

Wspólne stanowisko Departamentu Polityki Podatkowej i Departamentu Efektywności Wydatków Publicznych i Rachunkowości MF odnośnie audytu przestrzegania przepisów i procedur w zakresie przekazywania informacji o schematach podatkowych

I. Wprowadzenie wewnętrznej procedury w zakresie przeciwdziałania niewywiązywaniu się z obowiązku przekazywania informacji o schematach podatkowych.

Wprowadzenie i stosowanie wewnętrznej procedury w zakresie przeciwdziałania niewywiązywaniu się z obowiązku przekazywania informacji o schematach podatkowych (dalej: wewnętrzna procedura) wynika z przepisu art. 86 l § 1 ustawy *Ordynacja podatkowa*¹, (dalej: OP). Procedura ta powinna objąć m.in. określenie zasad kontroli wewnętrznej lub audytu przestrzegania przepisów Rozdziału 11a OP oraz zasad postępowania określonych w wewnętrznej procedurze.

Intencją projektodawcy było zobowiązanie podmiotów występujących w roli promotora w rozumieniu ustawy² oraz podmiotów zatrudniających promotorów lub faktycznie wypłacających im wynagrodzenie - do wprowadzenia mechanizmu przeciwdziałania niewywiązywaniu się z obowiązku przekazywania informacji o schematach podatkowych.

Dodatkowym kryterium zawężającym objęcie takiego podmiotu obowiązkiem wprowadzenia wewnętrznej procedury jest osiągnięcie wysokości przychodów lub kosztów, w rozumieniu przepisów o rachunkowości, ustalonych na podstawie prowadzonych ksiąg rachunkowych, przekraczających w roku poprzedzającym rok obrotowy równowartość 8 mln złotych.

Celem omawianego rozwiązania jest stworzenie odpowiedniego narzędzia pozwalającego na prawidłowe i terminowe wykonanie obowiązków informacyjnych spoczywających na promotorach. Wewnętrzna procedura pozwala 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.

Uwzględniając przepisy art. 86 l OP można wskazać w jaki sposób powyższe obowiązki powinny być wykonywane przez jednostki należące do sektora finansów publicznych.

1.

Jednostki sektora finansów publicznych, które występują w roli promotora w rozumieniu OP oraz zatrudniają promotorów lub faktycznie wypłacają im wynagrodzenie, są zobligowane do wprowadzenia i stosowania wewnętrznej procedury w zakresie przekazywania informacji o schematach podatkowych. Generalnie nie są zobowiązani do posiadania wewnętrznej procedury jednostki będące korzystającymi³, a zatrudniający doradców (w tym doradców podatkowych / radców prawnych) na umowach o pracę, chyba że osoba ta działa w charakterze promotora w stosunku do innych podmiotów np. jednostek podległych i nadzorowanych. W konsekwencji przywołanej regulacji nie ma konieczności wprowadzenia i stosowania procedury wewnętrznej w zakresie przekazywania informacji o schematach podatkowych przez jednostki sektora finansów publicznych, które nie występują w roli promotora w rozumieniu OP.

Jednostka sektora finansów publicznych występująca w roli korzystającego lub wspomagającego⁴, zobligowana do raportowania o schematach podatkowych, może w ramach

¹ ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. *Ordynacja podatkowa* (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 2651 z późn. zm.).

² Definicję promotora określa art. 86a. § 1 pkt 8 ustawy.

³ Zgodnie z art. 86a. § 1 pkt 3 ustawy korzystający to 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.

⁴ Definicję wspomagającego określa art. 86a. § 1 pkt 18 ustawy.

kontroli zarządczej wprowadzić mechanizm przeciwdziałania niewywiązywaniu się z obowiązku przekazywania informacji o schematach podatkowych przewidzianych OP dla pełnionej roli. Pomimo braku obowiązku prawnego wprowadzenia i stosowania wewnętrznej procedury w takich sytuacjach będzie to dobra praktyka, która ułatwi poprawne wywiązywanie się z obowiązku raportowania o schematach podatkowych i może obejmować zasady kontroli wewnętrznej lub audytu przestrzegania przepisów rozdziału 11a OP.

2.

Jednostki sektora finansów publicznych, które występują w roli promotora w rozumieniu OP, albo wprowadziły wewnętrzną procedurę w zakresie przekazywania informacji o schematach podatkowych jako korzystający lub wspomagający, powinny zapewnić przestrzeganie tej procedury zgodnie z celem jej wprowadzenia.

W przypadku, gdy wewnętrzna procedura przewiduje audyt realizacji obowiązku przekazywania informacji o schematach podatkowych, jego wykonywanie powinno zostać przypisane właściwym osobom lub komórkom na poziomie operacyjnym jednostki lub podmiotowi zewnętrznemu. **Użycie w OP słowa „audyt” nie miało na celu przypisania tego obowiązku komórkom audytu wewnętrznego, funkcjonującym w jednostkach sektora finansów publicznych na mocy przepisów Działu VI ustawy o finansach publicznych⁵.**

Jak wyżej wskazano, ustawodawca nie określił sposobu, trybu, rodzaju audytu, ani też osób czy komórek organizacyjnych, którym należałoby powierzyć prowadzenie ww. audytu. Zatem decyzja co do tego, komu zostanie powierzone prowadzenie omawianego audytu, spoczywa na kierownictwie podmiotu. Kryteriami, jakimi należy się kierować przy wyborze osób/komórek organizacyjnych prowadzących audyt w zakresie przeciwdziałania niewywiązywaniu się z obowiązku przekazywania informacji o schematach podatkowych są: odpowiednie kwalifikacje i doświadczenie oraz znajomość zagadnień umożliwiających poprawną identyfikację roli podmiotu i związanych z tym obowiązków raportowania o schematach podatkowych.

W opinii Ministerstwa Finansów nie należy utożsamiać i przypisywać zadania audytu, o którym mowa w przepisie art. 86l § 2 pkt 7 Ordynacji podatkowej komórce audytu wewnętrznego jednostki sektora finansów publicznych. Pojęcie audyt i audyt wewnętrzny nie są tożsame i ustawodawca w żaden sposób nie odwołuje się tu do audytu wewnętrznego w rozumieniu *ustawy o finansach publicznych*. Punktem odniesienia dla ustanowienia tych przepisów było dla projektodawcy zapewnienie zgodności z wymaganiami prawnymi na poziomie operacyjnym obowiązanej jednostki. Badanie zgodności z przepisami oraz z procedurami jest typową funkcją zgodności (tzw. *compliance*) realizowaną z reguły przez tzw. drugą linię zarządzania w powszechnie przyjętym modelu 3 linii⁶, a w przypadku braku funkcji *compliance* – przez kierowników operacyjnych pierwszej linii zarządzania. Zasadniczo rola ta nie jest przypisywana funkcji audytu wewnętrznego, będącego trzecią linią modelu. Raportowanie związane ze schematami podatkowymi stanowi z kolei część działalności operacyjnej, której wykonywanie przez audyt mogłoby być dopuszczalne jedynie w nadzwyczajnych sytuacjach kryzysowych. Niezależność audytu wewnętrznego od obowiązków kierownictwa operacyjnego ma kluczowe znaczenie dla jego obiektywizmu, autorytetu i wiarygodności.

II. Interpretacja przepisów

Mając na uwadze powyższe stanowisko informujemy, że podmiotem właściwym w zakresie udzielania odpowiedzi na pytania związane z interpretacją przepisów OP, zakresem audytu oraz kryteriami, jakie należy stosować przy ocenie tego obszaru, jest Departament Polityki Podatkowej Ministerstwa Finansów. Natomiast w zakresie udzielania odpowiedzi na pytania

⁵ ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 1270 z późn. zm.).

⁶ The Institute of Internal Auditors. "The IIA's Three Lines Model: An Update of the Three Lines of Defense." The IIA, 2020. <https://www.theiia.org/en/content/position-papers/2020/the-iias-three-lines-model-an-update-of-the-three-lines-of-defense/>.

dotyczące interpretacji przepisów *ustawy o finansach publicznych* oraz aktów wykonawczych do tej ustawy w zakresie audytu wewnętrznego właściwym jest Departament Efektywności Wydatków Publicznych i Rachunkowości MF.