

Warszawa, dnia 17 czerwca 2020 roku

Szanowna Pani
Anna Chałupa
Zastępca Szefa Krajowej Administracji Skarbowej

Ministerstwo Finansów
ul. Świętokrzyska 12
00-916 Warszawa

*Dotyczy: zawiadomienia o rozpoczęciu konsultacji podatkowych w sprawie udostępnienia nowego wzoru struktur logicznych postaci elektronicznej informacji i zawiadomień o których mowa w art. 86b § 1 i 6, art. 86c § 1 i 2, art. 86d § 3, 4 i 5, art. 86f § 4 oraz art. 86j § 1, ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2019 r. poz. 900 ze zm., dalej: „**OP**”) z 9 czerwca 2020 r.*

Szanowna Pani,

W nawiązaniu do zawiadomienia o rozpoczęciu konsultacji podatkowych (dalej: „**Konsultacje**”) w sprawie udostępnienia nowego wzoru struktur logicznych postaci elektronicznej informacji i zawiadomień o których mowa w art. 86b § 1 i 6, art. 86c § 1 i 2, art. 86d § 3, 4 i 5, art. 86f § 4 oraz art. 86j § 1 OP (dalej: „**informacje i zawiadomienia MDR**”) poniżej przedstawiamy listę wybranych uwag odnośnie kluczowych zagadnień, które budzą nasze największe wątpliwości interpretacyjne – wraz z przedstawieniem i uzasadnieniem naszego stanowiska.

Wybór poniższych zagadnień został dokonany przez osoby niżej podpisane na podstawie dyskusji z osobami wykonującymi zawód doradcy podatkowego w ramach działalności Deloitte Doradztwo Podatkowe Dąbrowski i Wspólnicy Sp. K.

Mamy nadzieję, że nasza analiza posłuży owocnemu przeprowadzeniu i zakończeniu Konsultacji.

Łączymy wyrazy szacunku

Seweryn Dąbrowski

Ewa Grzejszczyk

Dorota Kacprzak

Zagadnienie 1. Metodologia konsultacji i terminarz raportowania

Uwaga:

Zwracamy uwagę, że niniejsze Konsultacje zostały obwarowane bardzo krótkim terminem (7 dni od ogłoszenia na stronie internetowej Ministra Finansów), co mając na uwadze specyfikę konsultowanych zagadnień – wymagającą zarówno znajomości przepisów OP dotyczących raportowania schematów podatkowych, jak i technik informatycznych (analiza plików .XSD) stanowi szczególne utrudnienie dla podmiotów chcących wziąć udział w konsultacjach. W konsekwencji, poniżej wypisano jedynie najistotniejsze spośród zagadnień dotyczących informacji i zawiadomień MDR. Dodatkowo, zgodnie z przyjętą przez Sejm nowelizacją przepisów OP¹, podmioty raportujące (promotorzy, korzystający i wspomagający) będą mieć jedynie bardzo krótki okres (odpowiednio miesiąc, półtora miesiąca i dwa miesiące) na zaraportowanie wszystkich schematów transgranicznych, w odniesieniu do których pierwszej czynności związanej z wdrażaniem dokonano w okresie od dnia 26 czerwca 2018 r. do dnia 30 czerwca 2020 r. – przy czym na kilkanaście dni przed planowanym wejściem w życie omawianego obowiązku nie jest znana finalna wersja schemy, w oparciu o którą ma mieć miejsce raportowanie, co stwarza dla tych podmiotów kolejne istotne utrudnienie w wypełnieniu ich obowiązków. Należy też zwrócić uwagę, że dodatkowym utrudnieniem jest znacznie większa szczegółowość wymaganych danych o schemacie niż ma to miejsce w odniesieniu do schematów stosowanych w innych państwach. Na marginesie wskazujemy również, że odesłania do Nowelizacji w schematach MDR-1 i MDR-3 powołują się na art. 11 Nowelizacji, podczas gdy (w świetle brzmienia wersji skierowanej do Senatu) winny powoływać się na art. 13 Nowelizacji.

Uzasadnienie:

Rekomendujemy przedłużenie terminu konsultacji, oraz – po zakończeniu przez Nowelizację ścieżki legislacyjnej – skorzystanie przez Ministra Finansów z możliwości wydania rozporządzenia przedłużającego terminy związane z przekazywaniem informacji o schematach podatkowych. W pełni podzielamy stanowisko Krajowej Rady Doradców Podatkowych (dalej także: „Rada” lub „KRDP”) wyrażone w opinii złożonej w ramach procesu legislacyjnego Nowelizacji, w którym wskazano, że *„[ustawodawca] wprowadzając z dniem 1 stycznia 2019 r. obowiązek raportowania schematów podatkowych znał wymogi wynikające w tym zakresie z dyrektywy ATAD II i powinien tak skonstruować polski format schematu / raportu, który byłby zgodny z unijnym. Skutki tych decyzji, nie tylko ekonomiczne, ale i organizacyjne ponoszą wyłącznie podatnicy (oraz ich pracownicy i podmioty świadczące usługi doradztwa podatkowego), na których nakładane są nieproporcjonalne i nadmierne represyjne obowiązki. (...) Wątpliwości nie tylko konstytucyjne (zasada niedziałania prawa wstecz), ale i co do zgodności z prawem traktatowym UE budzi także – w konsekwencji omówionych wyżej regulacji – nałożenie obowiązku raportowania (ponownego raportowania) w odniesieniu do czynności dokonanych po 26 czerwca 2018 r. (...) należy podkreślić, że jeśli dyrektywa unijna nie została wdrożona (została wdrożona nieprawidłowo), podmioty prywatne do czasu jej prawidłowego wdrożenia mogą albo powoływać się na bezpośrednio skuteczny przepis dyrektywy, albo stosować niezgodne z dyrektywą przepisy krajowe. Państwo nie może nakładać na podmioty prywatne obowiązków wynikających z niewdrożonej lub nieprawidłowo wdrożonej dyrektywy. W omawianym przypadku można jednak uznać, że mamy do czynienia z sytuacją, w której państwo członkowskie nakłada wstecznie na podmiot prywatny obowiązki wynikające z niewdrożonej dyrektywy. Tymczasem w świetle obszernego i utrwalonego orzecznictwa TSUE dotyczącego nieterminowego lub nieprawidłowego*

¹ Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku od towarów i usług, ustawy o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy nr 208 sejmiku IX kadencji, dalej: „Nowelizacja”.

wdrożenia dyrektywy przez państwo członkowskie, państwo członkowskie nie może powoływać się na przepisy niewdrożonej lub nieprawidłowo wdrożonej dyrektywy przeciwko jednostkom (...)

Postulujemy też rozważenie ograniczenia szczegółowości raportowanych informacji (w szczególności w odniesieniu do schematów transgranicznych), co do których wymiany aż tak szczegółowych danych nie wymaga Dyrektywa DAC².

Dodatkowo, po zakończeniu ścieżki legislacyjnej Nowelizacji rekomendowane jest zaktualizowanie odesłań do jej przepisów zgodnie z wersją aktu która zostanie podpisana przez Prezydenta i opublikowana w Dz. U.

Zagadnienie 2. Obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej

Uwaga:

W schemie MDR-1 zawarte jest pole opisane jako „Promotor lub wspomagający jest obowiązany do zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej lub nie został zwolniony z obowiązku jej zachowania przez korzystającego, któremu udostępniono po raz pierwszy schemat podatkowy standaryzowany” – w opisie występuje sprzeczność logiczna, albowiem aby podmiot był zwolniony z obowiązku zachowania tajemnicy musi być w pierwszej kolejności zobowiązany do jej zachowania – słowo „lub” powinno zostać zastąpione słowem „oraz”.

Uzasadnienie:

Proponowana zmiana nakierowana jest na dostosowanie do brzmienia i logiki przepisów OP dotyczących raportowania schematów podatkowych (w powiązaniu z właściwymi przepisami ustaw regulujących tajemnicę zawodową przysługującą zawodom zaufania publicznego).

W tym miejscu, pragniemy również podkreślić, że popieramy postulaty i stanowisko wypracowane przez w ostatnim czasie przez KRDP dotyczące zwalniania doradców podatkowych z tajemnicy zawodowej (poparte stanowiskami Krajowej Rady Radców Prawnych oraz Naczelnej Rady Adwokackiej). W szczególności, KRDP stoi na stanowisku, że wszelkie działania skutkujące naruszeniem obowiązku zachowania przez doradcę podatkowego tajemnicy zawodowej, czy to na podstawie przepisów rozdziału 11a OP, czy też przez zastosowanie art. 180 §1 k.p.k. stanowią niekonstytucyjną ingerencję w istotę konstytucyjnego prawa do ochrony tajemnicy komunikowania się z osobami wykonującymi zawód zaufania publicznego w demokratycznym państwie prawnym.

a.

Zagadnienie 3. Walidacje

Uwaga:

Pozytywnie oceniamy proponowane wprowadzenie do formularzy „Zasad walidacji biznesowej” (jak rozumiemy – będą one miały formę wyłącznie dodatkowego tekstu w formularzach), które to zasady wymagają jednak doprecyzowania i wyjaśnienia – w szczególności:

(a) w schemie MDR-1: „2. 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. 3. Schemat podatkowy inny niż transgraniczny powinien posiadać szczególną cechę rozpoznawczą, inną szczególną cechę rozpoznawczą lub posiadać ogólną cechę rozpoznawczą i spełniać kryterium głównej korzyści.” –

² Dyrektywa Rady (UE) 2018/822 z dnia 25 maja 2018 r. zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania w odniesieniu do podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych (Dz. Urz. UE L 139 z 5.06.2018, str. 1), dalej: „Dyrektywa DAC⁶”.

sformułowania są niejednoznaczne, wskazane jest doprecyzowanie, że kryterium głównej korzyści powinno być spełnione jedynie w przypadku posiadania przez schemat ogólnej cechy rozpoznawczej, (b) w schemie MDR-1: „6. Jeśli składającym jest korzystający to musi on również podać swoje dane w polu „DaneKorzystającego”. 7. W schemacie podatkowym innym niż standaryzowany powinien być wskazany przynajmniej jeden korzystający, dla którego nie wybrano pola „Tajemnica”. – ponowne podawanie danych korzystającego w przypadku raportowania przez korzystającego wydaje się zbędne, gdyż jego dane będą już podane w polu dot. danych składającego;

(d) w schemie MDR-3: „4. 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.” – sformułowanie niejednoznaczne, wymagałoby doprecyzowania, że chodzi o sytuację w której to korzystający modyfikuje dane.

Uzasadnienie:

Wskazane powyżej fragmenty „Zasad walidacji biznesowej” wymagają naszym zdaniem odpowiednio doprecyzowania i/lub wyjaśnienia. Jednocześnie, w naszej ocenie odpowiednie zasady walidacji biznesowej i logicznej powinny zostać wbudowane w same schemy (tak, aby uniknąć np. sytuacji która występowała w odniesieniu do pierwotnej schemy MDR-1 obowiązującej w 1. kwartale 2019 r., na podstawie której można było jednocześnie zaznaczyć „TAK” w odpowiedzi na pytanie, czy schemat jest standaryzowany, jak i w odpowiedzi na pytanie, czy schemat jest niestandaryzowany). Przykładowo, wprowadzenie walidacji byłoby rekomendowane m.in. w przypadku: (i) pól dot. posiadania NSP przez schemat i przekazania NSP korzystającemu przez promotora (jeśli schemat nie posiada NSP jako taki, to promotor nie mógł przekazać korzystającemu NSP), (ii) oznaczenia schematu jako transgranicznego bądź nie i sekcji oraz pól wypełnianych tylko przy schemacie transgranicznym, (iii) oznaczenia schematu jako standaryzowanego bądź niestandaryzowanego i pól „Przekazanie informacji o schemacie podatkowym naruszałoby obowiązek zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej przez promotora (art. 86c § 2)”, „Informacja o schemacie podatkowym zawiera również dane otrzymane od promotora, zgodnie z art. 86b §4 (art. 86c §2 ustawy)”, „Dane otrzymane od promotora nie były modyfikowane przez korzystającego”, „Schemat podatkowy standaryzowany (1 - TAK, 2 - NIE) - dane otrzymane od promotora” (których oznaczenie jako „TAK” jest zasadne tylko przy schemacie niestandaryzowanym).

Zagadnienie 4. Zwalnianie z obowiązku raportowania

Uwaga:

W schemach MDR-1 i MDR-3 planowane jest wprowadzenie sekcji: „Wskazanie czy podmiot został zwolniony z obowiązku przekazania informacji o schemacie podatkowym” – nie jest przy tym jasne, czy chodzi o zwolnienie z obowiązku raportowania w Polsce, czy też w innym kraju. Dodatkowo, wskazane byłoby doprecyzowanie, na jakich zasadach miałyby się odbywać zwolnienie z obowiązku raportowania w Polsce w przypadku zaraportowania tego samego schematu za granicą. Ponadto, w sekcji dot. schematu transgranicznego, jedną z opcji uzasadniających raportowanie przez korzystającego jest „Promotor lub wspomagający nie posiada miejsca zamieszkania, siedziby, zarządu ani zagranicznego zakładu w żadnym państwie członkowskim UE” – co sugeruje że w takiej sytuacji korzystający (a nie promotor lub wspomagający) powinien zaraportować .

Uzasadnienie:

W związku z implementacją Dyrektywy DAC6 przez państwa członkowskie UE, kwestia zwalniania z obowiązku wielokrotnego raportowania tego samego schematu w różnych państwach będzie

przybierać na znaczeniu. W konsekwencji, dla zapewnienia podmiotom bezpieczeństwa i pewności w stosowaniu przepisów dotyczących raportowania, konieczne jest szczegółowe uregulowanie zasad, na jakich ma nastąpić zwolnienie z obowiązku raportowania w Polsce.

W naszej ocenie:

- a. prawo do nieraportowania schematu w Polsce powinno przysługiwać na podstawie dowolnego właściwego dokumentu wydanego przez odpowiedni organ innego państwa bądź też na podstawie potwierdzenia zaraportowania w innym państwie (również w postaci oświadczenia podmiotu zobowiązanego do raportowania), w formie elektronicznej lub papierowej - jako, że ani Dyrektywa DAC6³, ani OP⁴ nie precyzują formy udokumentowania prawa do zwolnienia z raportowania,
- b. do kwestii zwalniania z obowiązku raportowania powinny znajdować zastosowanie takie same mechanizmy, jak w przypadku raportowania w Polsce – tj. nie tylko potwierdzenie zaraportowania przez ten sam podmiot ale w innym państwie, lecz również potwierdzenie zaraportowania przez inny podmiot (w innym państwie) z podaniem danych identyfikacyjnych danego podmiotu, potwierdzenie zaraportowania w innym państwie przez promotora (nawet bez podania danych identyfikacyjnych zwalnianego) – w odniesieniu do korzystającego, jak również potwierdzenie zaraportowania w innym państwie (nawet bez podania danych identyfikacyjnych zwalnianego) przez promotora lub korzystającego – w odniesieniu do wspomagającego. Jedynie taka interpretacja pozwoli bowiem na zachowanie spójności systemowej z regulacjami polskimi oraz uniknięcie dyskryminacji podmiotów w sytuacji mającej element transgraniczny w porównaniu z podmiotami w sytuacji typowo krajowej (bez elementu transgranicznego).

Zagadnienie 5. Brak wiedzy podmiotu raportującego

Uwaga:

Kwestia braku wiedzy podmiotu raportującego dotyczy następujących pól w schemach MDR-1 i MDR-3:

- a. opcji zaznaczenia „NIE WIEM” w polu dot. spełnienia kryterium kwalifikowanego korzystającego w schemie MDR-1 (przy czym brak jest takiej opcji w schemie MDR-3, co wymagałoby wyjaśnienia) – należy zwrócić uwagę, że w odniesieniu do schematów innych niż transgraniczne (tj. krajowych), OP wymaga raportowania jedynie w sytuacji spełnienia kryterium kwalifikowanego korzystającego⁵, nie zaś w sytuacji w której podmiot nie wie czy owo kryterium jest spełnione czy nie; opcja „NIE WIEM” zdaje się sugerować istnienie obowiązku raportowania również przy jej zaznaczeniu (a taki obowiązek nie znajduje uzasadnienia w przepisach OP),
- b. pól dot. wartości przedmiotu czynności uzgodnienia i wartości korzyści podatkowej w schemach MDR-1 i MDR-3 – do wyboru są w tym zakresie opcje (i) wskazania wartości kwotowej, (ii) braku możliwości ustalenia wartości lub (iii) braku wartości jako takiej, nie ma zaś opcji wskazania, że

³ Dyrektywa posługuje się pojęciem „dowody, zgodnie z prawem krajowym” („proof, in accordance with national law”) – pod którym to pojęciem w naszej ocenie należy rozumieć dowód który dany podmiot jest w stanie uzyskać na podstawie przepisów obowiązujących w kraju, w którym dokonał raportowania (przeciwna wykładnia prowadziłaby bowiem do wymagania od podmiotów raportujących w jednym kraju znajomości przepisów obowiązujących w drugim kraju tj. tym w którym pragną oni zwolnić się z obowiązku raportowania).

⁴ W sytuacji transgranicznej do której odnosi się OP (art. 86e § 2) ustawa wskazuje, iż podmiot musi udowodnić że schemat został poprawnie przekazany właściwym organom w innym państwie członkowskim UE (bez wskazania formy takiego dowodu).

⁵ Zgodnie z art. 86a par. 5 OP: „Obowiązek przekazania informacji o schemacie podatkowym nie powstaje, gdy schemat podatkowy, inny niż schemat podatkowy transgraniczny, dotyczy korzystającego, dla którego nie jest spełnione kryterium kwalifikowanego korzystającego.”

podmiot nie posiada wiedzy odnośnie wysokości danej wartości (– w sytuacji gdy dana wartość obiektywnie istnieje i byłaby potencjalnie możliwa do ustalenia)–.

Uzasadnienie:

W odniesieniu do braku wiedzy o spełnieniu kryterium kwalifikowanego korzystającego, należy podkreślić, że niedopuszczalne jest nakładanie na podmioty obowiązków raportowych nieprzewidzianych wprost w ustawie jedynie na podstawie konstrukcji schemy MDR – zaś zawarcie w schemie zaznaczenia „NIE WIEM” przy pytaniu dot. kwalifikowanego korzystającego zdaje się właśnie sugerować taki obowiązek.

Z kolei sytuacja braku wiedzy dot. wartości przedmiotu czynności uzgodnienia i wartości korzyści podatkowej, przy jednoczesnym obiektywnym istnieniu takiej wartości (która byłaby potencjalnie możliwa do ustalenia, gdyby podmiot raportujący posiadał dodatkowe dane) pojawia się w praktyce – zaś dotychczasowe schemy MDR-1 i MDR-3 oraz planowane nowe schemy nie zawierają możliwości wyboru opcji „brak wiedzy”, co powoduje wątpliwości odnośnie tego, jakie pola powinien zaznaczyć podmiot raportujący.

Zagadnienie 6. Data uruchamiająca obowiązek raportowania

Uwaga:

W schemie MDR-1, w odniesieniu do pól dot. daty uruchamiającej obowiązek raportowania:

- a. Brak jest informacji, jakie pola ma zaznaczać podmiot raportujący w przypadku raportowania retrospektywnego,
- b. Pola do wyboru dla wspomagającego, z wyjątkiem pierwszego z nich, są niejasne i sprzeczne z brzmieniem przepisów OP dot. raportowania wspomagającego⁶ („Informacja przekazywana przez wspomagającego w terminie 30 dni od następnego dnia po wprowadzeniu do obrotu schematu podatkowego / Informacja przekazywana przez wspomagającego w terminie 30 dni od następnego dnia od organizowania do wdrożenia schematu podatkowego/ Informacja przekazywana przez wspomagającego w terminie 30 dni od następnego dnia od udostępnienia do wdrożenia schematu podatkowego. / Informacja przekazywana przez wspomagającego w terminie 30 dni od następnego dnia od nadzorowania wdrożenia schematu podatkowego”) - OP przewiduje, że wspomagający jest zobowiązany raportować we wcześniejszym z poniższych terminów: (i) 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) 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

⁶ Zgodnie z art. 86d § 5 OP: „Jeżeli wspomagający nie został poinformowany o NSP schematu podatkowego zgodnie z § 1, jest on obowiązany przekazać Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej informację o schemacie podatkowym, jeżeli dostrzeże lub powinien być dostrzec, że uzgodnienie, w odniesieniu do którego jest wspomagającym, stanowi schemat podatkowy przy zachowaniu staranności ogólnie wymaganej w dokonywanych przez niego czynnościach, przy uwzględnieniu zawodowego charakteru jego działalności, obszaru jego specjalizacji oraz przedmiotu wykonywanych przez niego czynności. Przepis art. 86b § 1 stosuje się odpowiednio, przy czym 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.”, natomiast zgodnie z art. 86b § 1 OP: „Promotor przekazuje 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.”

z tych zdarzeń nastąpi wcześniej (jeśli w danej czynności brał udział – co potwierdzają również Objaśnienia MF⁷). W konsekwencji, ustawa nie przewiduje raportowania wspomagającego „w terminie 30 dni od następnego dnia po wprowadzeniu do obrotu schematu podatkowego” (lecz 30 dni od następnego dnia po udzieleniu pomocy, wsparcia lub porad dotyczących wprowadzenia do obrotu”), ani odpowiednio „w terminie 30 dni od następnego dnia od organizowania do wdrożenia schematu podatkowego” czy „od nadzorowania wdrożenia schematu podatkowego” (lecz 30 dni od następnego dnia po udzieleniu pomocy/wsparcia/porad dotyczących owego organizowania do wdrożenia czy nadzorowania wdrożenia schematu podatkowego).

W schemach MDR-1 i MDR-3, w odniesieniu do schematu transgranicznego do wyboru są następujące opcje: „Schemat podatkowy transgraniczny został udostępniony do wdrożenia”, „Schemat podatkowy transgraniczny został przygotowany do wdrożenia”, „Pierwsza czynność związana z wdrażaniem schematu podatkowego transgranicznego została dokonana” i „Pomoc lub wsparcie wspomagającego we wdrożeniu schematu podatkowego transgranicznego” – należy jednak zwrócić uwagę, że Nowelizacja (w ślad za Dyrektywą DAC6) w odniesieniu do raportowania retrospektywnego schematów transgranicznych wymaga aby pierwszej czynności związanej z wdrażaniem schematu dokonano w okresie od dnia 26 czerwca 2018 r. do dnia 30 czerwca 2020 r. (a więc raportowaniu retrospektywnemu nie podlegają schematy, które w owym okresie jedynie zostały udostępnione lecz nie rozpoczęło się ich wdrożenie). Z kolei raport MDR-3 ze swej natury składany jest wyłącznie w sytuacji gdy schemat jest wdrażany (i w danym okresie rozliczeniowym dokonano jakichkolwiek czynności będących elementem schematu podatkowego lub uzyskiwał wynikającą z niego korzyść podatkową) – stąd też opcje inne niż „dokonanie czynności związanej z wdrażaniem schematu podatkowego” wydają się zbędne.

Uzasadnienie:

Schema powinna jednoznacznie wskazywać, jakie pole powinien zaznaczyć podmiot raportujący w przypadku raportowania retrospektywnego (chodzi tu nie tylko o raportowanie przewidziane Nowelizacją, ale też np. o korekty / spóźnione raportowania retrospektywne schematów przewidziane przepisami przejściowymi ustawy nowelizacyjnej z 2018 r.⁸).

Jednocześnie, brzmienie schemy i dostępne do wyboru opcje muszą być zgodne z literalnym brzmieniem przepisów OP i ich logiczno-językowym odczytaniem – stąd też opisy w odniesieniu do momentu uruchamiającego raportowanie wspomagającego, jak też opcje zaznaczenia odnośnie momentu uruchomienia obowiązku raportowania dla schematów transgranicznych, w świetle powyższego, wymagają poprawienia i doprecyzowania.

Zagadnienie 7. Raportowanie MDR-1 i MDR-3 przez korzystającego

Uwaga:

W schemie MDR-1 w przypadku raportowania korzystającego został przewidziany następujący wybór: „Czy promotor poinformował pisemnie korzystającego o NSP?” (TAK/NIE) – należy jednak zwrócić uwagę, że art. 86c § 1 OP mówiący o raportowaniu przez korzystającego zakłada istnienie takiego

⁷ Objaśnienia podatkowe z dnia 31 stycznia 2019 r. dotyczące stosowania przepisów związanych z obowiązkiem przekazywania do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej informacji o schematach podatkowych – s. 66: „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).”

⁸ 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 Nowelizacyjna”).

obowiązku tylko gdy korzystający nie otrzymał ani NSP, ani (w świetle odesłania do odpowiedniego stosowania art. 86b § 1 OP) nie otrzymał treści zaraportowanej przez promotora informacji o schemacie⁹. Omawiane pole wyboru powinno zatem brzmieć „Czy promotor poinformował pisemnie korzystającego o NSP lub, w przypadku braku NSP pomimo zaraportowania przez promotora, poinformował pisemnie korzystającego o fakcie zaraportowania i przekazał mu treść zaraportowanej informacji?”.

Ponadto w przypadku raportowania przez korzystającego, pole „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 - dane otrzymane od promotora” w schemie MDR-1 zgodnie z przepisami OP powinno dotyczyć wyłącznie schematu niestandaryzowanego¹⁰ (a więc potrzebna jest modyfikacja opisu pola).

Z kolei w schemie MDR-3 powinna zostać przewidziana możliwość importowania treści odpowiedniej części raportu MDR-1 (w sytuacjach w których wymagane jest podanie w MDR-3 szczegółowych informacji o schemacie) – obecnie korzystający zmuszeni są do „ręcznego” przenoszenia danych o schemacie do MDR-3.

Uzasadnienie:

Proponowane powyżej zmiany mają na celu dostosowanie schemy do brzmienia przepisów OP dotyczących sytuacji raportowania MDR-1 przez korzystającego oraz uproszczenia wypełniania MDR-3 przez korzystających.

Zagadnienie 8. Dzień pierwszej czynności wdrożeniowej

Uwaga:

Schema MDR-1 wymaga (jako pole obowiązkowe) wpisania dnia, w którym została lub zostanie dokonana pierwsza czynność wdrożeniowa – mimo, że w momencie składania raportu MDR-1 czynność ta może jeszcze nie być dokonana lub jej data może nie być znana (w szczególności, podmiot raportujący może nie posiadać wiedzy, czy i w jakim momencie może nastąpić wdrożenie). Rekomendowane jest zmodyfikowanie tego pola (na nieobowiązkowe lub dodanie możliwości wskazania odnośnie braku wiedzy nt. tej daty).

Analogiczna uwaga dotyczy schemy MDR-4 – w tym przypadku, należy zwrócić uwagę, że zdarzeniem uruchamiającym raportowanie MDR-4 jest udostępnienie, nie zaś rozpoczęcie wdrożenia – stąd też wymaganie wpisania daty pierwszej czynności wdrożeniowej jest niecelowe.

⁹ Zgodnie z art. 86c § 1 OP: „Jeżeli korzystający nie został poinformowany zgodnie z art. 86b § 2 lub 3, przekazuje Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej 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.” Zgodnie zaś z art. 86b § 3 OP: „W przypadku gdy w terminie, o którym mowa w § 1, schemat podatkowy nie posiada jeszcze NSP, promotor informuje o tym pisemnie korzystającego oraz przekazuje mu dane, o których mowa w art. 86f, dotyczące schematu podatkowego.”

¹⁰ Zgodnie z art. 86c § 2 OP: „Korzystający, który został poinformowany zgodnie z art. 86b § 4, przekazuje Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej informację o schemacie podatkowym również w sytuacji, w której uzgodnienie, w ocenie korzystającego, nie stanowi schematu podatkowego, w terminie, o którym mowa w § 1. Przekazując informację o schemacie podatkowym, korzystający weryfikuje dane otrzymane od promotora oraz modyfikuje je dla zapewnienia ich zgodności ze stanem rzeczywistym w tej informacji. Informacja o schemacie podatkowym przekazana przez korzystającego zawiera również dane otrzymane od promotora zgodnie z art. 86b § 4.”. Zgodnie zaś z art. 86b § 4 OP: „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 przez korzystającego z obowiązku jej zachowania w tym zakresie, promotor niezwłocznie: 1) informuje pisemnie korzystającego w terminie, o którym mowa w § 1, o obowiązku przekazania schematu podatkowego do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej oraz 2) przekazuje korzystającemu dane, o których mowa w art. 86f § 1, dotyczące schematu podatkowego.”

Uzasadnienie:

Proponowana modyfikacja ma na celu uwzględnienie w schemie faktu, iż w świetle przepisów OP, obowiązek raportowy MDR-1 (jak również MDR-4) może powstać w momencie, w którym kwestia czy wdrożenie schematu w ogóle będzie miało miejsce, a jeśli tak to kiedy, może nie być jeszcze znana (w szczególności może nie być znana podmiotowi raportującemu) oraz doprowadzenie schemy MDR-4 do zgodności z logiką przepisów dot. raportowania kwartalnego.

Zagadnienie 9. Podmioty powiązane z promotorem lub korzystającym

Uwaga:

Schemy MDR-1 i MDR-3 zawierają sekcje i pola „Podmioty powiązane z korzystającym zgodnie z art. 86a par. 1 pkt 7 o których mowa w art. 86f par. 1 pkt 1” (w MDR-1 jako „dane otrzymane od promotora” lub bez takiej adnotacji) oraz „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”; pierwszy z wymienionych rodzajów pól występuje również w MDR-4. Wymóg podawania takiej informacji nie znajduje jednak uzasadnienia ani w przepisach OP¹¹, ani w Dyrektywie DAC6¹². W konsekwencji, postulujemy rezygnację z wszystkich wskazanych powyżej sekcji i pól i ich wykreślenie ze schem (a pozostawienie

¹¹ Zgodnie z art. 86f. § 1 OP: „Informacja o schemacie podatkowym zawiera: 1) dane identyfikujące przekazującego informację oraz korzystającego, któremu udostępniony został schemat podatkowy, w tym informacje dotyczące firmy lub imię i nazwisko, datę i miejsce urodzenia, identyfikator podatkowy, miejsce zamieszkania, siedziby lub zarządu, a w przypadku osoby niemającej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej miejsca zamieszkania lub podmiotu niemającego na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej siedziby lub zarządu - numer i serię paszportu lub innego dokumentu potwierdzającego tożsamość, lub inny numer identyfikacyjny, jeżeli osoba ta nie posiada identyfikatora podatkowego oraz w przypadkach, gdy uzgodnienie dotyczy osób będących podmiotami powiązanymi z promotorem lub korzystającym” – językowa konstrukcja tego przepisu wskazuje zatem że może on dotyczyć co najwyżej przekazującego informację lub korzystającego, zaś nie uzasadnia podawania danych podmiotów powiązanych z korzystającym (jeśli nie są one w odniesieniu do danego schematu podatkowego „podmiotami uczestniczącymi, mającymi uczestniczyć w schemacie podatkowym lub na które może mieć wpływ schemat podatkowy” (pkt 11) lub „podmiotami obowiązanyymi do przekazania informacji o schemacie podatkowym” (pkt 12). Planowana Nowelizacja (w brzmieniu skierowanym do Senatu) zawiera w powyższym zakresie jedynie zmiany doprecyzowujące („w art. 86f w § 1: a) pkt 11–13 otrzymują brzmienie: „11) wskazanie danych identyfikujących, o których mowa w pkt 1, znanych przekazującemu informację podmiotów uczestniczących, mających uczestniczyć w schemacie podatkowym lub na które może mieć wpływ schemat podatkowy, oraz państw i terytoriów, w których podmioty te posiadają miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd, lub których schemat ten może dotyczyć; 12) wskazanie danych identyfikujących, o których mowa w pkt 1, znanych przekazującemu informację innych podmiotów obowiązanych do przekazania informacji o schemacie podatkowym, jeżeli występują (...))”.

¹² Art. 8ab ust. 14: „Informacje, które właściwy organ państwa członkowskiego jest zobowiązany przekazywać na mocy ust. 13, zawierają w zależności od przypadku: a) dane identyfikacyjne pośredników i właściwych podatników, w tym ich nazwę lub imię i nazwisko, datę i miejsce urodzenia (w przypadku osób fizycznych), rezydencję podatkową, numer »NIP« oraz, w stosownych przypadkach, osób będących przedsiębiorstwami powiązanymi z właściwym podatnikiem; b) informacje o cechach rozpoznawczych określonych w załączniku IV, które sprawiają, że dane uzgodnienie transgraniczne podlega zgłoszeniu; c) streszczenie treści podlegającego zgłoszeniu uzgodnienia transgranicznego, w tym wskazanie nazwy, pod jaką to uzgodnienie funkcjonuje, jeżeli taka istnieje, oraz opis stosownej działalności gospodarczej lub uzgodnień sformułowanych w sposób abstrakcyjny i nieprowadzący do ujawnienia tajemnicy handlowej, przemysłowej lub zawodowej lub procesu produkcyjnego, lub do ujawnienia informacji, które byłoby sprzeczne z porządkiem publicznym; d) dzień, w którym została lub zostanie dokonana pierwsza czynność służąca wdrożeniu podlegającego zgłoszeniu uzgodnienia transgranicznego; e) informacje o przepisach krajowych, które stanowią podstawę podlegającego zgłoszeniu uzgodnienia transgranicznego; f) wartość podlegającego zgłoszeniu uzgodnienia transgranicznego; g) określenie państwa członkowskiego właściwego podatnika lub właściwych podatników lub wszelkich pozostałych państw członkowskich, których może dotyczyć podlegające zgłoszeniu uzgodnienie transgraniczne; h) określenie każdej innej osoby w państwie członkowskim, na którą to osobę podlegające zgłoszeniu uzgodnienie transgraniczne może mieć wpływ, wraz ze wskazaniem państwa członkowskiego, z którym powiązana jest taka osoba.” – Dyrektywa nie referuje więc do danych podmiotów powiązanych z pośrednikiem, zaś w odniesieniu do podmiotów powiązanych z właściwym podatnikiem, należy wnioskować, że „stosowne przypadki” to takie, w których uzgodnienie dotyczy osób będących przedsiębiorstwami powiązanymi z właściwym podatnikiem (tj. osoby te są uczestnikami uzgodnienia na których rozliczenia podatkowe owo uzgodnienie ma wpływ, i jednocześnie podmiot raportujący nie jest związany prawnie chronioną tajemnicą zawodową w odniesieniu do danego raportowania.

tylko informacji o ew. podmiotach uczestniczących, mających uczestniczyć w schemacie lub na które schemat może mieć wpływ oraz o innych podmiotach zobowiązanych do raportowania).

Uzasadnienie:

Tak jak wspomniano powyżej, niedopuszczalne jest rozszerzanie zakresu raportowania (w tym zakresu informacji podawanych w raportowaniu) w drodze zmiany schem. Postulowane powyżej zmiany zmierzają do doprowadzenia treści schem do zgodności z przepisami OP i celem Dyrektywy DAC6. Co więcej, wypełnienie wymogu wynikającego z treści proponowanej schemy powodowałoby istotne trudności praktyczne (nie jest jasne, do jakiego poziomu „powiązania” należałoby wpisywać podmioty powiązane do raportu, jeśli nie mają one nic wspólnego ze schematem).

Zagadnienie 10. Inne podmioty zobowiązane do raportowania

Uwaga:

Schemy MDR-1 i MDR-3 zawierają pole „*Rola innych podmiotów obowiązanych do przekazania informacji o schemacie podatkowym*” – wybór jest tu ograniczony do promotora i wspomagającego, podczas gdy w świetle przepisów OP takim podmiotem może być również korzystający – wskazane jest doprecyzowanie schemy w tym zakresie.

Uzasadnienie:

Schemy powinny odzwierciedlać treść przepisów OP – w konsekwencji, powinny one uwzględniać sytuacje przewidziane przez te przepisy.

Zagadnienie 11: Składanie MDR-2 przez wspomagającego

Uwaga:

Schema MDR-2 w odniesieniu do wspomagającego zawiera opcje: „*Wspomagający nie został poinformowany o NSP zgodnie z art. 86d § 1 ustawy (art. 86d § 3 ustawy)*”, „*Wspomagający nie został poinformowany o NSP zgodnie z art. 86d § 1 ustawy (art. 86d § 3 ustawy) oraz przekazanie przez wspomagającego informacji o schemacie podatkowym naruszałoby obowiązek zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej (art. 86d § 5 ustawy)*”, „*Wspomagającemu nie została przekazana informacja, o której mowa w art. 86b § 3 ustawy (art. 86d § 3 ustawy)*”, „*Wspomagającemu nie została przekazana informacja, o której mowa w art. 86b § 3 ustawy (art. 86d § 3 ustawy) oraz przekazanie przez wspomagającego informacji o schemacie podatkowym naruszałoby obowiązek zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej (art. 86d § 5 ustawy)*”. Wykładnia zarówno art. 86d § 3 jak i § 5 OP wskazuje jednak, że wspomagający ma obowiązek składania MDR-2 tylko wtedy kiedy nie otrzymał ani informacji o NSP, ani informacji o której mowa w art. 86b § 3 OP¹³ – stąd też rekomendowane jest poprawienie schemy pod powyższym względem.

¹³ Zgodnie z art. 86d § 3. „*W terminie, o którym mowa w § 2, wspomagający obowiązany jest zawiadomić Szefa Krajowej Administracji Skarbowej o wystąpieniu sytuacji wskazanej w § 2, 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. Wspomagający może wstrzymać się z wykonaniem czynności w odniesieniu do uzgodnienia do dnia otrzymania tego oświadczenia, potwierdzenia nadania NSP lub informacji, o której mowa w art. 86b § 3.*” (przy czym § 2 referuje do sytuacji w której wspomagający „nie został poinformowany o NSP schematu podatkowego zgodnie z § 1 lub nie została mu przekazana informacja, o której mowa w art. 86b § 3”). Z kolei zgodnie z art. 86d § 5 OP „*W przypadku gdy przekazanie przez wspomagającego informacji o schemacie podatkowym naruszałoby obowiązek zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej i wspomagający nie został 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,*

Uzasadnienie:

Powyższa uwaga ma na celu doprowadzenie do stanu zgodności schemy MDR-2 z brzmieniem przepisów OP dotyczącymi raportowania przez wspomagającego.

Zagadnienie 12: Składanie MDR-3 a okresy rozliczeniowe**Uwaga:**

Schema MDR-3 zawiera pole „*Data, jeśli okres rozliczeniowy jest jednodniowy*”, jak również możliwość wyboru podatku PCC (w odniesieniu do którego co do zasady nie można mówić o „okresie rozliczeniowym” a opodatkowaniu podlegają pojedyncze transakcje) w sekcji „*Informacja o deklaracji podatkowej w terminie do złożenia której składana jest informacja - podatek którego dotyczy składana deklaracja*”. Należy jednak zwrócić uwagę, że art. 86j OP dotyczący raportowania MDR-3 referuje wprost do okresu rozliczeniowego – „*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 Krajowej Administracji Skarbowej informację, według ustalonego wzoru, o zastosowaniu schematu podatkowego*” – w konsekwencji, składanie MDR-3 w odniesieniu do sytuacji w których brak jest okresu rozliczeniowego w podatku którego dotyczy schemat nie znajduje uzasadnienia w przepisach OP – rekomendujemy poprawienie schemy w tym zakresie.

Dodatkowo, przewidziana w schemie MDR-3 sekcja „*Wskazanie powodu, dla którego to korzystający przekazuje informację o schemacie podatkowym transgranicznym*” w proponowanym brzmieniu jest nierelevantna albowiem MDR-3 przekazywany jest wyłącznie przez korzystającego.

Uzasadnienie:

Powyższa rekomendacja ma na celu dostosowanie schemy do brzmienia przepisów dotyczących raportowania MDR-3.

Zagadnienie 13: Składanie MDR-4**Uwaga:**

Schema dla MDR-4 przewiduje składanie tego raportu zarówno w charakterze promotora, jak i wspomagającego. Jednak udostępnienie – które jest jedynym rodzajem czynności uruchamiającej obowiązek raportowania MDR-4 – z definicji jest czynnością promotora (nie wspomagającego)¹⁴ –

o którym należy przekazać informację Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej. Jednocześnie w terminie, o którym mowa w § 4, wspomagający obowiązany jest zawiadomić Szefa Krajowej Administracji Skarbowej o wystąpieniu sytuacji wskazanej w zdaniu poprzedzającym, wskazując dzień, w którym dostrzegł, że uzgodnienie stanowi schemat podatkowy, oraz liczbę podmiotów, które poinformował o obowiązku przekazania informacji Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej. Przepis art. 86b § 7 stosuje się odpowiednio.” (przy czym prawidłowe odczytanie § 4 obejmuje sytuację w której – „zgodnie z § 1” – wspomagający nie otrzymał ani informacji o NSP, ani informacji o której mowa w art. 86b § 3 OP). Powyższe stanowisko znajduje również pośrednie potwierdzenie w treści Objaśnień.

¹⁴ Zgodnie z art. 86a § 1 pkt 8 OP pod pojęciem promotora rozumie się „*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*”, z kolei pod pojęciem wspomagającego, zgodnie z pkt 18 – „*osobę fizyczną, osobę prawną lub jednostkę organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej, w szczególności biegłego rewidenta, notariusza, 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, udostępnienia do wdrożenia lub nadzorowania wdrożenia uzgodnienia*”

stanowisko to potwierdzają również Objasnienia (s. 67: „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.”). Rekomendujemy skorygowanie schemy MDR-4 w powyższym zakresie.

Uzasadnienie:

Powyższa rekomendacja ma na celu doprowadzenie do zgodności schemy z logiką przepisów dot. raportowania MDR-4.