.2. Udostępnienie oraz wdrażanie schematu podatkowego

Przez udostępnianie¹¹ schematu podatkowego rozumie się:

- oferowanie uzgodnienia korzystającemu, zawarcie umowy, której przedmiotem jest przekazanie informacji o uzgodnieniu, lub przyjmowanie wynagrodzenia z tytułu przekazania informacji o uzgodnieniu,
- przekazywanie korzystającemu w jakiegokolwiek formie, w tym drogą elektroniczną, telefoniczną lub osobiście, informacji o uzgodnieniu, w szczególności poprzez przedstawianie jego założeń.

Udostępnienie dotyczy sytuacji, w której promotor dysponuje określonym planem dotyczącym czynności lub zespołu powiązanych ze sobą czynności, które z zasady mają odnieść określony skutek podatkowy. Musi bowiem istnieć przedmiot – uzgodnienie, które miałyby być klientowi oferowane lub przekazywane i które może podlegać zaraportowaniu do Szefa KAS.

Aby można było stwierdzić, że schemat podatkowy został udostępniony przez promotora, przekazane założenia powinny być na tyle skonkretyzowane, żeby korzystający mógł podjąć decyzję w zakresie wdrożenia uzgodnienia lub działania, których skutkiem będzie wdrożenie uzgodnienia. Przedstawione informacje powinny więc zawierać kluczowe elementy uzgodnienia.

Należy podkreślić, że 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 biznesowego. Ze względów praktycznych, w większych organizacjach celowe może być wprowadzenie praktyki sporządzania notatki ze spotkania biznesowego z jasnym wskazaniem, czy na spotkaniu doszło, czy nie doszło do udostępnienia schematu podatkowego.

W kontekście definicji udostępniania schematu podatkowego „oferowanie” uzgodnienia może jednak polegać, co do zasady, wyłącznie na świadomym otrzymaniu oferty przez korzystającego od promotora. Obowiązek przekazania informacji podatkowych o schemacie podatkowym w zakresie ofert, z których korzystający nigdy nie zamierzał nawet korzystać lub ofert niemożliwych do realizacji, które zostały otrzymane bez jego woli, nie powstaje.

Rozumiemy, że zdarza się, iż uczciwi przedsiębiorcy bywają adresatem niechcianych, nieuczciwych ofert mających za przedmiot, naruszające konkurencję, rozwiązania typu „koszty sprzedam”. Otrzymywanie tego typu ofert może budzić uzasadniony sprzeciw podmiotów je otrzymujących. W związku z powyższym, możliwe jest zgłaszanie tego typu przypadków do Ministerstwa Finansów lub jednostek Krajowej Administracji Skarbowej, w tym poprzez kontakt e-mailowy.

¹¹ Definicja udostępniania - art. 86a §1 pkt 15 Ordynacji podatkowej

Pojęcie **wdrażania**¹² schematu podatkowego definiowane jest jako dokonywanie czynności faktycznych lub prawnych umożliwiających wykonanie lub zmierzających do wykonania uzgodnienia, w tym:

- a) zarządzanie, faktyczne uczestniczenie w podejmowaniu decyzji lub przeprowadzanie czynności związanych z uzgodnieniem, także gdy podejmowanie decyzji lub czynności dotyczy wykonania uzgodnienia przez inny podmiot,
- b) pośredniczenie lub udzielanie pomocy w czynnościach związanych z uzgodnieniem,
- c) dokonywanie innych czynności będących elementem uzgodnienia, lub
- d) oferowanie czynności wskazanych w lit. a-c, zawarcie umowy, której przedmiotem są te czynności, lub przyjmowanie wynagrodzenia z tytułu tych czynności lub umowy.

Definicja wdrażania obejmuje otwarty katalog czynności faktycznych lub prawnych umożliwiających wykonanie lub zmierzających do wykonania uzgodnienia.

Warto podkreślić, że w rozumieniu przepisów MDR, czynności związane z wdrożeniem uzgodnienia podejmować może zarówno promotor, wspomagający jak i korzystający. Rola każdego z tych podmiotów będzie miała jednak inny charakter i powinna być interpretowana z punktu widzenia pełnionych przez nie funkcji. Pojęcie wdrażania schematu podatkowego należy więc rozumieć w znaczeniu funkcjonalnym. W tym kontekście wdrażanie opracowanego uzgodnienia lub zarządzanie wdrażanym uzgodnieniem nie musi wiązać się z formalnym podejmowaniem decyzji przez promotora. Przygotowywanie i koordynowanie scenariusza wdrożenia, przygotowywanie lub koordynacja przygotowania dokumentów związanych z wdrożeniem, czy uczestnictwo w faktycznym podejmowaniu decyzji może świadczyć o spełnieniu przesłanki wdrażania uzgodnienia.

Jeśli stopień zaangażowania podmiotu we wdrażanie uzgodnienia świadczy, o tym że jest on zaangażowany jedynie w wybrane czynności związane z wdrożeniem i nie uczestniczy w koordynacji uzgodnienia, a jego rola sprowadza się do pomocy, wsparcia i udzielania porad wówczas należy się raczej zastanowić, czy taki podmiot nie będzie działał w roli wspomagającego.

Przykład: Doradca podatkowy, który opracował dane uzgodnienie, sporządza harmonogram wdrożenia tego uzgodnienia oraz wzory dokumentów związanych z jego wdrożeniem dla klienta, będzie występował w roli promotora. Jednakże doradca, którego zadaniem będzie zaopiniowanie wzorów dokumentów związanych z wdrożeniem (tzw. *second opinion*) stworzonych przez inny podmiot (np. innego doradcę podatkowego) będzie działał w roli wspomagającego.

4.1.3. Prawnie chroniona tajemnica zawodowa

Prawnie chroniona tajemnica zawodowa to tajemnica wynikająca ze szczegółowych regulacji ustawowych dotyczących określonej grupy zawodowej, która nakłada wprost obowiązek zachowania tajemnicy w związku z wykonywaniem określonego zawodu lub wykonywaniem

¹² Definicja wdrażania - art. 86a §1 pkt 17 Ordynacji podatkowej

pełnionych funkcji. Obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej powinien mieć więc, oprócz zapisów zawartych w treści ślubowania, umocowanie ustawowe.

Wskazać należy, że zakres tajemnicy zawodowej nie jest limitowany do ustawy z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym. W tym kontekście więc, określenie „*prawnie chroniona tajemnica zawodowa*” wskazane w przepisach Rozdziału 11a Działu III Ordynacji podatkowej obejmuje swoim zakresem m.in. również:

- tajemnicę zawodową, którą zgodnie z art. 6 ustawy z dnia 26 maja 1982 r. - Prawo o adwokaturze i art. 3 ust. 4 - 6 ustawy z dnia 6 lipca 1982 r. o radcach prawnych związani są odpowiednio adwokaci i radcy prawni oraz, zgodnie z art. 75 ust. 5 w zw. z art. 6 ustawy z dnia 26 maja 1982 r. - Prawo o adwokaturze i art. 33 ust. 5 w zw. z art. 3 ust. 4-6 ustawy z dnia 6 lipca 1982 r. o radcach prawnych, także odpowiednio aplikanci adwokacy i aplikanci radcowscy;
- tajemnicę bankową w rozumieniu art. 104 i nast. ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Prawo bankowe,
- tajemnicę ubezpieczeniową w rozumieniu art. 35 i nast. ustawy z dnia 11 września 2015 r. o działalności ubezpieczeniowej i reasekuracyjnej,
- tajemnicę zawodową regulowaną art. 147 i nast. ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowym.

Zakres prawnie chronionej tajemnicy zawodowej oraz katalog osób objętych danym rodzajem tajemnicy zawodowej powinien być ustalany zgodnie z regulacjami poszczególnych ustaw. Przykładowo, w odniesieniu do czynności związanych z wykonywaniem zawodu doradcy podatkowego, tajemnica zawodowa będzie rozciągała się na wszystkie zatrudnione przez doradcę podatkowego osoby, w zakresie wykonywania przez te osoby czynności doradztwa podatkowego. Pojęcie osób zatrudnionych nie powinno być zawężone jedynie do osób pozostających z doradcą podatkowym w stosunku pracy, ale obejmuje również osoby, którymi posługuje się ten doradca przy wykonywaniu swojego zawodu w oparciu o umowy cywilnoprawne.

Możliwość zwolnienia doradcy podatkowego przez jego klienta z tajemnicy zawodowej w odniesieniu do danego schematu podatkowego nie pozostaje w sprzeczności z nakazem zachowania tajemnicy wynikającym z ustawy z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym. Wejście w życie przepisów MDR zbiega się w czasie z nowelizacją ustawy z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym (a także innych ustaw „korporacyjnych” przewidujących obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej). W art. 37 ust. 4 ustawy z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym dodany został pkt 2 wskazujący, że obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej nie dotyczy informacji przekazywanych na podstawie przepisów rozdziału 11a działu III Ordynacji podatkowej – w zakresie określonym tymi przepisami. Jednocześnie, zgodnie z art. 86b § 7 pkt 1 Ordynacji podatkowej, nie stanowi naruszenia obowiązku zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej przekazanie informacji o schemacie podatkowym w sytuacji, w której przekazujący tę informację został zwolniony z obowiązku jej zachowania. Należy również wskazać, że zgodnie z art. 86b § 4 Ordynacji podatkowej możliwość nieprzekazania informacji o schemacie podatkowym przez promotora

lub wspomagającego dotyczy tylko sytuacji, gdy nie został on zwolniony przez korzystającego z obowiązku jej zachowania w zakresie tego schematu podatkowego.

Wobec powyższego doradca podatkowy (lub osoba zobowiązana na podstawie innych regulacji do zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej), który został zwolniony przez korzystającego z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej w odniesieniu do danego schematu, nie znajdzie się w sytuacji „kolizji prawnej” pomiędzy obowiązkiem zachowania tajemnicy zawodowej a obowiązkiem przekazania informacji o schemacie podatkowym. Jego sytuacja prawna będzie klarowna, tj. podmiot ten będzie zobowiązany do przekazania informacji o schemacie podatkowym.

Za skuteczne zwolnienie z tajemnicy zawodowej uznać należy pisemne oświadczenie korzystającego lub osoby umocowanej do jego reprezentowania, że zwalnia on promotora z tajemnicy zawodowej w zakresie danego schematu podatkowego (która to możliwość wynika z regulacji ustawowych – art. 86b § 4 Ordynacji podatkowej). Promotor jednak nie posiada uprawnień, aby nie zaakceptować zwolnienia go z tajemnicy zawodowej – z uwagi, że kompetencja w zakresie zwolnienia z tajemnicy zawodowej leży po stronie korzystającego. W sytuacji, gdy otrzyma pisemne oświadczenie o zwolnieniu z tajemnicy zawodowej, będzie na nim ciążył obowiązek przekazania informacji o schemacie podatkowym. Następnie powinien niezwłocznie przekazać korzystającemu pisemną informację o NSP tego schematu podatkowego, załączając potwierdzenie nadania NSP¹³ lub pisemną informację, że schemat nie posiada jeszcze NSP, wraz z danymi dotyczącymi schematu podatkowego¹⁴. Korzystający, który otrzyma taką informację, nie będzie zobowiązany do samodzielnego przekazania informacji o schemacie podatkowym Szefowi KAS¹⁵.

W przypadku, gdy promotor przekazał korzystającemu informację o obowiązku przekazania przez niego informacji o schemacie podatkowym z adekwatnym (np. kilkudniowym) wyprzedzeniem względem upływu terminu przekazania tej informacji, zaś korzystający zdecydował się na zwolnienie promotora z tajemnicy zawodowej „w ostatniej chwili” (np. w dniu upływu terminu przekazania informacji MDR-1), wypełnienie obowiązku przekazania przez promotora informacji o schemacie podatkowym do Szefa KAS nieznacznie po upływie 30 dni od dnia, w którym termin rozpoczął bieg (mimo podjęcia przez promotora wszelkich starań celem niezwłocznego zaraportowania) nie powinno prowadzić do negatywnych konsekwencji dla promotora.

4.1.4. Więcej niż jeden promotor obowiązany do przekazania informacji

W sytuacji, gdy korzystający nie zwolnił promotora z tajemnicy zawodowej i jest więcej niż jeden promotor obowiązany do przekazania informacji o schemacie podatkowym innym niż schemat podatkowy standaryzowany, promotor, który poinformował pisemnie korzystającego, informuje pisemnie inne znane mu podmioty, zobowiązane do przekazania informacji

¹³ Art. 86b § 2 Ordynacji podatkowej

¹⁴ Art. 86b § 3 Ordynacji podatkowej

¹⁵ Art. 86c § 1 Ordynacji podatkowej

o schemacie podatkowym, o tym, że nie przekaze informacji o schemacie podatkowym do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej.

W tym przypadku ustawa nie określa danych jakie powinna zawierać taka pisemna informacja. Z treści pisma musi jednak wynikać, że promotor z uwagi na obowiązek zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej, z której korzystający go nie zwolnił, nie przekaze tej informacji o schemacie podatkowym do Szefa KAS. Podmiot, który otrzymał tę informację musi przeanalizować swoje obowiązki informacyjne w świetle przepisów MDR. Jednocześnie, zauważyć należy, że obowiązek przekazania informacji o schemacie podatkowym przez ten podmiot nie aktualizuje się z chwilą otrzymania informacji od innego promotora. Obowiązek ten wynika bowiem z przepisów MDR. Przekazana przez innego promotora informacja ma głównie walor informacyjny – wskazuje, że schemat podatkowy nie został zaraportowany przez inny podmiot.

Odrębnie została uregulowana sytuacja promotorów w zakresie zgłaszania informacji o schematach podatkowych transgranicznych. W tym przypadku, jeżeli promotor jest obowiązany do przekazania informacji o schemacie podatkowym transgranicznym w więcej niż jednym państwie członkowskim Unii Europejskiej obowiązek ten podlega wykonaniu wyłącznie w tym państwie członkowskim, które widnieje wyżej na poniższej liście:

- 1) państwo, w którym ma miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd;
- 2) państwo, w którym za pośrednictwem zagranicznego zakładu świadczy usługi dotyczące schematu podatkowego;
- 3) państwo, w którym jest zarejestrowany, lub którego przepisom prawa podlega;
- 4) państwo, w którym jest członkiem samorządu zawodowego lub innej organizacji pozarządowej posiadającej siedzibę lub zarząd na terytorium tego państwa reprezentującego osoby lub podmioty świadczące usługi prawne, doradztwa podatkowego lub doradcze.

4.1.5. Raportowanie kwartalne (schemat podatkowy standaryzowany)

W terminie 30 dni po zakończeniu kwartału promotor (wspomagający) przekazuje Szefowi KAS informację zawierającą dane identyfikujące korzystającego (określone w art. 86f § 1 pkt 1, 9 i 11 Ordynacji podatkowej), któremu w trakcie tego kwartału udostępnił schemat podatkowy standaryzowany, wskazując NSP.

W przypadku, w którym przekazanie ww. danych naruszałoby obowiązek zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej, obowiązek ich przekazania nie obejmuje danych korzystającego oraz danych identyfikujących podmiot uczestniczący (określony w art. 86f § 1 pkt 11 Ordynacji podatkowej), który nie zwolnił promotora lub wspomagającego z obowiązku zachowania tajemnicy w tym zakresie.

Ważne!

W przypadku schematu standaryzowanego, o którym informacja została przekazana Szefowi KAS i promotor (wspomagający) uzyskał NSP, w sytuacji kolejnego udostępnienia tego samego schematu nie ma konieczności przekazania informacji

o schemacie w trybie art. 86b § 1 Ordynacji podatkowej (art. 86d § 4 Ordynacji podatkowej w przypadku wspomagającego), natomiast każde takie udostępnienie podlega wyłącznie raportowaniu w trybie art. 86f § 4 Ordynacji podatkowej (raportowanie kwartalne).

Ważne!

W przypadku udostępnienia schematu standaryzowanego wspólnie przez kilku promotorów, wystarczy, że jeden promotor wykaże ten schemat w raportowaniu kwartalnym i powiadomi o tym, na warunkach określonych w art. 86e Ordynacji podatkowej, pozostałych promotorów.

4.2. Obowiązki korzystającego

4.2.1. Obowiązki informacyjne korzystającego – informacje ogólne

Przepisy MDR określają dwa obowiązki w stosunku do podmiotu będącego korzystającym:

Zgodnie z **pierwszym obowiązkiem**, korzystający obowiązany jest poinformować Szefa KAS o schemacie podatkowym, jeżeli:

- promotor udostępniający korzystającemu uzgodnienie nie wypełnił obowiązku przekazania informacji o schemacie podatkowym;
- promotor nie poinformował korzystającego o nadaniu schematu NSP;
- korzystający nie zwolnił promotora z zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej i schemat podatkowy jest schematem innym niż schemat standaryzowany.

Jak wskazano powyżej, w zakresie schematów standaryzowanych, zgodnie z art. 86b §1 w związku z art. 86b §7 Ordynacji podatkowej pierwotny obowiązek raportowania spoczywa na promotorze. Korzystający ma obowiązek przekazania informacji o schemacie podatkowym standaryzowanym do Szefa KAS tylko w dwóch przypadkach (I) niedopełnienia przez promotora jego obowiązków wskazanych w art. 86b §2 i 3 Ordynacji podatkowej (w szczególności poinformowania o schemacie podatkowym Szefa KAS) albo (II) braku promotora (tj. samodzielnego opracowania i wdrażania schematu przez korzystającego).

W tym przypadku korzystający składa informację o schemacie podatkowym na formularzu MDR-1.

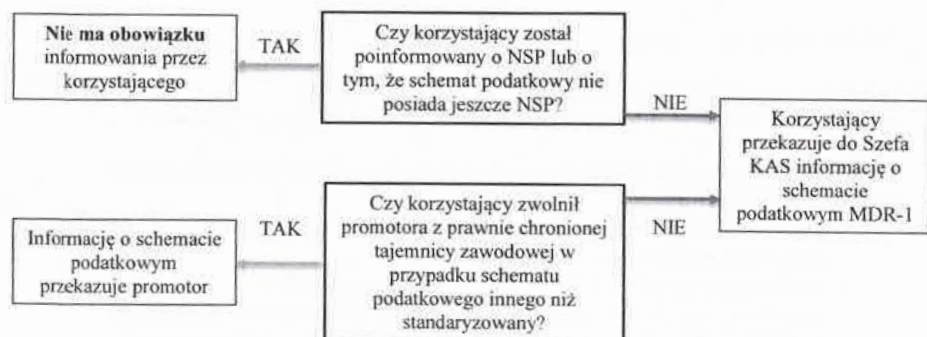
Korzystający przekazuje Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej informacje o schemacie podatkowym w terminie 30 dni:

- 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 wdrażaniem schematu podatkowego

- w zależności od tego, które z tych zdarzeń nastąpi wcześniej.

Ważne!

Obowiązek informacyjny w stosunku do korzystającego zmaterializuje się dopiero w przypadku jego niespełnienia przez promotora (lub sytuacji, w której brak jest promotora). Jednakże, w przypadku schematów innych niż standaryzowane, jeśli przekazanie informacji przez promotora naruszałoby obowiązek zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej i promotor nie został zwolniony z obowiązku jej zachowania przez korzystającego (zgodnie z art. 86b §4 i art. 86c §2 Ordynacji podatkowej), obowiązek poinformowania o schemacie Szefa KAS spoczywa na korzystającym.



Jeżeli korzystający dokonywał w danym okresie rozliczeniowym jakichkolwiek czynności, które są elementem schematu podatkowego lub uzyskiwał wynikającą z takiego schematu podatkowego korzyść podatkową, jego **drugim obowiązkiem** będzie przekazanie informacji do Szefa KAS, że zastosował w danym okresie rozliczeniowym schemat podatkowy. Informacja taka powinna zawierać:

- **NSP schematu podatkowego** – a w przypadku gdy schemat podatkowy nie posiada NSP, informacja składana do Szefa KAS powinna zawierać dane dotyczące schematu podatkowego składane na formularzu MDR-1 (art. 86f Ordynacji podatkowej);
- **wysokość korzyści podatkowej, która wynika ze schematu podatkowego** – jeśli korzystający uzyskiwał w danym okresie rozliczeniowym taką korzyść.

Informacja taka składana jest na formularzu MDR-3 w terminie złożenia deklaracji podatkowej dotyczącej tego okresu rozliczeniowego (art. 86j Ordynacji podatkowej). W przypadku korzystającego, **który wchodzi w skład podatkowej grupy kapitałowej** w rozumieniu ustawy o CIT, korzystający składa formularz MDR-3 w terminie złożenia deklaracji podatkowej dotyczącej danego okresu rozliczeniowego podatkowej grupy kapitałowej.

Obowiązek złożenia MDR-3 przez korzystającego istnieje tylko w przypadku wykonania jakichkolwiek czynności, będących elementem schematu podatkowego lub uzyskania korzyści podatkowej. Obowiązek ten jest niezależny od obowiązku przekazania informacji o schemacie podatkowym (MDR-1).

Ważne!

Obowiązek złożenia formularza MDR-3 nie wystąpi w przypadku, gdy dana deklaracja podatkowa dotyczy podatku, w którym dany schemat podatkowy nie wywiera skutków podatkowych. Przykładowo, jeżeli schemat podatkowy wywiera skutki na gruncie podatku dochodowego od osób prawnych, ale już nie na gruncie podatku od towarów i usług, nie wystąpi obowiązek złożenia MDR-3 w terminie złożenia deklaracji podatkowej dotyczącej okresu rozliczeniowego w podatku od towarów i usług.

Ważne!

W sytuacji, gdy dany schemat podatkowy powoduje uzyskanie korzyści w więcej niż jednym podatku, przy czym podatki te są rozliczane w odmiennych okresach rozliczeniowych (np. podatek dochodowy od osób prawnych w okresach rocznych a podatek od towarów i usług w okresach miesięcznych) nie jest konieczne dwukrotne raportowanie dokonywanych czynności (poprzez informację MDR-3).

To, który z okresów rozliczeniowych powinien determinować termin złożenia informacji MDR-3 należy określać z uwzględnieniem istoty danego schematu podatkowego oraz uwzględniając cele wprowadzenia przepisów MDR (których przedmiotem zainteresowania są w przeważającej mierze podatki dochodowe). W praktyce, w sytuacji, w której dany schemat podatkowy dotyczy w głównej mierze podatku dochodowego, wystarczające jest złożenie informacji MDR-3 wraz z rocznym zeznaniem podatkowym w podatku dochodowym.

Kto jest zobowiązany do podpisania formularza MDR-3?

- W przypadku korzystającego będącego osobą fizyczną, zobowiązanym do podpisania formularza MDR-3 jest sam podatnik (art. 86j §4 Ordynacji podatkowej).
- W przypadku podatników niebędących osobami prawnymi także wspólnicy posiadający co najmniej 10% udziału w zyskach spółki niebędącej osobą prawną, poświadczając prawdziwość danych zawartych w tej informacji.
- W przypadku podatników będących osobami prawnymi, wskazana informacja podpisywana jest przez wszystkich członków organu zarządzającego podatnika.

4.2.2. Obowiązki informacyjne korzystającego, który nie zwolnił promotora z prawnie chronionej tajemnicy zawodowej w przypadku schematów podatkowych innych niż standaryzowane

Korzystający, który został poinformowany przez promotora o obowiązku przekazania informacji o schemacie podatkowym do Szefa KAS w związku z niezwolnieniem promotora z prawnie chronionej tajemnicy zawodowej, powinien sam przekazać Szefowi KAS informację o schemacie podatkowym. Ułatwieniem dla niego powinien być fakt, że promotor jest

zobowiązany do przekazania mu danych, o których mowa w art. 86f § 1 Ordynacji podatkowej, dotyczących tego schematu podatkowego¹⁶.

Korzystający powinien przekazać informację MDR-1 Szefowi KAS w terminie 30 dni:

- 1) od dnia następującego po udostępnieniu mu schematu podatkowego lub
- 2) przygotowaniu schematu podatkowego do wdrożenia przez tego korzystającego lub
- 3) od dnia dokonania pierwszej czynności związanej z wdrażaniem schematu podatkowego przez tego korzystającego,

- w zależności, od tego, które z tych zdarzeń nastąpi wcześniej.

Ważne!

W przypadku, gdy korzystający nie zwolnił promotora z obowiązku zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej, w momencie otrzymania od promotora informacji o obowiązku przekazania informacji o schemacie podatkowym do Szefa KAS, powinien taką informację przekazać nawet wówczas, jeśli w jego ocenie uzgodnienie nie stanowi schematu podatkowego. W takiej sytuacji jednak, korzystający weryfikuje informacje jakie otrzymał od promotora dokonując ich odpowiedniej modyfikacji, tak aby zapewnić ich zgodność ze stanem rzeczywistym. Wraz z przekazywaną informacją korzystający przekazuje informacje, jakie otrzymał od promotora. Korzystający może dodatkowo wskazać w formularzu MDR-1 dodatkowe informacje dotyczące zgłaszanego uzgodnienia, np. informację, że w jego ocenie uzgodnienie nie stanowi schematu podatkowego lub też uzgodnienie to nie jest i nie będzie wdrażane.

W przypadku, gdy korzystający otrzyma od promotora informację o obowiązku zaraportowania schematu podatkowego tuż przed upływem terminu raportowania, przekazanie przez korzystającego informacji o schemacie podatkowym do Szefa KAS nieznacznie po upływie 30 dni od dnia, w którym termin rozpoczął bieg (mimo podjęcia przez korzystającego wszelkich starań celem niezwłocznej weryfikacji otrzymanych od promotora informacji, ich modyfikacji i zaraportowania) nie powinno prowadzić do negatywnych konsekwencji dla korzystającego.

4.2.3. Więcej niż jeden korzystający

W przypadku schematu podatkowego innego niż schemat podatkowy transgraniczny każdy korzystający, który ma obowiązek przekazania informacji o tym samym schemacie podatkowym, powinien ten obowiązek spełnić bez względu na jego realizację przez innych korzystających.

Odrębnie została uregulowana sytuacja korzystających w zakresie zgłaszania informacji o schematach podatkowych transgranicznych. W tym przypadku, jeżeli więcej niż jeden korzystający ma obowiązek przekazania informacji o tym samym schemacie podatkowym transgranicznym, obowiązek ten podlega wykonaniu przez korzystającego, który widnieje wyżej na poniższej liście:

1) korzystający, który uzgodnił schemat podatkowy transgraniczny z promotorem lub wspomagającym,

2) korzystający, który zarządza wdrożeniem schematu podatkowego transgranicznego – przy czym pozostali korzystający są zwolnieni z tego obowiązku, jeżeli udowodnią, że informacja o tym schemacie podatkowym transgranicznym została przekazana przez tego korzystającego, w szczególności poprzez przedstawienie potwierdzenia nadania NSP. Jeżeli pozostałym korzystającym (np. korzystającym, którzy dokonali czynności służących wdrożeniu takiego uzgodnienia a nie uzgodnili schematu podatkowego z promotorem lub wspomagającym, ani nie zarządzają wdrożeniem schematu podatkowego transgranicznego), występującym w danym uzgodnieniu nie została przekazana informacja o tym schemacie podatkowym transgranicznym, nie będą oni zwolnieni z obowiązku przekazania informacji o tym schemacie podatkowym.

Przykład: Polski promotor uzgodnił z korzystającym z siedzibą na Cyprze schemat podatkowy transgraniczny inny niż standaryzowany. Schemat jest wdrażany przez drugiego korzystającego z siedzibą w Polsce, który jest podmiotem powiązany z podmiotem na Cyprze. Podmiot z Cypru nie zwolnił z obowiązku zachowania prawnie chronionej tajemnicy promotora z Polski. Obowiązki informacyjne będą ciążyły zatem na dwóch korzystających. Korzystający z Polski nie zostanie zwolniony z obowiązku przekazania informacji o schemacie podatkowym, jeśli nie będzie w stanie udowodnić, że informacja o tym schemacie podatkowym transgranicznym została przekazana przez „wcześniejszego” w kolejności korzystającego, z którym promotor uzgodnił schemat podatkowy transgraniczny.

4.2.4. Obowiązek przekazania informacji o schemacie podatkowym MDR-3

Korzystający, który 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 MDR-3 o zastosowaniu schematu podatkowego zawierającą:

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

Przesłanką konieczności złożenia formularza MDR-3 jest sytuacja, w której:

- Korzystający dokonał w danym okresie rozliczeniowym jakichkolwiek czynności będących elementem schematu podatkowego. W tym kontekście, aby powstał obowiązek złożenia formularza MDR-3 czynności wykonane przez korzystającego powinny dotyczyć schematu będącego u niego przedmiotem wdrożenia. Dopóki bowiem schemat nie podlega wdrożeniu, trudno jest mówić o podjęciu czynności, które są jego elementem.
- Korzystający uzyskał wynikającą ze schematu korzyść podatkową – sytuacja ta może zajść w przypadku wdrożenia schematu lub jego części.

¹⁶ Art. 86b § 4 pkt 2 Ordynacji podatkowej.

Schemat nie posiada NSP

W przypadku gdy korzystający dokonywał w danym okresie rozliczeniowym jakichkolwiek czynności będących elementem schematu podatkowego lub uzyskiwał wynikającą z niego korzyść podatkową, który nie posiada NSP, informacja MDR-3 składana przez korzystającego zawiera również dane dotyczące schematu podatkowego analogiczne jak informacja o schemacie podatkowym (MDR-1).

Korzystający posiada dane, które odbiegają od danych przekazanych przez promotora

Jeżeli korzystający posiada dane dotyczące schematu podatkowego, które odbiegają od danych zawartych w otrzymanym przez niego potwierdzeniu nadania NSP lub informacji przekazanej przez promotora, korzystający w składanej informacji modyfikuje te dane w celu zapewnienia ich zgodności ze stanem rzeczywistym.

4.3. Obowiązki wspomagającego

4.3.1. Obowiązki wspomagającego – schemat postępowania

Obowiązki wspomagającego aktywują się w sytuacji, w której podejmuje się on udzielić, bezpośrednio lub za pośrednictwem innych osób, pomocy, wsparcia lub porad dotyczących opracowania, wprowadzenia do obrotu, organizowania, udostępnienia do wdrożenia lub nadzorowania wdrożenia uzgodnienia.

Typowym będzie, że wspomagający podejmuje się wykonania powyższych czynności w sytuacji, gdy korzystający lub promotor zlecił mu wykonanie czynności pozostających w zakresie jego działania w odniesieniu do schematu podatkowego. Należy mieć na względzie, że w praktyce gospodarczej, podmioty prowadzące działalność gospodarczą nie świadczą usług w oderwaniu od relacji gospodarczej z kontrahentem, bez zlecenia wyrażonego w jakiegokolwiek formie.

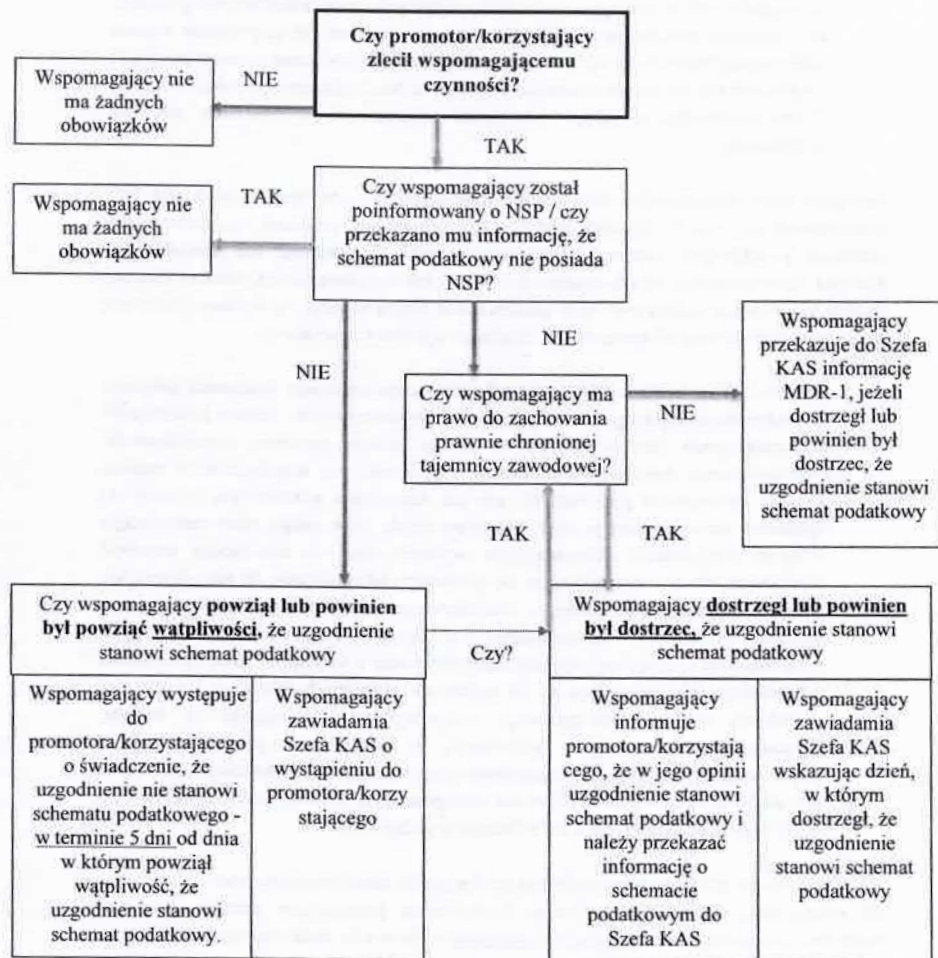
Przykład: Doradca podatkowy udaje się na spotkanie biznesowe z kontrahentem. W trakcie spotkania kontrahent przedstawia mu planowane przez siebie kroki mające prowadzić do uzyskania korzyści podatkowej. Doradca podatkowy nie zajmuje stanowiska w tym zakresie. Na kolejnym spotkaniu w tym samym przedmiocie, doradca podatkowy przedstawił rekomendacje dotyczące skutków podatkowych działań podatnika. W powyższej sytuacji, dopóki doradca podatkowy nie ma aktywnej roli, tj. nie zajmuje stanowiska i nie wypowiada się merytorycznie w obszarze przedstawionym przez kontrahenta, nie można mówić o tym, że podjął on się udzielić pomocy, wsparcia lub porad dotyczących uzgodnienia. W takiej sytuacji nie będzie on występował w roli wspomagającego. Jednakże, w sytuacji w której na kolejnym spotkaniu, doradca podatkowy przedstawił rekomendacje dotyczące skutków podatkowych działań podatnika, jego działania mogą zostać zakwalifikowane jako pomoc, wsparcie lub porady dotyczące uzgodnienia, a tym samym może on wystąpić w roli wspomagającego.

Wspomagający w zakresie realizacji prac nad schematem podatkowym powinien uzyskać potwierdzenie nadania numeru NSP (lub informację, że schemat jeszcze go nie posiada) najpóźniej w dniu poprzedzającym wykonanie przez niego zleconych czynności.

Ważne!

Przez zlecenie wykonania czynności należy rozumieć nie tylko zawarcie pisemnej umowy dotyczącej określonych czynności, ale także faktyczne lub dorozumiane polecenie dokonania określonej czynności, w wyniku którego podmiot podejmuje 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.

Schemat postępowania wspomagającego zależy więc od wcześniejszego spełnienia obowiązków informacyjnych przez korzystającego lub promotora:



Wspomagający, w przypadku gdy zlecający nie poinformował go o NSP schematu podatkowego lub też nie przekazał mu informacji o schemacie podatkowym (złożonej na formularzu MDR-1), jeżeli **powziął lub powinien był powziąć wątpliwości**, że uzgodnienie, w odniesieniu do którego jest wspomagającym, może stanowić schemat podatkowy, wówczas powinien:

- a) nie później niż w terminie **5 dni roboczych** od dnia, w którym powziął lub powinien był powziąć wątpliwości, że uzgodnienie może stanowić schemat podatkowy, wystąpić z odrębnym pismem do promotora lub korzystającego zlecających wykonanie czynności o przekazanie mu pisemnego oświadczenia, że uzgodnienie nie stanowi schematu podatkowego;
- b) nie później niż w terminie **5 dni roboczych** od dnia, w którym powziął lub powinien był powziąć wątpliwości, że uzgodnienie może stanowić schemat podatkowy, zawiadomić Szefa KAS o wystąpieniu sytuacji wskazanej powyżej w lit. a), wskazując:
 - dzień, w którym powziął wątpliwości, że uzgodnienie stanowi schemat podatkowy,
 - liczbę podmiotów, do których wystąpił o przekazanie mu pisemnego oświadczenia, że uzgodnienie nie stanowi schematu podatkowego – bez ich identyfikacji.

Należy pamiętać, że składana na tym etapie informacja nie zawiera danych dotyczących elementów konstrukcyjnych uzgodnienia oraz nie identyfikuje danych podmiotów zaangażowanych w uzgodnienie, wskazując jedynie ich liczbę.

- Przepisy Ordynacji podatkowej nie ustalają wzoru pisma do promotora/korzystającego. Istotne jest natomiast, aby było ono odrębne od istniejących umów pomiędzy zlecającym a wspomagającym (nie jest dopuszczalne zastąpienie procedury przewidzianej ustawą standardowymi klauzulami lub oświadczeniami umownymi).
- Wspomagający może wstrzymać się z wykonaniem czynności w odniesieniu do uzgodnienia do dnia otrzymania oświadczenia, że uzgodnienie nie stanowi schematu podatkowego, potwierdzenia nadania NSP lub informacji, że schemat nie posiada jeszcze NSP (patrz pkt 4.3.2.)

Ważne!

- Powzięcie wątpliwości, że uzgodnienie może stanowić schemat podatkowy, powinno nastąpić przy zachowaniu staranności ogólnie wymaganej od podmiotów profesjonalnych w zakresie czynności jakie wykonują oraz przy uwzględnieniu zawodowego charakteru działalności, obszaru specjalizacji oraz przedmiotu i doświadczenia w wykonywanych zadaniach.
- Wspomagający, co do zasady, nie będą zobowiązani do aktywnego poszukiwania informacji celem ustalenia, czy uzgodnienie stanowi schemat podatkowy. Wątpliwości powinny wynikać z informacji będących w ich posiadaniu. Jeżeli jednak w zakresie wykonywanych przez taki podmiot czynności (np. obowiązków wynikających z przepisów o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy i finansowaniu terroryzmu) zidentyfikowane zostaną informacje, na podstawie których

wspomagający może mieć wątpliwości, czy uzgodnienie stanowi schemat podatkowy, powinny one zostać uwzględnione w ocenie. Jednocześnie, fakt niedopełnienia przewidzianych w przepisach innych niż przepisy MDR obowiązków (np. obowiązków wynikających z przepisów o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy i finansowaniu terroryzmu) nie wyłącza odpowiedzialności w zakresie obowiązków wynikających z przepisów MDR i może prowadzić do niedochowania poziomu staranności wymaganego na gruncie przepisów MDR.

W jaki sposób ma postąpić wspomagający, jeżeli zostanie poinformowany przez zlecającego, że uzgodnienie nie stanowi schematu podatkowego?

Sytuacja 1: Wspomagający rozwił swoje wątpliwości

Może zdarzyć się sytuacja, że po poinformowaniu zlecającego, iż uzgodnienie może stanowić schemat podatkowy, wspomagający otrzyma oświadczenie od zlecającego wykonanie czynności, że **uzgodnienie nie jest schematem podatkowym**. Wówczas, w przypadku, gdy na podstawie tej informacji, wspomagający rozwieje swoje wątpliwości w zakresie kwalifikacji uzgodnienia jako schemat podatkowy, nie ma już dalszych obowiązków.

Przykład: Wspomagający otrzymał polecenie zaksięgowania wydatku w kwocie 20 mln złotych na rzecz podmiotu niebędącego polskim rezydentem podatkowym. W konsekwencji, wspomagający powziął wątpliwość, czy uzgodnienie, w ramach którego dokonywana jest płatność, nie jest schematem podatkowym z uwagi na posiadanie innej szczególnej cechy rozpoznawczej określonej w art. 86a § 1 pkt 1 lit. c Ordynacji podatkowej (kwota przychodów oczekiwana w związku z wykonaniem uzgodnienia może przekroczyć w roku podatkowym kwotę 25 mln zł). Wspomagający wystąpił więc do zlecającego czynność z odrębnym pismem o przekazanie mu pisemnego oświadczenia, że uzgodnienie nie stanowi schematu podatkowego. Zlecający przekazał takie oświadczenie. Wspomagający, który nie dysponował innymi informacjami, mógł rozwiać swoje wątpliwości co do kwalifikacji uzgodnienia jako schemat podatkowy i nie ma w tym zakresie dalszych obowiązków.

Sytuacja 2: Wspomagający nie rozwił swoich wątpliwości

Jeśli wspomagający nie otrzymał żadnej informacji od zlecającego wykonanie czynności lub też przekazane przez zleceńiodawcę informacje powodują, że wspomagający dostrzeżę lub powinien był dostrzeżę, że uzgodnienie stanowi schemat podatkowy, wówczas powinien on spełnić obowiązki informacyjne wskazane w poniższym punkcie.

Przykład: W sytuacji opisanej w poprzednim przykładzie wspomagający nie otrzymał od zlecającego oświadczenia, że uzgodnienie nie stanowi schematu podatkowego, ani żadnej innej informacji zwrotnej. Wspomagający może w tej sytuacji wstrzymać się z wykonaniem czynności w odniesieniu do uzgodnienia (i nie ponosi z tego tytułu odpowiedzialności cywilnej ani dyscyplinarnej). Jednak sam fakt, że wspomagający nie rozwił swoich wątpliwości, nie oznacza jeszcze, że wspomagający dostrzeżę lub powinien był dostrzeżę, że uzgodnienie stanowi schemat podatkowy (może tak się stać

np. dopiero po otrzymaniu kolejnego polecenia zaksięgowania wydatku, które będzie skutkowało przekroczeniem kwoty 25 mln zł w roku podatkowym).

Ważne!

W przypadku gdy wspomagający poweźmie wątpliwości co do kwalifikacji uzgodnienia jako schematu podatkowego, ponieważ od razu dostrzeżę, że uzgodnienie stanowi schemat podatkowy, nie będą na nim ciążyły obowiązki związane z etapem powzięcia wątpliwości (np. obowiązek wystąpienia z pismem do zlecającego czynności w terminie 5 dni roboczych), a jedynie obowiązki związane z dostrzeżeniem schematu podatkowego.

Powyższe należy odróżnić od sytuacji, w której wspomagający, w przypadku gdy zlecający nie poinformował go o NSP schematu podatkowego lub też nie przekazał mu informacji o schemacie podatkowym (złożonej na formularzu MDR-1), **dostrzeżę lub powinien był dostrzeżę**, że uzgodnienie, w odniesieniu do którego jest wspomagającym, stanowi schemat podatkowy. Wówczas dalsze kroki jego postępowania zależą od tego, czy wykonywane przez niego czynności są przedmiotem prawnie chronionej tajemnicy zawodowej.

Przykład: Wspomagający otrzymał od zlecającego polecenie dokonania płatności do podmiotu powiązanego posiadającego siedzibę na terytorium, które w świadomości wspomagającego jest jurysdykcją o bardzo niskim poziomie opodatkowania. W konsekwencji wspomagający powziął wątpliwość, czy uzgodnienie, w ramach którego dokonywana jest płatność, nie jest schematem podatkowym z uwagi na spełnienie jednej z szeregu cech rozpoznawczych, które mogą mieć zastosowanie w takich przypadkach. Wspomagający wystąpił więc do zlecającego czynność z odrębnym pismem o przekazanie mu pisemnego oświadczenia, że uzgodnienie nie stanowi schematu podatkowego. Zlecający przekazał takie oświadczenie oraz jednocześnie „wyjaśnił” wspomagającemu, że nie ma się czego obawiać, bo co prawda transakcja jest motywowana brakiem opodatkowania w terytorium siedziby podmiotu powiązanego, ale jurysdykcja ta nie należy do stosujących szkodliwą konkurencję podatkową według obowiązującego rozporządzenia regulującego tę kwestię. **Na podstawie otrzymanych informacji, w oparciu o posiadaną wiedzę** wspomagający dostrzeżę, że uzgodnienie stanowi schemat podatkowy z uwagi na spełnienie kryterium głównej korzyści oraz posiadanie ogólnej cechy rozpoznawczej określonej w art. 86a §1 pkt 6 lit. h Ordynacji podatkowej.

2.1. Gdy schemat jest schematem podatkowym innym niż standaryzowany oraz:

a) wykonywane przez wspomagającego czynności są przedmiotem prawnie chronionej tajemnicy zawodowej oraz nie został on zwolniony z obowiązku zachowania tajemnicy przez korzystającego w tym zakresie, jest on obowiązany:

– niezwłocznie **poinformować pisemnie** korzystającego lub promotora **zlecających** mu czynności, że w jego opinii uzgodnienie stanowi schemat podatkowy, dla którego należy przekazać informację o schemacie podatkowym Szefowi KAS oraz

- w terminie 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, udostępnienia do wdrożenia lub nadzorowania wdrożenia schematu podatkowego **zawiadomić Szefa KAS** o tym, że:
 - nie został zwolniony z zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej,
 - wskazać dzień, w którym dostrzegł, że uzgodnienie stanowi schemat podatkowy oraz
 - wskazać liczbę podmiotów, które poinformował o obowiązku przekazania informacji Szefowi KAS (drogą elektroniczną na formularzu MDR-2).

b) wykonywane przez wspomagającego czynności są przedmiotem prawnie chronionej tajemnicy zawodowej oraz został on zwolniony z obowiązku zachowania tajemnicy przez korzystającego w tym zakresie, jest on obowiązany przekazać do Szefa KAS informację o schemacie podatkowym:

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

2.2. Gdy schemat jest schematem podatkowym standaryzowanym wspomagający postępuje zgodnie z procedurą, wskazaną w pkt. 2.1 lit. b) powyżej.

Podsumowując powyższe, przepisy MDR przewidują dwa terminy na raportowanie przez wspomagającego.

- 30 dni** od następnego dnia po udzieleniu bezpośrednio lub za pośrednictwem innych osób, pomocy, wsparcia lub porad dotyczących opracowania, wprowadzenia do obrotu, organizowania, udostępnienia do wdrożenia lub nadzorowania wdrożenia schematu podatkowego,
- 30 dni** od dnia następnego po udostępnieniu, od następnego dnia po przygotowaniu do wdrożenia lub od dnia dokonania pierwszej czynności związanej z wdrażaniem schematu podatkowego.

W związku z tym, że wspomagający mógł najpierw powziąć wątpliwości, a w dalszej kolejności w wyniku np. dalszych prac lub udostępnienia dodatkowych dokumentów dostrzec, że uzgodnienie stanowi schemat podatkowy, może zdarzyć się sytuacja, w której wspomagający dwa razy prześle informację o schemacie podatkowym do Szefa KAS, pierwszy raz, gdy powziął wątpliwości, a drugi raz kiedy dostrzegł, że uzgodnienie stanowi schemat podatkowy – przy czym będą to dwie jakościowo różne informacje (tylko ta druga – MDR-1 – zawierać będzie pełne dane dotyczące schematu podatkowego).

Uwaga!

Przepisy MDR nie nakładają obowiązku dwukrotnego przekazywania informacji o tym samym schemacie podatkowym przez tego samego wspomagającego. Termin wypełnienia obowiązków związanych z przekazywaniem informacji o schematach podatkowych biegnie od najwcześniejszego z powyżej wskazanych zdarzeń (jeśli wskazane wyżej czynności zostały dokonane przez wspomagającego).

Ważne!

Przekazanie informacji do Szefa KAS nie stanowi naruszenia obowiązku zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej (art. 86b §7 Ordynacji podatkowej - patrz pkt 4.1.3.).

Ważne!

Na ocenę tego, czy wspomagający powinien być dostrzec, że uzgodnienie, w odniesieniu do którego jest wspomagającym, stanowi schemat podatkowy, wpływać może wiele czynników, np. dotychczasowe czynności wykonywane przez wspomagającego w stosunku do tych samych lub powiązanych podmiotów, stosowanie rozwiązań nietypowych w danej branży.

4.3.2 Odpowiedzialność wspomagającego względem zlecającego – modyfikacja wynikająca z przepisów MDR

Wspomagający, który powziął wątpliwości, czy uzgodnienie nie stanowi schematu podatkowego, może wstrzymać się z wykonaniem czynności w odniesieniu do uzgodnienia do dnia otrzymania oświadczenia, że uzgodnienie nie stanowi schematu podatkowego, potwierdzenia nadania NSP lub informacji, że schemat nie posiada jeszcze NSP.

Wstrzymanie się przez wspomagającego w opisanej sytuacji z wykonaniem czynności nie może prowadzić do powstania po jego stronie ryzyka odpowiedzialności cywilnej lub dyscyplinarnej względem zlecającego mu te czynności. Wyłączenie odpowiedzialności dotyczy jednak, co do zasady, tych czynności, które są związane ze wstrzymaniem się z pracami w odniesieniu do uzgodnienia (art. 86d § 6 Ordynacji podatkowej).

Uregulowania te mają na celu wzmocnienie niezależności wspomagających, w szczególności tych, którzy wykonują zawody zaufania publicznego, co powinno wpłynąć na zachowanie profesjonalnego sposobu działania oraz działania zgodnie z zasadami etyki zawodowej.

Wspomagający nie ponosi również odpowiedzialności dyscyplinarnej związanej ze wstrzymaniem się z wykonaniem czynności w odniesieniu do uzgodnienia.

4.3.3 Raportowanie kwartalne

Wspomagający może być zobowiązany do przekazania Szefowi KAS informacji o korzystających, którym w trakcie danego kwartału udostępnił schemat podatkowy standaryzowany.

Sytuacja ta wystąpi, co do zasady, w przypadku, gdy podmiot, który został zawiadomiony o NSP danego schematu standaryzowanego jako wspomagający, następnie udostępni ten schemat standaryzowany i w ten sposób stanie się promotorem w tym zakresie.

Zasady raportowania kwartalnego zostały opisane w pkt. 4.1.5.

5. Cechy rozpoznawcze

Jak wskazano w pkt. 2.1., przekazywanie informacji o schematach podatkowych dotyczy tylko tych uzgodnień, które spełniają definicję schematu podatkowego.

Żeby spełniona była definicja schematu podatkowego, zaistnieć musi jeden z następujących przypadków:

Przypadek 1: uzgodnienie (patrz pkt. 2.1.2.) spełnia kryterium głównej korzyści (patrz pkt. 2.1.3.) oraz posiada ogólną cechę rozpoznawczą (patrz pkt. 5.1.) – użycie łącznika „oraz” oznacza, że obie wymienione przesłanki muszą zostać spełnione łącznie;

Przypadek 2: uzgodnienie posiada szczególną cechę rozpoznawczą (w tej sytuacji nie musi być spełnione kryterium głównej korzyści – patrz pkt. 5.2.);

Przypadek 3: uzgodnienie posiada inną szczególną cechę rozpoznawczą (w tej sytuacji nie musi być spełnione kryterium głównej korzyści – patrz pkt. 5.3.).

Uwaga!

Jeżeli uzgodnienie nie podlega obowiązkowi informacyjnemu z uwagi na niespełnienie definicji schematu podatkowego w rozumieniu przepisów MDR, nie oznacza to, że nie będą miały zastosowania przepisy prawa podatkowego służące zwalczaniu nadużyć podatkowych (np. klauzule szczególne lub klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania).

5.1. Ogólne cechy rozpoznawcze

Ważne!

Żeby zaistniał obowiązek informacyjny, obok spełnionej ogólnej cechy rozpoznawczej uzgodnienie musi dodatkowo **spełniać kryterium głównej korzyści** (patrz pkt. 2.1.3.).

Poniżej przedstawione zostały wyjaśnienia w zakresie ogólnych cech rozpoznawczych, wyszczególnione w art. 86a § 1 pkt 6 lit. a-k Ordynacji podatkowej:

Klauzula poufności (pkt 6 lit. a)

- Ogólna cecha rozpoznawcza klauzuli poufności nie dotyczy sytuacji zawarcia przez strony wykonujące zawody zaufania publicznego (promotora, korzystającego) standardowych klauzul poufności związanych z tajemnicą przedsiębiorstwa i tajemnicą zawodową. Istota klauzuli poufności, która dla celów MDR stanowi ogólną cechę rozpoznawczą, sprowadza się do zastrzeżenia klauzuli poufności w stosunku do sposobu osiągnięcia korzyści podatkowej. Przedmiotowa cecha znajdzie zastosowanie jeżeli promotor lub korzystający zobowiązuje się do zachowania w tajemnicy wobec osób trzecich np. planowanych sposobów osiągnięcia korzyści podatkowej, czy sekwencji czynności uzgodnienia. Zobowiązanie do zachowania poufności dotyczy więc sposobu, w jaki uzgodnienie pozwala na uzyskanie korzyści podatkowej.
- Klauzula poufności w rozumieniu MDR stanowi jedną z ogólnych cech rozpoznawczych nie będzie więc, co do zasady, dotyczyła uzgodnień, których schemat postępowania znany jest opinii środowiska profesjonalnego. Cecha ogólna

rozpoznawcza klauzuli poufności wystąpi przykładowo w sytuacji uzgodnień „innovacyjnych”, np. schematów dotyczących zmienianych przepisów prawa podatkowego, również międzynarodowego prawa podatkowego.

- Zobowiązanie promotora lub korzystającego może mieć pisemną lub ustną formę, może być także ograniczone lub nieograniczone terminem.

Wynagrodzenie (pkt 6 lit. b i c)

- Ogólna cecha rozpoznawcza związana z uzależnieniem wysokości wynagrodzenia od wysokości korzyści podatkowej wynikającej z uzgodnienia dotyczy praktyki zawierania umów o wynagrodzeniu tzw. *success fee*.
- Umowa może przybierać formę ustną, pisemną, również sposób zapłaty może przybierać różne formy, np. zwolnienie z długu.
- Dla identyfikacji wskazanej cechy rozpoznawczej nie ma znaczenia wysokość wynagrodzenia, które w praktyce gospodarczej może się znacznie różnić, w zależności od np. renomy kancelarii, kwalifikacji promotora, miejsca jego działalności doradczej.

Ważne!

Wynagrodzenie może mieć związek z korzyścią podatkową, również w przypadku jej niepowstania. Chodzi tu o sytuację, w której umowa przewiduje zwrot wynagrodzenia lub części wynagrodzenia w przypadku, gdy korzyść podatkowa nie powstanie lub powstała w wysokości niższej niż zakładano.

Przykład: Umowa zakłada wyłącznie wynagrodzenie w wysokości 20 000 zł. W związku z faktem, iż nie osiągnięto korzyści podatkowej lub korzyść podatkowa została osiągnięta w wysokości niższej niż zakładano, promotor zwraca wynagrodzenie lub jego część w wysokości np. 5 000 zł.

Nie stanowi wynagrodzenia *success fee* podlegającego kwalifikacji jako ogólna cecha rozpoznawcza w rozumieniu MDR np. wynagrodzenie, którego sposób kalkulacji oparty jest wyłącznie o ilość godzin analitycznych / godzin pracy spędzonych przez poszczególnych członków zespołu projektowego.

Ważne!

Ocena, czy sposób ustalenia wynagrodzenia może być kwalifikowany jako ogólna cecha rozpoznawcza w rozumieniu MDR powinna być dokonana w każdej sytuacji z uwzględnieniem rzeczywistego charakteru wynagrodzenia związanego z uzgodnieniem. Przepis ten obejmuje bowiem także wynagrodzenie, którego - wyłącznie na podstawie zapisów umownych - nie można bezpośrednio powiązać ze standardowo pobieranym wynagrodzeniem za usługi doradcze, ale w rzeczywistości jego wypłata uzależniona jest od osiągnięcia korzyści podatkowej (np. wynagrodzenie za usługi związane z doradztwem finansowym, których wykonanie jest uzależnione od osiągnięcia korzyści podatkowej wynikającej ze świadczonych usług doradztwa podatkowego).

Znaczenie ujednoliconą dokumentacja lub forma (pkt 6 lit. d)

Ogólna cecha rozpoznawcza w postaci wystąpienia sytuacji, w której dokonywane w ramach uzgodnienia czynności opierają się na znacznie ujednoliconej dokumentacji uzgodnienia albo przyjmują znacznie ujednoliconą formę związana jest funkcjonalnie z udostępnianiem schematów podatkowych standaryzowanych.

Cecha ta opiera się na założeniu, że dokonywane w ramach uzgodnienia czynności mogą opierać się na wykorzystywaniu przez korzystających lub promotorów-dokumentacji, która do wdrożenia nie wymaga znacznego dostosowania lub nie wymaga wprowadzania istotnych zmian, albo też przyjmują znacznie ujednoliconą formę. Wdrożenie takiego uzgodnienia nie wymaga dodatkowych działań lub modyfikacji uzgodnienia ze strony korzystającego.

Ważne!

Cecha znacznie ujednoliconej dokumentacji lub formy **nie dotyczy treści opinii prawnej**, która może być oparta na wypracowanych w danym podmiocie standardach wypowiedzi na dane zagadnienia.

To czynności wchodzące w skład uzgodnienia – aby spełniona była wskazana ogólna cecha rozpoznawcza – **muszą opierać się na znacznie ujednoliconej dokumentacji uzgodnienia lub przyjmować znacznie ujednoliconą formę**. Przesłanka znajdzie zastosowanie np. w następujących przypadkach:

- Znaczenie ujednoliconą dokumentacja obejmuje sytuacje związane z wykorzystywaniem dokumentacji / umów stworzonych i wykorzystywanych do zawierania specjalistycznych umów bankowych lub innych umów dotyczących zagadnień finansowych;
- Znaczenie ujednoliconą dokumentacja obejmuje sytuacje, w której promotor przekazał korzystającemu dokumentację dotyczącą przesłanek zastosowania 50% kosztów uzyskania przychodów (wzorcowy regulamin zastosowania 50% kosztów uzyskania przychodów, na podstawie którego korzystający podejmuje czynności implementacji nowych zasad wynagradzania pracowników z wykorzystaniem podwyższonych kosztów uzyskania przychodów);
- Znaczenie ujednoliconą forma czynności dokonywanych w ramach uzgodnienia obejmuje sytuacje, w której promotor przekazał korzystającemu rekomendację co do pewnych standaryzowanych kroków (np. podjęcia uchwał w standardowym brzmieniu), które składają się na uzgodnienie. Aby uznać tę cechę za spełnioną, rekomendacja promotora powinna pozwalać na stosunkowo proste podjęcie wskazanych przez niego kroków, w szczególności poprzez wskazanie ich istotnych elementów.

Jakie przypadki nie zostaną zakwalifikowane jako ujednoliconą dokumentacja?

- Ujednoliconą dokumentacja nie obejmuje standaryzowanych produktów bankowych, takich jak np. wzór standardowej umowy rachunku bankowego a także produktów emerytalnych takich jak Pracownicze Plany Kapitałowe (PPK), Pracownicze Programy Emerytalne (PPE), Indywidualne Konta Emerytalne (IKE), czy Indywidualne Konta Zabezpieczenia Emerytalnego (IKZE);

- Ujednolicona dokumentacja nie obejmuje przekazanych korzystającemu druków urzędowych;
- Ujednolicona dokumentacja nie obejmuje wykorzystywanych przez notariuszy „wzorców” umów notarialnych wykorzystywanych przy standardowych transakcjach (nienakierowanych na osiągnięcie korzyści podatkowych);
- Ujednolicona forma czynności dokonywanych w ramach uzgodnienia nie obejmuje standardowych wzorów uchwał przygotowanych do podjęcia przez spółki prawa handlowego w standardowych celach biznesowych; przesłanka ta jednak może być spełniona, jeżeli komplet zestandaryzowanej dokumentacji tego rodzaju został przygotowany w celu osiągnięcia korzyści podatkowych.

Nabycie spółki ze stratą (pkt 6 lit. e)

Wskazana ogólna cecha rozpoznawcza dotyczy sytuacji, w której w ramach uzgodnienia 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.

Wskazana ogólna cecha nabiera szczególnego znaczenia w przypadku transgranicznego rozliczenia strat podatkowych lub ich przenoszenia do podmiotu na terytorium innego państwa.

Ważne!

Weryfikacja, czy w przypadku danego uzgodnienia występuje ogólna cecha rozpoznawcza dotycząca nabywania spółki ze stratą, powinna być dokonana z uwzględnieniem rzeczywistego charakteru podejmowanych działań. W tym znaczeniu, zespół czynności prowadzących do przeprowadzenia odwrotnego połączenia z nabytą spółką posiadającą zakumulowane straty podatkowe zostanie zakwalifikowany jako ogólna cecha rozpoznawcza i w przypadku spełnienia kryterium głównej korzyści, będzie podlegać obowiązkowi informacyjnemu w ramach MDR.

Zmiana kwalifikacji dochodów (przychodów) (pkt 6 lit. f)

Przedmiotowa cecha rozpoznawcza dotyczy sytuacji, w której w wyniku uzgodnienia 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.

Zmiana kwalifikacji lub zasad opodatkowania musi spowodować faktycznie niższe opodatkowanie, zwolnienie lub wyłączenie z opodatkowania. Nie ma znaczenia natomiast, czego jest ona wynikiem – może więc być skutkiem zarówno działań wyłącznie krajowych jak i czynności, do których zastosowanie znajdują umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania.

Ważne!

Dokonując oceny, czy dana czynność lub zespół czynności prowadzący do zmiany kwalifikacji dochodów (przychodów) lub zasad opodatkowania prowadzący do

faktycznie niższego opodatkowania, zwolnienia z opodatkowania lub wyłączenia z opodatkowania powinien być zakwalifikowany jako ogólna cecha rozpoznawcza, należy każdorazowo uwzględnić charakter przesłanek takiego wyboru. Nie będzie automatycznie przedmiotem obowiązku informacyjnego MDR wybór 19% liniowego podatku dochodowego od osób fizycznych dla przychodów osiąganych ze źródła pozarolnicza działalność gospodarcza. Jednak w sytuacji, w której przyczyną zmiany zasad opodatkowania jest uzyskanie korzyści podatkowej – np. sztuczne rozbicie danego kontraktu w celu realizacji go przez kilka spółek powiązanych, korzystających z preferencyjnej stawki 9% lub przejścia na tzw. samozatrudnienie, mimo faktycznego wykonywania pracy w stosunku podporządkowania – wówczas sytuacja taka może być objęta obowiązkiem informacyjnym zgodnie z przepisami MDR (przy założeniu spełnienia innych przesłanek, np. kryterium kwalifikowanego korzystającego, jeśli znajdzie zastosowanie).

Nie będzie spełniał definicji wskazanej cechy rozpoznawczej: (1) wybór metody degressywnej amortyzacji w podatku dochodowym od osób prawnych/podatku dochodowym od osób fizycznych, (2) wybór opodatkowania VAT transakcji nieruchomości poprzez rezygnację z dobrowolnego zwolnienia z VAT, (3) decyzja w zakresie obniżenia stawek amortyzacyjnych zgodnie z przepisami ustawy o CIT/ustawy o PIT, jeżeli te działania są podejmowane jako niestanowiące elementu uzgodnienia obejmującego także inne czynności.

Nie będą spełniały przedmiotowej cechy rozpoznawczej produkty emerytalne takie jak Pracownicze Plany Kapitałowe (PPK), Pracownicze Programy Emerytalne (PPE), Indywidualne Konta Emerytalne (IKE), czy Indywidualne Konta Zabezpieczenia Emerytalnego (IKZE);

Jeżeli zmiana kwalifikacji źródła dochodu wynika z korekty kwalifikacji uprzednio dokonanej w wyniku błędu oraz ma na celu skorygowanie (dostosowanie do obowiązujących przepisów prawa) przedmiotowa cecha rozpoznawcza nie będzie, co do zasady, spełniona.

Okreśny obieg środków pieniężnych (pkt 6 lit. g)

Ogólna cecha rozpoznawcza związana z określonym obiegiem środków pieniężnych ma związek z wykorzystywaniem instrumentów oraz struktur hybrydowych w optymalizacji podatkowej. Okreśny obieg środków pieniężnych w tym przypadku oznacza, że środki pieniężne, w zasadniczej ich części, wracają do podmiotu, który zapoczątkował obieg tych środków, często wraz z korzyścią podatkową.

Dla prawidłowego zastosowania cechy rozpoznawczej, musi jednak wystąpić, jedna z następujących przesłanek:

- **aspekt podmiotowy** – tzn. określony obieg musi się odbywać poprzez zaangażowanie co najmniej jednego podmiotu pośredniczącego niepełniącego istotnych funkcji gospodarczych. Podmiotami pośredniczącymi mogą być spółki zależne (np. spółki holdingowe) oraz podmioty formalnie niezależne (np. fundacje) lub

- **aspekt przedmiotowy** – podejmowane w ramach uzgodnienia działania 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.

Transgraniczne płatności do odbiorców z krajów o niskim poziomie opodatkowania dokonywane pomiędzy podmiotami powiązanymi (pkt 6 lit. h)

Wskazana ogólna cecha rozpoznawcza dotyczy płatności transgranicznych, które podlegają zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów przez podmiot posiadający rezydencję podatkową w Polsce, jeśli spełnione są następujące przesłanki:

- płatności transgraniczne dokonywane są przez podmioty powiązane;
- odbiorca płatności transgranicznej ma miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd w państwie, w którym:
- nie nakłada się podatku dochodowego od osób prawnych lub pobiera podatek od osób prawnych według stawki zerowej lub stawki mniejszej niż 5%,
- płatności te korzystają z całkowitego zwolnienia lub objęte są preferencyjnymi zasadami opodatkowania.

Celem wskazanej ogólnej cechy rozpoznawczej jest, co do zasady, wyeliminowanie sztucznych korzyści podatkowych płynących z dokonania płatności transgranicznych do krajów cechujących się niskim poziomem opodatkowania. Należy wskazać, że nie muszą być to kraje stosujące szkodliwą konkurencję podatkową wymienione w przepisach wykonawczych Ministra Finansów w sprawie określenia krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową (płatności do tego rodzaju jurysdykcji dotyczy szczególnie cecha rozpoznawcza opisana w art. 86a § 1 pkt 13 lit. a Ordynacji podatkowej) w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych lub podatku dochodowego od osób prawnych.

Zobowiązanie korzystającego (pkt 6 lit. i)

Wskazana przesłanka dotyczy sytuacji, w której korzystający zobowiązał się, że w przypadku wdrożenia uzgodnienia będzie współpracował z promotorem, który udostępnił to uzgodnienie, albo zapłaci promotorowi wynagrodzenie lub odszkodowanie.

Wskazana ogólna cecha rozpoznawcza dotyczy sytuacji, w której korzystający zobowiązał się do:

- dalszej współpracy z promotorem w zakresie uzgodnienia, które zostało przez niego opracowane i udostępnione, także na etapie wdrażania tego uzgodnienia;
- zapłaty promotorowi, który udostępnił uzgodnienie, wynagrodzenia lub odszkodowania, w przypadku, gdy promotor nie został zaangażowany na etapie wdrażania uzgodnienia.

Zobowiązanie korzystającego może mieć różne formy prawne, może zostać zawarte ustnie lub pisemnie. Zobowiązanie to nie musi dotyczyć wdrożenia całego uzgodnienia. Przesłanka ta będzie bowiem spełniona, jeśli zobowiązanie do współpracy (lub wypłaty wynagrodzenia

lub odszkodowania) będzie dotyczyło wybranych czynności uzgodnienia, czynności prawnych związanych z uzgodnieniem lub faktycznych działań.

Faktyczne respektowanie zobowiązań dotyczących wynagrodzenia (pkt 6 lit. j)

Wskazana ogólna cecha rozpoznawcza dotyczy sytuacji, w których brak jest w umowie wyraźnej podstawy do wypłaty *success fee*. Niemniej jednak, z uwagi na wystąpienie korzyści podatkowej oraz jej kwotę korzystający wypłaca w jakiegokolwiek formie promotorowi takie wynagrodzenie lub promotor faktycznie zwraca to wynagrodzenie, gdy korzyść podatkowa nie powstała lub powstała w wysokości niższej, niż zakładano.

W tym przypadku, jeśli zapisy umowne nie przewidują dodatkowego wynagrodzenia związanego z osiągnięciem korzyści podatkowej, ale np. na podstawie dodatkowych uzgodnień, porozumienia lub dotychczasowych doświadczeń dotyczących współpracy pomiędzy promotorem a korzystającym promotorowi należy będzie dodatkowe wynagrodzenie związane z osiągnięciem korzyści podatkowej, wskazana ogólna cecha rozpoznawcza może znaleźć zastosowanie.

Cecha ta może znaleźć zastosowanie również, gdy postanowienia umowne nie przewidują obowiązku zwrotu wynagrodzenia przez promotora (lub części tego wynagrodzenia) w sytuacji, w której korzyść podatkowa okazała się być niższa od zakładanej lub nie powstała w ogóle. Zwrot taki nastąpić może przykładowo poprzez udzielenie znaczących rabatów w stosunku do innych faktur wystawionych przez promotora, wyświadczenie przez promotora bez wynagrodzenia innych usług lub darowiznę środków pieniężnych.

Ocena jednak każdorazowo powinna uwzględniać całość okoliczności faktycznych dotyczących uzgodnienia.

Faktyczne respektowanie zobowiązań przez promotora lub korzystającego (pkt 6 lit. k)

Wskazana ogólna cecha rozpoznawcza dotyczy sytuacji, w których brak jest w umowie wyraźnej podstawy do wypłaty / zwrotu *success fee* lub zachowania szczególnej poufności w relacji korzystającego z promotorem. Mając jednak na uwadze racjonalność postępowania korzystającego i promotora, na podstawie dodatkowych uzgodnień, porozumienia lub dotychczasowych doświadczeń dotyczących współpracy pomiędzy promotorem a korzystającym strony oczekują, że dodatkowe wynagrodzenie wynikające z uzyskania korzyści podatkowej zostanie wypłacone / zwrócone lub zachowana zostanie poufność co do sposobu osiągnięcia korzyści podatkowej.

Fakt, że promotor nie obciąża dodatkowym wynagrodzeniem korzystającego nie przesądza o braku możliwości zastosowania tej cechy rozpoznawczej. Cecha ta powinna być rozpatrywana bowiem również z perspektywy klienta, który dostrzegając korzyść z usługi doradczej (schematu podatkowego), która nie jest ogólnie dostępna dla innych podmiotów, byłby gotowy zapłacić dodatkowe wynagrodzenie z tę usługę.

Wskazana ogólna cecha rozpoznawcza powinna być rozpatrywana z uwzględnieniem przesłanki racjonalności postępowania promotora i korzystającego.

Uwaga!

Testy hipotetyczne mają również zastosowanie w przypadku braku promotora (np. gdy korzystający samodzielnie opracuje „innowacyjne” uzgodnienie dające mu korzyści podatkowe w sposób, którym nie chciałby się dzielić z konkurentami lub organami podatkowymi).

Hipotetyczny test poufności polega na weryfikacji, czy rozsądnie działający promotor lub korzystający chcieliby w danych okolicznościach (nawet gdyby nie istniał obowiązek informacyjny na gruncie przepisów MDR) zachować w poufności informacje dotyczące sposobu osiągnięcia korzyści podatkowej. Cecha ta, co do zasady, będzie spełniona w przypadku uzgodnień „innowacyjnych”, o których wiedza zapewnia promotorowi lub korzystającemu przewagę konkurencyjną. Dotyczy to również uzgodnień, których opłacalność dla promotorów lub korzystających znacząco by spadła w sytuacji, gdyby sposób uzyskiwania korzyści podatkowej stał się transparentny dla organów podatkowych.

Analogiczny hipotetyczny test powinien być przeprowadzony w odniesieniu do pozostałych przypadków objętych tą cechą rozpoznawczą (lit. b i c art. 86a § 1 pkt 6 Ordynacji podatkowej) w postaci weryfikacji, czy rozsądnie działający promotor lub korzystający, na podstawie istniejących okoliczności (nawet gdyby nie istniał obowiązek informacyjny na gruncie przepisów MDR), chcieliby aby zostało wypłacone / zwrócone dodatkowe wynagrodzenie wynikające z uzyskania korzyści podatkowej w ramach danego uzgodnienia. Istnienie cech rozpoznawczych, w których takie sposoby określenia wynagrodzenia mogą spowodować obowiązek raportowania, może stanowić bodziec do tego, aby nie zawierać tego rodzaju klauzul umownych. Celem testu hipotetycznego jest zatem zobiektywizowanie tej przesłanki poprzez odniesienie się do rozsądnie działającego promotora lub korzystającego, do których nie stosowałyby się obowiązki przewidziane w przepisach MDR.

Uwaga!

Cecha ta wystąpi jedynie w przypadku, gdy wypłatę lub zwrot wynagrodzenia wynikającego z uzyskania korzyści podatkowej należy uznać za rozsądnie oczekiwane z uwagi na cechy schematu podatkowego (jego innowacyjność lub ryzykowność). Nie należy jej rozumieć jako odnoszącej się do naturalnej motywacji uczestników obrotu gospodarczego, aby maksymalizować zyski i minimalizować straty.

Przykład: Korzystający zamówił u doradcy opinię podatkową dotyczącą skutków standardowej transakcji dokonywanej w działalności korzystającego. Opinia wskazywała na możliwość korekty dotychczasowego sposobu rozliczania tej transakcji z uwagi na dominującą linię interpretacyjną organów podatkowych. Dzięki zastosowaniu się do opinii korzystający uzyskał korzyść podatkową. Co do zasady, hipotetyczny test związany z wynagrodzeniem *success fee*, nie będzie tutaj spełniony, z uwagi na standardowy charakter usługi doradcy oraz brak innowacyjnego lub

ryzykownego charakteru schematu, trudno uznać za racjonalne oczekiwanie określenie wynagrodzenia w formie *success fee*.

5.2. Szczególne cechy rozpoznawcze

Ważne!

W przypadku uzgodnienia posiadającego szczególną cechę rozpoznawczą, schemat podatkowy, w tym schemat podatkowy transgraniczny **nie musi spełniać kryterium głównej korzyści**.

Zaliczenie do kosztów uzyskania przychodów płatności do odbiorców z krajów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową lub odbiorców bez rezydencji dokonywanych pomiędzy podmiotami powiązanymi (pkt 13 lit. a)

Przedmiotowa cecha rozpoznawcza obejmuje sytuacje, w których do kosztów uzyskania przychodów zostały zaliczone płatności transgraniczne pomiędzy podmiotami powiązanymi **oraz**:

- odbiorca płatności nie ma miejsca zamieszkania, siedziby ani zarządu w żadnym z państw,
- **lub** 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 podatku dochodowym od osób prawnych.

Użycie spójnika „oraz” oznacza, że aby zaistniała wskazana szczególna cecha rozpoznawcza konieczne jest spełnienie obu warunków łącznie:

- w ramach uzgodnienia dochodzi do zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów transgranicznych płatności pomiędzy podmiotami powiązanymi w rozumieniu przepisów MDR – w tym kontekście płatności pomiędzy podmiotami niepowiązanymi nie będą objęte dyspozycją wskazanego przepisu, bez względu na status rezydencji podatkowej odbiorcy płatności **oraz**
- odbiorca płatności:
 - nie ma miejsca zamieszkania, siedziby ani zarządu w żadnym z państw;
 - **lub** też ma miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową.

W interpretacji tego przepisu należy posilkować się listą państw wskazaną w rozporządzeniu ministra finansów w sprawie określenia krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową. Odbiorca płatności może mieć miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd w państwie UE, państwie lub terytorium poza UE.

Odписы амортизациyjne в однесениу до того самого шрoдка тrwaleго (pkt 13 lit. b)

Wskazana cecha rozpoznawcza znajdzie zastosowanie, jeżeli uzgodnienie będzie prowadziło do sytuacji, w której ten sam podatnik, lub kilku podatników w stosunku do tego samego środka

trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej dokona faktycznych odpisów amortyzacyjnych na podstawie przepisów prawa podatkowego różnych państw.

Sytuacja taka może nastąpić w wyniku różnic w podatkowej kwalifikacji kosztów odpisów amortyzacyjnych na gruncie różnych jurysdykcji podatkowych np. jednoczesna całkowita lub częściowa amortyzacja tego samego środka trwałego u jego właściciela i leasingobiorcy mających miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd w różnych państwach.

Dochód lub majątek korzysta z metod mających na celu unikanie podwójnego opodatkowania w więcej niż jednym państwie (pkt 13 lit. c)

Wskazana cecha rozpoznawcza wskazuje na sytuację, w której podatnik może korzystać w stosunku do tego samego dochodu lub majątku z różnych metod unikania podwójnego opodatkowania (np. jednocześnie z metody kredytu podatkowego w więcej niż jednym państwie w stosunku do tej samej kwoty podatku) na podstawie przepisów różnych jurysdykcji podatkowych. Sytuacja ta może wynikać zarówno z zastosowania krajowych rozwiązań podatkowych / metod unikania podwójnego opodatkowania określonych jednostronnie przez dane państwo, metod unikania podwójnego opodatkowania określonych dwustronnie na podstawie bilateralnej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, czy też na podstawie umów wielostronnych.

Różnica w wynagrodzeniu za przeniesienie aktywów między państwami o co najmniej 25% (pkt 13 lit. d)

Wskazana cecha rozpoznawcza obejmuje sytuację, kiedy podatnik przenosi aktywa pomiędzy dwoma państwami oraz wynagrodzenie z tego tytułu (co do zasady stanowiące przychód lub koszt podatkowy) rozpoznane na podstawie przepisów dwóch państw różni się dla celów podatkowych o co najmniej o 25%.

Przepis mówi o **przeniesieniu** poza terytorium kraju, do państwa UE lub państwa trzeciego, lub pomiędzy dwoma państwami UE, lub państwem UE a państwem trzecim. Przeniesienie oznacza każdą czynność lub inne zdarzenie wskutek których dochodzi do zmiany własności lub faktycznego przeniesienia aktywa, np. na podstawie umowy sprzedaży, umowy leasingu, najmu, wniesienia aktywa aportem do innej spółki. Przeniesienie aktywów obejmuje w tym znaczeniu zarówno przeniesienie pomiędzy podmiotami powiązanymi, w tym przeniesienie pomiędzy spółką a jej zakładem zagranicznym, oraz przeniesienie pomiędzy podmiotami niezależnymi.

Przepis dotyczy również sytuacji, gdy wynagrodzenie w jednym z państw dla celów podatkowych jest równe zero (przy zachowaniu warunku różnicy w ustalonym wynagrodzeniu dla celów podatkowych między państwami równej co najmniej 25%).

Dla celów analizy wskazanej przesłanki, wynagrodzenie może przyjąć nie tylko formę pieniężną.

Wskazanej cechy rozpoznawcza nie należy odczytywać jako odnoszącej się jedynie do sytuacji, w której wynagrodzenie dla celów podatkowych jest ustalane bądź określane w drodze decyzji właściwego organu podatkowego. Zazwyczaj różnica w traktowaniu podatkowym danej transakcji będzie wynikała z samookreślenia przez podatników, bez zaangażowania organów podatkowych.

Obejście przepisów o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami (pkt 13 lit. e)

Obowiązkowi informacyjnemu na gruncie przepisów MDR podlega uzgodnienie, które może skutkować obejściem obowiązku raportowania wynikającego z ustawy 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.

Sytuacja ta będzie dotyczyła w szczególności uzgodnień, w których:

- wykorzystywany jest rachunek, produkt lub inwestycja, które nie spełniają definicji rachunku finansowego, lecz posiadają cechy rachunku finansowego,
- dochodzi do przeniesienia rachunku finansowego lub aktywów do państw lub dochodzi do wykorzystania regulacji prawnych tych państw, z którymi brak jest podstawy do automatycznej wymiany informacji z państwem rezydencji posiadacza rachunku,
- dochodzi do przekwalifikowania dochodu lub majątku na produkty lub płatności, które nie podlegają automatycznej wymianie informacji o rachunkach finansowych,
- dochodzi do przeniesienia lub przekwalifikowania instytucji finansowej, rachunku finansowego lub znajdujących się w nich aktywów na instytucje finansowe, rachunki lub aktywa, które nie podlegają obowiązkowi raportowania w ramach automatycznej wymiany informacji o rachunkach finansowych,
- wykorzystywane są podmioty, porozumienia umowne lub struktury, które prowadzą lub których celem jest doprowadzenie do braku raportowania o przynajmniej jednym posiadaczu rachunku lub przynajmniej jednej osobie kontrolującej w ramach automatycznej wymiany informacji o rachunkach finansowych,
- wykorzystywana jest nieskuteczność lub niedoskonałość procedur należytej staranności stosowanych przez instytucje finansowe w celu wywiązania się z obowiązków raportowania informacji o rachunkach finansowych, włączając wykorzystanie państw z nieadekwatnymi lub nieefektywnymi systemami egzekwowania przepisów dotyczących przeciwdziałania praniu pieniędzy lub posiadającymi nieefektywne przepisy dotyczące przejrzystości w odniesieniu do osób prawnych, jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej lub porozumień prawnych.

Występuje nieprzejrzysta struktura (pkt 13 lit. f)

Obowiązek informacyjny na gruncie przepisów MDR zaktualizuje się, co do zasady, jeżeli w ramach uzgodnienia zostanie ustalona nieprzejrzysta struktura własności prawnej lub trudny do ustalenia jest beneficjent rzeczywisty w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 1 marca 2018 r.

o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu 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 zazwyczaj wykorzystywanego w prowadzonej działalności gospodarczej,
- które są zarejestrowane, zarządzane, znajdują się, są kontrolowane lub założone w jurysdykcji innej niż jurysdykcja 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 niemających osobowości prawnej, konstrukcji lub struktur prawnych, w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 1 marca 2018 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu.

Spełnienie którejkolwiek z powyższych przesłanek (tiret jeden, dwa i trzy art. 86a pkt. 13 lit. f Ordynacji podatkowej) jest wystarczającą przesłanką do spełniania wskazanej cechy rozpoznawczej

W przypadku weryfikacji czy w danym przypadku występuje nieprzejrzysta struktura należy zachować staranność ogólnie wymaganą w stosunkach biznesowych, obejmującą na przykład takie czynności jak weryfikacja dokumentów rejestracyjnych kontrahenta, weryfikacja umocowania pełnomocników kontrahenta, weryfikacja spełnienia przez kontrahenta obowiązku rejestracyjnego w VAT, a także weryfikacja uzyskanych na temat kontrahenta informacji wynikających z dotychczasowej współpracy. Do weryfikacji wskazanej przesłanki nie jest natomiast wymagane podejmowanie czynności z zachowaniem szczególnej staranności, która jest charakterystyczna dla wywiadowni gospodarczych, wykraczających poza należytą staranność wymaganą w stosunkach biznesowych danego podmiotu. Jednocześnie, nie można wykluczyć, że charakter działalności danej instytucji sprawi, że taka pogłębiona weryfikacja będzie dokonywana, np. w wykonaniu obowiązków z zakresu przeciwdziałaniu praniu pieniędzy i finansowaniu terroryzmu. Wówczas istotne jest rzetelne wykonanie tych obowiązków i wykorzystanie uzyskanych w ich wyniku informacji w celu ustalenia spełnienia tej przesłanki.

Przykład: Korzystający jest transparentną spółką osobową, której współnikami są spółki osobowe, których współnikami są spółki osobowe, itd., co w konsekwencji prowadzi do utrudnionej identyfikacji podmiotów, na których ciąży obowiązek zapłaty podatku.

Uproszczenie w stosowaniu przepisów związanych z ustalaniem cen transferowych oraz przeniesienie funkcji, ryzyka lub aktywów pomiędzy podmiotami powiązanymi (pkt 13 lit. g oraz lit. i)

Raportowaniu w ramach MDR podlegają, co do zasady, uzgodnienia, w ramach których wykorzystuje się wprowadzone jednostronnie w danym państwie uproszczenie w stosowaniu

przepisów związanych z ustalaniem cen transferowych. Takim uproszczeniem będzie np. rozwiązanie typu „bezpieczna przystań” (ang. *safe harbour*) dla pożyczek, kredytów oraz emisji obligacji wprowadzone do podatku dochodowego od osób prawnych oraz podatku dochodowego od osób fizycznych z początkiem 2019 r. (art. 23s ustawy o PIT i art. 11g ustawy o CIT).

Nie uważa się za uproszczenie, w rozumieniu przepisów o MDR, uproszczenia wprowadzonego jednostronnie, które wynika bezpośrednio z Wytycznych Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych oraz administracji podatkowych (Wytyczne OECD), a także innych międzynarodowych regulacji, wytycznych lub rekomendacji w zakresie cen transferowych.

Wyłączeniu z kategorii „szczególnej cechy rozpoznawczej” podlega w szczególności „bezpieczna przystań” (ang. *safe harbour*) w odniesieniu do „usług o niskiej wartości dodanej” (art. 23r ustawy o PIT i art. 11f ustawy o CIT), jako wynikająca z Wytycznych OECD.

Przeniesienie między podmiotami powiązanymi praw trudnych do wyceny wartości niematerialnych (pkt 13 lit. h)

Obowiązek informacyjny MDR wynikający z wystąpienia szczególnej cechy rozpoznawczej wystąpi w przypadku, jeśli dochodzi do przeniesienia między podmiotami powiązanymi praw do trudnych do wyceny wartości niematerialnych.

Określenie „trudne do wyceny wartości niematerialne” należy rozumieć jako wartości niematerialne (w tym wartości prawne a także prawa do tych wartości), które w momencie ich przenoszenia między podmiotami powiązanymi spełniały następujące kryteria:

- przenoszone wartości niematerialne nie miały wiarygodnie określonej wartości porównywalnej (dane porównawcze w rozumieniu przepisów o cenach transferowych) oraz
- wysokim poziomem niepewności obarczone były:
- prognozy przyszłych przepływów pieniężnych lub spodziewanych przychodów z przenoszonych wartości niematerialnych lub
- założenia zastosowane przy wycenie przenoszonych wartości niematerialnych

Za stosowaniem takiej definicji, przemawia fakt, iż użycie pojęcia „wartości niematerialnych i prawnych” sugeruje odniesienie do regulacji prawa bilansowego – w szczególności zaś ustawy o rachunkowości. Angielskojęzyczna wersja Dyrektywy używa zaś w tym zakresie określenia *intangibles*. Na gruncie cen transferowych pojęcie to ma znaczenie istotnie szersze niż „wartości niematerialne i prawne”, odnosząc się również do dóbr (wartości) niematerialnych nieodzwierciedlonych w księgach, a mających ekonomiczną wartość, rozumianą najczęściej jako potencjał do generowania zysków. Przykładami tego rodzaju wartości niematerialnych mogą być baza klientów albo relacje z klientami. Uznać należy, że w świetle osiągnięcia celów Dyrektywy, posłużenie się stosowanym dotychczas w polskim prawie podatkowym pojęciem „wartości niematerialne i prawne” mogłoby okazać się zawężeniem definicji w stosunku do

wymagań Dyrektywy. Choć więc definicja trudnych do wyceny wartości niematerialnych posługuje się zwrotami „wartości niematerialne” oraz „wartości prawne” nie należy tego utożsamiać z pojęciem „wartości niematerialne i prawne”.

5.3. Inne szczególne cechy rozpoznawcze

Ważne!

W przypadku uzgodnienia posiadającego inną szczególną cechę rozpoznawczą, schemat podatkowy **nie musi spełniać kryterium głównej korzyści**.

W przypadku innych szczególnych cech rozpoznawczych określone zostało dodatkowe kryterium przedmiotowe, które uzależnia wystąpienie obowiązku informacyjnego od przekroczenia progów kwotowych.

Poniżej przedstawione zostały wyjaśnienia w zakresie innych szczególnych cech rozpoznawczych wyszczególnionych w art. 86a § 1 pkt 1 lit a-d Ordynacji podatkowej.

Wpływ na część odroczonego podatku dochodowego lub aktywa, rezerwy przekracza kwotę 5 mln zł (pkt 1 lit. a)

W przypadku wskazanej cechy rozpoznawczej, analizie podlega to, w jaki sposób uzgodnienie ma wpływ na część odroczonego podatku dochodowego lub aktywa albo rezerwy z tytułu podatku odroczonego u korzystającego. Celem wprowadzenia przedmiotowej cechy jest objęcie zakresem przepisów MDR praktyk mających na celu optymalizację rozliczeń podatkowych polegającą na odroczeniu w czasie aktywizacji przychodów lub kosztów podatkowych.

Aby zaistniał obowiązek informacyjny w tym zakresie, wpływ na część odroczonego podatku dochodowego - *wynikający* lub *oczekiwany* w związku z wykonaniem uzgodnienia - jest dla **korzystającego**:

- istotny w rozumieniu przepisów o rachunkowości;
- **oraz** przekracza łącznie, w trakcie roku kalendarzowego, kwotę 5 mln złotych.

W tym przypadku, zarówno ocena istotności oraz zasady ustalania części odroczonego podatku odroczonego odbywają się w oparciu o przepisy odpowiednich ustaw szczególnych.

Nie każda sytuacja, w której powstanie aktywo lub rezerwa z tytułu podatku odroczonego, będzie automatycznie objęta obowiązkiem informacyjnym na gruncie przepisów MDR. **Nie będą podlegały, co do zasady, temu obowiązkowi sytuacje, w których wpływ na część odroczonego podatku dochodowego będzie wynikał z typowych / standardowych czynności wykonywanych przez podatników wynikających z zasad przewidzianych w odpowiednich regulacjach i standardach prawa bilansowego, takich jak np.:**

- transakcje typu buy-sell back i sell-buy back (dokonywane standardowo w działalności banków);
- powstanie aktywa lub rezerwy z tytułu podatku odroczonego wynika z wyceny bilansowej aktywów i pasywów na koniec okresu sprawozdawczego, takich jak

np. wycena niezrealizowanych różnic kursowych, wycena należności i zobowiązań w walutach obcych;

- powstanie aktywa lub rezerwy z tytułu podatku odroczonego wynika z wyceny bilansowej aktywów i pasywów do wartości godziwej;
- wpływ na część odroczonego podatku dochodowego wynika z dokonania odpisu aktualizującego zgodnie z wymogami prawa bilansowego lub utworzeniem rezerwy;
- wpływ na część odroczonego podatku wynika z różnego ujęcia w czasie kosztów remontów dla celów bilansowych i podatkowych;
- wpływ na część odroczonego podatku wynika z różnic momentu ujęcia odsetek dla celów prawa podatkowego i bilansowego;
- wpływ na część odroczonego podatku wynika z różnic w wysokości stawek amortyzacyjnych stosowanych dla celów prawa podatkowego i bilansowego;
- wpływ na część odroczonego podatku wynika z zastosowania nowych standardów rachunkowości (zarówno Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej jak i Krajowych Standardów Rachunkowości), jeżeli ich stosowanie jest obowiązkowe.

Platnik byłby zobowiązany do pobrania podatku w wysokości przekraczającej 5 mln zł (pkt 1 lit. b)

Wskazana inna szczególna cecha rozpoznawcza dotyczy sytuacji, w których hipotetyczny podatek, który zostałby pobrany przez płatnika, gdyby nie miały zastosowania właściwe umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania lub zwolnienia podatkowe przewidziane w ustawodawstwie krajowym, przekraczałby 5 mln zł w trakcie roku kalendarzowego. W przypadku wypłat podlegających podatkowi u źródła, aby ocenić, czy wskazana inna szczególna cecha rozpoznawcza ma zastosowanie, należy ocenić jaka byłaby hipotetyczna wartość podatku podlegająca pobraniu przez płatnika.

Co do zasady, ocena, czy ma zastosowanie wskazana cecha będzie rozpatrywana z punktu widzenia sumy wysokości hipotetycznego podatku wynikającego z wypłat podlegających podatkowi u źródła w danym roku kalendarzowym w stosunku do danego podatnika. Powinna być ona jednak rozpatrywana każdorazowo z punktu widzenia **całokształtu okoliczności, które dotyczą rozpatrywanego uzgodnienia**. W przypadku bowiem, gdy podmioty dokonują podziału płatności transgranicznych w wyniku którego wartość hipotetycznego podatku w stosunku do danego podatnika jest nieznacznie poniżej kwalifikowanego progu 5 mln zł, należy się zastanowić, czy nie wystąpi sytuacja, w której podział ten został dokonany celem uniknięcia obowiązku informacyjnego MDR. W takim przypadku, oceny czy zastosowanie znajdzie omawiana cecha rozpoznawcza należy dokonać przez pryzmat zespołu czynności, które funkcjonalnie tworzą jedną całość, a nie pojedynczych czynności, których wyodrębnienie miało na celu uniknięcie obowiązku informacyjnego MDR.

Na potrzeby analizy wskazanej cechy rozpoznawczej uzgodnieniem będzie, co do zasady, czynność lub zespół czynności, której wynikiem będzie obowiązek dokonania płatności spełniający warunek wskazany w omawianej cesze, a nie same płatności, które są efektem

wdrożenia uzgodnienia. Pojedyncze płatności mogą jednak stanowić przedmiot raportowania przez korzystającego, jako czynności będące elementem schematu podatkowego lub stanowiące korzyść podatkową wynikającą ze schematu.

Ważne!

Jednocześnie należy podkreślić, iż **sam fakt spełnienia tej innej cechy rozpoznawczej, w żaden sposób nie przesądza, że mamy do czynienia z agresywną optymalizacją podatkową**. Zakwalifikowanie czynności do schematu w ramach MDR nie jest bowiem jednoznaczne z objęciem ich zakresem zastosowania ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania bądź też klauzul szczegółowych.

Dochody (przychody) nierezydenta wynikające z uzgodnienia przekraczają łącznie kwotę 25 mln zł (pkt 1 lit. c)

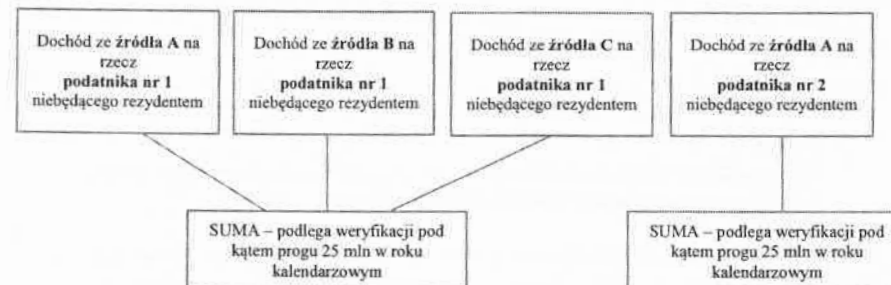
Wskazana inna szczególna cecha rozpoznawcza dotyczy sytuacji, w której dochodzi do osiągnięcia **przez nierezydenta** dochodu (przychodu) w danym roku kalendarzowym w wysokości przekraczającej 25 mln złotych.

Na potrzeby analizy wskazanej cechy rozpoznawczej uzgodnieniem będzie, co do zasady, czynność lub zespół czynności, której wynikiem będzie powstanie dochodu spełniającego warunek wskazany w omawianej cesze, a nie sam dochód, które jest efektem wdrożenia uzgodnienia. Osiągnięty dochód może jednak stanowić przedmiot raportowania przez korzystającego, jako czynność będąca elementem schematu podatkowego lub stanowiąca korzyść podatkową wynikającą ze schematu.

Aby zweryfikować, czy w danym przypadku zaistniała wskazana inna szczególna cecha rozpoznawcza należy zsumować wszystkie dochody (przychody) wypłacane lub oczekiwane do uzyskania przez danego podatnika niebędącego rezydentem podatkowym w roku kalendarzowym bez względu na ich źródło powstania.

Ważne!

Sumowaniu podlegają jedynie dochody (przychody) nierezydenta co do których w Polsce powstaje ograniczony obowiązek podatkowy. Nie podlegają więc sumowaniu transakcje towarowe.



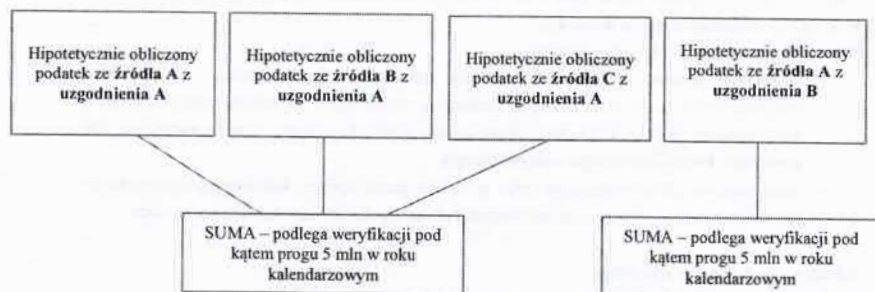
Ważne!

Jednocześnie należy podkreślić, iż **sam fakt spełnienia tej innej cechy rozpoznawczej, w żaden sposób nie przesądza, że mamy do czynienia z agresywną optymalizacją podatkową**. Zakwalifikowanie czynności do schematu w ramach MDR nie jest bowiem jednoznaczne z objęciem ich zakresem zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Obowiązki informacyjny w tym zakresie mogą podlegać bowiem także wypłaty na rzecz nierezydentów z tytułu np. płatności związanych z wypłatą dywidendy, należności odsetkowych czy należności licencyjnych oraz płatności o innym charakterze, jeśli ich łączna wysokość w roku podatkowym na rzecz danego podatnika niebędącego rezydentem przekroczyła 25 mln zł.

Różnica pomiędzy polskim podatkiem a faktycznie podlegającym zapłacie podatkiem w innym państwie przekracza kwotę 5 mln zł (pkt 1 lit. d)

Wskazana cecha rozpoznawcza dotyczy sytuacji, w której różnica pomiędzy polskim podatkiem dochodowym, który byłby należny w związku z wykonaniem uzgodnienia od przynajmniej jednego z korzystających nieposiadających siedziby, zarządu ani miejsca zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej obliczonym gdyby był on podatnikiem (podatek obliczony hipotetycznie), 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 mln złotych.

Aby zweryfikować, czy w danym przypadku zaistniała wskazana inna szczególna cecha rozpoznawcza należy zsumować podatek obliczony hipotetycznie, który zostałby w danym roku kalendarzowym wypłacony przez danego korzystającego w związku z wykonaniem uzgodnienia, bez względu na ich źródło jego powstania.



Wskazana cecha rozpoznawcza nie będzie spełniona jeśli uzyskanie danych pozwalających na ustalenie podatku obliczonego hipotetycznie nie będzie możliwe z uwagi na tajemnicę przedsiębiorstwa a podmiot zobowiązany do raportowania nie jest w posiadaniu takich danych (np. nie wynika to z informacji uzyskanych w trakcie prac nad uzgodnieniem). Jeżeli w ramach danego uzgodnienia nie jest możliwe ustalenie podatku obliczonego hipotetycznie jedynie z niektórych źródeł podlegających sumowaniu, należy zsumować wartości hipotetycznie obliczonego podatku na podstawie dostępnych informacji. W sytuacji, gdy na podstawie publicznie dostępnych danych dotyczących systemu podatkowego danego kraju możliwe jest obliczenie wartości hipotetycznego podatku może być możliwa weryfikacja spełnienia wskazanej cechy.

Należy podkreślić, że w normalnych warunkach biznesowych, w relacjach pomiędzy podmiotami powiązanymi nie zajdzie sytuacja, w której informacje pozwalające na ustalenie podatku obliczonego hipotetycznie będą objęte taką tajemnicą.

6. Co powinna zawierać informacja o schemacie podatkowym i sposób jej przekazania do Szefa KAS

6.1. Zakres danych podlegających ujawnieniu w informacji o schemacie podatkowym
Dane jakie powinna zawierać informacja o schemacie podatkowym zostały wskazane w art. 86f §1 Ordynacji podatkowej. Informacje powinny być przekazywane **wyłącznie drogą elektroniczną** do Szefa KAS.

Dla prawidłowego spełnienia obowiązków informacyjnych określa się cztery rodzaje informacji MDR:

- MDR-1 informacja o schemacie podatkowym, przekazywana na podstawie art. 86b § 1, art. 86c §1 i 2, art. 86d §4 Ordynacji podatkowej;
- MDR-2 zawiadomienie dotyczące schematu podatkowego, przekazywane na podstawie art. 86b §6, art. 86d § 3 i 5 Ordynacji podatkowej,
- MDR-3 informacja korzystającego o schemacie podatkowym, przekazywana na podstawie art. 86j §1 Ordynacji podatkowej,
- MDR-4 kwartalna informacja o standaryzowanym schemacie podatkowym, przekazywana na podstawie art. 86f § 4 Ordynacji podatkowej.

Uwaga!

Za pomocą formularza internetowego MDR-1 lub MDR-3 przekazana może zostać informacja dotycząca **tylko jednego schematu podatkowego**.

Ważne!

Przekazującym informację o schemacie podatkowym może być, w zależności od sytuacji, promotor, korzystający lub wspomagający. Informacja nie musi zawierać wszystkich danych określonych w przepisach MDR, w przypadku gdy promotor, korzystający lub wspomagający nie posiadają wskazanych danych na moment złożenia informacji. Co do zasady, podmiot przekazujący informację nie będzie zobowiązany do aktywnego ich poszukiwania w celu wypełnienia obowiązku informacyjnego o schematach podatkowych. Obowiązek informowania o schematach podatkowych będzie dotyczył informacji będących w jego posiadaniu. Jeżeli jednak w zakresie wykonywanych przez taki podmiot czynności (np. weryfikacji wymogów regulacji przeciwko praniu pieniędzy i finansowaniu terroryzmu) zidentyfikowane zostaną informacje dotyczące uczestnictwa innych podmiotów zobowiązanych do przekazania informacji o schemacie podatkowym (według wiedzy przekazującego taką informację), powinny one zostać uwzględnione w zgłoszeniu. Przez inne podmioty w zależności od sytuacji rozumie się promotorów, korzystających lub wspomagających. Przekazujący informację może także uzupełnić wcześniej przekazaną informację z własnej inicjatywy bądź wskutek wezwania Szefa KAS.

Uwaga !

W przypadku nie posiadania danych lub informacji w odpowiedniej części formularza internetowego należy wpisać informację dotyczącą powodu pozostawienia pustego pola

np. „Przekazujący nie posiada danych lub informacji” lub „Brak danych lub informacji”. W przypadku natomiast braku możliwości wskazania wysokości korzyści podatkowej należy wpisać wartość „0”.

Poszczególne elementy składanej informacji o schemacie podatkowym przekazywane na formularzu internetowym MDR-1 lub MDR-3 zostały opisane poniżej:

Podmiotem, który przekazuje informacje o schematach podatkowych może być również pełnomocnik, ustanowiony zgodnie z przepisami Ordynacji podatkowej. Odpowiednie zastosowanie znajdują wówczas przepisy rozdziału 3a działu IV (art. 86o Ordynacji podatkowej). Pełnomocnik może też podpisać dokument (plik). Możliwość przekazania i podpisania przez pełnomocnika dotyczy informacji MDR-1, MDR-4 oraz zawiadomienia MDR-2. Inne zasady obowiązują w przypadku informacji MDR-3. Przekazując tę informację, dokument (plik) musi być również podpisany zgodnie z przepisem art. 86j Ordynacji podatkowej, np. przez wszystkich członków zarządu osoby prawnej.

Dane identyfikacyjne przekazującego informację lub korzystającego

W zależności od sytuacji przekazującym informację może być promotor, korzystający lub wspomagający.

W przypadku, jeśli złożenie informacji o schemacie podatkowym dotyczy schematu podatkowego standaryzowanego, zakres danych uzależniony jest od tego, czy podmiot działający w roli promotora jest objęty obowiązkiem zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej. Jeżeli:

- promotor lub wspomagający **jest zobowiązany do zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej** i nie został zwolniony z obowiązku jej zachowania przez korzystającego, wówczas przekazywana przez niego informacja o schemacie podatkowym nie zawiera danych identyfikujących korzystającego, któremu udostępniony został schemat podatkowy, oraz informacji w zakresie danych podmiotów uczestniczących w schemacie oraz wskazania innych znanych podmiotów zobowiązanych do przekazania informacji;
- promotor lub wspomagający **nie jest zobowiązany do zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej lub został zwolniony z obowiązku jej zachowania** przez korzystającego, łącznie z informacją o schemacie podatkowym przekazuje do Szefa KAS także dane identyfikujące korzystającego, któremu udostępniony został schemat podatkowy standaryzowany i który jest lub był pierwszym podmiotem, któremu udostępnił ten schemat podatkowy wraz z informacją o znanych mu danych identyfikujących dla podmiotów uczestniczących oraz wskazując inne znane podmioty obowiązane do przekazania informacji o schemacie podatkowym.

W sytuacji, gdy przekazującym informację o schemacie podatkowym jest korzystający, na podstawie art. 86c § 1 i 2 Ordynacji podatkowej, nie wskazuje on danych identyfikujących promotora.

Podstawa prawna przekazania informacji o schemacie podatkowym, cecha rozpoznawcza oraz rola przekazującego informację

Przekazujący zobowiązany jest wskazać:

- **podstawę prawną**, którą będą w istocie rzeczy przepisy odnoszące się do cechy rozpoznawczej wraz z deklaracją spełniania pozostałych kryteriów przewidzianych w przepisach MDR: kryterium głównej korzyści, kryterium transgranicznego lub kryterium kwalifikowanego korzystającego;
- oraz **rolę** w jakiej występuje jako podmiot przekazujący informację o schemacie podatkowym - czy występuje jako promotor, korzystający czy też wspomagający.

Rodzaj schematu podatkowego

Przekazujący w informacji wskazuje, czy dotyczy ona:

- schematu podatkowego,
- schematu podatkowego standaryzowanego,
- schematu podatkowego transgranicznego.

Należy pamiętać, że schemat podatkowy może być jednocześnie schematem podatkowym innym niż schemat podatkowy transgraniczny i schematem podatkowym standaryzowanym albo schematem podatkowym transgranicznym i jednocześnie schematem podatkowym standaryzowanym. Wówczas w składanej informacji na formularzu MDR-1 należy zaznaczyć oba znaczniki.

Streszczenie opisu uzgodnienia, jego nazwy, opisu działalności gospodarczej

Streszczenie opisu uzgodnienia przekazuje w zwięzły sposób treść uzgodnienia, uwzględniając najważniejsze jego czynności, etapy i elementy, tak aby na ich podstawie możliwe było zidentyfikowanie istoty uzgodnienia oraz wynikających z uzgodnienia ewentualnych korzyści podatkowych. Streszczenie opisu uzgodnienia powinno zawierać przede wszystkim elementy kluczowe dla oceny podatkowych konsekwencji uzgodnienia. Nie jest konieczne wskazywanie informacji objętych tajemnicą przedsiębiorstwa. Jeśli nie jest to konieczne z perspektywy oceny skutków podatkowych, podmiot dokonujący zgłoszenia nie jest zobowiązany do wskazywania innych informacji, istotnych lub wrażliwych z punktu widzenia tajemnicy handlowej przedsiębiorstwa. Reguła ta nie powinna być jednak interpretowana rozszerzająco.

Przekazujący informację o schemacie podatkowym wskazuje także nazwę uzgodnienia, jeśli taka nazwa jest już stosowana i znana w doktrynie prawa podatkowego.

Opis działalności powinien obejmować wskazanie rodzaju działalności, sektora działalności, bez ujawniania danych objętych tajemnicą handlową, przemysłową, zawodową lub procesu produkcyjnego.

Wyczerpujący, według wiedzy przekazującego informację, opis schematu podatkowego

Opis schematu podatkowego powinien zostać sporządzony zgodnie z wiedzą przekazującego informację i w konsekwencji będzie dotyczył informacji będących w jego posiadaniu.

Jeżeli jednak w zakresie wykonywanych przez taki podmiot czynności (np. weryfikacji wymogów regulacji AML) zidentyfikowane zostaną informacje podlegające zgłoszeniu, powinny one zostać uwzględnione w zgłoszeniu. Wiedza o schemacie podatkowym, jego szczegółach, np. wartości przedmiotów czynności, chronologii czynności dokonywanych w ramach uzgodnienia będzie różna w przypadku promotora, korzystającego czy też wspomagającego.

Ważne!

Formularze internetowe zawierają szereg pól do wyboru, np. „Schemat podatkowy dotyczy następujących transakcji/zdarzeń”. Celem ich wprowadzenia było ułatwienie złożenia informacji o schemacie podatkowym poprzez ich kategoryzację. Zakres zaproponowanych informacji obejmuje przykładowe typowe stany faktyczne, które potencjalnie mogą być przedmiotem uzgodnienia. Zaproponowane kategorie mieszczą się w wymogu przedstawienia wyczerpującego stanu faktycznego, zgodnie z art. 86f Ordynacji podatkowej.

Znany przekazującemu cel schematu podatkowego

Przekazujący wskazuje cel jaki, w jego ocenie, realizowany jest przez zgłaszany schemat podatkowy, wskazując np. czy dotyczy on zmniejszenia podstawy opodatkowania będącego konsekwencją zwiększenia wysokości kosztów uzyskania przychodów, zmniejszenia przychodów, czy zmiany stawki opodatkowania wraz ze wskazaniem w jaki sposób ten cel jest osiągnięty np. poprzez zmianę kwalifikacji źródła dochodu, zmianę wysokości stawek amortyzacyjnych.

Przepisy prawa znajdujące zastosowanie do schematu podatkowego

Dokładne wskazanie przepisów prawa podatkowego materialnego, np. przepisów ustawy o CIT, w tym przepisów umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Przekazujący dokładnie określa podstawę prawną, np. art. 22 ust. 4 ustawy o CIT.

Szacunkową wartość korzyści podatkowej, przybliżoną wartość aktywa w podatku odroczonym

Przekazujący wskazuje te wartości, jeśli występują, są mu znane lub są możliwe do oszacowania przez niego. Wartość korzyści jest szacunkowa, powinna być w miarę możliwości wskazana w walucie polskiej.

Wskazanie dokonanych czynności, które skutkowały przekazaniem informacji o schemacie podatkowym

Informacja powinna zawierać wskazanie czy schemat podatkowy został udostępniony, jest gotowy do wdrożenia, ewentualnie wskazywać dzień, w którym została lub zostanie dokonana pierwsza czynność służąca wdrożeniu tego schematu podatkowego, np. oszacowanie środka trwałego celem aportu.

Wskazanie etapu, na jakim schemat podatkowy się znajduje

Informacja powinna zawierać wskazanie czy schemat podatkowy został udostępniony, jest gotowy do wdrożenia, czy rozpoczął się proces jego wdrażania. Informacja ta powinna zawierać także wskazanie dnia, w którym została lub zostanie dokonana pierwsza czynność służąca wdrożeniu tego schematu podatkowego.

Wskazanie innych podmiotów uczestniczących lub mających uczestniczyć w schemacie podatkowym

Przekazujący wskazuje w informacji dane identyfikacyjne podmiotów uczestniczących lub mających uczestniczyć w schemacie podatkowym lub na które schemat podatkowy może mieć wpływ. W tej części informacji wskazuje się również państwa i terytoria, w których podmioty uczestniczące w schemacie podatkowym mają miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd.

Należy podkreślić, iż podmiot uczestniczący w schemacie jest pojęciem szerszym niż strona uzgodnienia (patrz pkt. 3.4.).

Wskazanie innych podmiotów obowiązanych do przekazania informacji o schemacie podatkowym

Przekazujący wskazuje dane innych podmiotów obowiązanych do przekazania informacji o schemacie podatkowym. Co do zasady, przekazujący nie będzie zobowiązany do aktywnego poszukiwania informacji w celu wypełnienia obowiązku informacyjnego o schematach podatkowych. Obowiązek informowania o schematach podatkowych będzie dotyczył informacji będących w jego posiadaniu. Jeżeli jednak w zakresie wykonywanych przez taki podmiot czynności (np. weryfikacji wymogów regulacji AML¹⁷) zidentyfikowane zostaną informacje dotyczące uczestnictwa innych podmiotów zobowiązanych do przekazania informacji o schemacie podatkowym (według wiedzy przekazującego taką informację), powinny one zostać uwzględnione w zgłoszeniu. Przez inne podmioty w zależności od sytuacji rozumie się promotorów, korzystających lub wspomagających.

Adres elektroniczny, na który ma zostać doręczone potwierdzenie nadania NSP

Przekazujący wskazuje adres elektroniczny ePUAP celem dostarczenia potwierdzenia nadania NSP. Jest to informacja niezbędna, albowiem obsługa całego procesu informowania o schematach podatkowych, w tym doręczania potwierdzenia nadania NSP, odbywać się będzie drogą elektroniczną. Wskazanie adresu traktuje się na równi z wyrażeniem zgody na doręczanie potwierdzenia nadania NSP wyłącznie za pomocą środków komunikacji elektronicznej.

Ważne!

Cała korespondencja na gruncie przepisów MDR odbywa się drogą elektroniczną. Korespondencja Szefa KAS w postaci zawiadomienia, bądź wezwania do przekazania dodatkowych wyjaśnień, przesyłana jest na adres elektroniczny wskazany w MDR-1 lub MDR-3.

¹⁷ Ustawa z dnia 1 marca 2018 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu, Dz. U. z 2018 r., poz. 723.

Jeśli składający MDR-1 lub MDR-3, zamiast adresu e-PUAP wskaże adres e-mail, to wezwanie o uzupełnienie przekazanej informacji zostanie wysłane listem poleconym na adres do korespondencji.

Ważne!

Tajemnica dotycząca postępowań w zakresie zawierania porozumień w sprawach ustalenia cen transferowych (uregulowanych Dziale IIA Ordynacji podatkowej) podlega szczególnej ochronie zgodnie z art. 293 §1 pkt 6 oraz 295a Ordynacji podatkowej. Obowiązek przekazania informacji o schemacie podatkowym nie obejmuje informacji, których dotyczą te przepisy.

6.2. Co zawiera zawiadomienie dotyczące schematu podatkowego MDR-2

Zawiadomienie dotyczące schematu podatkowego, przekazywane jest na podstawie art. 86b §6, art. 86d § 3 i 5 Ordynacji podatkowej. Podmiotem zobowiązanym do przekazania tej informacji jest promotor lub wspomagający. Szczegółowo ich obowiązki zostały przedstawione - [pkt 4.3. objaśnień](#).

Zakres informacji jakie powinny być przekazywane w zawiadomieniu dotyczącym schematu podatkowego uzależniony jest od roli jaką pełni przekazujący informacje o schemacie podatkowym.

Promotor, 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 lub innych podmiotów o obowiązku przekazania schematu podatkowego do Szefa KAS, **wskazując datę udostępnienia schematu podatkowego** lub dokonania czynności związanej z wdrażaniem schematu podatkowego oraz **liczbę podmiotów poinformowanych o obowiązku przekazania informacji o schemacie podatkowym**.

Wspomagający:

- jeżeli **ma wątpliwości, czy uzgodnienie jest schematem podatkowym** wtedy zawiadamia Szefa KAS w terminie 5 dni, od dnia, w którym powziął lub powinien był powziąć wątpliwości, że uzgodnienie, w odniesieniu do którego jest wspomagającym, może stanowić schemat podatkowy, wskazując **dzień, w którym powziął wątpliwości**, że uzgodnienie stanowi schemat podatkowy, oraz **liczbę podmiotów, do których wystąpił o przekazanie mu pisemnego oświadczenia**, że uzgodnienie nie stanowi schematu podatkowego.

W tym miejscu warto podkreślić, iż wspomagający może wstrzymać się z wykonaniem czynności w odniesieniu do uzgodnienia do dnia otrzymania tego oświadczenia, potwierdzenia nadania NSP lub informacji od promotora, że schemat podatkowy nie posiada jeszcze NSP, przy czym promotor przekazuje mu jednocześnie dane dotyczące schematu podatkowego;

- jeżeli **dostrzeżga, że uzgodnienie stanowi schemat podatkowy**, to wspomagający obowiązany jest zawiadomić Szefa KAS, **wskazując dzień**, w którym dostreżgł, że uzgodnienie stanowi schemat podatkowy, oraz **liczbę podmiotów**, które poinformował o obowiązku przekazania informacji Szefowi KAS.

6.3. Informacja korzystającego o schemacie podatkowym MDR-3

Należy zwrócić szczególną uwagę na kwestię podpisywania informacji MDR-3, którą przekazuje korzystający zgodnie z art. 86j Ordynacji podatkowej, czyli sytuacji, gdy korzystający dokonywał w danym okresie rozliczeniowym jakichkolwiek czynności będących elementem schematu podatkowego lub uzyskiwał wynikającą z niego korzyść podatkową. W takim przypadku, w terminie złożenia deklaracji podatkowej dotyczącej tego okresu rozliczeniowego przekazuje do Szefa KAS informację MDR-3.

Informacja MDR-3 podpisywana jest przez podatnika będącego osobą fizyczną. W przypadku podatników będących osobami prawnymi informacja MDR-3 podpisywana jest przez wszystkich członków organu zarządzającego podatnika.

Dowód złożenia podpisów przez te osoby przekazywany jest za pomocą środków komunikacji elektronicznej do Szefa KAS przez jedną z osób, które podpisały te dokumenty.

Ważne!

Dowodem jest plik xml formularza MDR-3 podpisany np. przez wszystkich członków zarządu osoby prawnej.

Zasady przekazywania informacji MDR-3 zostały opisane w [pkt 4.2.1.](#)

6.4. Oświadczenie

W przypadku podatników będących jednostkami organizacyjnymi niemającymi osobowości prawnej informacja MDR-3 zawiera oświadczenie, zgodnie z którym wszyscy uprawnieni do reprezentacji, a w przypadku spółek niebędących osobami prawnymi – także wspólnicy posiadający co najmniej 10% udziału w zyskach spółki niebędącej osobą prawną, poświadczają prawdziwość danych zawartych w tej informacji.

Dowód złożenia podpisów przez te osoby przekazywany jest za pomocą środków komunikacji elektronicznej do Szefa KAS przez jedną z osób, które podpisały te dokumenty.

Ważne!

Dowodem jest plik xml formularza MDR-3 podpisany np. przez wszystkich członków zarządu osoby prawnej.

6.5. Klauzula

Informacja MDR-3 składana jest pod rygorem odpowiedzialności karnej za złożenie fałszywego oświadczenia i zawiera klauzulę o następującej treści: „*Jestem świadomy*

odpowiedzialności karnej za złożenie fałszywego oświadczenia". Klauzula ta zastępuje pouczenie o odpowiedzialności karnej za składanie fałszywych oświadczeń.

6.6. Kwartałna informacja o udostępnieniu schematu podatkowego standaryzowanego MDR-4

W terminie 30 dni po zakończeniu kwartału, promotor lub wspomagający przekazuje Szefowi KAS informację zawierającą dane identyfikujące korzystającego, któremu w trakcie tego kwartału udostępnił schemat podatkowy standaryzowany, wskazując NSP.

W przypadku, w którym przekazanie danych korzystającego naruszałoby obowiązek zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej, obowiązek ich przekazania nie obejmuje danych korzystającego oraz danych identyfikujących podmiot uczestniczący w schemacie, który nie zwolnił promotora lub wspomagającego z obowiązku zachowania tajemnicy w tym zakresie. W tym zakresie przekazywana jest informacja MDR- 4, zawiera dane wyłącznie udostępniającego schemat podatkowy standaryzowany, tj. promotora lub wspomagającego.

7. Numer schematu podatkowego (NSP)

Numer schematu podatkowego (NSP) odgrywa szereg funkcji w prawidłowym stosowaniu MDR. Otrzymanie potwierdzenia nadania numeru, co do zasady, oznacza, że obowiązek informacyjny został wypełniony przez inny podmiot wykonujący czynności związane ze schematem.

NSP nadawany jest przez Szefa KAS, który wydaje potwierdzenie jego nadania. Potwierdzenie nadania NSP jest wydawane niezwłocznie, nie później niż w terminie 7 dni od dnia wpływu poprawnej informacji o schemacie podatkowym do Szefa KAS (art. 86g §2 i 3 Ordynacji podatkowej).

NSP ma charakter „indywidualizowany” ze schematem, nie z osobą, która się nim posługuje lub, która pierwsza przekazała schemat podatkowy standaryzowany i jako pierwsza otrzymała potwierdzenie jego nadania.

7.1. Potwierdzenie nadania NSP

Podmiot, który przekazał do Szefa KAS informację o schemacie podatkowym MDR-1 lub MDR-3 w pierwszej kolejności otrzyma potwierdzenie doręczenia złożonej informacji do Szefa KAS. Potwierdzenie doręczenia przekazywane jest wyłącznie drogą elektroniczną. Jednak **to nie jest potwierdzenie nadania NSP.**

Ważne!

Potwierdzenie doręczenia informacji o schemacie podatkowym do Szefa KAS nie jest równoznaczne z potwierdzeniem nadania NSP.

Szef KAS potwierdza nadanie NSP w terminie 7 dni od dnia prawidłowo otrzymanej informacji MDR-1 lub MDR-3. Jest to termin instrukcyjny dla Szefa KAS.

Ważne!

Potwierdzenie nadania NSP można otrzymać wyłącznie na adres ePUAP wskazany w informacji MDR-1 lub MDR-3. Szef KAS nie wysła potwierdzenia NSP na inny adres elektroniczny.

Potwierdzenie nadania NSP można wydrukować. Potwierdzenie wskazuje nadany NSP oraz wybrane dane dotyczące schematu podatkowego, które przekazano w informacji MDR-1 lub MDR-3. Potwierdzenie nie zawiera danych identyfikujących przekazującego, korzystającego oraz innych podmiotów, które przekazujący dane jest zobowiązany wskazać zgodnie z przepisami Ordynacji podatkowej.

Ważne!

Jeśli otrzymano od Szefa KAS potwierdzenie nadania NSP nie oznacza to, że schemat podatkowy jest zgodny z prawem i nie stanowi np. unikania opodatkowania. Potwierdzenie nadania NSP świadczy jedynie o tym, że schemat podatkowy został prawidłowo zgłoszony do Szefa KAS pod kątem formalnym. Sytuację tę można

porównać do innych obowiązków sprawozdawczych występujących na gruncie prawa podatkowego, np. przyjęcie deklaracji podatkowej nie oznacza potwierdzenia prawidłowości zawartych w niej danych.

Ważne!

Potwierdzenie nadania NSP nie przesądza, że uzgodnienie opisane w przekazanej informacji o schemacie podatkowym spełnia przesłanki do uznania za schemat podatkowy w rozumieniu art. 86a §1 pkt 10 Ordynacji podatkowej. Potwierdzenie wskazuje jedynie, że z perspektywy formalnej przekazana informacja o schemacie podatkowym spełnia wymogi określone dla tej informacji.

7.2. Obowiązki związane z NSP

Z potwierdzeniem nadania NSP, w zależności od sytuacji, wiążą się obowiązki informacyjne w stosunku do korzystającego / wspomagającego.

Obowiązki promotora

Promotor, który udostępnił schemat podatkowy, informuje pisemnie korzystającego o NSP tego schematu podatkowego załączając potwierdzenie nadania NSP. Potwierdzenie może stanowić także wydruk / skan wydruku NSP otrzymanego przez zgłaszającego. Informacje przekazywane są korzystającemu niezwłocznie po ich otrzymaniu.

Promotor zlecający wspomagającemu wykonanie czynności pozostających w zakresie jego działania w odniesieniu do schematu podatkowego informuje go pisemnie o NSP tego schematu podatkowego, załączając potwierdzenie nadania NSP.

Obowiązki korzystającego

Korzystający, który 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 MDR-3, o zastosowaniu schematu podatkowego zawierającą m.in. NSP tego schematu podatkowego.

Podobnie jak promotor, również korzystający zlecający wspomagającemu wykonanie czynności pozostających w zakresie jego działania w odniesieniu do schematu podatkowego, informuje wspomagającego pisemnie o NSP tego schematu podatkowego, załączając potwierdzenie nadania NSP.

Odmowa nadania NSP

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 przypadku dających się usunąć wątpliwości co do przekazanej informacji o schemacie podatkowym Szef KAS może zwrócić się do przekazującego informację o ich uzupełnienie lub

wyjaśnienie wątpliwości co do ich treści. W tym zakresie odpowiednie zastosowanie znajdują przepisy Ordynacji podatkowej dotyczące wezwania.

Unieważnienie nadania NSP

Szef KAS unieważnia z urzędu, w drodze postanowienia, NSP nadany schematowi podatkowemu w przypadku:

- 1) wielokrotnego nadania NSP temu samemu schematowi podatkowemu. W tym przypadku Szef KAS wskazuje właściwy NSP dla danego schematu podatkowego;
- 2) nadania NSP na podstawie fałszywych lub fikcyjnych danych.

Na powyższe postanowienia Szefa KAS służy zażalenie.

Przykład: Promotor X zgłosił do Szefa KAS schemat podatkowy standaryzowany i otrzymał numer np. 123456. Następnie, promotor zgłosił ten sam schemat podatkowy standaryzowany, również otrzymując potwierdzenie nadania NSP o nowym numerze np. 654321.

W takiej sytuacji, jeżeli Szef KAS stwierdzi, że NSP został nadany dwukrotnie temu samemu schematowi podatkowemu, wyda postanowienie o unieważnieniu NSP 654321 jako dotyczącego zgłoszonego po raz kolejny tego samego schematu podatkowego. W postanowieniu Szef KAS wskaże NSP 123456 jako właściwy dla tego schematu podatkowego.

Wydanie postanowienia o unieważnieniu NSP nie powoduje jednak, że promotor, który przekazał na wcześniejszym etapie informację o schemacie podatkowym i otrzymał NSP, który w dalszym toku analizy przez Szefa KAS został unieważniony, będzie musiał przekazać go raz jeszcze. Informując jednak wspomagających lub korzystającego po dniu unieważnienia, musi już posługiwać się uaktualnionym NSP. Podmiot, który posługuje się unieważnionym NSP może bowiem podlegać karze grzywny do 240 stawek dziennych (część 9. objaśnić).

Ważne!

Nie można posługiwać się unieważnionym NSP, a unieważniony NSP nie może zostać ponownie nadany. Kto posługuje się unieważnionym NSP, podlega karze grzywny do 240 stawek dziennych.

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. Procedura wewnętrzna

8.1. Kto jest zobowiązany do posiadania procedury wewnętrznej

Przepisy ustawy wprowadzającej przewidują dodatkowy wymóg w zakresie obowiązku posiadania procedury wewnętrznej przeciwdziałającej niewywiązywaniu się z obowiązku przekazywania informacji o schematach podatkowych (art. 86l § 1 Ordynacji podatkowej).

W celu zawężenia kręgu podmiotów obowiązanych do wprowadzenia procedury wskazany przepis określa kryterium wysokości przychodów lub kosztów, w rozumieniu przepisów o rachunkowości, ustalonych na podstawie prowadzonych ksiąg rachunkowych. Oznacza to, że obowiązane do wprowadzenia wewnętrznej procedury będą podmioty, u których przychody lub koszty przekroczyły w roku poprzedzającym rok obrotowy równowartość kwoty 8 mln złotych.

Ważne!

Obowiązek posiadania procedury wewnętrznej dotyczy podmiotów działających w charakterze promotorów spełniających kryterium wysokości przychodów lub kosztów. Obowiązek posiadania procedury wewnętrznej ciąży również na podmiocie, który z powodów regulacyjnych nie powinien świadczyć usług doradczych, lecz mimo to faktycznie je wykonuje.

Ważne!

Procedura wewnętrzna powinna obowiązywać i być stosowana od dnia 1 stycznia 2019 r.

Generalnie nie są zobowiązani do posiadania procedury wewnętrznej korzystający zatrudniający doradców (w tym doradców podatkowych / radców prawnych) na umowach o pracę. Obowiązku tego w stosunku do korzystających zatrudniających na umowach o pracę doradców (tzw. *in-house*) nie należy wyprowadzać ze zwrotu zastosowanego w przepisie art. 86l §1 Ordynacji podatkowej („zatrudniające promotorów lub faktycznie wypłacające im wynagrodzenie”). Jak wskazano w pkt. 3.1. objaśnień, osoby te co do zasady nie powinny być uznawane za promotorów. Obowiązek posiadania procedury wewnętrznej znajdzie natomiast zastosowanie w przypadku podmiotu, który zatrudnia osobę fizyczną (np. dyrektora finansowego) i wypłaca jej wynagrodzenie, a osoba ta działa w charakterze promotora w stosunku do innych podmiotów np. z grupy kapitałowej.

Podkreślić również należy, że sam fakt zapłaty przez korzystającego za usługę doradztwa podatkowego nie generuje obowiązku posiadania procedury wewnętrznej, jeżeli efekty tego doradztwa są wykorzystywane wyłącznie w jego działalności (a nie np. udostępniane również innym podmiotom np. z grupy kapitałowej).

8.2. Jaki jest cel posiadania procedury wewnętrznej

Celem projektowanego rozwiązania jest stworzenie odpowiedniego narzędzia pozwalającego na prawidłowe i terminowe wykonanie obowiązków informacyjnych spoczywających na promotorach. Wewnętrzna procedura pozwoli określić zakres odpowiedzialności osób

zaangażowanych w wykonywanie poszczególnych czynności dotyczących schematów (opracowanie, prezentowanie, wdrażanie, audyt itp.) za realizację obowiązku raportowania czy zgłaszania schematu. Powinna też gwarantować prawidłowe wykonanie obowiązków informacyjnych promotora względem korzystającego.

8.3. Gdzie wskazano co powinna zawierać wewnętrzna procedura i jaka jest procedura jej akceptacji

Zakres zagadnień, które powinny zostać uregulowane w procedurze wewnętrznej wskazano w art. 86l §2 Ordynacji podatkowej.

Wewnętrzna procedura podlega akceptacji przez członków kadry kierowniczej wyższego szczebla danego podmiotu, w tym członków zarządu lub dyrektorów, którzy posiadają wiedzę z zakresu prawa podatkowego oraz podejmujących decyzje mające wpływ na ryzyko jego nieprzestrzegania przez kontrahentów będących korzystającymi. Przykładowo, w przypadku dużych spółek zajmujących się doradztwem podatkowym procedura powinna być zaakceptowana w szczególności przez partnerów i dyrektorów, którzy odpowiadają merytorycznie za porady udzielane klientom.

8.3. Konsekwencje nieprowadzenia procedury wewnętrznej

Przepisy MDR przewidują następujące konsekwencje niedopełniania obowiązków związanych z wprowadzeniem procedury wewnętrznej:

- karę za niedopełnienie obowiązku wprowadzenia procedury wewnętrznej w wysokości nie większej niż 2 mln zł,
- karę za niedopełnienie obowiązku wprowadzenia procedury wewnętrznej, w przypadku gdy przestępstwo skarbowe polegające na niedopełnieniu obowiązków wynikających z przepisów MDR zostało stwierdzone prawomocnym wyrokiem sądu, w wysokości nie większej niż 10 mln zł.

Karę pieniężną nakładana jest przez Szefa KAS w drodze decyzji.

Ważne!

Wskazane wysokości stanowią maksymalny wymiar kary. W praktyce wysokość wymierzanej kary będzie zależała od okoliczności popełnienia naruszenia. Szef KAS dokonując wymiaru kary bierze pod uwagę szereg czynników, od których uzależniona będzie wysokość wymierzonej kary, takich jak m.in.:

- **waga okoliczności naruszenia obowiązku** – w tym znaczeniu inna wysokość kary będzie przypisana niedopełnieniu obowiązków w okolicznościach, które świadczą o celowym niedopełnieniu obowiązków przez zobowiązaną podmiot, inna natomiast w przypadku gdy procedura wewnętrzna została stworzona, ale Szef KAS zidentyfikował uchybienia w jej treści lub stosowaniu;
- fakt, czy podmiot w przeszłości dopuścił się **niedopełnienia w obowiązku** posiadania procedury wewnętrznej,

- **wysokość korzyści**, którą strona osiągnęła lub straty, której uniknęła – wysokość korzyści może być jedną z przesłanek miarkowania wysokości kary pieniężnej z tytułu niedopełnienia obowiązku w zakresie procedury wewnętrznej. Nie jest to jednak wyłączna przesłanka jej miarkowania,
- w przypadku osoby fizycznej – **warunki osobiste strony**, na którą administracyjna kara pieniężna jest nakładana.

Powyższy katalog pozwala zatem na miarkowanie wysokości kary, przy uwzględnieniu okoliczności, w jakich nastąpiło naruszenie prawa. W zakresie nieuregulowanym przepisami ustawy do nakładania kar pieniężnych stosuje się przepisy działu IVA Kodeksu postępowania administracyjnego.

Jednocześnie, organ administracji publicznej będzie mógł także odstąpić od nałożenia administracyjnej kary pieniężnej i poprzestać na pouczeniu, jeżeli np. waga naruszenia prawa jest znikoma, a strona zaprzestała naruszania prawa. Administracyjna kara pieniężna nie może zostać nałożona, jeżeli upłynęło pięć lat od dnia naruszenia prawa albo wystąpienia skutków naruszenia prawa.

9. Sanckje

Przepisy ustawy wprowadzającej określają dwa rodzaje sankcji:

- **sankcje administracyjne** z tytułu nieprowadzenia procedury wewnętrznej wymierzone na podstawie Kodeksu postępowania administracyjnego (*patrz pkt. 8.3.*),
- **sankcje przewidziane w Kodeksie karnym skarbowym** (dalej: sankcje KKS)¹⁸.

Regulacje MDR powiązane są również z sankcjami w przepisach m.in. KKS w przypadku:

- 1) niewywiązania się z obowiązków informacyjnych lub wywiązania się po terminie,
- 2) posługiwania się unieważnionym numerem NSP.

Ad 1) Karze grzywny do 720 stawek dziennych podlega ten, 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,
- 3) będąc korzystającym nie składa w terminie deklaracji podatkowej za okres korzystania ze schematu podatkowego lub osiągnięcia korzyści podatkowej informacji o schemacie podatkowym (art. 86j Ordynacji podatkowej),
- 4) nie informuje pisemnie podmiotu obowiązane do przekazania schematu podatkowego o tym obowiązku lub robi to po terminie,
- 5) nie przekazuje podmiotowi obowiązane do przekazania schematu podatkowego danych dotyczących schematu podatkowego lub robi to po terminie (art. 86f §1 Ordynacji podatkowej),
- 6) nie informuje pisemnie podmiotów obowiązanych do przekazania informacji o schemacie podatkowym, o tym, że nie przekaże informacji o schemacie podatkowym lub robi to po terminie;
- 7) nie występuje do podmiotu zlecającego czynności z odrębnym pismem o przekazanie mu pisemnego oświadczenia, że uzgodnienie nie stanowi schematu podatkowego, lub robi to po terminie.

Ad 2) W przypadku posługiwania się unieważnionym numerem NSP sprawca podlega karze grzywny do 240 stawek dziennych.

Karą za wskazane przestępstwa skarbowe jest kara grzywny w stawkach dziennych. Wymierzając karę grzywny, sąd określa liczbę stawek oraz wysokość stawkiiennej. Najniższa liczba stawek dziennych, jaka może być wymierzona za wskazane przestępstwa skarbowe wynosi 10 a najwyższa 720 stawek dziennych. Ustalając 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.

¹⁸ Art. 9 ustawy wprowadzającej w zakresie art. 80f Kodeksu karnego skarbowego.

Wysokość minimalnego wynagrodzenia w 2019 r. to 2 250 zł¹⁹.

Zatem, w 2019 r. stawka dzienna waha się w granicach: od 75 zł do 30 000 zł, natomiast kara grzywny waha się w granicach: od 750 zł do 21,6 mln zł.

W wypadku mniejszej wagi, w powyższych przypadkach sprawca podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe.

¹⁹ Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 11 września 2018 r. w sprawie wysokości minimalnego wynagrodzenia za pracę oraz wysokości minimalnej stawki godzinowej w 2019 r. (Dz. U. 2018 r. poz. 1794).

Załącznik do objaśnień

Na zasadach opisanych w objaśnieniach (pkt 3.1.3.), co do zasady, **nie będą powodowały obowiązku raportowania** poniżej wskazane grupy czynności, wykonywanych w ramach świadczenia usług dotyczących kwestii podatkowych, jeżeli nie zawierają rekomendacji co do podejmowania przez klienta określonych czynności faktycznych lub prawnych, których rezultatem ma być osiągnięcie przez niego korzyści podatkowych w przyszłości (udzielanie takich rekomendacji stanowi czynności typowe dla funkcji promotora):

- 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 wynikających 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 Sądem Najwyższym,
- 11) wsparcie lub przygotowywanie oświadczeń dla celów podatkowych.

WÓJT
mgr Michał Włodarczyk



Spis treści

Historia wprowadzonych zmian	4
Wykaz użytych skrótów oraz symboli.....	6
1. Wstęp	8
1.1 Cele i struktura produktu	8
2. Opis ogólny systemu informatycznego i jego wymagań.....	9
2.1 Przedstawienie systemu informatycznego.....	9
2.2 Wymagania dotyczące przeglądarek internetowych	10
2.3 Wymagania dotyczące wysyłanych plików.....	10
3. Rodzaje podpisów i wymagania techniczne.....	11
4. Uruchomienie Systemu	12
5. Menu główne	13
6. Sprawdź Status NSP.....	15
7. Utwórz dokument	18
7.1 Wybór celu złożenia dokumentu.....	18
7.1.1 Cel: Utwórz dokument pierwotny.....	19
7.1.2 Cel: Złóż uzupełnienie dokumentu.....	20
7.1.3 Cel: Załaduj szkic dokumentu.....	21
7.2 Wprowadzenie danych do dokumentu	24
8. Podpisz dokument Podpisem Zaufanym.....	37
9. Złóż dokument.....	39
9.1 Podaj adres email	39
9.2 Wybierz plik	40
9.2.1 Dodawanie pliku z podpisem wewnętrznym	40
9.2.2 Dodawanie pliku z podpisem zewnętrznym	41
9.3 Prześlij plik.....	42
10. Sprawdź status złożonego dokumentu.....	47
11. Pobierz UPO.....	49
12. Wizualizacje XML.....	51

MINISTERSTWO FINANSÓW
SZEF KRAJOWEJ ADMINISTRACJI SKARBOWEJ

PODRĘCZNIK UŻYTKOWNIKA

SYSTEMU MDR

„INFORMOWANIE O SCHEMATACH PODATKOWYCH MDR”

WERSJA 4.3

Historia wprowadzonych zmian

Wersja	Data zmiany	Wprowadzone zmiany
Wersja 1.0	Styczeń 2019	Utworzenie Podręcznika Użytkownika Systemu MDR „Informacje o Schematach Podatkowych MDR”.
Wersja 2.0	Luty 2019	Dodanie rozdziału 8 dotyczącego możliwości podpisu pliku zawierającego dokument MDR za pomocą Podpisu Zaufanego.
Wersja 2.1	Kwiecień 2019	Dodanie zmian, w rozdziale 6, związanych z wprowadzeniem nowej wersji schem dla dokumentów MDR.
Wersja 2.2	Maj 2019	Aktualizacja komunikatów błędów przy składaniu dokumentu MDR.
Wersja 2.3	Czerwiec 2019	Aktualizacja Podręcznika w związku z wprowadzeniem nowego rodzaju podpisu pliku – podpis zewnętrzny.
Wersja 2.4	Lipiec 2019	Aktualizacja rysunków znajdujących się w Podręczniku w związku ze zmianami w Systemie.
Wersja 2.5	Lipiec 2019	Dodanie informacji o konieczności czyszczenia ciasteczek, o wymaganym formacie adresu ePUAP, dwóch komunikatów błędów związanych ze składaniem uzupełnień.
Wersja 2.6	Lipiec 2019	Dodanie komunikatów błędów (Kod błędu od 2015 do 2019).
Wersja 2.7	Październik 2019	Dodanie rozdziału odnośnie wymaganego kodowania pliku i braku możliwości wystania pliku zawierającego polskie znaki diakrytyczne (pkt. 2.3). Zmiana screenów w związku ze zmianą niektórych przycisków „Wstecz” na „Powrót do głównego menu”.
Wersja 2.8	Styczeń 2020	Dodanie rozdziału dotyczącego nowej funkcjonalności tzn. Wizualizacji XML.
Wersja 2.9	Marzec 2020	Usunięcie zapisów odnośnie wyboru wersji schemy (pkt. 6.1.2), a tym samym komunikatów błędów o kodach 2018 oraz 2019. Dodanie informacji o automatycznym uzupełnianiu pola „Cel złożenia informacji” (pkt. 6.2). Dodanie komunikatu błędów o kodzie 2021.
Wersja 3.0	Kwiecień 2020	Dodanie ppkt. od 8.1 do 8.3. Aktualizacja screenów w dokumencie. Aktualizacja komunikatów błędów w pkt. 8.3 polegająca m.in. na usunięciu komunikatu 2007, 2017 i 2020.
Wersja 3.1	Kwiecień 2020	Przeniesienie wymagań dotyczących podpisów i wymagań technicznych do pkt. 3. Usunięcie komunikatu błędów 2014.

Wersja 3.2	Maj 2020	Aktualizacja odwołań do poszczególnych punktów w dokumencie.
Wersja 3.3	Maj 2020	Aktualizacja rysunku pojawiającego się po poprawnym wysłaniu pliku XML (str. 34) oraz komunikatu odnośnie poprawnego formatu adresu ePUAP.
Wersja 3.4	Lipiec 2020	Aktualizacja podręcznika w związku z wejściem w życie nowej wersji schemy 2.0.
Wersja 3.5	Listopad 2020	Dodanie komunikatu 2211.
Wersja 4.0	Czerwiec 2021	Aktualizacja screenów i opisów w dokumencie.
Wersja 4.1	Sierpień 2021	Dodanie ppkt. 7.1.3. oraz opisu funkcji weryfikacji formularza.
Wersja 4.2	Październik 2021	Aktualizacja komunikatu błędu 2021 oraz opisu działania funkcji weryfikacji formularza.
Wersja 4.3	Październik 2021	Aktualizacja komunikatu błędu 2008.

Wykaz użytych skrótów oraz symboli

Skrót / Symbol	Znaczenie
Dokument MDR	Informacja m.in. o schemacie podatkowym, składana do Szefa KAS przez Użytkowników (w zależności od rodzaju dokumentu składającym może być: Promotor, Korzystający, Wspomagający). Wyróżniamy 4 rodzaje dokumentów MDR: - MDR-1 - Informacja na podstawie art.86b § 1, art. 86c § 1 i 2, oraz art. 86d § 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, - MDR-2- Zawiadomienie dotyczące schematu podatkowego na podstawie art.86b § 6, oraz art. 86d § 3 i 5 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, - MDR-3 - Informacja korzystającego o schemacie podatkowym na podstawie art.86j § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, - MDR-4 - Kwartalna informacja o udostępnieniu schematu podatkowego standaryzowanego na podstawie art.86f § 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa
Identyfikator MDR/Numer ID/UID/ identyfikator dokumentu	Numer ID, unikalny identyfikator dokumentu nadany przez System po wysłaniu pliku i wyświetlany na ekranie oraz wysyłany na podany adres e-mail
KAS	Krajowa Administracja Skarbowa
Korzystający	Osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, której udostępniane jest lub u której wdrażane jest uzgodnienie, lub która jest przygotowana do wdrożenia uzgodnienia lub dokonała czynności służącej wdrożeniu takiego uzgodnienia
Numer NSP	Numer schematu podatkowego nadany przez Szefa KAS
Plik XML	Ustrukturyzowana forma dokumentu MDR zgodna ze standardem XML
Promotor	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
schema	struktura logiczna wg. której tworzony jest plik XML
System/System MDR	Formatka WEB przeznaczona do tworzenia, generowania i przysyłania dokumentów MDR do Szefa KAS, umożliwia podpisanie dokumentu Podpisem Zaufanym, a także pobranie UPO oraz weryfikację statusu wysłanego dokumentu MDR, czy numeru NSP

UPO	Urzędowe Poświadczenie Odbioru. Dokument wydawany dla poświadczenia poprawnego przyjęcia dokumentu MDR przez Szefa KAS
Uzgodnienie	Czynność lub zespół powiązanych ze sobą czynności, w tym czynność planowana lub zespół czynności planowanych, których co najmniej jedna strona jest podatnikiem lub które mają lub mogą mieć wpływ na powstanie lub niepowstanie obowiązku podatkowego
Użytkownik	Promotor, korzystający lub wspomagający, który składa dokument MDR do Szefa KAS za pośrednictwem formatki WEB lub API
Wspomagający	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, podjął 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.

1. Wstęp

Od dnia 1 stycznia 2019 r., zgodnie z zapisami Działu III Rozdziału 11a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, został wprowadzony do polskiego porządku prawnego obowiązek raportowania schematów podatkowych (MDR).

W celu umożliwienia realizacji powyższych obowiązków Ministerstwo Finansów przygotowało System MDR skierowany do Korzystających, Promotorów oraz Wspomagających, dzięki któremu możliwe jest sprawdzenie statusu numeru NSP, utworzenie i wysłanie dokumentu MDR do Szefa KAS, podpisanie dokumentu MDR Podpisem Zaufanym, weryfikacja statusów wysłanych dokumentów, pobranie UPO oraz zwizualizowanie dokumentu XML.

1.1 Cele i struktura produktu

Niniejszy dokument ma na celu przedstawienie podstaw obsługi Systemu MDR umożliwiającego m.in. utworzenie dokumentu MDR, wysyłanie dokumentów MDR przez Użytkowników do Szefa KAS, czy pobranie UPO. W zakres „Podręcznika Użytkownika” Systemu MDR wchodzi opis interfejsu użytkownika oraz nawigacji, a także opis podstawowych funkcjonalności.

2. Opis ogólny systemu informatycznego i jego wymagań

2.1 Przedstawienie systemu informatycznego

Podstawową funkcją, jaką ma spełniać System MDR jest umożliwienie przygotowania i wysłania do Szefa KAS dokumentów MDR.

Podstawowymi funkcjonalnościami Systemu są:

- wprowadzenie danych do dokumentu MDR,
- zapisanie pliku dokumentu MDR z wprowadzonymi danymi,
- podpisanie pliku dokumentu MDR z wprowadzonymi danymi Podpisem Zaufanym,
- wysłanie pliku dokumentu MDR z wprowadzonymi danymi do Szefa KAS,
- weryfikacja statusu wysłanego dokumentu,
- pobranie UPO,
- weryfikacja numeru NSP,
- zwizualizowanie zapisanego pliku XML wraz z możliwością jego wydruku lub zapisania jako pliku PDF.

W Systemie istnieją pola o różnym poziomie wymagalności. Pola, których wypełnienie jest obowiązkowe oznaczone są czerwoną gwiazdką. Przykładowe pola:

Wskazanie dokonanych czynności, które skutkowały przekazaniem informacji o schemacie podatkowym *

Dodaj treść

Data zdarzenia powodująca obowiązek złożenia: rok - miesiąc - dzień*

RRRR-MM-DD

Schemat spełnia kryterium głównej korzyści *

☐ Tak ☐ Nie

art. 86a § 1 pkt 6 lit. a) *

☐ Tak ☐ Nie

Pola, których wypełnienie nie jest obowiązkowe wyglądają następująco:

☒ Dodatkowe wyjaśnienia. Pole wymagane w przypadku złożenia uzupełnienia.

Dodaj treść

2.2 Wymagania dotyczące przeglądarek internetowych

Do prawidłowego działania Systemu (utworzenia, wysłania dokumentu MDR, weryfikacji statusu wysłanego dokumentu, czy numeru NSP, podpisania dokumentu Podpisem Zaufanym oraz pobrania UPO) wymagany jest dostęp do Internetu. Rekomendowane jest korzystanie z przeglądarek: Google Chrome (od wersji 69 wzwyż), Mozilla Firefox (od wersji 68 wzwyż) oraz Safari w najnowszej wersji macOS, Opera (od wersji 56 wzwyż) Microsoft Edge (od wersji 42 wzwyż).

Nierekomendowane jest korzystanie z przeglądarki Internet Explorer w związku z brakiem aktualizacji i wsparcia firmy Microsoft.

Zalecane jest wyczyszczenie pamięci podręcznej i ciasteczek przed przystąpieniem do pracy z systemem.

W przypadku zauważalnego spowolnienia działania systemu należy wyłączyć inne programy.

2.3 Wymagania dotyczące wysyłanych plików

Nazwy plików mogą zawierać znaki od 0 do 9, małe litery (od a do z) oraz duże litery (od A do Z) z pominięciem polskich liter (ą, ś, ć, itd. – małe i duże litery) i znaków specjalnych, w tym spacji. Jednocześnie jedyną dopuszczalną wersją kodowania pliku XML jest UTF-8 (UTF-8 bez BOM). System nie pozwoli wysłać plików z innym sposobem kodowania, w tym UTF-8 z BOM.

W przypadku wystąpienia błędu „Kod błędu: 2006 - „Brak zgodności sumy kontrolnej w metadanych z przesłanym plikiem XML.” - jeśli plik nie jest w formacie XML” należy ponownie wygenerować plik w formacie XML i podpisać go zachowując odpowiednie kodowanie (UTF-8).

3. Rodzaje podpisów i wymagania techniczne

Każdy dokument wysyłany do Szefa KAS musi zostać podpisany albo podpisem zaufanym, albo podpisem kwalifikowanym (XAdES) – podpisem wewnętrznym (otoczonym lub otaczającym) lub podpisem zewnętrznym (Detached).

System akceptuje pliki podpisane kwalifikowanym podpisem elektronicznym w formacie XAdES typu wewnętrznego - otoczonego (Enveloped), otaczającego (Enveloping) oraz typu zewnętrznego (Detached).

System nie akceptuje plików podpisanych dwoma różnymi typami podpisów, czyli podpisanych jednocześnie podpisem wewnętrznym i zewnętrznym.

Podpis Zaufany jest technicznie podpisem XAdES otoczonym i powinien on być złożony przed podpisami kwalifikowanymi, które również powinny być podpisanymi otoczonymi.

Możliwe jest przesłanie plików z rozszerzeniem *.xml albo *.XAdES nieprzekraczających rozmiaru 10 MB.

W przypadku, gdy ilość podmiotów wskazanych w dokumencie przekracza 100, to zaleca się podpisanie takiego pliku podpisem zewnętrznym lub otaczającym (Enveloping). Niewskazane jest podpisanie pliku podpisem otoczonym (Enveloped) lub Podpisem Zaufanym. Wymaganie to związane jest z wielkością powstałego pliku.

Plik dokumentu MDR podpisany podpisem wewnętrznym może mieć rozszerzenie zarówno *.xml jak i *.XAdES (*.xml.XAdES). Podpisanie pliku podpisem otoczonym (Enveloped) może nie spowodować zmiany jego rozszerzenia (*.xml).

Pliki dokumentów MDR podpisane podpisem zewnętrznym pozostaną z rozszerzeniem *.xml, zaś pliki podpisów wewnętrznych mogą mieć rozszerzenie zarówno *.xml jak i *.XAdES (*.xml.XAdES).

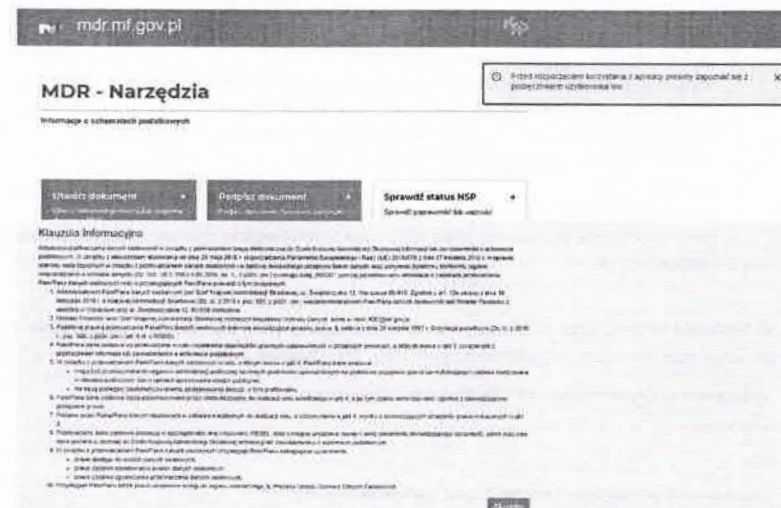
System wspiera możliwość podpisania plików wygenerowanych w Systemie MDR podpisem zaufanym, poprzez przekierowanie do zewnętrznego serwisu Profilu Zaufanego (<https://pz.gov.pl/pz/index>).

W przypadku użycia kwalifikowanego podpisu elektronicznego, użytkownik Systemu MDR musi podpisać plik przed jego wysyłką do Szefa KAS w aplikacji zewnętrznej obsługującej podpis elektroniczny.

W przypadku zastosowania podpisu otaczającego, należy zwrócić uwagę by przed osadzeniem w kontenerze podpisu, dane nie zostały zakodowane kodem base64.

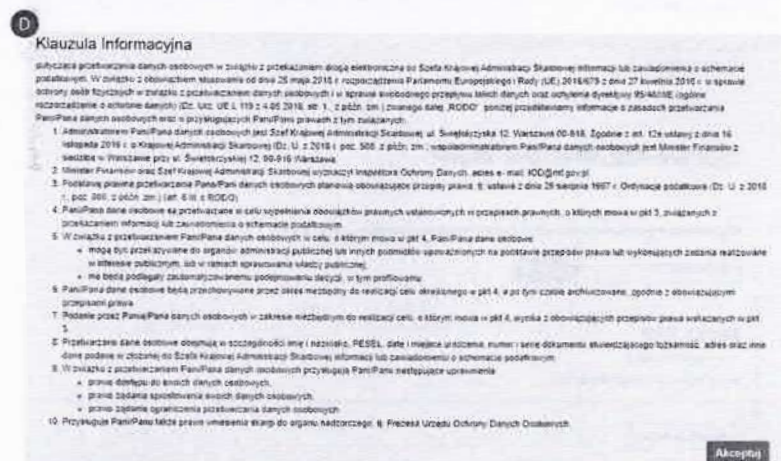
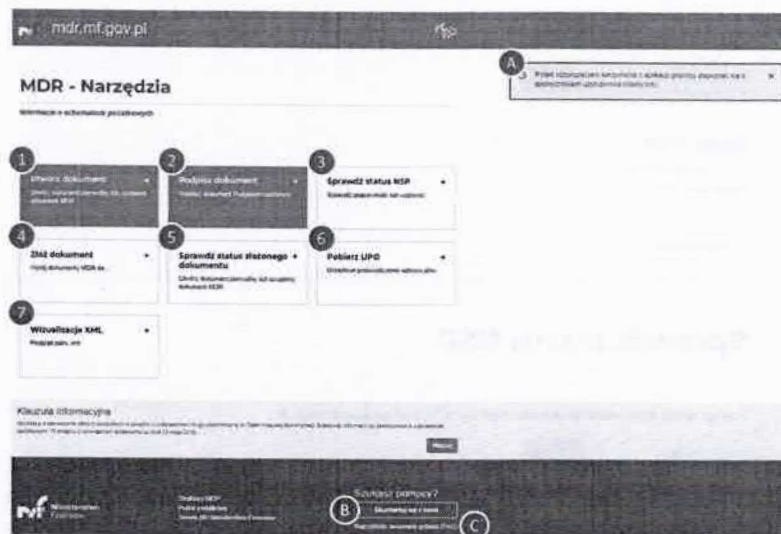
4. Uruchomienie Systemu

W celu uruchomienia Systemu MDR należy wejść na stronę internetową, dostępną pod adresem <https://mdr.mf.gov.pl>. Po wejściu na stronę ukazuje się ekran Menu Głównego.



[UWAGA]: W Systemie MDR mogą pojawiać się dodatkowe komunikaty, zarówno na stronie głównej, jak również w poszczególnych podzakładkach.

5. Menu główne



Na ekranie Menu Głównego wyświetlanych jest siedem kafelków odpowiadających za funkcjonalności Systemu, informacja o możliwości zapoznania się z podręcznikiem użytkownika wraz z linkiem, najczęściej zadawanymi pytaniami i danymi kontaktowymi oraz

informacja o przetwarzaniu danych, tj. klauzula informacyjna RODO (przejdzie do poszczególnych kafelków możliwe jest po zaakceptowaniu klauzuli informacyjnej RODO):

- [1] Utwórz dokument – pozwala na sporządzenie wybranego dokumentu MDR oraz zapisanie go w formie pliku XML.
- [2] Podpisz dokument – pozwala na podpisanie pliku XML Podpisem Zaufanym.

[UWAGA]: System wspiera podpisywanie Podpisem Zaufanym. W celu podpisania pliku kwalifikowanym podpisem elektronicznym w formacie XAdES należy użyć aplikacji zewnętrznej obsługującej podpis elektroniczny np. dostarczonej przez wystawcę kwalifikowanego podpisu elektronicznego.

- [3] Sprawdź status NSP – pozwala na sprawdzenie czy numer NSP jest poprawny i ważny.
- [4] Złóż dokument – pozwala na wysłanie podpisanego pliku XML dokumentu MDR do Szefa KAS.
- [5] Sprawdź status złożonego dokumentu – pozwala na sprawdzenie statusu przetworzenia złożonego dokumentu MDR po przesyłaniu go na bramkę.
- [6] Pobierz UPO – pozwala na pobranie Urzędowego Poświadczenia Odbioru (UPO).
- [7] Wizualizacja XML – pozwala na wyświetlenie pliku XML w formie wizualizowanej i wydrukowanie w formie pliku PDF.
- [A] Informacja początkowa – informacja o udostępnieniu podręcznika.
- [B] Dane kontaktowe.
- [C] Informacja o najczęściej zadawanych pytaniach.
- [D] Klauzula informacyjna RODO.

6. Sprawdź Status NSP

Zakładka „Sprawdź status NSP” umożliwia zweryfikowanie poprawności i ważności numeru NSP w Systemie MDR.

Sprawdź status NSP

Aby sprawdzić poprawność lub ważność NSP, wpisz jego numer w poniższe pole.

1

Sprawdź

Powrót do menu

Aby sprawdzić status numeru schematu podatkowego należy wpisać numer NSP w polu [1] „Wpisz wartość”.

Sprawdź status NSP

Aby sprawdzić poprawność lub ważność NSP, wpisz jego numer w poniższe pole.

2

Sprawdź

3

Powrót do menu

Po wpisaniu numeru aktywuje się przycisk [2] „Sprawdź”. Przycisk [3] „Powrót do menu” umożliwia powrót do menu głównego.

15

Sprawdź status NSP

Aby sprawdzić poprawność lub ważność NSP, wpisz jego numer w poniższe pole.

Sprawdź

Status NSP

Numer: MDR031848621

Poprawny - ważny

Powrót do menu

Sprawdź status NSP

Aby sprawdzić poprawność lub ważność NSP, wpisz jego numer w poniższe pole.

Sprawdź

Status NSP

Numer: MDR031848621

Poprawny - unieważniony

Powrót do menu

Sprawdź status NSP

Aby sprawdzić poprawność lub ważność NSP, wpisz jego numer w poniższe pole.

Sprawdź

Status NSP

Numer: MDR031848621

Numer NSP w trakcie przetwarzania

Powrót do menu

16

Sprawdź status NSP

Aby sprawdzić poprawność lub ważność NSP, wpisz jego numer w poniższe pole.

MDR0318486/21

Błędny numer NSP (Kod 4001)

Po kliknięciu w przycisk [2] „Sprawdź”, System wyświetla:

- komunikat o statusie NSP „Poprawny – ważny”, który pojawia się w przypadku wpisania poprawnego numeru, który został nadany przez Szefa KAS,
- komunikat o statusie „Poprawny – unieważniony”, który pojawia się w przypadku wpisania poprawnego numeru, który został unieważniony przez Szefa KAS,
- komunikat „Numer NSP w trakcie przetwarzania” pojawia się w przypadku wpisania poprawnego numeru, będącego w trakcie procesu nadawania przez Szefa KAS,
- komunikat o błędnym numerze NSP „Błędny numer NSP (Kod 4001)” pojawia się w przypadku wpisania błędnego numeru.

Sprawdź status NSP

Aby sprawdzić poprawność lub ważność NSP, wpisz jego numer w poniższe pole.

MDR0318486/21

Status NSP

Numer: MDR0318486/21
Poprawny - ważny

Przycisk [4] „Powrót do menu” umożliwia powrót do głównego menu.

7. Utwórz dokument

Zakładka „Utwórz dokument” umożliwia wygenerowanie dokumentu MDR w postaci pliku XML.

7.1 Wybór celu złożenia dokumentu

Utwórz dokument

1
Utwórz dokument pierwotny
Urzędowe poświadczenie odbioru pliku

2
Złóż uzupełnienie dokumentu
Złożenie uzupełnienia do przesłanego już wcześniej dokumentu MDR

3
Załaduj szkic dokumentu
Możliwość otwarcia dokumentu roboczego

Pierwszy ekran pozwala na wybór celu złożenia dokumentu oraz załadowanie szkicu dokumentu.

Jeśli celem jest:

- złożenie nowego dokumentu należy wybrać przycisk [1] „Utwórz dokument pierwotny”. Opis poszczególnych kroków znajduje się w punkcie 7.1.1.
- złożenie uzupełnienia do przesłanego już wcześniej dokumentu MDR należy wybrać przycisk [2] „Złóż uzupełnienie dokumentu”. Opis poszczególnych kroków znajduje się w punkcie 7.1.2
- otwarcie dokumentu roboczego należy wybrać przycisk [3] „Załaduj szkic dokumentu”. Opis poszczególnych kroków znajduje się w punkcie 7.1.3

Przycisk [4] „Powrót do menu” umożliwia powrót do ekranu głównego menu.

7.1.1 Cel: Utwórz dokument pierwotny

Utwórz dokument pierwotny

Wybierz rodzaj generowanego dokumentu MDR

5 Wybierz

Dalej

MDR-1 - Informacja o schemacie podatkowym na podstawie art. 86b § 1, art. 86c § 1 i 2, oraz art. 86d § 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa

MDR-2 - Zawiadomienie dotyczące schematu podatkowego na podstawie art. 86b § 6 oraz art. 86d § 3 i 5 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa

MDR-3 - Informacja korzystającego o zastosowaniu schematu podatkowego na podstawie art. 86j § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa

MDR-4 - Kwartalna informacja o udostępnieniu schematu podatkowego standaryzowanego na podstawie art. 86f § 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa

Pierwszy ekran pozwala na wybór rodzaju generowanego dokumentu MDR z [5] listy rozwijanej, celem złożenia dokumentu pierwotnego.

Na liście dostępne są cztery opcje:

- MDR-1 - Informacja na podstawie art.86b § 1, art. 86c § 1 i 2, oraz art. 86d § 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa,
- MDR-2 - Zawiadomienie dotyczące schematu podatkowego na podstawie art.86b § 6, oraz art. 86d § 3 i 5 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa,
- MDR-3 - Informacja korzystającego o schemacie podatkowym na podstawie art.86j § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa,
- MDR-4 - Kwartalna informacja o udostępnieniu schematu podatkowego standaryzowanego na podstawie art.86f § 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa.

Utwórz dokument pierwotny

Wybierz rodzaj generowanego dokumentu MDR

MDR-1 - Informacja o schemacie podatkowym na podstawie art. 86b § 1, art. 86c § 1 i 2, oraz art. 86d § 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa

MDR-1 - Informacja o schemacie podatkowym

6 Dalej

7 Wstecz

Po wyborze rodzaju generowanego dokumentu można przejść do wprowadzania danych do dokumentu po kliknięciu w przycisk [6] „Dalej”. Przycisk [7] „Wstecz” umożliwia powrót do poprzedniego ekranu (Wybierz cel złożenia dokumentu).

Sposób wprowadzania danych do dokumentu został opisany w punkcie 7.2 niniejszego Podręcznika.

7.1.2 Cel: Złóż uzupełnienie dokumentu

Złóż uzupełnienie dokumentu

Wybierz rodzaj generowanego dokumentu MDR

8 Wybierz

Dalej

MDR-1 - Informacja o schemacie podatkowym na podstawie art. 86b § 1, art. 86c § 1 i 2, oraz art. 86d § 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa

MDR-2 - Zawiadomienie dotyczące schematu podatkowego na podstawie art. 86b § 6 oraz art. 86d § 3 i 5 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa

MDR-3 - Informacja korzystającego o zastosowaniu schematu podatkowego na podstawie art. 86j § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa

MDR-4 - Kwartalna informacja o udostępnieniu schematu podatkowego standaryzowanego na podstawie art. 86f § 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa

Pierwszy ekran pozwala na wybór rodzaju generowanego dokumentu MDR z [8] listy rozwijanej.

Złóż uzupełnienie dokumentu

Wybierz rodzaj generowanego dokumentu MDR

MDR-1 - Informacja o schemacie podatkowym na podstawie art. 86b § 1, art. 86c § 1 i 2, oraz art. 86d § 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa

MDR-1 - Informacja o schemacie podatkowym 9 Dalej

10 Wstecz

Po wyborze rodzaju generowanego dokumentu można przejść do wprowadzania danych do dokumentu po kliknięciu w przycisk [9] „Dalej”. Przycisk [10] „Wstecz” umożliwi powrót do poprzedniego ekranu (Wybierz cel złożenia dokumentu).

Sposób wprowadzania danych do dokumentu został opisany w punkcie 7.2 niniejszego Podręcznika.

7.1.3 Cel: Załaduj szkic dokumentu

System umożliwia edycję wcześniej wygenerowanego pliku XML. Sposób zapisania dokumentu roboczego został opisany w punkcie 7.2 niniejszego Podręcznika.

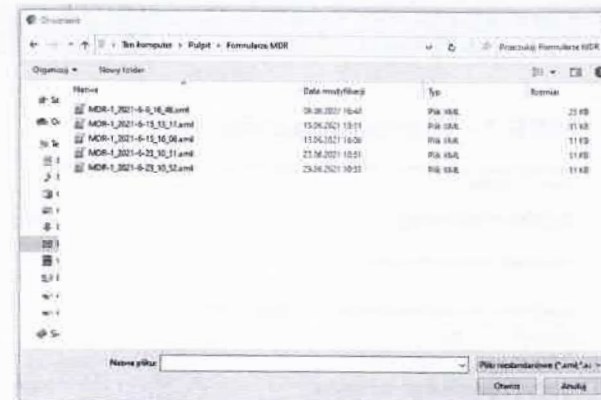
Załaduj dokument roboczy

Wybierz dokument roboczy MDR do edycji

11 Wybierz dokument

Powrót do menu

Po wciśnięciu przycisku [11] „Wybierz dokument” otworzy się okno, w którym należy wskazać lokalizację pliku XML zawierającego dokument MDR do edycji.



Załaduj dokument roboczy

Wybierz dokument roboczy MDR do edycji

725e7d19a3a54507a653d5eeb21ca0.xml

13 Powrót do menu

12 Edytuj

Po załadowaniu pliku zostanie umożliwione przejście do edycji dokumentu MDR. Po kliknięciu w przycisk [12] „Edytuj” wybrany dokument MDR zostanie otwarty do edycji.

MDR-1

- Wprowadzenie
- Nagłówek informacji
- Przebieg zgłoszenia schematu
- Informacje o składającym
- Data rozprawy
- Dodatkowe informacje o formularzu podatkowym transgranicznym
- Opcja zgłoszenia schematu podatkowego
- Opcja zgłoszenia schematu podatkowego - opcja drugi

Legenda

MDR-1 - Wprowadzenie

Informacja na podstawie art. 85c § 1, art. 86c § 1 i 2, oraz art. 88c § 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa

Nagłówek informacji

– Zwiń

Cel złożenia informacji: **Złożenie informacji**

Data zdarzenia powodująca obowiązek złożenia: rok - miesiąc - dzień *

2021-05-06

Rodzaj zgłaszanego schematu

– Zwiń

Schemat podatkowy standaryzowany *

☐ Tak ☒ Nie

Schemat podatkowy transgraniczny *

☐ Tak ☒ Nie

Czy uzgodnienie dotyczy wyłącznie podatku od wartości dodanej, w tym podatku od towarów i usług, podatku akcyzowego lub cel, nakładanych na terytorium państwa członkowskiego Unii Europejskiej? (art. 85a § 3 OF) *

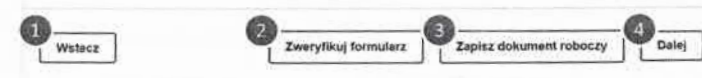
☐ Tak ☒ Nie

Czy przynajmniej jeden z korzystających spełnia kryterium kwalifikowanego korzystającego zgodnie z art. 88a § 4? *

☒ Tak ☐ Nie ☐ Nie wiem

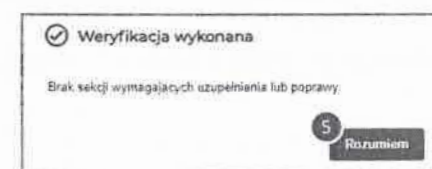
Przycisk [13] „Powrót do menu” umożliwia powrót do ekranu głównego menu.

7.2 Wprowadzenie danych do dokumentu

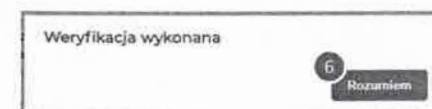


Formularze są podzielone na sekcje. Aby przejść do następnej sekcji należy kliknąć w przycisk [4] „Dalej”, aby cofnąć widok do poprzedniej sekcji należy kliknąć w przycisk [1] „Wstecz”.

Dodatkowo Użytkownik podczas uzupełniania formularza, ma możliwość zweryfikowania czy wszystkie wymagane pola zostały uzupełnione.



Po kliknięciu w przycisk [2] „Zweryfikuj formularz”, jeżeli wszystkie pola zostały prawidłowo uzupełnione System wyświetli komunikat z informacją o braku sekcji wymagających uzupełnienia lub poprawy. Po kliknięciu w przycisk [5] „Rozumiem”, System wróci do widoku edycji formularza z wcześniej uzupełnionymi wartościami.



Jeżeli w formularzu nie wszystkie pola zostały prawidłowo uzupełnione, System wyświetli komunikat o wykonanej weryfikacji. Po kliknięciu w przycisk [6] „Rozumiem”, System wyświetli widok formularza z pierwszym nieprawidłowo uzupełnionym polem oraz ikonę wykrzyknika z komunikatem o błędach. Komunikat będzie zawierał listę z linkami do nieprawidłowo wypełnionych pól w wyświetlanej sekcji oraz linki do innych sekcji w których nie wszystkie pola zostały prawidłowo uzupełnione. Informacje w komunikacie będą na bieżąco aktualizowane. Wszystkie nieuzupełnione wymagane pola będą oznaczone na czerwono z informacją o wymagalności pola.

Wpisz NIP

Pole jest wymagane

Imię pierwsze *

Dodaj treść

Pole jest wymagane

Nazwisko *

Dodaj treść

Pole jest wymagane

Data urodzenia *

2020-12-01 ☐

Miejsce urodzenia *

Dodaj treść

Pole jest wymagane

Kod kraju / rezydencji podatkowej *

[PL] POLSKA

Dodaj kolejny kraj

Kod kraju rezyden

Adres zamieszkania / siedziby *

Adres polski

Weryfikacja wykonana

W tej sekcji poniższe pola wymagają uzupełnienia lub poprawy:

Wprowadzenie

Informacje o składającym

[Identyfikator podatkowy NIP](#)

[Imię pierwsze](#)

[Nazwisko](#)

[Miejsce urodzenia](#)

Dane Korzystającego

[Wykaz odliczeń](#)

[Ewidencja](#)

[Opis](#)

Poniższe sekcje również wymagają uzupełnienia lub poprawy:

[Opis zgłoszonego schematu podatkowego](#)

[Opis zgłoszonego schematu podatkowego - część druga](#)

*W celu weryfikacji powyższych sekcji kliknij w nazwę sekcji

Po kliknięciu w link do sekcji, zostanie wyświetlona wybrana sekcja oraz ikona wykrzyknika z komunikatem o błędach. Komunikat będzie zawierał listę z linkami do nieprawidłowo wypełnionych pól w wybranej sekcji oraz linki do innych sekcji w których nie wszystkie pola zostały prawidłowo uzupełnione.

Zamknięcie komunikatu jest możliwe poprzez kliknięcie w ikonę [7] „x” lub w ikonę [8] wykrzyknika. Ponowne otwarcie komunikatu jest możliwe poprzez kliknięcie w ikonę [8] wykrzyknika.

Użytkownik ma również możliwość zapisania formularza w trakcie jego wypełniania.

Zapisz dokument roboczy

Uwaga! Zapisywany plik nie jest gotowy do wysłania. Kompletny plik XML dokumentu MDR można utworzyć po uzupełnieniu wszystkich pozycji obowiązkowych, po kliknięciu na przycisk „Wygeneruj”.

9 Anuluj 10 Zapisz

Po kliknięciu w przycisk [3] „Zapisz dokument roboczy”, System wyświetli komunikat informujący, że zapisany plik XML nie jest gotowy do wysłania. Kompletny plik XML dokumentu MDR można zapisać po uzupełnieniu obowiązkowych pozycji, po kliknięciu w przycisk „Wygeneruj”. Pola w zapisanym pliku XML nie są zweryfikowane pod kątem ich wymagalności.

Po kliknięciu w przycisk [9] „Anuluj”, System wróci do widoku edycji formularza z wcześniej uzupełnionymi wartościami bez zapisywania wersji roboczej.

Po kliknięciu w przycisk [10] „Zapisz”, System zapisze dokument MDR w formie pliku XML we wskazanej przez Użytkownika lokalizacji lub zgodnie z ustawieniami przeglądarki internetowej i wróci do widoku edycji formularza z wcześniej uzupełnionymi wartościami.

MDR-1

Wprowadzenie

Całkowicie nowego

Prosta aktualizacja

Informacje o składającym

Opis zgłoszonego schematu

Opis zgłoszonego schematu - część druga

Opis zgłoszonego schematu podatkowego

Opis zgłoszonego schematu podatkowego - część druga

Legenda

MDR-1 - Wprowadzenie

Informacja na podstawie art. 89b § 1, art. 89c § 1 i 2, oraz art. 89d § 4 ustawy z dnia 26 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa

Cel zgłoszenia informacji: Złóżenie informacji

Data zgłoszenia powiadamiającego o złożeniu informacji: rok - miesiąc - dzień

ROZPISKA-CC ☐

Rodzaj zgłoszonego schematu

Schemat podatkowy standardowy *

~ Zwiń

W lewym górnym rogu jest dostępna [11] nawigacja z poziomu, której po kliknięciu w wybraną sekcję, zostanie udostępniony jej widok.

MDR-1

- ☒ Wprowadzenie
- ☐ Cel złożenia informacji
- ☐ Rodzaj zgłaszanego schematu
- ☐ Informacja o składającym
- ☐ Dane korzystającego
- ☐ Dodatkowe informacje o schemacie podatkowym transgranicznym
- ☐ Opis zgłaszanego schematu podatkowego
- ☐ Informacje dodatkowe o zgłoszonym schemacie
- Legenda ^
- ☐ Sekcja do uzupełnienia
- ☒ Aktywna sekcja formularza
- ☒ Sekcja uzupełniona poprawnie
- ☐ Błędy w formularzu
- ☐ Sekcja opcjonalna

Nawigacja informuje również o tym:

- ☐ Sekcja do uzupełnienia
- która sekcja jest do uzupełnienia,
- ☒ Aktywna sekcja formularza
- na której sekcji aktualnie znajduje się Użytkownik,
- ☒ Sekcja uzupełniona poprawnie
- która sekcja została uzupełniona poprawnie,
- ☐ Błędy w formularzu
- w której sekcji znajdują się błędy,
- ☐ Sekcja opcjonalna
- która sekcja jest opcjonalna.

Dane należy wprowadzać do dokumentu zgodnie z polami dostępnymi na formularzu.

MDR-1 - Wprowadzenie

Informacja na podstawie art. 86b § 1, art. 86c § 1 i 2, oraz art. 86d § 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa

Cel złożenia informacji: Złożenie informacji

Data zdarzenia powodująca obowiązek złożenia: rok - miesiąc - dzień*

RRRR-MM-DD

Rodzaj zgłaszanego schematu

— Zwiń

Schemat podatkowy standaryzowany *

☐ Tak ☐ Nie

Schemat podatkowy transgraniczny *

☐ Tak ☐ Nie

Czy uzgodnienie dotyczy wyłącznie podatku od wartości dodanej, w tym podatku od towarów i usług, podatku akcyzowego lub cel. nakładanych na terytorium państwa członkowskiego Unii Europejskiej? (art. 86a § 3 OP) *

☐ Tak ☐ Nie

Czy przynajmniej jeden z korzystających spełnia kryterium kwalifikowanego korzystającego zgodnie z art. 86a § 4? *

☐ Tak ☐ Nie ☐ Nie wiem

Nazwa uzgodnienia jeśli ją nadano*

Wybierz

Pola, których wypełnienie jest obowiązkowe są oznaczone gwiazdką.

MDR-1 - Wprowadzenie

Informacja na podstawie art. 86b § 1, art. 86c § 1 i 2, oraz art. 86d § 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa

Cel złożenia informacji: Złożenie informacji

MDR-1 - Wprowadzenie

Informacja na podstawie art. 86b § 1, art. 86c § 1 i 2, oraz art. 86d § 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa.

Cel złożenia informacji: Uzupełnienie informacji.

Uwaga! W polu „Dodatkowe wyjaśnienia” należy wskazać powód złożenia uzupełnienia.

[UWAGA]: Formularz automatycznie uzupełnia pole „Cel złożenia informacji” na podstawie poprzednio wybranych opcji tzn.:

- w przypadku wyboru celu złożenia dokumentu „Złożenie dokumentu pierwotnego” w polu formularza pojawia się wartość „Złożenie informacji”,
- w przypadku wyboru celu złożenia dokumentu „Złożenie uzupełnienia dokumentu” w polu formularza pojawia się wartość „Uzupełnienie informacji. Uwaga! W polu „Dodatkowe wyjaśnienia” należy wskazać powód złożenia uzupełnienia”.

Pole „Cel złożenia informacji” nie jest dostępne do edycji.

Data zdarzenia powodująca obowiązek złożenia: rok - miesiąc - dzień*

RRRR-MM-DD ☐

Daty uzupełniane są w formacie RRRR-MM-DD, gdzie R oznacza rok, M – miesiąc, a D – dzień. Pola z datami posiadają ograniczony zakres dopuszczalnych wartości.

Data zdarzenia powodująca obowiązek złożenia: rok - miesiąc - dzień*

RRRR-MM-DD ☐

< Czerwiec - 2018 >

P	W	Ś	C	P	S	N
28	29	30	31	1	2	3
4	5	6	7	8	9	10
11	12	13	14	15	16	17
18	19	20	21	22	23	24
25	26	27	28	29	30	1
2	3	4	5	6	7	8

Wpisanie lub wybranie daty spoza zakresu (tj. od 2018-06-26 do 2030-12-31) nie jest możliwe.

Rodzaj zgłaszanego schematu

– Zwiń

Schemat podatkowy standaryzowany *

☐ Tak ☐ Nie

Schemat podatkowy transgraniczny *

☐ Tak ☐ Nie

Czy uzgodnienie dotyczy wyłącznie podatku od wartości dodanej, w tym podatku od towarów i usług, podatku akcyzowego lub celi, nakładanych na terytorium państwa członkowskiego Unii Europejskiej? (art. 86a § 3 OP) *

☐ Tak ☐ Nie

W Systemie MDR istnieją pola wyboru, umożliwiające oznaczenie wartości TAK lub NIE dla danej opcji. Domyślnie pola są puste. Aby odznaczyć zaznaczoną wartość należy ponownie kliknąć w pole wyboru.

Do schematu podatkowego zastosowanie ma umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania (wskaz umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania).

– Zwiń

☐ Nie dotyczy

Umowa między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Republiki Albanii w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku, sporządzona w Warszawie dnia 5.03.1993 r. *

☐ Tak ☐ Nie

Konwencja między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Algierskiej Republiki Ludowo-Demokratycznej w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i ustalenia zasad wzajemnej pomocy w zakresie podatków od dochodu i od majątku *

☐ Tak ☐ Nie

Konwencja między Rzeczypospolitą Polską a Królestwem Arabii Saudyjskiej w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu oraz Protokół do tej Konwencji, podpisane w Rijadzie dnia 22.02.2011 r. *

☐ Tak ☐ Nie

Istnieje również przycisk „Nie dotyczy”, znajdujący się w części dotyczącej wskazania umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Umożliwia on automatyczne ustawienie wartości NIE dla wszystkich umów.

Do schematu podatkowego zastosowanie ma umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania (wskaż umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania).

– Zwiń

Nie dotyczy

Umowa między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Republiki Albanii w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku, sporządzona w Warszawie dnia 5.03.1993 r. *

☐ Tak ☐ Nie

Konwencja między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Algierskiej Republiki Ludowo-Demokratycznej w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i ustalenia zasad wzajemnej pomocy w zakresie podatków od dochodu i od majątku *

☐ Tak ☐ Nie

Konwencja między Rzeczypospolitą Polską a Królestwem Arabii Saudyjskiej w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu oraz Protokół do tej Konwencji, podpisane w Rijadzie dnia 22.02.2011 r. *

☐ Tak ☐ Nie

Do schematu podatkowego zastosowanie ma umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania (wskaż umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania).

+ Rozwiń

Dostępne są również przyciski „Zwiń” i „Rozwiń”. Przycisk „Zwiń” ukrywa wszystkie pola w danej podsekcji, a przycisk „Rozwiń” rozwija wszystkie pola w danej podsekcji.

Wskazanie dokonanych czynności, które skutkowały przekazaniem informacji o schemacie podatkowym *

Dodaj treść

Usuń czynność

Wskazanie dokonanych czynności, które skutkowały przekazaniem informacji o schemacie podatkowym *

Dodaj treść

Usuń czynność

Dodaj kolejną czynność

Wskazanie dokonanych czynności, które skutkowały przekazaniem informacji o schemacie podatkowym

☐ Podmioty powiązane z korzystającym zgodnie z art. 86a § 1 pkt 7 o których mowa w art. 86f § 1 pkt 1

Usuń korzystającego

Wskazanie danych korzystającego lub informacji o obowiązku zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej *

Wybierz

Wskazanie dokonanych czynności, które skutkowały przekazaniem informacji o schemacie podatkowym, wraz ze wskazaniem dnia, w którym została lub zostanie dokonana pierwsza czynność, służąca wdrożeniu

Dzień, w którym została lub zostanie dokonana pierwsza czynność służąca wdrożeniu tego schematu *

RRRR-MM-DD

Wskazanie dokonanych czynności, które skutkowały przekazaniem informacji o schemacie podatkowym *

Dodaj treść

Dodaj kolejną czynność

Wskazanie dokonanych czynności, które skutkowały przekazaniem informacji o schemacie podatkowym

☐ Podmioty powiązane z korzystającym zgodnie z art. 86a § 1 pkt 7 o których mowa w art. 86f § 1 pkt 1

Usuń korzystającego

Dodaj kolejnego
korzystającego

Dane korzystającego, któremu udostępniony został schemat podatkowy inny niż standaryzowany albo korzystającego, który jest lub był pierwszym podmiotem, któremu promotor lub wspomagający udostępnił schemat standaryzowany

W dokumentach MDR-1, MDR-3 i MDR-4 niektóre sekcje mogą być wypełnione kilka razy. Aby powielić sekcję należy wybrać przycisk dodawania kolejnej sekcji. Za pomocą przycisku usuwania można usunąć dodaną sekcję. Przyciski zawierają informację jaka sekcja zostanie powielona lub usunięta.

Podmioty powiązane z promotorem

— Zwiń

☐ Podmioty powiązane z promotorem, który przekazuje informację, zgodnie z art. 86a par. 1 pkt 7, o których mowa w art. 86f par. 1 pkt 1

Wskazanie innych podmiotów uczestniczących w schemacie podatkowym

— Zwiń

☐ Wskazanie innych podmiotów uczestniczących w schemacie podatkowym, mających uczestniczyć w schemacie podatkowym lub na które może mieć wpływ schemat podatkowy

Podmioty powiązane z promotorem

— Zwiń

☒ Podmioty powiązane z promotorem, który przekazuje informację, zgodnie z art. 86a § 1 pkt 7, o których mowa w art. 86f § 1 pkt 1

Dane identyfikacyjne podmiotu*

Wybierz

Adres zamieszkania / siedziby*

Wybierz

Dodaj kolejny podmiot Podmioty powiązane z promotorem, który przekazuje informację, zgodnie z art. 86a § 1 pkt 7, o których mowa w art. 86f § 1 pkt 1

Wskazanie innych podmiotów uczestniczących w schemacie podatkowym

— Zwiń

☐ Wskazanie innych podmiotów uczestniczących w schemacie podatkowym, mających uczestniczyć w schemacie podatkowym lub na które może mieć wpływ schemat podatkowy

W Systemie MDR istnieją również pola typu „checkbox”. Po ich zaznaczeniu pojawiają się dodatkowe pola do wypełnienia. Obowiązkowość wypełnienia tych pól wynika z przepisów prawa.

W nowej schemie 2.0 została wprowadzona automatyczna kontrola zależności wprowadzanych pól (walidacji biznesowych). Jeżeli uzupełniane pola będą się wykluczać, bądź jakieś pola nie zostaną uzupełnione, w trakcie wypełniania dokumentu mogą pojawić się następujące komunikaty błędów:

- Kod błędu: 2201 - "Jeśli wskazano że schemat podatkowy dotyczy wyłącznie podatku od wartości dodanej, w tym podatku od towarów i usług, podatku akcyzowego lub celi, nakładanych na terytorium państwa członkowskiego Unii Europejskiej to nie jest schematem podatkowym transgranicznym." - schematem podatkowym transgranicznym nie może być schemat dotyczący wyłącznie podatku od wartości dodanej, w tym podatku od towarów i usług, podatku akcyzowego lub celi, nakładanych na terytorium państwa członkowskiego Unii Europejskiej

- Kod błędu: 2202 - "Jeśli wskazano że schemat podatkowy jest transgraniczny to powinien posiadać szczególną cechę rozpoznawczą lub posiadać co najmniej ogólną cechę rozpoznawczą wymienioną w art. 86a par. 1 pkt 6 lit. a-h i spełniać kryterium głównej korzyści." - schematem podatkowym transgranicznym nie może być schemat który nie posiada szczególnej cechy rozpoznawczej lub nie posiada co najmniej ogólnej cechy rozpoznawczej wymienionej w art. 86a par. 1 pkt 6 lit. a-h i nie spełnia kryterium głównej korzyści.
- Kod błędu 2203 - "Schemat podatkowy inny niż transgraniczny powinien posiadać szczególną cechę rozpoznawczą, inną szczególną cechę rozpoznawczą lub posiadać ogólną cechę rozpoznawczą i spełniać kryterium głównej korzyści." - schematem podatkowym innym niż transgraniczny nie może być schemat który nie posiada szczególnej cechy rozpoznawczej, innej szczególnej cechy rozpoznawczej lub nie posiada ogólnej cechy rozpoznawczej i nie spełnia kryterium głównej korzyści.
- Kod błędu: 2204 - "Pole „Transgraniczne” jest obowiązkowe, gdy schemat podatkowy jest transgraniczny." - schemat podatkowy transgraniczny musi mieć obowiązkowo wypełniony element „Transgraniczne”.
- Kod błędu: 2205 - "W polu „SchematDotyczyPanstw” należy wskazać co najmniej dwa państwa, przy czym musi być podane choć jedno państwo członkowskie UE." - schematem podatkowym transgranicznym nie może być schemat w którym w polu „SchematDotyczyPanstw” w elemencie „Transgraniczne” nie podano choć jednego państwa członkowskiego UE.
- Kod błędu: 2206 - "W przypadku złożenia uzupełnienia wypełnienie pola „DodatkoweWyjasnienia” jest obowiązkowe." - składane uzupełnienie wymaga dodatkowych wyjaśnień powodu złożenia w polu „DodatkoweWyjasnienia”.
- Kod błędu: 2207 - "Jeśli składającym jest korzystający to musi on również podać swoje dane w polu „DaneKorzystajacego” - składający dokument, raportujący schemat podatkowy, będący korzystającym musi obowiązkowo podać swoje dane w elemencie „DaneSkładajacego” oraz w elemencie „DaneKorzystajacego”.
- Kod błędu: 2208 - "Pole „Transgraniczne” jest obowiązkowe, gdy schemat podatkowy jest transgraniczny i nie posiada NSP lub posiada NSP i modyfikuje dane zawarte w potwierdzeniu nadania NSP dla zapewnienia ich zgodności ze stanem rzeczywistym."
- Kod błędu: 2209 - "Jeśli składający nie posiada NSP to pola: RodzajInformacji, OpisSchematu, PełnyOpisSchematu, InfoDodatkowe, DoręczenieElektroniczne - są obowiązkowe." - składający dokument, raportujący schemat podatkowy nie posiadający numeru NSP, musi obowiązkowo wypełnić elementy: „RodzajInformacji”, „OpisSchematu”, „PełnyOpisSchematu”, „InfoDodatkowe”, „DoręczenieElektroniczne”.

Adres ePUAP do doręczenia

– Zwiń

Adres skrzynki ePUAP *

Dodaj treść

Adres skrzynki ePUAP musi być zgodny ze wzorem: `adres_uzytkownika@adres_skrzynki`

[UWAGA]: Adres skrzynki ePUAP należy wprowadzić w formacie /3-100 znaków /2-100 znaków. Dozwolone znaki to: cyfry od 0 do 9 oraz małe i wielkie litery alfabetu angielskiego. W adresie nie mogą znajdować się litery: a, c, e, l, n, o, s, z, z, znaki specjalne, np.: !, @, \$, & oraz spacje. Dla poprawności wskazanego adresu ePUAP znaczenie ma właściwe wpisanie małych i dużych liter.

Wstecz

Zweryfikuj formularz

Zapisz dokument roboczy

12

Wygeneruj plik

W ostatniej sekcji dostępny jest przycisk [12] „Wygeneruj plik”. Po kliknięciu w przycisk system zweryfikuje walidację biznesową w formularzu.

Wygeneruj plik

Uwaga! Wygenerowanie pliku spowoduje wyjście z edycji formularza i przejście do podsumowania.

13

Anuluj

14

Wygeneruj

Podsumowanie MDR

Cel złożenia informacji: Dokument pierwotny

Data zdarzenia powodująca obowiązek złożenia: 2021-05-06

1 Dokument MDR został wygenerowany.

W celu jego wysłania należy podpisać dokument MDR.

Złożenie podpisu jest możliwe przy użyciu:

- aplikacji dostarczonej przez dostawcę kwalifikowanego podpisu elektronicznego lub innej zgodnej aplikacji komercyjnej (w przypadku podpisywania podpisem kwalifikowanym)
- podpisu zaufanego - Fipoczek dokument Podpisem Zaufanym

2 W celu wysłania podpisanego dokumentu MDR

- Przejdź do - Złóż dokument MDR

Powrót do menu

Jeżeli weryfikacja przebiegła pozytywnie, System wyświetli komunikat informujący, że wygenerowanie pliku spowoduje wyjście z edycji formularza i przejście do podsumowania. Po kliknięciu w przycisk [13] „Anuluj”, System wróci do widoku edycji formularza. Po kliknięciu w przycisk [14] „Wygeneruj”, System zapisze dokument MDR w formie pliku XML we wskazanej przez Użytkownika lokalizacji lub zgodnie z ustawieniami przeglądarki internetowej i wyświetli widok podsumowania.

Wygeneruj plik

Uwaga! Aby wygenerować plik należy uzupełnić wszystkie wymagane pola

15

Zamknij

Jeżeli weryfikacja przebiegła negatywnie, System wyświetli komunikat informujący o konieczności uzupełnienia wszystkich wymaganych pól. Po kliknięciu w przycisk [15] „Zamknij” system wróci do widoku edycji formularza z oznaczonymi na czerwono nieuzupełnionymi wymaganymi polami.

8. Podpisz dokument Podpisem Zaufanym

Zakładka „Podpisz dokument Podpisem Zaufanym” przekierowuje do zewnętrznego serwisu Profilu Zaufanego (<https://pz.gov.pl/pz/index>), w celu podpisywania pliku XML podpisem zaufanym.

Po wciśnięciu przycisku [1] „Wybierz plik” otworzy się okno, w którym należy wskazać lokalizację podpisywanego pliku XML.

Po wskazaniu pliku i wciśnięciu przycisku [2] „Podpisz plik”, System przekieruje Użytkownika na stronę Profilu Zaufanego.

Po zalogowaniu się na stronie Profilu Zaufanego, Użytkownik będzie mógł podpisać plik XML.

Po podpisaniu pliku System MDR wyświetli komunikat o zakończonym procesie podpisywania pliku i Użytkownik będzie mógł wskazać miejsce, w którym plik ma zostać zapisany lub plik zapisze się w domyślnej lokalizacji, zgodnie z ustawieniami przeglądarki.

[UWAGA]: Po podpisaniu pliku, użytkownik nie zostanie automatycznie wylogowany z konta „Profilu Zaufanego”. Oznacza to, że podczas podpisywania kolejnego pliku, na stronie Profilu Zaufanego wciąż będzie zalogowany ostatnio podpisujący użytkownik.

9. Złóż dokument

Zakładka „Złóż dokument” umożliwia przesłanie prawidłowo wygenerowanego i podpisanego pliku XML do Szefa KAS.

9.1 Podaj adres email

Złóż dokument

1 Adres email*
[adres_email]

2 Powtórz adres email*
[powtorz_adres_email]

Załącz dokument MDR*
(* xml, *xades, maksymalny rozmiar pliku: 10kIb)

[Wybierz plik]

Dołącz pliki z podpisami zewnętrznymi (opcjonalne)*
(* xml, * xades, max 10kIb)

[Wybierz plik]

[Powrót do menu]

Po wpisaniu adresu email w polu [1] „Adres email”, należy powtórzyć adres email w polu [2] „Powtórz adres email”. Adresy w obu polach muszą być takie same. Adres email podawany jest w celu komunikacji Systemu z użytkownikiem (wysyłanie potwierdzenia złożenia dokumentu oraz informacji o możliwości pobrania UPO). Nie należy w tych polach wpisywać adresu ePUAP.

Jeśli podane adresy nie będą takie same wyświetli się komunikat informujący, że podane adresy email nie są identyczne.

Jeśli adres nie będzie zgodny z wymaganą strukturą (co najmniej jeden znak @ co najmniej jeden znak . dwa znaki) pojawi się komunikat, że podany adres email jest błędny.

9.2 Wybierz plik

9.2.1 Dodawanie pliku z podpisem wewnętrznym

Złóż dokument

Adres email*
[adres_email]

Powtórz adres email*
[powtorz_adres_email]

3 Załącz dokument MDR*
(* xml, *xades, maksymalny rozmiar pliku: 10kIb)

[Wybierz plik]

Dołącz pliki z podpisami zewnętrznymi (opcjonalne)*
(* xml, * xades, max 10kIb)

[Wybierz plik]

[Powrót do menu]

Po wciśnięciu przycisku [3] „Wybierz plik” w sekcji „Załącz dokument MDR” otworzy się okno, w którym należy wskazać lokalizację podpisanego pliku XML zawierającego dokument MDR.

Złóż dokument

Wybierz plik

Imię	Właściciel	Wielkość	Typ	Opis
MDR_1_2014-04-01_01.xml	...	10,202 KB	XML	...
MDR_1_2014-04-01_02.xml	...	10,202 KB	XML	...
MDR_1_2014-04-01_03.xml	...	10,202 KB	XML	...
MDR_1_2014-04-01_04.xml	...	10,202 KB	XML	...

[Wybierz plik]

9.2.2 Dodawanie pliku z podpisem zewnętrznym

Aby złożyć pliki z podpisami zewnętrznymi należy dodać plik MDR za pomocą przycisku [3] „Wybierz plik” w sekcji „Załącz dokument MDR” (sposób dodawania pliku został opisany w pkt 9.2.1 przedmiotowego podręcznika).

Złóż dokument

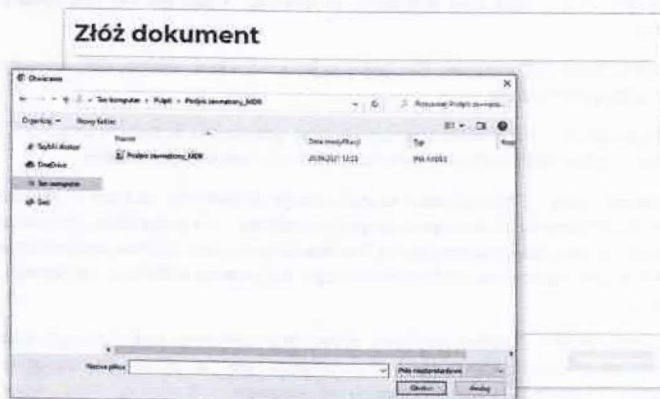
Adres email*

Powtórz adres email*

Załącz dokument MDR*
(* .xml, *.xades, maksymalny rozmiar pliku 10MB)

Dołącz pliki z podpisami zewnętrznymi (opcjonalne)*
(* .xml, *.xades, max 10MB)

Następnie należy wcisnąć przycisk [4] „Wybierz plik” w sekcji „Dołącz pliki z podpisem zewnętrznym (opcjonalne)”. Po wciśnięciu przycisku [4] otworzy się okno, w którym należy wskazać lokalizację pliku podpisu zewnętrznego.



41

9.3 Prześlij plik

Złóż dokument

Adres email*

Powtórz adres email*

Załącz dokument MDR*
(* .xml, *.xades, maksymalny rozmiar pliku 10MB)
mdr_202005151451.xml

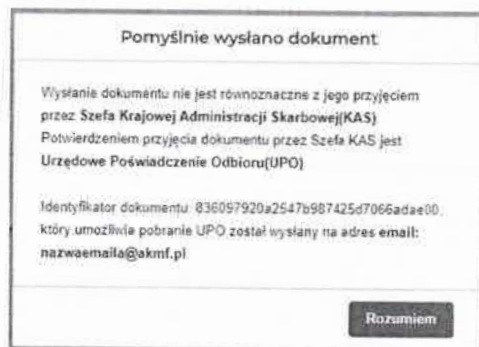
Dołącz pliki z podpisami zewnętrznymi (opcjonalne)*
(* .xml, *.xades, max 10MB)

Po wczytaniu pliku w formacie .XML lub .XADES aktywuje się przycisk [5] „Prześlij dokument”. Przycisk [6] „Powrót do menu” umożliwia powrót do głównego menu.

[UWAGA]: Przycisk [5] „Prześlij dokument” aktywuje się po wprowadzeniu dwóch identycznych adresów e-mail, oraz wczytania pliku poprzez przycisk [3] „Załącz dokument MDR”. Przycisk [5] „Prześlij dokument” pozostanie nieaktywny w momencie, gdy załączymy tylko pliki poprzez przycisk [4] „Dołącz pliki z podpisem zewnętrznym (opcjonalne)”.

[UWAGA]: W przypadku gdy rozmiar załączonego pliku przekroczy 10 MB, przycisk „Prześlij dokument” pozostanie nieaktywny, a System MDR wyświetli komunikat: „Zbyt duży plik”.

42



Po naciśnięciu przycisku [5] „Prześlij dokument” następuje proces wysyłki. Jeżeli proces wysyłki przebiegał prawidłowo, System wyświetla komunikat informujący o wysłaniu dokumentu wraz z podaniem Identyfikatora dokumentu (Numer ID).

Po poprawnym wysłaniu pliku XML, Użytkownik na podany przez siebie adres email otrzymuje wiadomość o następującej treści:



[UWAGA]: Status 200 oznacza, że przetwarzanie dokumentu zostało zakończone i wygenerowane zostało UPO.

Po wygenerowaniu UPO na adres email Użytkownika przekazywana jest wiadomość o następującej treści:



Jeżeli proces wysyłki nie przebiegał prawidłowo, System zwraca następujące komunikaty:

- Kod błędu: 2004 – „Błąd w metadanych żądania przesłania zgłoszenia. Proszę spróbować wyczyścić pamięć podręczną przeglądarki internetowej.” – w sytuacji, gdy w metadanych znajduje się niepoprawny email bądź, gdy nazwa pliku lub suma kontrolna XML będzie pusta
- Kod błędu: 2005 – „Błąd w pliku XML żądania przesłania zgłoszenia.” – jeśli plik nie jest poprawnym plikiem XML,
- Kod błędu: 2006 - „Brak zgodności sumy kontrolnej w metadanych z przesłanym plikiem XML.” - niezgodność sumy kontrolnej wystąpi, gdy pojawiło się przekłamanie przy przysyłaniu pliku lub plik ma inne kodowanie niż UTF-8,
- Kod błędu: 2008 - „Plik XML niezgodny ze schemą.” - jeśli plik nie jest zgodny ze schemą,
- Kod błędu: 2010 - „Złożony plik XML jest duplikatem.” – jeśli wysłano plik, który został już przyjęty przez system,
- Kod błędu: 2015 - "Identyfikator uzupełnianego dokumentu podany w zgłoszeniu jest błędny." – gdy w momencie składania uzupełnienia numer ID jest błędny,
- Kod błędu: 2016 - "Identyfikator uzupełnianego dokumentu podany w zgłoszeniu należy do dokumentu złożonego w innym formularzu." – w przypadku, gdy numer ID należy do innego typu dokumentu niż jest składany np. przy złożeniu uzupełnienia do MDR-1 należy wpisać numer ID pierwotnego dokumentu MDR-1, a nie innego np. MDR-2,
- Kod błędu: 2020 – „Błędny wskazany numer NSP schematu podatkowego, którego dotyczy uzupełnienie informacji.” – w sytuacji, gdy w składanym uzupełnieniu wskazano błędny numer NSP dokumentu pierwotnego.

- Kod błędu: 2021 - „Dokument niezgodny z obowiązującą schemą 2.0 lub plik zakodowany jest algorytmem base64” – w przypadku, gdy użytkownik chce złożyć dokument w innej wersji schemy niż obecnie obsługiwanej przez aplikację lub kodowanie podpisu jest w algorytmie base64,
- Kod błędu: 2022 – „Błędne kodowanie pliku” – w sytuacji, gdzie kodowanie pliku jest niezgodne z UTF-8 bez BOM,
- „Nieznany błąd. Spróbuj ponownie później.” – w sytuacji, kiedy wystąpi inny nieokreślony błąd,
- Kod błędu 2100 - „Brak podpisu dla pliku XML.”- jeśli plik nie został podpisany,
- Kod błędu 2101 – „Plik podpisany kontrasygnatą” – jeśli plik dostał podpisany nie równoległym podpisem (kontrasygnatą)
- Kod błędu: 2102 - „Błędny podpis pliku XML.” – gdy w co najmniej jednym z podpisów zastosowano odwołania <http://www.w3.org/2000/09/xmldsig#enveloped-signature>, które stosuje się jedynie do pojedynczych podpisów otoczonych,
- Kod błędu: 2103 – „Błędny plik podpisu zewnętrznego” - jeśli plik podpisu zewnętrznym podpisem (Detached) jest błędny lub gdy zamiast pliku z podpisem zewnętrznym załadowano dokument MDR podpisany podpisami wewnętrznymi,
- Kod błędu: 2104 – „Błędny podpis pliku. Niedozwolone podpisy różnych typów” – gdy plik jest jednocześnie podpisany podpisem wewnętrznym i zewnętrznym,
- Kod błędu: 3000 - „Wystąpił wewnętrzny błąd przetwarzania w trakcie przetwarzania pliku XML.” – w sytuacji, gdy System nie może przetworzyć pliku,
- Kod błędu: 3003 - „Błąd weryfikacji podpisu. Błąd może wystąpić jeśli w nazwie pliku użyto niedozwolonych znaków w postaci spacji, znaków specjalnych, polskich znaków diakrytycznych.” – w sytuacji, gdy zdalny serwis zwrócił błąd,
- Kod błędu: 3004 – „Błąd w trakcie przetwarzania załączonych sygnatur” – w sytuacji, gdy zewnętrzna usługa weryfikacji podpisów nie będzie działała, albo zwróci błąd.

Jednocześnie przy próbie przesłania pliku, który nie spełnia walidacji biznesowych mogą wystąpić analogiczne komunikaty jakie podczas wypełniania dokumentu:

- Kod błędu: 2201 - "Jeśli wskazano że schemat podatkowy dotyczy wyłącznie podatku od wartości dodanej, w tym podatku od towarów i usług, podatku akcyzowego lub cel, nakładanych na terytorium państwa członkowskiego Unii Europejskiej to nie jest schematem podatkowym transgranicznym." - schematem podatkowym transgranicznym nie może być schemat dotyczący wyłącznie podatku od wartości dodanej, w tym podatku od towarów i usług, podatku akcyzowego lub cel, nakładanych na terytorium państwa członkowskiego Unii Europejskiej
- Kod błędu: 2202 - "Jeśli wskazano że schemat podatkowy jest transgraniczny to powinien posiadać szczególną cechę rozpoznawczą lub posiadać co najmniej ogólną

cechę rozpoznawczą wymienioną w art. 86a par. 1 pkt 6 lit. a-h i spełniać kryterium głównej korzyści." - schematem podatkowym transgranicznym nie może być schemat który nie posiada szczególnej cechy rozpoznawczej lub nie posiada co najmniej ogólnej cechy rozpoznawczej wymienionej w art. 86a par. 1 pkt 6 lit. a-h i nie spełnia kryterium głównej korzyści.

- Kod błędu 2203 - "Schemat podatkowy inny niż transgraniczny powinien posiadać szczególną cechę rozpoznawczą, inną szczególną cechę rozpoznawczą lub posiadać ogólną cechę rozpoznawczą i spełniać kryterium głównej korzyści." - schematem podatkowym innym niż transgraniczny nie może być schemat który nie posiada szczególnej cechy rozpoznawczej, innej szczególnej cechy rozpoznawczej lub nie posiada ogólnej cechy rozpoznawczej i nie spełnia kryterium głównej korzyści.
- Kod błędu: 2204 - "Pole „Transgraniczne” jest obowiązkowe, gdy schemat podatkowy jest transgraniczny." – schemat podatkowy transgraniczny musi mieć obowiązkowo wypełniony element „Transgraniczne”.
- Kod błędu: 2205 - "W polu SchematDotyczyPanstw musi być podane choć jedno państwo członkowskie UE." - schematem podatkowym transgranicznym nie może być schemat w którym w polu „SchematDotyczyPanstw” w elemencie „Transgraniczne” nie podano choć jednego państwa członkowskiego UE.
- Kod błędu: 2206 - "W przypadku złożenia uzupełnienia wypełnienie pola „DodatkoweWyjasnienia” jest obowiązkowe." - składane uzupełnienie wymaga dodatkowych wyjaśnień powodu złożenia w polu „DodatkoweWyjasnienia”.
- Kod błędu: 2207 - "Jeśli składającym jest korzystający to musi on również podać swoje dane w polu „DaneKorzystajacego” - składający dokument, raportujący schemat podatkowy, będący korzystającym musi obowiązkowo podać swoje dane w elemencie „DaneSkładajacego” oraz w elemencie „DaneKorzystajacego”.
- Kod błędu: 2208 - "Pole „Transgraniczne” jest obowiązkowe, gdy schemat podatkowy jest transgraniczny i nie posiada NSP lub posiada NSP i modyfikuje dane zawarte w potwierdzeniu nadania NSP dla zapewnienia ich zgodności ze stanem rzeczywistym."
- Kod błędu: 2209 - "Jeśli składający nie posiada NSP to pola: RodzajInformacji, OpisSchematu, PełnyOpisSchematu, InfoDodatkowe, DoręczenieElektroniczne - są obowiązkowe." – składający dokument, raportujący schemat podatkowy nie posiadający numeru NSP, musi obowiązkowo wypełnić elementy: „RodzajInformacji”, „OpisSchematu”, „PełnyOpisSchematu”, „InfoDodatkowe”, „DoręczenieElektroniczne”.
- Kod błędu: 2211 – "Jeśli wskazano, że schemat podatkowy jest schematem innym niż transgraniczny, a składającym jest korzystający to w polu "Czy przynajmniej jeden z korzystających spełnia kryterium kwalifikowanego korzystającego zgodnie z art. 86a § 4?" nie może być wskazana odpowiedź "NIE" lub "NIE WIEM"."

10. Sprawdź status złożonego dokumentu

Zakładka „Sprawdź status złożonego dokumentu” umożliwia zweryfikowanie etapu przesyłania dokumentu do Szeffa KAS.

[UWAGA]: Podany status jest wyłącznie statusem przetworzenia dokumentu pomiędzy wysłaniem go do Szeffa KAS, a wystawieniem UPO. Nie jest to informacja o statusie dalszych prac po stronie Szeffa KAS.

Sprawdź status złożonego dokumentu

Identyfikator dokumentu ID otrzymasz po złożeniu pliku.
Jeśli go nie pamiętasz, sprawdź swoją pocztę, a następnie wpisz tutaj, aby sprawdzić status swojego zgłoszenia.

Numer ID*

1 Numer ID

Powrót do menu

Aby sprawdzić status wysłanego dokumentu należy wpisać numer ID (numer ID - indywidualny numer dokumentu nadany przez System, otrzymywany po pozytywnej wysyłce pliku w komunikacie oraz na adres email) w polu [1] „Numer ID”.

Sprawdź status złożonego dokumentu

Identyfikator dokumentu ID otrzymasz po złożeniu pliku.
Jeśli go nie pamiętasz, sprawdź swoją pocztę, a następnie wpisz tutaj, aby sprawdzić status swojego zgłoszenia.

Numer ID*

2 e30213b6164e4e859b4c072e4f09c31

3 Sprawdź status

Powrót do menu

Po wpisaniu numeru aktywuje się przycisk [2] „Sprawdź status”. Przycisk [3] „Powrót do menu” umożliwia powrót do menu głównego.

47

Sprawdź status złożonego dokumentu

Identyfikator dokumentu ID otrzymasz po złożeniu pliku.
Jeśli go nie pamiętasz, sprawdź swoją pocztę, a następnie wpisz tutaj, aby sprawdzić status swojego zgłoszenia.

Numer ID*

e30213b6164e4e859b4c072e4f09c31

Sprawdź status

Powrót do menu

Status MDR

Numer ID: e30213b6164e4e859b4c072e4f09c31
Wystawiono UPO

4 Powrót

Sprawdź status złożonego dokumentu

Identyfikator dokumentu ID otrzymasz po złożeniu pliku.
Jeśli go nie pamiętasz, sprawdź swoją pocztę, a następnie wpisz tutaj, aby sprawdzić status swojego zgłoszenia.

Numer ID*

e30213b6164e4e859b4c072e4f09c31

Podane dane są niepoprawne.

Powrót do menu

Po kliknięciu w przycisk [2] „Sprawdź status”, System wyświetla stronę z komunikatem informującym:

- w przypadku wpisania poprawnego numeru - komunikat o statusie wysłanego dokumentu,
- w przypadku wpisania błędnego numeru - komunikat o błędnym numerze ID o treści „Podane dane są niepoprawne.”.

Sprawdź status złożonego dokumentu

Identyfikator dokumentu ID otrzymasz po złożeniu pliku.
Jeśli go nie pamiętasz, sprawdź swoją pocztę, a następnie wpisz tutaj, aby sprawdzić status swojego zgłoszenia.

Numer ID*

e30213b6164e4e859b4c072e4f09c31

Sprawdź status

Powrót do menu

Status MDR

Numer ID: e30213b6164e4e859b4c072e4f09c31
Wystawiono UPO

4 Powrót

Przycisk [4] „Powrót” umożliwia powrót do poprzedniego widoku.

48

11. Pobierz UPO

Zakładka „Pobierz UPO” umożliwia pobranie Urzędowego Poświadczenia Odbioru dla złożonego dokumentu MDR.

Urzędowe Poświadczenie Odbioru pliku MDR

Numer ID*

1 Numer ID

Format pliku w jakim chcesz pobrać UPO

Pobierz PDF Pobierz XML

Powrót do menu

Aby pobrać UPO dokumentu MDR należy wpisać numer ID (indywidualny numer dokumentu nadany przez System, otrzymywany w komunikacie oraz na adres email po pozytywnej wysyłce pliku) w polu [1] „Numer ID”.

Urzędowe Poświadczenie Odbioru pliku MDR

Numer ID*

02125903004c79a66de1174372872f

Format pliku w jakim chcesz pobrać UPO

2 Pobierz PDF 3 Pobierz XML

4 Powrót do menu

Po wpisaniu numeru, będzie możliwe pobranie UPO w formacie .PDF lub .XML. W celu pobrania UPO w formacie .PDF należy kliknąć w przycisk [2] „Pobierz PDF”. Aby pobrać UPO w formacie .XML należy kliknąć w przycisk [3] „Pobierz XML”. Przycisk [4] „Powrót do menu” umożliwia powrót do menu głównego.

Urzędowe Poświadczenie Odbioru pliku MDR

Numer ID*

02125903004c79a66de1174372872f

Format pliku w jakim chcesz pobrać UPO

Pobierz PDF Pobierz XML

Powrót do menu

Wystąpił błąd

Podane dane są niepoprawne.
Kod błędu: 4000

Rozumiem

Po kliknięciu w przycisk [2] „Pobierz PDF” lub [3] „Pobierz XML”, System:

- w przypadku wpisania poprawnego numeru, pobiera UPO i zapisuje we wskazanej przez Użytkownika lokalizacji lub zgodnie z ustawieniami przeglądarki internetowej,
- w przypadku wpisania błędnego numeru, nie ma możliwości pobrania UPO. System wyświetla komunikat informujący, że podane dane są niepoprawne (Kod błędu: 4000 - „Podane dane są niepoprawne” lub 2011 – „Błędny format UID w żądaniu”).

12. Wizualizacje XML

Zakładka „Wizualizacje XML” umożliwia zwizualizowanie zapisanego pliku XML wraz z możliwością jego wydruku lub zapisania jako pliku PDF.

Wizualizacje XML

Wybierz dokument XML do zwizualizowania

1

Wybierz plik

Załącz plik (format pliku .xml, maksymalny rozmiar pliku 10MB)

Przejdź do następnego kroku

Przejdź do menu

Aby zwizualizować dokument MDR należy załączyć plik odpowiedniego dokumentu poprzez kliknięcie w przycisk [1] „Wybierz plik”.

Wizualizacje XML

Wybierz dokument XML do zwizualizowania

0b0a0c05c5640d492117e8f5a5246de.xml

Wybierz plik

Załaduj plik (format pliku .xml, maksymalny rozmiar pliku 10MB)

2 Rozpocznij wizualizację

3 Powrót do menu

Po wybraniu pliku aktywny staje się przycisk [2] „Rozpocznij wizualizację”, dzięki któremu Użytkownik może zobaczyć wypełniony plik lub pobrać go w formacie .PDF. Przycisk [3] „Powrót do menu” umożliwia powrót do głównego menu.

Po kliknięciu w przycisk [2] „Rozpocznij wizualizację” pojawia się ekran, na którym użytkownik może:

MDR-2

MDR-2 - Zawiadomienie dotyczące schematu podatkowego na podstawie art. 88b § 6 oraz art. 88d § 2 i 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa

Nazwa pliku: 38712316x12545532a180c2e3f1e5d1.crx

4

Cel wyznaczenia podatku

Pobierz w formacie PDF

Przejdź na G11

Nagłówek zawiadomienia

Kod formularza

Kod Systemowy

MDR-2

Wersja Schemu

2-0

Cel złożenia

TAK

Data zdarzenia powodująca obowiązek złożenia: rok -

2021-06-01

mięsiąc - dzień

MDR-2

MDR-2 - Zawiadomienie dotyczące schematu podatkowego na podstawie art. 86a § 6 oraz art. 86d § 2 i 5 ustawy z dnia 28 sierpnia 1987 r. Ordynacja podatkowa

Nazwa pliku: mdr1237pdc43456pdc00rambich7w9d8.pdf

5

[Zróbki, encyklopedia, wyliczenia](#) [Pobierz w formacie PDF](#) [Przejdź do końca](#)

Nagłówek zawiadomienia ▼

Cel złożenia zawiadomienia ▼

Dane zawiadamiającego ▼

Dodatkowe wyjaśnienia. Pole wymagane w przypadku złożenia uzupełnienia. ▼

Klauzula informacyjna RODO ▼

Podpisujący informację ▼

[Powrót do menu](#) [Przejdź do góry](#)

- zobaczyć jakie informacje zostały wprowadzone w dokumencie MDR w poszczególnych jego częściach. Na początku wszystkie dane są w postaci rozwiniętej, aby je zwinąć należy kliknąć w przycisk [4] „Zwiń wszystkie pozycje”. W celu ponownego rozwinięcia należy kliknąć w przycisk [5] „Rozwiń wszystkie pozycje”.

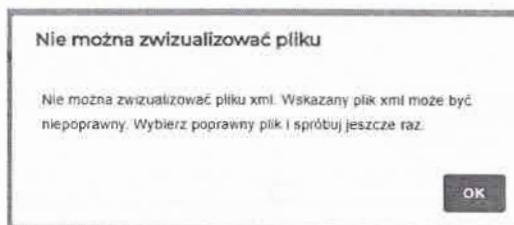
[UWAGA]: Rozwinięcie poszczególnych części dokumentu możliwe jest za pomocą strzałek.

53

- przejść automatycznie na dół strony (przycisk [6] „Przejdź na dół”) i powrócić na jej górę (przycisk [7] „Przejdź do góry”)

- pobrać dokument w formacie .PDF za pomocą przycisku [8] „Pobierz w formacie PDF”.
- powrócić do menu głównego za pomocą przycisku [9] „Powrót do menu”.

54



W przypadku, gdy wybrany plik nie jest dokumentem MDR pojawi się komunikat błędu o braku możliwości zwizualizowania pliku.

Po kliknięciu w przycisk [8] „Pobierz w formacie PDF” otwiera się okno, w którym Użytkownik wskazuje miejsce, w którym zapisany ma zostać plik. Plik może zapisać się również automatycznie na komputerze Użytkownika w domyślnie wskazanym miejscu – jest to zależne od ustawień używanej przeglądarki internetowej.

[UWAGA]: W wygenerowanym dokumencie w formacie PDF wszystkie sekcje są rozwinięte.

W przypadku pytań wyślij email na adres: mdr.pomoc@mf.gov.pl

WÓJT
mgr Michał Włodarczyk

Dane Koordynatora MDR:



Mirosław Gieras | Partner | Doradca podatkowy nr 09799 |
Zespół ds. Sektora Publicznego
Kom.: +48 609 194 373 | Miroslaw.Gieras@pl.ey.com

W O J T
mgr Michał Włodarczyk

A handwritten signature in blue ink, written over the printed name 'mgr Michał Włodarczyk'. The signature is stylized and cursive.