

**WYBRANE PROBLEMY INTERTEMPORALNE
ZWIĄZANE ZE STOSOWANIEM PRZEPISÓW O
RAPORTOWANIU SCHEMATÓW PODATKOWYCH
(MDR)**

Od 1 stycznia 2019 r. w Polsce obowiązują przepisy dotyczące obowiązku raportowania schematów podatkowych. Zostały one wprowadzone ustawą 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 ustaw¹, zwaną dalej Ustawą zmieniającą. Regulacje te, w zakresie w jakim dotyczą schematów podatkowych transgranicznych, implementują Dyrektywę Rady (UE) 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r., zwaną dalej Dyrektywą, w brzmieniu zmienionym dyrektywą Rady (UE) 2018/822 z dnia 25 marca 2018 r. Na rozwiązaniach przewidzianych Dyrektywą opierają się pośrednio również rozwiązania dotyczące obowiązku raportowania schematów krajowych². Wskazane przepisy, mając na celu zapewnienie władzom podatkowym informacji o wdrażanych przez podatników rozwiązaniach, które mogą prowadzić do erozji bazy opodatkowania. Ma to pozwolić na szybką eliminację przez ustawodawcę luk prawnych umożliwiających unikanie opodatkowania³. Ministerstwo Finansów 31 stycznia 2019 r. wydało do przepisów o raportowaniu schematów podatkowych objaśnienia podatkowe⁴. Zastosowanie się przez podatników do wskazanych objaśnień, stosownie do art. 14n § 4 Ordynacji Podatkowej, gwarantuje podatnikowi ochronę na zasadzie przewidzianej w art. 14k – art. 14m Ordynacji Podatkowej.

Celem niniejszego tekstu jest omówienie wybranych problemów intertemporalnych związanych ze stosowaniem nowych przepisów. W szczególności przedmiotem analizy jest wzajemna relacja obowiązku wstecznego raportowania schematów podatkowych, przewidzianego przez art. 28 Ustawy Zmieniającej oraz obowiązku raportowania na bieżąco schematów na podstawie znowelizowanych przepisów Ordynacji Podatkowej. Poza zakresem

¹ Dz.U. poz. 2193.

² Możliwość wprowadzenia obowiązku raportowania w odniesieniu do schematów krajowych przewiduje art. 10 Dyrektywy.

³ Dotychczas reakcja ustawodawcy na takie działania była często spóźniona. Po usunięciu jednej luki, podatnicy rozpoczęli wykorzystywanie innej. Trafnie problem ten zdiagnozował m.in.: J. Jankowski, *Nieskuteczność walki ze zjawiskiem optymalizacji podatkowej za pomocą zmian legislacyjnych*, Doradztwo podatkowe – biuletyn instytutu studiów podatkowych 1/2014, s. 9.

⁴ Objaśnienia podatkowe z dnia 31 stycznia 2019 r. Informacje o schematach podatkowych MDR.

rozważań pozostawiono kwestie tego czym jest schemat podatkowy i jakie schematy podlegają raportowaniu.

1. KATEGORIE PODMIOTÓW ZOBOWIĄZANYCH DO RAPORTOWANIA

Przepisy Ordynacji Podatkowej wyróżniają trzy kategorie podmiotów, które mogą być zobowiązane do raportowania schematów podatkowych. Są to promotorzy, korzystający oraz wspomagający. Rola każdego z tych podmiotów wymaga krótkiego wyjaśnienia przed przejściem do zasadniczych rozważań.

Promotorem pozostaje podmiot, który opracowuje, oferuje, udostępnia lub wdraża uzgodnienie lub zarządza wdrażaniem uzgodnienia, spełniającego cechy schematu podatkowego. Użyte w definicji promotora pojęcia udostępniania i wdrażania schematu podatkowego mają w Ordynacji Podatkowej swoje definicje legalne. Przez udostępnianie uważa się (a) oferowanie uzgodnienia korzystającemu, zawarcie umowy, której przedmiotem jest przekazanie informacji o uzgodnieniu, lub przyjmowanie wynagrodzenia z tytułu przekazania informacji o uzgodnieniu, lub (b) przekazywanie korzystającemu w jakiegokolwiek formie, w tym drogą elektroniczną, telefoniczną lub osobiście, informacji o uzgodnieniu, w szczególności poprzez przedstawianie jego założeń. Wdrażaniem jest zaś (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.

Pod pojęciem wspomagającego, rozumie się podmiot, 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. Wyróżnienie wspomagających od promotorów nie odpowiada nomenklaturze Dyrektywy. Ta posługuje się bowiem pojęciem „pośrednika”, które swoim zakresem obejmuje zarówno promotorów, jak i wspomagających. Niektóre jej przepisy wyróżniają jednak w pewien sposób tych pośredników, którzy odpowiadają polskiej definicji wspomagających, co, jak się wydaje, było motywem ich odróżnienia od promotorów na gruncie polskiej implementacji tych przepisów. Nie zmienia to faktu, iż granica pomiędzy promotorem a wspomagającym wydaje się dość rozmyta. W

praktyce trudne może być w szczególności rozróżnienie *udzielania pomocy w czynnościach związanych z uzgodnieniem* (czynność promotora) od *udzielania wsparcia lub porad dotyczących uzgodnienia* (czynność wspomagającego). Ministerstwo Finansów wskazuje, iż rozróżnienie obu grup podmiotów opiera się przede wszystkim na fakcie, iż *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*⁵. Wydaje się więc, iż rozróżnienie promotora od wspomagającego będzie uzależnione od nasilenia cech charakterystycznych dla danego rodzaju działalności (promowania / wspomagania schematu).

Korzystającym, na gruncie polskich przepisów, pozostaje podmiot, któremu udostępniane jest lub u którego wdrażane jest uzgodnienie, lub który jest przygotowany do wdrożenia uzgodnienia lub dokonał czynności służącej wdrożeniu takiego uzgodnienia. Wbrew intuicjom językowym wynikającym ze wskazanej definicji, w świetle Dyrektywy i objaśnień Ministra Finansów, pozostaje stosunkowo oczywistym, iż status korzystającego może przysługiwać podmiotowi nawet w przypadku gdy nie występuje żaden promotor schematu⁶, przykładowo korzystający opracował go i wdraża samodzielnie.

2. OBOWIĄZEK RAPORTOWANIA SCHEMATÓW PODATKOWYCH OD 1 STYCZNIA 2019 r.

Zmienione przepisy Ordynacji Podatkowej o raportowaniu schematów podatkowych weszły w życie 1 stycznia 2019 r.⁷. Na ich gruncie obowiązek raportowania schematów w odniesieniu do promotora wyznacza art. 86b § 1 Ordynacji Podatkowej. Zgodnie z tym przepisem promotor jest zobowiązany przekazać Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej 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.

Podkreślenia wymaga, iż w sytuacji, jeżeli w odniesieniu do określonego schematu podatkowego występuje wielu promotorów⁸, przykładowo schemat został udostępniony przez jednego promotora, a jest wdrażany przez innego, każdy z nich powinien analizować odrębnie,

⁵ Objasnienia podatkowe z dnia 31 stycznia 2019 r. Informacje o schematach podatkowych MDR, s. 40.

⁶ Art. 86b ust. 6 Dyrektywy.

⁷ Art. 48 Ustawy Zmieniającej.

⁸ Możliwość taką wspominają: objaśnienia podatkowe z dnia 31 stycznia 2019 r. Informacje o schematach podatkowych MDR, s. 32.

w jakiej dacie wystąpił w stosunku do niego obowiązek raportowania. Art. 86b § 1 Ordynacji Podatkowej należy bowiem interpretować w ten sposób, iż wiąże on moment powstania obowiązku raportowania przez promotora z datą pierwszej z czynności związanych z udostępnianiem, przygotowaniem do wdrożenia lub wdrażaniem uzgodnienia, w której on uczestniczy, a nie z generalną datą gdy w ogóle doszło do pierwszego udostępnienia, czynności zmierzającej do przygotowania do wdrożenia czy wdrożenia schematu. Odminną interpretację, zgodnie z którą początek terminu raportowania wyznaczałby obiektywny termin pierwszego ze zdarzeń związanych z udostępnieniem, przygotowaniem lub wdrożeniem schematu, trzeba wykluczyć gdy weźmie się pod uwagę, że w takiej sytuacji termin raportowania przez promotora mógłby przypadać zanim ten został w ogóle zaangażowany w jakiegokolwiek czynności związane z uzgodnieniem.

Na gruncie nowych przepisów Ordynacji podatkowej obowiązek raportowania schematów przez korzystającego dotyczy wyłącznie przypadków niewypełnienia obowiązku przez promotora, niepoinformowania korzystającego przez promotora o NSP⁹, przypadków gdy korzystający nie zwolnił promotora z tajemnicy zawodowej (w odniesieniu do schematów podatkowych innych niż schematy strukturyzowane), a także przypadków gdy nie występuje promotor¹⁰. Raportowanie przez korzystającego powinno mieć miejsce 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.

Również obowiązek raportowania po stronie wspomagającego wystąpi wyłącznie w przypadku jeżeli zgłoszenia nie dokona wcześniej promotor. Wspomagający, na gruncie przepisów Ordynacji, które wyszły w życie 1 stycznia 2019 r., jest zobowiązany bowiem do raportowania schematu podatkowego wyłącznie w przypadku, w którym (1) nie został poinformowany przez promotora o jego numerze NSP lub nie został poinformowany o tym, że schemat jeszcze go nie posiada, (2) dostrzegł lub powinien był dostrzec, że uzgodnienie stanowi schemat podatkowy¹¹. Ustawodawca wskazał termin na złożenie ewentualnego raportu przez wspomagającego poprzez odpowiednie odesłanie do art. 86b §1 Ordynacji Podatkowej, co w

⁹ Numer schematu podatkowego – nadawany po zgłoszeniu schematu.

¹⁰ Objasnienia podatkowe z dnia 31 stycznia 2019 r. Informacje o schematach podatkowych MDR, s. 55; zob. również art. 8ab ust. 6 Dyrektywy.

¹¹ Przepisy ustawy regulują również sytuację, w której wspomagający powziął lub powinien był powziąć wątpliwość, że uzgodnienie stanowi schemat podatkowy. W takim przypadku wspomagający występuje do korzystającego i promotora o przekazanie mu pisemnego oświadczenia, że uzgodnienie nie stanowi schematu podatkowego.

świetle objaśnień oznacza, iż powstanie on 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 podatkowego¹². Dodatkowo przewidział on, iż wspomagający jest również obowiązany do przekazania informacji o schemacie podatkowym 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. Podobnie jak w przypadku promotora, bieg początkowy terminu do raportowania schematu podatkowego przez wspomagającego należy odnosić do zdarzeń związanych z jego uczestnictwem w schemacie podatkowym.

W tym kontekście, zawarte w regulacjach dotyczących terminu obowiązku raportowania schematu podatkowego przez wspomagającego, odpowiednie odwołanie do art. 86b §1 Ordynacji Podatkowej nie jest najszczęśliwsze. Zdarzenia wskazane w art. 86b § 1 Ordynacji Podatkowej (udostępnienie schematu, przygotowanie do wdrożenia schematu, realizowanie czynności związanych z wdrażaniem schematu) wydają się bowiem dotyczyć raczej działań promotorów niż wspomagających. Z punktu widzenia celu ustawy zupełnie wystarczające pozostawałoby więc odwołanie się w przypadku wspomagających do terminu zawartego w ostatnim zdaniu art. 86d § 4 Ordynacji Podatkowej (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). Obowiązek raportowania wynikający z tego terminu będzie bowiem, jak się wydaje, przypadał zawsze nie później niż ten wynikający z odpowiedniego odesłania do art. 86b § 1 Ordynacji Podatkowej.

Podkreślenia wymaga, iż w tym zakresie polska regulacja stanowi literalną transpozycję artykułu 8ab akapit drugi Dyrektywy, które ustanawia dla tych podmiotów będących pośrednikami w rozumieniu Dyrektywy, którzy spełniają polską definicję wspomagającego dodatkowy termin raportowania¹³. Na gruncie Dyrektywy, która nie wyróżnia promotorów i wspomagających, wskazanie, iż termin 30 dniowy od okresu udzielenia pomocy/wsparcia, ma charakter dodatkowy ma w mojej ocenie sens. Wskazuje bowiem na to, iż wszystkie terminy raportowania dla pośredników są od siebie nienależne. Chodzi więc o to by pośrednik raportował we wcześniejszym z terminów niezależnie od tego czy pierwsze z podejmowanych

¹² Objasnienia podatkowe z dnia 31 stycznia 2019 r. Informacje o schematach podatkowych MDR, s. 65.

¹³ Ang. brzmienie: *Notwithstanding the first subparagraph, intermediaries referred to in the second paragraph of point 21 of Article 3 shall also be required to file information within 30 days beginning on the day after they provided, directly or by means of other persons, aid, assistance or advice.*

przez niego czynności są czynnościami promotora czy wspomagającego. W polskich regulacjach gdzie oba typy pośredników rozróżniono, zawarcie w przepisach o terminach raportowania wspomagającego odwołań do czynności właściwych dla promotora wydaje się niepotrzebne. Z samego rozdzielenia przepisów o obowiązkach promotorów i wspomagających wynika bowiem, że terminy raportowania dla nich obowiązujące są niezależne. Przyjęte przy terminach raportowania wspomagającego odwołanie do art. 86b § 1 Ordynacji Podatkowej sprawia tymczasem, iż przepisy o wspomagającym stają się niezrozumiałe (nie wiadomo w jakich sytuacjach wspomagający miałby raportować we wskazanych terminach, nadto dochodzi do dalszego rozmycia różnic pomiędzy promotorem i wspomagającym).

3. OBOWIĄZEK WSTECZNEGO RAPORTOWANIA SCHEMATÓW PODATKOWYCH

Ustawodawca w art. 28 Ustawy Zmieniającej przewidział, dla promotorów i korzystających, obowiązek „wstecznego” raportowania schematów podatkowych, a więc raportowania określonych czynności, które miały miejsce przed wejściem w życie Ustawy Zmieniającej. Powyższym przepisem promotorzy zostali zobowiązani do przekazania Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej informacji o schematach:

- podatkowych transgranicznych, jeżeli pierwszej czynności związanej z ich wdrażaniem dokonano przed dniem wejścia w życie ustawy ale po dniu 25 czerwca 2018 r.
- pozostałych schematach podatkowych, jeżeli pierwszej czynności związanej z ich wdrażaniem dokonano przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy, nie wcześniej jednak niż po dniu 1 listopada 2018 r.

Ustawodawca przewidział dla promotorów 6 miesięczny termin, liczony od dnia wejścia w życie znowelizowanych przepisów, na wykonanie obowiązku wstecznego zgłoszenia schematów podatkowych zrealizowanych po datach granicznych (tzn. do 30 czerwca 2019 r.).

W przypadku jeżeli w odniesieniu do schematu podatkowego promotor nie poinformuje korzystającego o numerze NSP, lub korzystający zostanie poinformowany przez promotora, iż w zakresie raportowania schematu podlega on obowiązkowi zachowania tajemnicy zawodowej, obowiązek wstecznego zgłoszenia schematu spoczywa na korzystającym. Obowiązek raportowania przez korzystającego wystąpi również w tych przypadkach gdy w odniesieniu do danego schematu brak jest promotora. Korzystający jest obowiązany dokonać stosownego zgłoszenia w terminie 9 miesięcy od dnia wejścia w życie znowelizowanych przepisów (tzn. do 30 września 2019 r.)

Prawidłowe odczytanie wymogu związanego z wstecznym obowiązkiem raportowania schematów podatkowych przez promotorów i wspomagających wymaga wskazania, iż obejmuje on jedynie czynności związane z wdrażaniem schematów podatkowych. Na gruncie przywołanych we wstępie definicji, wstecznemu raportowaniu podlegają jedynie te przypadki, w których doszło do podjęcia przed 1 stycznia 2019 r. czynności zmierzających do faktycznego wdrożenia uzgodnienia, ale już nie te gdy przed wskazaną datą uzgodnienie jedynie zaoferowano (z wyłączeniem tych przypadków gdy oferta obejmowałaby czynności związane z wdrożeniem¹⁴) lub udostępniono¹⁵. Polskie regulacje w tym zakresie stanowiąc dokładną kalkę rozwiązań przewidzianych dyrektywą¹⁶.

Art. 28 Ustawy Zmieniającej nie obejmuje w ogóle wspomagających, co w odniesieniu do schematów transgranicznych, wydaje się pozostawać nie do końca zgodne z art. 8ab ust. 12 Dyrektywy¹⁷. Jak już wspomniano, definicja wspomagającego odpowiada bowiem drugiemu akapitowi definicji „Pośrednika” zawartej w Dyrektywie¹⁸. W efekcie, jak się wydaje, również wspomagających powinny obejmować regulacje dotyczące wstecznego obowiązku raportowania schematów podatkowych. Z przepisów Dyrektywy nie można jednak wyprowadzać dla wspomagających obowiązków nieprzewidzianych polskimi regulacjami (Dyrektywa nie może nakładać obowiązków na jednostkę w sytuacji jej nieprawidłowej implementacji przez ustawodawcę).

4. RELACJA POMIĘDZY OBOWIĄZKIEM WSTECZNEGO I BIEŻĄCEGO RAPORTOWANIA SCHEMATÓW PODATKOWYCH PRZEZ PROMOTORÓW I KORZYSTAJĄCYCH

Omówiwszy przepisy przewidujące obowiązek raportowania schematów podatkowych, które weszły w życie z dniem 1 stycznia 2019 r. oraz art. 28 Ustawy Zmieniającej, przewidujący obowiązek wstecznego raportowania schematów można przejść do zbadania wzajemnych relacji pomiędzy tymi przepisami.

Na wstępie należy stwierdzić, iż katalogi zdarzeń wywołujących obowiązek raportowania na gruncie (1) art. 28 Ustawy Zmieniającej oraz (2) art. 86b § 1 Ordynacji Podatkowej i art. 86c § 1 Ordynacji Podatkowej mają charakter rozłączny. Na gruncie art. 28

¹⁴ Zobacz definicję wdrażania zawartą w art. 86a §1 pkt 17 Ordynacji Podatkowej, w szczególności punkt d tego przepisu. Na gruncie tego przepisu pojęcie wdrożenia obejmuje również oferowanie wdrożenia.

¹⁵ Objaśnienia podatkowe z dnia 31 stycznia 2019 r. Informacje o schematach podatkowych MDR, s. 8.

¹⁶ Zob. art. 8ab ust. 12 Dyrektywy.

¹⁷ W świetle Dyrektywy obowiązek powinien obejmować najpierw pośredników a dopiero później korzystających. Wyłączenie z zakresu obowiązku wstecznego raportowania schematów wspomagających sprawia, iż korzystający mogą być zobowiązani do wstecznego raportowania schematu mimo, iż istnieje zaangażowany w niego pośrednik.

¹⁸ Objaśnienia podatkowe z dnia 31 stycznia 2019 r. Informacje o schematach podatkowych MDR, s. 40.

Ustawy Zmieniającej obowiązek zgłoszenia schematów występuje, bowiem jeżeli pierwszej czynności związanej z wdrożeniem schematu dokonano po dacie granicznej, ale przed 1 stycznia 2019 r. Znowelizowane przepisy Ordynacji Podatkowej mogą znaleźć zaś zastosowanie wyłącznie jeżeli określonych czynności, skutkujących obowiązkiem zgłoszenia schematu, dokonano po 1 stycznia 2019 r. Obie grupy przepisów mają więc różny zakres - obowiązek raportowania wywołują na ich gruncie czynności podjęte w różnych okresach. W efekcie moim zdaniem, należy przyjąć, iż przepisy te ustanawiają dwa odrębne i niezależnie od siebie obowiązki raportowania. Art. 28 Ustawy Zmieniającej nie jest więc w szczególności *lex specialis* do znowelizowanych przepisów Ordynacji Podatkowej. Co za tym idzie sama okoliczność, że pierwsza czynność miała miejsce przed datą graniczną, a więc nie podlega raportowaniu na gruncie art. 28 Ustawy Zmieniającej, nie wystarcza do stwierdzenia, że obowiązek raportowania nie wystąpi na gruncie znowelizowanych przepisów Ordynacji Podatkowej. Mówiąc jeszcze inaczej, fakt, iż rozpoczęcie wdrażania schematu miało miejsce przed datą graniczną, nie może przez pryzmat art. 28 Ustawy Zmieniającej stanowić argumentu, iż nie wystąpi obowiązek raportowania na gruncie art. 86b § 1 Ordynacji Podatkowej czy art. 86c § 1 Ordynacji Podatkowej.

Przypomnieć należy jednak, iż na gruncie przepisów Ordynacji Podatkowej, które weszły w życie 1 stycznia 2019 r. początek terminu na raportowanie schematów przez promotora i korzystającego wyznacza dzień następujący po dniu najwcześniejszego ze zdarzeń: udostępnienia schematu podatkowego, przygotowania do wdrożenia schematu podatkowego lub dokonania pierwszej czynności związanej z wdrażaniem schematu podatkowego. W tym kontekście powstaje zagadnienie jak wskazane podmioty powinny postąpić jeżeli pierwsze ze wskazanych zdarzeń miało miejsce przed 1 stycznia 2019 r., a więc przed wejściem w życie przedmiotowej regulacji, ale już po 1 stycznia 2019 r. podejmowane są dalsze z czynności wymienionych w treści przepisu.

Najprostszy jawi się przypadek, gdy w takiej sytuacji schemat podlega zaraportowaniu w związku z art. 28 Ustawy Zmieniającej, przewidującym obowiązek wstecznego raportowania schematu podatkowego. W takiej sytuacji, jak wskazują objaśnienia, *informacja o schemacie podatkowym powinna być przekazana na zasadach retrospektywnych /.../ 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 o MDR¹⁹*. Z powyższą tezą należy się zgodzić. Choć na gruncie literalnego brzmienia przepisów trudno doszukać się dla niej wyraźnych podstaw

¹⁹ Objaśnienia podatkowe z dnia 31 stycznia 2019 r. Informacje o schematach podatkowych MDR, s. 40.

normatywnych, to względy celowościowe, w szczególności wyraźnie dostrzegalna intencja prawodawcy zarówno europejskiego, jak i polskiego by każdy schemat był raportowany wyłącznie jednokrotnie, pozwala zaakceptować treść objaśnień.

Dużo bardziej złożony pozostaje problem jak ma postąpić promotor czy korzystający, w sytuacji jeżeli po 1 stycznia 2019 r. realizuje on czynności w odniesieniu do schematu, który nie jest objęty obowiązkiem wstecznego raportowania. W takiej sytuacji data pierwszego ze zdarzeń wymienionych w treści art. 86b § 1 i art. 86c § 1 Ordynacji Podatkowej przypada na dzień przed datami granicznymi. Wydaje się, iż w takim przypadku obowiązek raportowania nie powinien powstawać. Zdarzeń, które miały miejsce przed 1 stycznia 2019 r. niewątpliwie nie można traktować jako skutkujących wszczęciem biegu 30 dniowego terminu na raportowanie, ten mógłby bowiem w takiej sytuacji przypaść w momencie gdy wskazana regulacja jeszcze nie obowiązywała. Taka interpretacja prowadziłaby więc do nałożenia na podatnika obowiązku raportowania w przeszłości, co z oczywistych przyczyn nie może być zaakceptowane. Nie dostrzegam też dostatecznych normatywnych podstaw do przyjęcia takiej interpretacji art. 86b § 1 i art. 86c § 1 Ordynacji Podatkowej zgodnie, z którą bieg terminów raportowania biegłby od pierwszej z czynności w nich wymienionych, mających miejsce po 1 stycznia 2019 r. W efekcie uważam, że jeżeli pierwsza z czynności odnoszących się do danego schematu: jego udostępnienie, przygotowanie do wdrożenia lub pierwsza czynność związana z wdrożeniem miały miejsce przed datami granicznymi obowiązek jego zgłoszenia na gruncie art. 86b § 1 Ordynacji Podatkowej oraz art. art. 86c § 1 Ordynacji Podatkowej nie wystąpi, nawet jeżeli dany schemat nie podlega wstecznemu raportowaniu.

Nieco inaczej do wskazanego problemu podchodzi Ministerstwo Finansów w wydanych objaśnieniach. Wskazuje ono bowiem, iż *w sytuacji gdy czynność lub zespół czynności wykonanych po dacie granicznej – którą można by uznać za element uzgodnienia rozpoczętego przed tym dniem – spełnia samodzielnie (tj. bez uwzględniania czynności dokonanych przed datą graniczną) definicję schematu podatkowego, wówczas konieczne jest potraktowanie ich jako odrębnego 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 r.)*²⁰. Dostrzegam niezgodność powyższych tez z treścią znowelizowanych przepisów, a także innymi fragmentami objaśnień. Na gruncie art. 86a § 1 pkt 10 Ordynacji Podatkowej schematem podatkowym, jest bowiem spełniające jedno z kryteriów wymienionych w ustawie, uzgodnienie. Uzgodnieniem jest zaś *czynność lub zespół*

²⁰ Objasnienia podatkowe z dnia 31 stycznia 2019 r. Informacje o schematach podatkowych MDR, s. 9

powiązanych ze sobą czynności, w tym czynność planowaną lub zespół czynności planowanych, których co najmniej jedna strona jest podatnikiem lub które mają lub mogą mieć wpływ na powstanie lub niepowstanie obowiązku podatkowego. Jednym uzgodnieniem pozostaje więc cały zespół powiązanych ze sobą czynności, w tym czynności przyszłych (planowanych). Ustawa nie daje podstaw do wyodrębniania jako odrębnych uzgodnień czynności, które miały wejście przed datą jej wejścia w życie (czy też przed datą graniczną) i po. O tym czy stanowią one jedno czy też wiele uzgodnień decyduje wyłącznie to czy są one ze sobą powiązane. Nie dostrzegam więc podstaw normatywnych do formułowania stawianej w objaśnieniach tezy, iż jako odrębne uzgodnienie należy traktować czynności podjęte po dacie wejścia w życie przepisów (lub dacie granicznej) jeżeli tylko mają one jedną z cech rozpoznawczych. Samo Ministerstwo Finansów dostrzega zresztą, że *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*²¹.

W tym stanie rzeczy kluczowe, w kontekście ustalenia zakresu obowiązku raportowania, wydaje się ustalenie kiedy określone czynności podjęte do 1 stycznia 2019 r. można uznać za powiązane z wcześniejszymi czynnościami zrealizowanymi przed datą graniczną²². W tym zakresie należy moim zdaniem odwołać się do definicji uzgodnienia, która nakazuje nam traktować za element uzgodnienia również czynność lub zespół czynności planowanych. Definicja ta daje więc mocne argumenty do twierdzenia, iż tak długo jak wdrażane od 1 stycznia 2019 r. czynności, stanowią zaplanowany element uzgodnienia udostępnionego, przygotowanego do wdrożenia lub takiego którego wdrożenie rozpoczęło się przed datami granicznymi i uzgodnienie takie nie jest objęte obowiązkiem wstecznego raportowania, nie będzie konieczności zgłoszenia schematu podatkowego przez promotora czy korzystającego. Takie rozumienie przepisów, jak słusznie wskazuje Ministerstwo Finansów, nie powinno jednak służyć unikaniu obowiązku raportowania schematów podatkowych poprzez sztuczne uznawanie za element starych schematów podatkowych, czynności z nimi niepowiązanych, które nie były planowanym pierwotnie elementem uzgodnienia²³.

Należy zaznaczyć, iż obowiązkowi raportowania mogą podlegać wprowadzane w ramach pierwotnych schematów podatkowych zmiany²⁴. W świetle treści objaśnień, dla powstania, na gruncie znowelizowanych przepisów Ordynacji Podatkowej, ewentualnego obowiązku raportowania schematu wdrożonego przed 1 stycznia 2019 r., wprowadzone do

²¹ Objaśnienia podatkowe z dnia 31 stycznia 2019 r. Informacje o schematach podatkowych MDR, s. 16.

²² O tym jak rozumieć zespół powiązanych czynności na gruncie przepisów o unikaniu opodatkowania zobacz: M. Kondej, *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania. Komentarz do przepisów materialnoprawnych*, Poznań 2018, s. 34-36

²³ Objaśnienia podatkowe z dnia 31 stycznia 2019 r. Informacje o schematach podatkowych MDR, s. 9.

²⁴ Objaśnienia podatkowe z dnia 31 stycznia 2019 r. Informacje o schematach podatkowych MDR, s. 11.

niego zmiany muszą być istotne. Jako przykład takich istotnych zmian Ministerstwo wskazuje przykład zmiany jego stron lub uczestników. Za nieistotne w mojej ocenie należałoby uznać przykładowo te zmiany, które dotyczą jedynie wartości transakcji objętych uzgodnieniem lub ich szczegółowych warunków. Jak już wcześniej wspominałem, jeżeli zmiany dotyczyłyby jednak rodzaju czynności realizowanych w ramach uzgodnienia, a nowe czynności miałyby cechy rozpoznawcze, może wystąpić obowiązek zaraportowania nowego schematu.

5. RELACJA POMIĘDZY OBOWIĄZKIEM WSTECZNEGO I BIEŻĄCEGO RAPORTOWANIA SCHEMATÓW PODATKOWYCH A WSPOMAGAJĄCY

Należy zwrócić uwagę, iż problematyczne pozostaje ustalenie zakresu obowiązków wspomagających zaangażowanych po 1 stycznia 2019 r. w odniesieniu do takich schematów podatkowych, które na gruncie uwag poczynionych w poprzednim punkcie nie podlegają zgłoszeniu ani przez promotorów ani też korzystających. Na gruncie literalnego brzmienia art. 86d § 4 *in fine* Ordynacji Podatkowej wspomagający ma obowiązek zgłoszenia schematu m.in. 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. Powyższe można interpretować w ten sposób, iż nawet jeżeli promotor i korzystający są zwolnieni z obowiązku zgłaszania schematu, ale w czynności związane z jego realizacją zaangażowany jest wspomagający ma on obowiązek dokonać takiego zgłoszenia. W mojej ocenie taka wykładnia nie odpowiadałoby jednak celowi ustawy. Na gruncie polskich regulacji pozostaje stosunkowo oczywiste, iż obowiązek raportowania przez wspomagającego ma charakter subsydiarny wobec obowiązku raportowania schematu przez promotora. Tym samym, wykładnia celowościowa, pozwala twierdzić, iż jeżeli określone uzgodnienie nie podlega zaraportowaniu przez promotora i korzystającego, to tym bardziej do jego zgłoszenia nie może być zobligowany wspomagający.

Powyższe zagadnienie nie jest jedynym problemem intertemporalnym związanym z funkcją wspomagającego oraz wyznaczonym dla niego w art. 86d § 4 *in fine* Ordynacji Podatkowej dodatkowym terminem raportowania. Termin ten pozostaje problematyczny również na gruncie obowiązków związanych z wstecznym raportowaniem schematów podatkowych. Jak już wcześniej wskazywano schematy wdrażane przed 1 stycznia 2019 r. a po datach granicznych określonych w art. 28 Ustawy Zmieniającej podlegają zgłoszeniu w odroczonym terminie (odpowiednio 6 miesięcznym przez promotorów i 9 miesięcznym przez korzystających). W tej sytuacji powstaje pytanie jak powinien zachować się wspomagający, który uczestniczy w czynnościach związanych z wdrożeniem takiego schematu, mających

miejsce po 1 stycznia 2019 r. Literalne brzmienie art. 86d § 4 *in fine* Ordynacji Podatkowej wskazywałoby, że również w tym przypadku wspomagający jest zobowiązany do zgłoszenia schematu mimo, że tożsamy obowiązek w odniesieniu do promotora i korzystającego pozostaje odroczony. Niemniej i w tym przypadku, moim zdaniem, ze względu na subsydiarny charakter obowiązku wspomagającego, należy odrzucić taką wykładnię. Należałoby raczej przyjąć, iż terminy dla wykonania obowiązków przez wspomagającego rozpoczynają swój bieg dopiero jeżeli promotor czy korzystający nie wykonają nałożonych na nich obowiązków w ustawowym, odroczonym terminie. Pomijając poczynione wcześniej uwagi, pośrednio za taką wykładnią wydaje się przemawiać również brzmienie Dyrektywy, która w odniesieniu do pośredników, również tych spełniających definicję wspomagających, odracza obowiązek zgłoszenia schematów transgranicznych.

Podsumowanie

Przeprowadzone rozważania pokazują, iż nawet teoretyczna analiza zagadnień intertemporalnych związanych z raportowaniem schematów podatkowych, pozostaje złożona. Siłą rzeczy próba przyłożenia ich do bogatego spektrum sytuacji występującego w praktyce rodzi zaś jeszcze więcej problemów. Za stopień skomplikowania przepisów o obowiązku raportowania schematów podatkowych trudno jednak winić polskiego ustawodawcę. Wiele z występujących na gruncie polskich regulacji problemów interpretacyjnych wynika bowiem wprost z tego w jaki sposób zostały sformułowane przepisy Dyrektywy.

Przeprowadzona w artykule analizę pozwoliła na sformułowanie propozycji rozstrzygnięcia części praktycznych problemów wynikających ze znowelizowanych przepisów. W szczególności pozwala ona na sformułowanie tezy, że co do zasady schemat podatkowe udostępnione przed datą graniczną, wynikającą z art. 28 Ustawy Zmieniającej, nie powinny podlegać raportowaniu, jeżeli po 1 stycznia 2019 r. konsekwentnie realizowane są wcześniej zaplanowane czynności związane z ich wdrożeniem. Powyższe nie wyłącza jednak możliwości powstania obowiązku zaraportowaniu ewentualnych istotnych zmian w tych schematach. Przeprowadzona analiza wskazuje również, iż ze względu na subsydiarny charakter obowiązków wspomagającego, nie powinien być on zobligowany do raportowania w tych przypadkach, gdy obowiązek taki jest wyłączony w odniesieniu do promotora i korzystającego.

Streszczenie

W artykule omówiono wybrane problemy intertemporalne związane z regulacjami dotyczącymi obowiązku raportowania schematów podatkowych (MDR). Przedmiotem analizy uczyniono w szczególności kwestie wzajemnej relacji obowiązku wstecznego raportowania schematów podatkowych, przewidzianego przez art. 28 ustawy nowelizującej oraz obowiązku raportowania na bieżąco schematów na podstawie znowelizowanych przepisów Ordynacji Podatkowej.

Słowa kluczowe

MDR, schemat podatkowy, obowiązek raportowania, wsteczny obowiązek raportowania, promotor, korzystający, wspomagający

O Autorze

Mikołaj Kondej - doktor nauk prawnych. Praktykujący radca prawny i doradca podatkowy. Autor komentarza poświęconego przepisom materialnoprawnym klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania oraz monografii poświęconej cywilnoprawnym granicą optymalizacji podatkowej przed wprowadzaniem klauzuli. W ramach swojej działalności zawodowej na co dzień doradza największym przedsiębiorcom w Polsce w rozliczeniach z fiskusem oraz sporach z władzami skarbowymi. Posiada wieloletnie doświadczenie w prowadzeniu cywilnych spraw gospodarczych oraz związanych z nimi spraw karnych. Wiedzą prawniczą łączy ze znajomością zasad rachunkowości oraz zdolnościami informatycznymi, w tym umiejętnością programowania.

Zastrzeżenia

Niniejsza publikacja stanowi osobiste refleksje autora. Nie była ona konsultowana ani nie stanowi stanowiska żadnej z organizacji, z którą autor pozostaje jakkolwiek związany.

Title

Selected intertemporal problems relating to mandatory disclosure of tax schemes (MDR)

Summary

The article concerns selected intertemporal problems relating to application of polish regulations concerning mandatory disclosure of tax schemes (MDR). In particular author analyses relations between retrospective disclosure obligation and the obligation resulting from amended tax ordinance regulations binding as of 1 January 2019.

Key words

MDR, tax scheme, mandatory disclosure, retrospective mandatory disclosure, scheme promotor, intermediary, tax payer