

Warszawa, dnia 7 stycznia 2019 r.

## Uwagi

### **Ośrodka Badań, Studiów i Legislacji Krajowej Rady Radców Prawnych do projektu objaśnień podatkowych „Informacje o schematach podatkowych (MDR)”**

Projekt objaśnień podatkowych zawiera wskazówki dotyczące sposobu interpretacji przepisów art. 86a i nast. ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku – Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz. U. z 2018 roku, poz. 800 ze zm.).

Poniżej znajduje się wykaz zagadnień, które zostały poruszone w projekcie objaśnień i które mogą dotyczyć wykonywania zawodu radcy prawnego.

Poniższe uwagi sporządzono na podstawie:

- ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku – Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz. U. z 2018 roku, poz. 800 ze zm.), dalej: ustawa – Ordynacja podatkowa;
- ustawy z dnia 6 lipca 1982 roku o radcach prawnych (tekst jedn. Dz. U. z 2018 roku, poz. 2115 ze zm.), dalej: ustawa o radcach prawnych;
- ustawa z dnia 6 czerwca 1997 roku – Kodeks karny (tekst jedn. Dz. U. z 2018 roku, poz. 1600 ze zm.), dalej: Kodeks karny.

#### **1. Zakres obowiązku przekazania informacji o schemacie podatkowym, kwalifikowany korzystający**

Na str. 6 projektu objaśnień znajduje się następująca informacja: *W sytuacjach, w których uzgodnienie nie stanowi formy agresywnego planowania podatkowego, obowiązek przekazania informacji o schemacie podatkowym jest jedynie obowiązkiem sprawozdawczym. Przykładowo, obowiązek raportowania może powstać w związku*

*ze zgodnym z celem ustawodawcy korzystaniem ze ulg i preferencji (jak np. ulga badawczo-rozwojowa lub „Innovation Box”). Nie oznacza to jednak, że podatnik będący korzystającym z takiego schematu podatkowego powinien spodziewać się kontroli podatkowej lub innych negatywnych konsekwencji. Choć podstawowym celem przepisów MDR jest uzyskiwanie informacji o uzgodnieniach, co do których zachodzi zwiększone ryzyko agresywnej optymalizacji podatkowej, to jest to również instrument, który może dostarczyć cennych informacji do analizy funkcjonowania określonych ulg lub preferencji pod kątem ich oceny ex-post.*

Z powyższego wynika, że uzgodnienie może, ale nie musi stanowić formy agresywnego planowania podatkowego, może natomiast być efektem zastosowania ulgi lub preferencji podatkowej przewidzianej ustawą. Z uwagi na brak ustawowej definicji pojęcia „preferencja podatkowa”, niezbędnym jest wyjaśnienie tego sformułowania na potrzeby stosowania przepisów o raportowaniu schematów podatkowych lub celem wydania ostatecznych objaśnień podatkowych. Konieczne jest również odniesienie się do sytuacji, w której dany podmiot (będący korzystającym) zamierza wykorzystać w swojej działalności powszechnie znany mechanizm optymalizacji swojej działalności, nie stanowiący agresywnego planowania podatkowego, nie będący ulgą podatkową (np. zakup samochodu na podstawie umowy leasingu, zatrudnienie członka rodziny, zmiana formy opodatkowania w ramach prowadzonej działalności gospodarczej). Czy radca prawny wykonujący czynności na rzecz takiego podmiotu powinien uznać automatycznie, że stał się promotorem oraz w konsekwencji, że jako promotor winien ujawnić takie uzgodnienie, nawet w sytuacji, gdy sam nie jest jego autorem, ale współuczestnikiem (np. poprzez zaopiniowanie umowy leasingu czy sporządzenie umowy o pracę dla członka rodziny)? Czy wartość uzgodnienia ma przy tym znaczenie?

Czy w takim wypadku, jak podany w projekcie objaśnień, powinno zostać wzięte pod uwagę kryterium kwalifikowanego korzystającego (art. 86a § 4 ustawy – Ordynacja podatkowa)? Na podstawie przywołanego przepisu kryterium kwalifikowanego korzystającego uważa się za spełnione, jeżeli 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 10 000 000 euro

lub jeżeli udostępniane lub wdrażane uzgodnienie dotyczy rzeczy lub praw o wartości rynkowej przekraczającej równowartość 2 500 000 euro lub jeżeli korzystający jest podmiotem powiązany w rozumieniu art. 23m ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych lub art. 11a ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych z takim podmiotem. W przypadku podmiotów, które nie prowadzą ksiąg rachunkowych, przychody i koszty ustala się odpowiednio zgodnie z ustawą z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych lub ustawą z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych w odpowiednich latach podatkowych, a wartość aktywów - zgodnie z ich wartością rynkową w odpowiednich latach kalendarzowych.

Z brzmienia art. 86a § 5 ustawy – Ordynacja podatkowa wynika, że kryterium kwalifikowanego korzystającego powinno być każdorazowo uwzględniane, a tym samym radca prawny może zostać uznany za promotora zobowiązanego do raportowania schematu podatkowego jedynie w sytuacji, gdy uzgodnienie ma odniesienie do korzystającego spełniającego przesłanki określone w art. 86a § 4 w zw. z art. 86a § 5 ustawy – Ordynacja podatkowa. Powyższe znajduje potwierdzenie na str. 12 projektu objaśnień - *Samo spełnienie definicji schematu podatkowego nie determinuje jednak 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. Dopiero bowiem przekroczenie jednego z progów zawartych w kryterium kwalifikowanego korzystającego (odpowiednio 10 mln euro lub 2,5 mln euro) powoduje, że schemat podatkowy innych 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.*

Konieczne wydaje się być również doprecyzowanie, na jaki dzień należy ocenić, czy korzystający spełnia kryterium „kwalifikowanego korzystającego”. Nie zostało to bowiem uregulowane w przepisach ustawy.

### 2. Doradca wewnętrzny – tzw. „in-house”

Zgodnie z art. 86a § 1 pkt 8) ustawy – Ordynacja podatkowa, 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. W projekcie objaśnień podano (str. 22), że 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 wykonujący czynności doradztwa podatkowego w spółce, której przedmiotem działalności nie są czynności doradztwa podatkowego (tzw. „in-house”)*. Należy jednak założyć, że powyższy przykład można odnieść wprost również do osób wykonujących zawód radcy prawnego.

Aby zobrazować powyższe, na str. 23 projektu objaśnień znajduje się przykład:

*Doradca wewnętrzny zatrudniony wyłącznie w jednej spółce (na umowie umowy 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 (doradca wewnętrzny nie spełniał definicji promotora). W momencie, w którym uzgodnienie zostało udostępnione kolejnym podmiotom, doradca wewnętrzny udostępniający to uzgodnienie wypełnił przesłanki do uznania go za promotora. Bez znaczenia dla określenia statusu promotora jest ocena dopuszczalności dokonywania takich czynności na gruncie np. ustawy o doradztwie podatkowym.*

Ten przykład dotyczyć może radców prawnych, którzy zgodnie z art. 86a § 1 pkt 8) ustawy – Ordynacja podatkowa należą do grupy promotorów. Przykład podany na str. 23 projektu objaśnień, dotyczący obowiązków doradców wewnętrznych zatrudnionych na podstawie umowy o pracę (umowy cywilnoprawnej), nie jest jednoznaczny i może prowadzić do odmiennych wniosków, niż zawarte w projekcie objaśnień. W szczególności istotna może być np. okoliczność udostępniania uzgodnienia

podmiotom z grupy kapitałowej. Z objaśnień wynika, że *w momencie, w którym uzgodnienie zostało udostępnione kolejnym podmiotom z grupy kapitałowej, doradca wewnętrzny (zatrudniony na podstawie umowy o pracę, nie będący promotorem), udostępniający to uzgodnienie wypełnia przesłanki do uznania go za promotora.*

Z projektu nie wynika natomiast kto i w jakich okolicznościach miałby takie uzgodnienie udostępniać podmiotom z grupy kapitałowej. Czy w przykładzie podanym w projekcie objaśnień chodzi o sytuację, gdy udostępnienie uzgodnienia kolejnym podmiotom będzie wynikiem bezpośrednich działań doradcy wewnętrznego (np. radcy prawnego), bez wiedzy pracodawcy (zleceniodawcy), z własnej inicjatywy doradcy wewnętrznego?

Powstają jednak wątpliwości, czy tak samo należy ocenić sytuację, w której pracodawca zatrudniający doradcę wewnętrznego wydaje polecenie służbowe i zobowiązuje doradcę wewnętrznego do udostępnienia uzgodnienia innym podmiotom z grupy kapitałowej (polecenie służbowe)? Czy w takiej sytuacji doradca wewnętrzny (np. radca prawny) uzyska status promotora zobowiązanego do złożenia raportu o schemacie podatkowym? Wydaje się, że nie. Takie rozróżnienia tych co najmniej dwóch możliwych do wystąpienia sytuacji jest istotne również w kontekście podległości służbowej wynikającej z przepisów ustawy – Kodeksu pracy i ryzyka wynikającego z ewentualnego niewykonania przez pracownika polecenia wydanego przez pracodawcę z uwagi na świadomość konieczności zgłoszenia uzgodnienia Szefowi KAS. W związku z tym podany przykład może budzić wątpliwości, wymaga modyfikacji i odniesienia się w sposób bardziej jasny do okoliczności „udostępniania” uzgodnień innym podmiotom.

Czy w takim wypadku, jak podany w projekcie objaśnień, kryterium kwalifikowanego korzystającego (art. 86a § 4 ustawy – Ordynacja podatkowa) również powinno zostać wzięte pod uwagę w kontekście obowiązku ewentualnego przekazania informacji o schemacie podatkowym (art. 86a § 5 ustawy – Ordynacja podatkowa)?

### **3. Status osób fizycznych zatrudnianych przez promotora**

Z projektu objaśnień wynika (str. 23), że *w przypadku gdy podmiot inny niż osoba fizyczna 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.*

Pojęcie „podejmowania rozstrzygających decyzji” oraz pojęcie „akceptacji kierunku prowadzonych działań” nie zostało zdefiniowane w ustawie – Ordynacja podatkowa i w projekcie objaśnień, a jest na tyle pojemne, że w praktyce za promotora może zostać uznany każdy radca prawny - pracownik uczestniczący w realizacji zlecenia podjętego przez pracodawcę (zleceniodawcę). W dalszej części projektu jako przykład takiej osoby podaje się jednak partnera, dyrektora lub współnika podmiotu. Te dwie okoliczności wydają się być ze sobą sprzeczne, a przez to podany przykład nie jest czytelny i pomocny. Niejednokrotnie radca prawny może być także współnikiem i wówczas jego status jako promotora wydaje się być przesądzony, bez względu na zakres obowiązków czy faktycznie wykonywanych czynności.

Z projektu objaśnień wynika ponadto (str. 23), że *nie ma znaczenia forma stosunku prawnego łączącego podmiot zatrudniający z daną osobą fizyczną (np. partner w spółce doradztwa podatkowego, które 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 wyłączającą go z zakresu pojęcia promotora).* Czy tak samo należy ocenić zachowanie radcy prawnego zatrudnionego na podstawie umowy o pracę (umowy cywilnoprawnej), nie będącego współnikiem, partnerem, który podejmuje rozstrzygające decyzje lub akceptuje kierunek prowadzonych działań? Jeśli tak, wówczas może to oznaczać, że poprzez przystąpienie do wykonania czynności służbowej radca prawny zostanie uznany za osobę, która „zaakceptowała kierunek prowadzonych działań” i tym samym uzyskała status promotora.

Wątpliwości budzić może także sytuacja, gdy radca prawny w ramach obowiązków służbowych wykonuje wyłącznie określony element zlecenia przyjętego przez pracodawcę (zleceniodawcę), nie mając wiedzy na temat korzyści, jakie te czynności mogą przynieść oraz nie mając świadomości, że uczestniczy w opracowaniu

uzgodnienia. Wydaje się, że takie rozumienie pojęcia „promotora” podane w tym przykładzie stanowi wyraz rozszerzające wykładni przepisów i nie jest uprawnione.

W projekcie objaśnień (str. 24) wyjaśniono, że *promotorem nie jest osoba wykonująca czynności administracyjne lub pomocnicze*, z podaniem przykładów czynności administracyjnych czy pomocniczych. Z projektu objaśnień wynika przy tym, że radca prawny może wykonywać czynności pomocnicze, jeśli przygotowuje analizę orzecznictwa i doktryny lub w oparciu o instrukcje przełożonego przygotowuje opinię prawną lub inny dokument. Należy jednak, posługując się argumentacją zawartą w projekcie objaśnień przyjąć, że w takim wypadku na radcy prawnym nie będą ciążyły żadne obowiązki sprawozdawcze, ponieważ nie będzie promotorem w rozumieniu ustawy – Ordynacja podatkowa. Czy tak samo zostałyby oceniony charakter działań w sytuacji, gdy radca prawny podpisuje się – wraz z przełożonym – pod opinią prawną czy innym dokumentem, zawierającym wynik analizy orzecznictwa czy poglądów doktryny prawa?

Projekt objaśnień w powyższym zakresie może stanowić źródło wielu sporów interpretacyjnych. Należałoby jednak uznać radcę prawnego – pracownika wykonującego polecenia i wielokrotnie nie mającego wpływu na sposób postępowania z wynikiem jego pracy za podmiot, który nie ma statusu promotora. Podobnie, za promotora nie należy uznać radcy prawnego, który współpracuje z jednostką na podstawie umowy cywilnoprawnej. Czy w takim wypadku, jak podany w projekcie objaśnień, kryterium kwalifikowanego korzystającego (art. 86a § 4 ustawy – Ordynacja podatkowa) również powinno zostać wzięte pod uwagę w kontekście obowiązku ewentualnego przekazania informacji o schemacie podatkowym (art. 86a § 5 ustawy – Ordynacja podatkowa)?

Z uwagi na brak stosownych regulacji, brak odniesienia do innych przepisów oraz wielość podmiotów, które mogą w danej jednostce posiadać status promotora konieczne jest jednoznaczne i nie budzące wątpliwości ustalenie statusu radców prawnych w ww. przypadkach. Jest to o tyle ważne, że w zależności od indywidualnego przypadku radcowie prawni mogą nie mieć wiedzy na temat skutków podatkowych

podjęmowanych działań (np. jeśli zakres ich czynności lub obowiązków nie obejmuje przepisów prawa podatkowego).

Prosimy także o potwierdzenie, że z przepisów ustawy – Ordynacja podatkowa nie wynika ryzyko uznania radcy prawnego w określonych wypadkach, jak podanych powyżej, za „wspomagającego” lub wyraźne doprecyzowanie sytuacji, w których radca prawny może zostać uznany za „wspomagającego”, z podaniem podstawy prawnej. Tezę, że radca prawny może mieć status promotora, ale nie wspomagającego można postawić biorąc również pod uwagę stwierdzenie zawarte na str. 31 projektu objaśnień: *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 przebiegu całego uzgodnienia (tzn. generalnie promotor jest świadomy kluczowych czynności podejmowanych w ramach uzgodnienia, podczas gdy wspomagający, z uwagi swoje zaangażowanie w uzgodnienie – co do zasady – posiada wiedzę jedynie o pewnym wycinku tych czynności), na potrzeby MDR promotor oraz wspomagający pełnią różne funkcje i nałożono na te podmioty obowiązki sprawozdawcze charakteryzujące się innymi przesłankami inicjującymi te obowiązki.*

Na podstawie art. 86a a § 1 pkt 18 ustawy – Ordynacja podatkowa, wspomagającym jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej, w szczególności biegły rewident, notariusz, osoba świadcząca usługi prowadzenia ksiąg rachunkowych, księgowy lub dyrektor finansowy, bank lub inna instytucja finansowa a także ich pracownik, który przy zachowaniu staranności ogólnie wymaganej w dokonywanych czynnościach, przy uwzględnieniu zawodowego charakteru działalności, obszaru specjalizacji oraz przedmiotu wykonywanych czynności, podjęła się udzielić, bezpośrednio lub za pośrednictwem innych osób, pomocy, wsparcia lub porad dotyczących opracowania, wprowadzenia do obrotu, organizowania, udostępnienia do wdrożenia lub nadzorowania wdrożenia uzgodnienia (art. 86a Ordynacji podatkowej).

W pierwszej kolejności prosimy o wyjaśnienie, czy słowa „a także ich pracownik” odnoszą się wyłącznie do pracownika banku lub innej instytucji finansowej, czy też



wspomagającym może być np. radca prawny zatrudniony na podstawie umowy o pracę w podmiocie usługowo prowadzącym księgi rachunkowe. Pozytywna odpowiedź na to pytanie rodzi dalsze wątpliwości – np. czy radca prawny zatrudniony na podstawie umowy o pracę w podmiocie usługowo prowadzącym księgi rachunkowe posiada status promotora czy wspomagającego, w jaki sposób to ocenić i ustalić w świetle przepisów ustawy – Ordynacja podatkowa?

Z art. 86a a § 1 pkt 18 ustawy – Ordynacja podatkowa wynika, że radca prawny nie jest wspomagającym (o ile nie jest pracownikiem wspomagającego, z zastrzeżeniem wyjaśnienia zakresu pojęcia „pracownik”). W przepisach ustawy – Ordynacja podatkowa nie przewidziano sytuacji, w której ta sama osoba może być albo promotorem albo wspomagającym - w zależności od okoliczności stanu faktycznego lub sposobu postępowania.

Z projektu objaśnień wynika (str. 44), że *obowiązki wspomagającego aktywizują się w sytuacji, w której korzystający lub wspomagający (w tym miejscu zamiast słowa „wspomagający” powinno być chyba słowo „promotor”) zlecił wspomagającemu wykonanie czynności pozostających w zakresie jego działania w odniesieniu do schematu podatkowego, a obowiązek informacyjny nie został przez promotora lub wspomagającego wypełniony na wcześniejszym etapie. 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.*

Z projektu objaśnień (str. 45 – schemat postępowania) wynika również, że w sytuacji, *gdy wspomagający dostrzegł lub powinien był dostrzec, że uzgodnienie stanowi schemat podatkowy, wspomagający informuje promotora/korzystającego, że w jego opinii uzgodnienie stanowi schemat podatkowy i należy przekazać informację o schemacie podatkowym do Szefa KAS lub wspomagający zawiadamia Szefa KAS wskazując dzień, w którym dostrzegł, że uzgodnienie stanowi schemat podatkowy.*

Jednak w projekcie objaśnień wskazano również (str. 37), że *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. Ten sam doradca jednak, którego rolą będzie zaopiniowanie wzorów dokumentów związanych z wdrożeniem (tzw. second opinion) stworzonych przez inny pomiot (np. innego doradcę podatkowego) będzie działał w roli wspomagającego. Z uwagi na rozróżnienie instytucji „promotora” i „wspomagającego” na gruncie ustawy – Ordynacja podatkowa wydaje się jednak, że taka interpretacja pojęcia „wspomagającego”, jak w powyższym przykładzie i pytaniu stanowiłaby wyraz rozszerzającej interpretacji przepisów ustawy – Ordynacja podatkowa. Prosimy o podanie podstawy prawnej znajdującej zastosowanie w podanym powyżej przykładzie. Prosimy także o odniesienie się do pytania - Czy analogiczna sytuacja będzie dotyczyła radcy prawnego, któremu zostanie zlecone zaopiniowanie wzorów dokumentów związanych z wdrożeniem (tzw. second opinion) stworzonych przez inny pomiot? Czy radca prawny może być w takim wypadku „wspomagającym”? Na jakiej podstawie?*

Reasumując, prosimy o wyjaśnienie, czy radca prawny w ramach wykonywanych przez siebie czynności doradztwa prawnego, bez względu na podstawę prawną (umowa o pracę, umowa zlecenie) może mieć wyłącznie status promotora, czy też wspomagającego i jak to rozgraniczyć. Prosimy o podanie podstawy prawnej pozwalającej uznać radcę prawnego za wspomagającego oraz o wskazanie konkretnych przykładów.

Prosimy również o ocenę sytuacji, w której w umowie o pracę (umowie cywilnoprawnej) z radcą prawnym strony umownie wyłączyłyby doradztwo prawne w zakresie prawa podatkowego.

#### **4. Opinie i komentarze podatkowe**

*Z projektu objaśnień (str. 27) wynika, że co do zasady, udzielanie opinii i komentarzy w zakresie skutków podatkowych, nie stanowią sytuacji typowych dla funkcji promotora. Dotyczy to przypadków, 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 oraz w ramach udzielonych opinii i komentarzy może wskazywać sposób*

*działania zmierzający do usunięcia ewentualnych nieprawidłowości lub ryzyk. Warto zwrócić uwagę, że w projekcie objaśnień mowa jest tylko o opiniach i komentarzach dotyczących skutków podatkowych dotyczących już dokonanych przez klienta transakcji lub zdarzeń gospodarczych. Jednak w dalszej części projektu wskazano (str. 27), że *jeśli czynności doradcy mają charakter odtwórczy polegający na ocenie stanu prawnego w stosunku do zdarzeń, które wystąpiły albo mają wystąpić u klienta i nie zawierają elementów rekomendacji co do podejmowanych decyzji (wprost lub wynikających pośrednio z charakteru udzielonej opinii lub komentarze) - nie będą stanowiły, co do zasady, sytuacji powodujących nabycie statusu promotora.**

Reasumując, aby uniknąć wątpliwości, należy więc w objaśnieniach podatkowych doprecyzować i wyraźnie podkreślić, że 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 lub **ewentualnie dopiero zaplanowanych w przyszłości** przez klienta transakcji lub zdarzeń gospodarczych nie stanowią sytuacji typowych dla funkcji promotora.

Prosimy również o odniesienie się do sytuacji, w której radca prawny sporządza opinię zawierającą ocenę przeszłych lub przyszłych zdarzeń prawnych, w tym w kontekście prawa podatkowego. Prosimy w szczególności o ocenę sytuacji, w której radca prawny jest zobligowany, na zlecenie pracodawcy lub zleceniodawcy, na podstawie umowy o świadczenie czynności doradztwa prawnego, do zaopiniowania określonego zdarzenia faktycznego (przeszłego lub przyszłego) pod kątem zgodności z prawem. Czy radca prawny może zostać uznany automatycznie za promotora lub za wspomagającego, a jeśli tak, to na jakiej podstawie mogłoby to nastąpić? Czy w takim wypadku, jak podany w projekcie objaśnień, dotyczącym sporządzania opinii i komentarzy kryterium kwalifikowanego korzystającego (art. 86a § 4 w zw. z art. 86a §5 ustawy – Ordynacja podatkowa) również powinno zostać wzięte pod uwagę pod kątem ewentualnego obowiązku złożenia raportu o schemacie podatkowym?

### 5. Przekazanie informacji o schemacie podatkowym

Obowiązkiem promotora jest m. in. przekazanie Szefowi KAS informacji o schemacie podatkowym w terminie 30 dni od (m. in.) dnia następnego po udostępnieniu schematu podatkowego (art. 86b § 1 ustawy – Ordynacja podatkowa).

Na str. 37 projektu objaśnień wskazano, że *udostępnienie 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.* Powyższe stwierdzenie nie znajduje podstawy w przepisach ustawy – Ordynacja podatkowa, a jednocześnie jest kontrowersyjne.

Z projektu objaśnień nie wynika przy tym, co należy rozumieć przez „przekazywanie” informacji o uzgodnieniu. Trudno sobie też w praktyce wyobrazić sytuację przekazania informacji o uzgodnieniu telefonicznie lub ustnie, nawet ze względu na zakres informacji stanowiącej uzgodnienie. W tym miejscu należy przywołać definicję „uzgodnienia” zawartą w art. 86a § 1 pkt 16 ustawy – Ordynacja podatkowa, zgodnie z którą ilekroć w ustawie jest mowa o uzgodnieniu - rozumie się przez to czynność lub zespół powiązanych ze sobą czynności, w tym czynność planowaną lub zespół czynności planowanych, których co najmniej jedna strona jest podatnikiem lub które mają lub mogą mieć wpływ na powstanie lub niepowstanie obowiązku podatkowego. Jednak aby uzgodnienie uznać za schemat podatkowy, muszą zostać spełnione warunki wskazane w art. 86a § 1 pkt 10 ustawy – Ordynacja podatkowa. Schematem podatkowym jest bowiem uzgodnienie, które:

- a) spełnia kryterium głównej korzyści oraz posiada ogólną cechę rozpoznawczą,
- b) posiada szczególną cechę rozpoznawczą, lub
- c) posiada inną szczególną cechę rozpoznawczą.

Przedstawione w projekcie objaśnień szerokie rozumienie czynności „udostępniania” uzgodnienia może stanowić źródło wielu sporów interpretacyjnych w praktyce. Podobny skutek wywoła brak definicji pojęcia „przedstawiania założeń”. Przykładowo: czy poinformowanie danej osoby (nawet jeszcze nie będącej Klientem) o rozwiązaniach stosowanych przez inne podmioty (o których radca prawny powziął wiedzę dzięki np. lekturze artykułu w prasie fachowej, udziału w szkoleniu, itp.) może zostać

hipotetycznie uznane za przekazanie informacji lub przedstawianie założeń? Czy przekazaniem informacji lub przedstawianiem założeń będzie poinformowanie danej osoby (nawet jeszcze nie będącej Klientem) o rozwiązaniach stosowanych powszechnie przez inne podmioty (np. założenie spółki komandytowej, wybór zryczałtowanej formy opodatkowania przychodów z najmu, itp.)? Czy w takim wypadku radca prawny może zostać w ogóle uznany za promotora, szczególnie jeśli okoliczności przekazywania informacji lub przedstawiania założeń mogą być prywatne (np. spotkanie towarzyskie)? Celem uniknięcia licznych wątpliwości prosimy o potwierdzenie, że przekazanie informacji lub przedstawianie założeń o uzgodnieniu następuje wyłącznie w takim wypadku, gdy promotor (radca prawny) udostępnia korzystającemu kompletne informacje stanowiące schemat podatkowy w rozumieniu art. 86a § 1 pkt 10) w zw. z art. 86f § 1 ustawy – Ordynacja podatkowa i czyni to w warunkach wykonywania zawodu radcy prawnego. Dodatkowo czy w wypadku udostępniania uzgodnienia powinno zostać również wzięte pod uwagę kryterium kwalifikowanego korzystającego (art. 86a § 4 w zw. z art. 86a § 5 ustawy – Ordynacja podatkowa) dla celów oceny, czy dane uzgodnienie podlega obowiązkowi raportowania jako schemat podatkowy?

### **6. Zwolnienie radcy prawnego z obowiązku zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej**

Obowiązek zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej radcy prawnego został ograniczony w wyniku nowelizacji art. 3 ust. 6 lit. b) ustawy o radcach prawnych.

W projekcie objaśnień (str. 34 i nast. ) rozróżniono dwie sytuacje związane z kwestią przestrzegania przez promotora (radcę prawnego) obowiązku zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej w procedurze składania przez promotora informacji o schemacie podatkowym, a mianowicie są to sytuacje, w których:

1. Promotor nie podlega obowiązkowi zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej lub
2. Promotor podlega obowiązkowi zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej.

W tym drugim wypadku możliwe są kolejne dwa warianty, a mianowicie:

1. Radca prawny został zwolniony z obowiązku zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej lub
2. Radca prawny nie został zwolniony z obowiązku zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej.

Z ustawy – Ordynacja podatkowa nie wynika, do kogo należy decyzja o zwolnieniu promotora (radcy prawnego) z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej (nie dotyczy to schematów standaryzowanych). Taka procedura nie została również objęta materią ustawy o radcach prawnych. Z projektu objaśnień (str. 39) wynika, że *decyzja w tym zakresie należy do korzystającego. 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.* Z projektu objaśnień wynika także, że *promotor nie posiada uprawnienia, aby nie zaakceptować zwolnienia go z tajemnicy zawodowej – z uwagi, że kompetencja w zakresie zwolnienia z tajemnicy zawodowej leży po stronie korzystającego.* Prosimy o podanie podstawy prawnej do twierdzenia, że promotor nie posiada uprawnienia, aby nie zaakceptować zwolnienia go z tajemnicy zawodowej. Prosimy o odniesienie się do sytuacji, w której radca prawny może zostać pociągnięty do odpowiedzialności karnej na podstawie art. 266 § 1 Kodeksu karnego w sytuacji, gdy wbrew przepisom ustawy lub przyjętemu na siebie zobowiązaniu, ujawnia lub wykorzystuje informację, z którą zapoznał się w związku z pełnioną funkcją, wykonywaną pracą, działalnością publiczną, społeczną, gospodarczą lub naukową.

Lektura projektu objaśnień prowadzi również do wniosku, że promotor (radca prawny) powinien *de facto* oczekiwać, aż korzystający zwolni go z obowiązku zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej. W przeciwnym wypadku promotor (radca prawny) powinien złożyć stosowne zawiadomienie do Szefa KAS. Z ustawy – Ordynacja podatkowa, ustawy o radcach prawnych oraz z projektu objaśnień nie wynika, w jakim terminie ma nastąpić zwolnienie promotora (radcy prawnego) z obowiązku zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej. Tymczasem jest to istotne z perspektywy radcy prawnego, posiadającego status promotora. Schemat podatkowy podlega bowiem raportowaniu przez promotora w terminie 30 dni od udostępnienia schematu podatkowego lub dokonania czynności związanej z wdrażaniem schematu podatkowego

lub od następnego dnia po przygotowaniu do wdrożenia schematu podatkowego w zależności od tego, które z tych zdarzeń nastąpi wcześniej (art. 86b § 1 Ordynacji podatkowej). Przekazanie przez promotora (oczekującego na zwolnienie go z tajemnicy przez korzystającego) stosownej informacji właściwemu organowi podatkowemu po terminie może powodować odpowiedzialność karnoskarbową promotora. Powstaje więc pytanie, jak pogodzić te dwa zdarzenia, jakim są: oczekiwanie na pisemne zwolnienie (bądź nie) radcy prawnego z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej i dochowania terminu przesłania kompletnego i prawidłowego pod względem merytorycznym i formalnym raportu o schemacie podatkowym właściwemu organowi podatkowemu.

Nie wskazano również skutków zmiany decyzji korzystającego, który np. oświadczy, że zwalnia promotora (radcę prawnego) z obowiązku zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej, a następnie wycofa takie oświadczenie woli, lub odwrotnie.

Na stronie 39 projektu objaśnień wyjaśnia się, że *Zakres tajemnicy zawodowej oraz katalog osób objętych danym rodzajem tajemnicy zawodowej powinien być ustalany zgodnie z regulacjami poszczególnych ustaw. W odniesieniu przykładowo 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. Czy analogicznie z tajemnicy zawodowej powinni zostać zwolnieni aplikanci radcy prawnego i inni współpracownicy radcy prawnego (np. stażyści, studenci, praktykanci itp.), w sytuacji, gdy radca prawny będzie spełniał wszelkie przesłanki do uznania go za promotora? W jaki sposób korzystający ma dowiedzieć się o tym, że radca prawny przy wykonywaniu zlecenia posługuje się pomocą innych osób i jakie ewentualnie sankcje mogą grozić radcy prawnemu za nieprzekazanie korzystającemu, nawet nieumyślnie, informacji o tych osobach?*

### **7. Wdrażanie schematu podatkowego**

Zgodnie z ustawą – Ordynacja podatkowa (art. 86a § 1 ust. 1 pkt 17) oraz z projektem objaśnień, pojęcie wdrażania 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.

Prosimy o potwierdzenie, że złożenie przez radcę prawnego oferty współpracy polegającej na świadczeniu usług bieżącej obsługi prawnej (usług doradztwa prawnego), obejmującego swoim zakresem prawo podatkowe nie stanowi „dokonywania innych czynności będących elementem uzgodnienia” lub „oferowania takich czynności” a tym samym nie stanowi „wdrożenia schematu podatkowego”. Wynika to z faktu, że w przypadku wykonywania zawodu przez radców prawnych, w momencie złożenia oferty w zakresie kompleksowej obsługi prawnej danego podmiotu strony nie znają najczęściej szczegółowo zakresu zlecenia i nie zakładają na tym etapie przygotowania jakiegokolwiek uzgodnienia (uzgodnienie nie jest przedmiotem zlecenia). Odpowiedź na to pytanie jest o tyle istotna, że bieg terminu na przekazanie Szefowi KAS informacji o schemacie podatkowym biegnie m. in. od dnia dokonania pierwszej czynności związanej z wdrażaniem schematu podatkowego (art. 86b § 1 ustawy – Ordynacja podatkowa).

### **8. Inne podmioty zobowiązane do przekazania informacji o schemacie podatkowym**

Zgodnie z ustawą – Ordynacja podatkowa (art. 86b § 5) i z projektem objaśnień (str. 40), *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 o schemacie podatkowym o tym, że nie przekaże informacji o schemacie podatkowym do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej.*

Z ustawy – Ordynacja podatkowa i z projektu objaśnień nie wynika jednak, kim są „inne znane mu osoby” i jak szeroki jest krąg osób, które mogą zostać uznane za takie osoby. Prosimy o wskazanie przykładowego katalogu takich osób.

### **9. Ogólna cecha rozpoznawcza – klauzula poufności**

Jedną z ogólnych cech rozpoznawczych jest klauzula poufności (art. 86a § 1 pkt 6 lit. a) ustawy – Ordynacja podatkowa). Na str. 49 projektu objaśnień wskazano, że *klauzula poufności w rozumieniu MDR stanowiąca 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.*

Powyższe wyjaśnienie powinno prowadzić do tezy, że powszechnie znane uzgodnienia nie podlegają raportowaniu. Jednak na str. 6 projektu objaśnień znajduje się twierdzenie: *W sytuacjach, w których uzgodnienie nie stanowi formy agresywnego planowania podatkowego, obowiązek przekazania informacji o schemacie podatkowym jest jedynie obowiązkiem sprawozdawczym. Przykładowo, obowiązek raportowania może powstać w związku ze zgodnym z celem ustawodawcy korzystaniem ze ulg i preferencji (jak np. ulga badawczo-rozwojowa lub „Innovation Box”).* Podobnie, na str. 67 znajduje się stwierdzenie: *Przekazujący informacje o schemacie podatkowym wskazuje także nazwę uzgodnienia, jeśli taka nazwa jest już stosowana i znana w doktrynie prawa podatkowego.* I dalej na str. 67 projektu objaśnień: *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. Tym samym projekt objaśnień w tym zakresie może zawierać wewnętrzne niespójności, co wymaga stanowczego i nie budzącego wątpliwości odniesienia.*

W związku z tym prosimy o odpowiedź na pytanie: Czy prawidłową jest interpretacja, zgodnie z którą po stronie radcy prawnego nie dojdzie do powstania obowiązku zaraportowania schematu podatkowego w sytuacji, gdy uzgodnienie może spełniać kryterium głównej korzyści, jednak schemat postępowania zaproponowany (uzgodniony, wdrożony) przez radcę prawnego nie będzie posiadał wprost żadnej z ogólnych cech rozpoznawczych, o których mowa w art. 86a § 1 pkt 6 ustawy – Ordynacja podatkowa (np. przekształcenie przedsiębiorcy w spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością, założenie spółki komandytowej, zatrudnienie osoby z orzeczeniem o niepełnosprawności, zakup samochodu ciężarowego, wycofanie środka trwałego do majątku prywatnego, itp.)? Dodatkowo czy w zakresie udostępniania uzgodnienia powinno zostać również wzięte pod uwagę kryterium kwalifikowanego korzystającego (art. 86a § 4 w zw. z art. 86a § 5 ustawy – Ordynacja podatkowa) w kontekście powstania obowiązku przesłania Szefowi KAS raportu o schemacie podatkowym?

### **10. Raportowanie schematów podatkowych – tajemnica państwowa i handlowa**

Na stronie 66 projektu objaśnień wyjaśniono, że *nie jest konieczne wskazywanie informacji objętych tajemnicą państwową. 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. Z uwagi na brak prawnych podstaw do ujawniania tajemnicy państwowej lub tajemnicy handlowej oraz obowiązek zachowania ich w poufności z uwagi na sankcje określone w przepisach szczególnych wydaje się, że z uwagi na ryzyko poniesienia odpowiedzialności za naruszenie tajemnicy państwowej lub tajemnicy handlowej osoby zgłaszające uzgodnienia powinny jednak uwzględnić obowiązek*

zachowania w poufności takich informacji bez obawy o poniesienie z tego tytułu negatywnych konsekwencji na gruncie ustawy – Kodeks karny skarbowy.

### **11. Raportowanie schematów podatkowych – nazwa uzgodnienia**

Zgodnie z art. 86f § 1 pkt 4) ustawy – Ordynacja podatkowa, informacja o schemacie podatkowym powinna zawierać m. in. „nazwę uzgodnienia, jeżeli ją nadano”.

W projekcie objaśnień (str. 67) wyjaśniono, że *przekazujący informacje o schemacie podatkowym wskazuje także nazwę uzgodnienia, jeśli taka nazwa jest już stosowana i znana w doktrynie prawa podatkowego.*

Wyjaśnienie zawarte w projekcie objaśnień wydaje się wykraczać swoim zakresem poza materię przepisów ustawy – Ordynacja podatkowa. Równie prawdopodobną wydaje się taka wykładnia cytowanego przepisu, zgodnie z którą mówiąc o „nazwie uzgodnienia, jeżeli ją nadano”, chodzi o nazwę uzgodnienia nadaną jej przez strony. Warto także podkreślić, że w doktrynie prawa podatkowego nie funkcjonuje żadna lista uzgodnień wraz z nadanymi jej nazwami. Prosimy o wyjaśnienie tych wątpliwości.

### **12. Zlecenie wspomagającemu wykonania określonych czynności**

Na stronie 69 projektu objaśnień znajduje się informacja: *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.* Powyższy obowiązek wynika z art. 86d § 1 Ordynacji podatkowej, jednak może wymagać praktycznego wyjaśnienia.

Zwracamy się z prośbą o podanie przykładów sytuacji zlecenia przez promotora wspomagającemu wykonania czynności będących w zakresie jego działania w odniesieniu do schematów podatkowych. W jakich przypadkach należy przyjąć, że radca prawny zlecił wspomagającemu (w rozumieniu art. 86a § 1 pkt 18 ustawy – Ordynacja podatkowa) wykonanie czynności będących w zakresie jego działania?

Czy w tym przepisie jest mowa o wykonywaniu przez wspomagającego czynności będących w zakresie działania promotora czy w zakresie działania wspomagającego? Czy w sytuacji, gdy promotor zleca wspomagającemu wykonanie określonych czynności na zlecenie i na rzecz korzystającego, promotor będzie miał obowiązek zastosowania się do dyspozycji art. 86d § 1 ustawy – Ordynacja podatkowa?

**Monika Markisz**  
radca prawny