



MINISTERSTWO FINANSÓW
KANCELARIA GŁÓWNA

Wpł. 2019-02-19

Dep: SP Ilość zal. 11/ko



Warszawa, 14 lutego 2019 r.



Pan
Dominik Kaczmarski
Dyrektor Departamentu Systemu Podatkowego
Ministerstwo Finansów

Szanowny Panie Dyrektorze,

w nawiązaniu do spotkania z członkami [redacted] poświęconego omówieniu wątpliwości związanych ze stosowaniem przepisów o raportowaniu schematów podatkowych (tzw. MDR), przekazuję listę wątpliwości, które w naszej ocenie powinny zostać dodatkowo omówione w objaśnieniach podatkowych.

Z poważaniem,



Załącznik:

Uwagi ([redacted]) do objaśnień podatkowych ws. raportowania schematów podatkowych.



[REDACTED]

Uwagi [REDACTED] do objaśnień podatkowych ws. raportowania schematów podatkowych

1. Obowiązek przekazywania informacji o schematach podatkowych w zakresie VAT

Obowiązek przekazywania informacji o schematach w odniesieniu do rozliczeń podatku VAT na podstawie tak zdefiniowanych cech wydaje się zdecydowanie nadmierny. W szczególności bowiem może oznaczać konieczność uznania za schematy podlegające raportowaniu czynności o charakterze zwykłym, wynikającym z codziennej, przeciętnej działalności każdego podatnika - teoretyczne samo odliczenie podatku naliczonego na podstawie każdej faktury zakupu można uznać za korzyść podatkową w rozumieniu art. 86a pkt 4 lit. a) ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz. U. z 2018 r. poz. 800 ze zm., dalej: Ordynacja podatkowa), zaś zastosowanie stawki 0% wynikającej z udokumentowanego eksportu towarów za korzyść podatkową w rozumieniu art. 3 pkt 18 lit. a) Ordynacji podatkowej. Wydaje się więc, że obowiązek, o którym mowa należy ograniczyć raczej do zdarzeń nadzwyczajnych, takich jak te, w których podatnik wykonuje czynności mające na celu doprowadzenie do odliczenia podatku naliczonego w przypadku, gdy ustawa takiego prawa mu nie daje.

Dlatego proponujemy rozważenie wprowadzenia dodatkowej sekcji w objaśnieniach, która odnosiłaby się do obowiązków informacji o schematach w zakresie podatku VAT. Proponujemy więc taką lub zbliżoną treść objaśnień w części dotyczącej VAT.

Uwagi wstępne

W pierwszej kolejności należy podkreślić, że co do zasady, instrument jakim jest obowiązek przekazywania informacji o schematach podatkowych dotyczy działań wywierających konsekwencje w zakresie podatków innych niż podatki pośrednie. Tym samym obowiązek przekazywania informacji o schematach w zakresie podatku VAT, dotyczy jedynie przypadków szczególnych, w których podatnik dąży do uzyskania korzyści podatkowej, która nie jest przewidziana przez przepisy ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, t.j. Dz. U. z 2018 r. poz. 2174 ze zm. [dalej: ustawa o VAT], Dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28.11.2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej [Dz. U. UE. L. z 2006 r. Nr 347, str. 1 ze zm., dalej: Dyrektywa VAT] oraz przepisy wykonawcze do tych aktów.

Schematy podatkowe dotyczące VAT podlegające informowaniu

W sytuacji, w której uzgodnienie dotyczy wyłącznie podatku od wartości dodanej, w tym podatku od towarów i usług, nie będzie spełnione kryterium transgraniczne, co wynika z art. 86a § 3 Ordynacji podatkowej. Oznacza to, że jeśli schemat podatkowy dotyczy wyłącznie tych podatków (tj. wyłącznie skutki na gruncie tych podatków pozwalają na zakwalifikowanie uzgodnienia jako schematu podatkowego), nie będzie to schemat podatkowy transgraniczny.



[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]
XIII Wydział Gospodarczy KRS





W konsekwencji, istnieją dwa rodzaje schematów dotyczące VAT, które podlegają obowiązkowi przekazywania informacji:

- schemat podatkowy,
- schemat podatkowy standaryzowany.

Schemat podatkowy

Przez schemat podatkowy dotyczący VAT (art. 86a § 1 pkt 10 Ordynacji podatkowej) rozumie się uzgodnienie, które spełnia kryterium głównej korzyści oraz posiada ogólną cechę rozpoznawczą.

Natomiast biorąc pod uwagę definicje szczególnej cechy rozpoznawczej (art. 86a § 1 pkt 13 Ordynacji podatkowej) oraz innej szczególnej cechy rozpoznawczej (art. 86a § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej) należy uznać, że podane w ich definicjach sytuacje odnoszą się wyłącznie do rozliczania podatków dochodowych, tym samym w ogóle nie dotyczą rozliczeń podatku VAT. Dlatego też na potrzeby przekazywania informacji o schematach podatkowych dotyczących VAT uznaje się, że mogą one wystąpić jedynie w sytuacji wskazanej w art. 86a § 1 pkt 10 lit. a) Ordynacji podatkowej.

Należy podkreślić, że schemat podatkowy dotyczący VAT jest objęty obowiązkiem informowania jeśli spełnia kryterium **kwalfikowanego korzystającego**.


Kryterium głównej korzyści

Na gruncie przepisów art. 3 pkt 18 i art. 86a § 1 pkt 4 lit. a) Ordynacji podatkowej **korzyść podatkowa** w zakresie VAT może wystąpić na skutek:

- niepowstania zobowiązania podatkowego (obowiązku podatkowego),
- odsunięcia w czasie powstania zobowiązania podatkowego (obowiązku podatkowego),
- obniżenia wysokości zobowiązania podatkowego,
- powstania nadpłaty lub prawa do zwrotu podatku,
- zawyżenia kwoty nadpłaty,
- powstania prawa do zwrotu podatku,
- zawyżenia kwoty zwrotu podatku,
- podwyższenia kwoty nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy,
- niepowstania obowiązku lub odsunięcia w czasie powstania obowiązku sporządzania i przekazywania informacji podatkowych, w tym informacji o schematach podatkowych.

Natomiast **kryterium głównej korzyści** w zakresie VAT uważa się za spełnione, jeżeli na podstawie istniejących okoliczności oraz faktów należy przyjąć, że podmiot działający rozsądnie i kierujący się zgodnymi z prawem celami innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej mógłby zasadnie wybrać inny sposób postępowania, z którym nie wiązałyby się uzyskanie korzyści podatkowej rozsądnie oczekiwanej lub wynikającej z wykonania uzgodnienia, a korzyść podatkowa jest główną lub jedną z głównych korzyści, którą podmiot spodziewa się osiągnąć w związku z wykonaniem uzgodnienia (art. 86a § 2 Ordynacji podatkowej).





Analizując, czy w danej sytuacji spełnione jest kryterium głównej korzyści w zakresie VAT należy mieć na uwadze podstawowe cechy konstrukcyjne podatku od wartości dodanej wynikające z Dyrektywy VAT. W szczególności należy mieć na uwadze, zasady wskazane w art. 1 ust. 2 Dyrektywy VAT, tj.:

- zasada wspólnego systemu VAT polega na zastosowaniu do towarów i usług ogólnego podatku konsumpcyjnego dokładnie proporcjonalnego do ceny towarów i usług, niezależnie od liczby transakcji, które mają miejsce w procesie produkcji i dystrybucji poprzedzającym etap obciążenia tym podatkiem,
- VAT, obliczony od ceny towaru lub usługi według stawki, która ma zastosowanie do takiego towaru lub usługi, jest wymagalny od każdej transakcji, po odjęciu kwoty podatku poniesionego bezpośrednio w różnych składnikach kosztów,
- wspólny system VAT stosuje się aż do etapu sprzedaży detalicznej włącznie.

Ponadto należy mieć na uwadze zasadę neutralności (art. 168 Dyrektywy VAT), zgodnie z którą „jeżeli towary i usługi wykorzystywane są na potrzeby opodatkowanych transakcji podatnika, podatnik jest uprawniony, w państwie członkowskim, w którym dokonuje tych transakcji, do odliczenia następujących kwot od kwoty VAT, którą jest zobowiązany zapłacić (...)”.

Wobec powyższego należy uznać, że **nie jest spełnione kryterium głównej korzyści w zakresie VAT co do zasady** w przypadkach, które stanowią elementy zwykłych czynności realizowanych w ramach prowadzonej działalności gospodarczej, z którymi ustawa o VAT lub przepisy do niej wykonawcze wiążą określone konsekwencje, w tym także związane z obniżeniem zobowiązania podatkowego (np. poprzez odliczenie podatku naliczonego lub skorzystanie z tzw. ulgi na złe długi). Za typowe przypadki, o których mowa powyżej uznaje się m.in.:

- odliczenia podatku naliczonego z faktur lub dokumentów celnych dokumentujących zakupy typowe i powtarzalne dla danego rodzaju działalności,
- odliczenie podatku naliczonego w jednym z dwóch kolejnych okresów rozliczeniowych (art. 86 ust. 11 ustawy o VAT),
- złożenie korekty deklaracji VAT w celu odliczenia podatku naliczonego wynikającego z ww. zakupów (art. 86 ust. 13 i ust. 13a ustawy o VAT),
- odliczanie pełnej kwoty podatku naliczonego od wydatków związanych z pojazdami samochodowymi, w przypadku spełnienia przewidzianych przepisami dodatkowych warunków w tym zakresie (art. 86a ustawy o VAT),
- stosowane tzw. bezpośredniej alokacji podatku naliczonego (art. 90 ust. 1 ustawy o VAT),
- stosowanie proporcjonalnego odliczenia VAT (art. 90 ust. 2 – ust. 10b ustawy o VAT),
- stosowanie pre-współczynnika VAT (art. 86 ust. 2a – ust. 2h ustawy o VAT),
- stosowanie przepisów o korektach odliczonego podatku naliczonego (art. 90a, art. 90b, art. 90c, art. 91 ustawy o VAT),
- stosowanie ulgi na złe długi (art. 89a ustawy o VAT),



- stosowanie do dokonywanych dostaw towarów oraz świadczonych usług stawek innych niż podstawowa w sytuacjach wskazanych w przepisach ustawy o VAT i przepisach wykonawczych (np. załącznik nr 3 i nr 10 do ustawy o VAT, art. 83 ustawy o VAT),
- stosowanie koncepcji świadczenia złożonego wypracowanej w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości UE (dalej: TSUE), w sytuacjach, gdy co najmniej dwa elementy, albo co najmniej dwie czynności dokonane przez podatnika na rzecz klienta, są ze sobą tak ściśle związane, że tworzą obiektywnie jedno nierozzerwalne świadczenie gospodarcze, którego rozdzielenie miałyby charakter sztuczny¹,
- wystawianie faktur przed datą powstania obowiązku podatkowego lub po tej dacie w terminach wskazanych w ustawie o VAT,
- stosowanie zbiorczych faktur korygujących (dotyczących szeregu transakcji między tymi samymi kontrahentami, zawierających wszystkie elementy wskazane w art. 106j ust. 2 ustawy o VAT) oraz uproszczonych faktur korygujących (art. 106j ust. 3 ustawy o VAT).

Natomiast kryterium głównej korzyści w zakresie VAT może być spełnione przykładowo w następujących sytuacjach, kiedy na skutek podjęcia planowanych i uprzednio przygotowanych działań następuje:

- sztuczne wydłużanie łańcucha dystrybucji towarów lub usług w celu przerzucenia na inne podmioty niż faktyczny odbiorca ekonomicznego ciężaru nieodliczalnego podatku naliczonego,
- sztuczne łączenie czynności w celu zmiany zasad opodatkowania czynności z zasad ogólnych na odwrotne obciążenie lub odwrotnie,
- sztuczne stworzenie grupy czynności, także z udziałem większej ilości podmiotów, które skutkować mogą odliczeniem podatku naliczonego przez podmiot, któremu ustawa nie daje prawa do takiego odliczenia.

O spełnieniu kryterium głównej korzyści decydują okoliczności konkretnego przypadku oceniane w świetle definicji kryterium głównej korzyści (art. 86a § 2 Ordynacji podatkowej).

Ogólna cecha rozpoznawcza

Nie będzie spełniać definicji ogólnej cechy rozpoznawczej, o której mowa art. 86a § 1 pkt 10 lit. f) Ordynacji podatkowej, skorzystanie przez podatnika z jednej z opcji przewidzianych wprost w przepisach ustawy o VAT:

- wybór opodatkowania WNT przez podmioty wskazane w art. 10 ust. 1 pkt 2 ustawy o VAT² u których całkowita WNT towarów na terytorium kraju nie przekroczyła w trakcie roku podatkowego kwoty 50 000 zł (art. 10 ust. 6 ustawy o VAT),

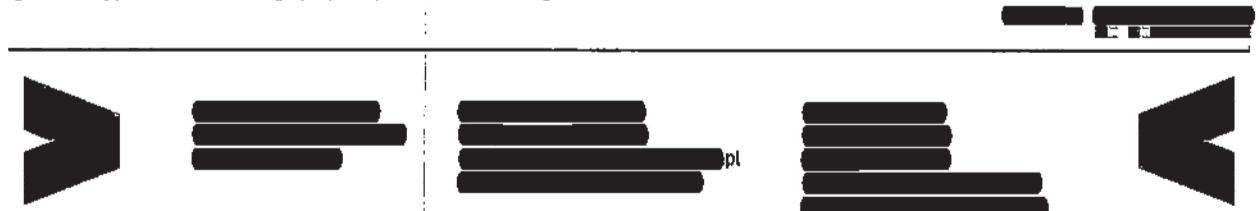
¹ Np. wyroki TSUE w sprawach C-349/96 *Card Protection Plan*, C-41/04 *Levob Verzekerings*, C-231/94 *Faaborg-Gelting Linien A/S*, C-308/96 i C-94/97 *T.P. Magdett i R.M. Baldwin*, C-276/09 *Everything Everywhere Ltd.*, C-224/11 *BGŻ Leasing*.

² Zgodnie z art. 10 ust. 1 pkt 2 ustawy o VAT, WNT, o którym mowa w art. 9, nie występuje w przypadku, gdy:

2) dotyczy towarów innych niż wymienione w pkt 1 nabywanych przez:

a) rolników ryczałtowych dla prowadzonej przez nich działalności rolniczej,

b) podatników, którzy wykonują jedynie czynności inne niż opodatkowane podatkiem i którym nie przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług,





- wybór przez małego podatnika opodatkowania metodą kasową oraz rezygnacja z tej metody na rzecz zasad ogólnych (art. 21 ustawy o VAT),
- wybór miejsca opodatkowania sprzedaży wysyłkowej z terytorium kraju (art. 23 ust. 5 ustawy o VAT),
- wybór miejsca opodatkowania sprzedaży wysyłkowej na terytorium kraju przez podatnika podatku od wartości dodanej (art. 24 ust. 4 ustawy o VAT),
- wskazanie miejsca świadczenia usług telekomunikacyjnych, usług nadawczych i usług elektronicznych na rzecz podmiotów niebędących podatnikami (art. 28k ust. 4 ustawy o VAT),
- sposób przeliczania kwot na złote według ostatniego kursu wymiany opublikowanego przez Europejski Bank Centralny na ostatni dzień poprzedzający dzień powstania obowiązku podatkowego; w takim przypadku waluty inne niż euro przelicza się z zastosowaniem kursu wymiany każdej z nich względem euro (art. 31a ust. 1 zd. 2. ustawy o VAT)
- wybór opodatkowania VAT transakcji dostawy nieruchomości poprzez rezygnację z dobrowolnego zwolnienia z VAT (art. 43 ust. 1 pkt 10 w zw. z art. ust. 10 i ust. 11 ustawy o VAT),
- wybór formy kaucji gwarancyjnej (art. 105b ust. 3 ustawy o VAT),
- powrót do stosowania zwolnienia podmiotowego z VAT przez podatników u których wartość sprzedaży nie przekroczyła łącznie w poprzednim roku podatkowym kwoty 200 000 zł (art. 113 ust. 11 ustawy o VAT),
- wybór opodatkowania usługi taksówek osobowych w formie ryczaftu (art. 114 ust. 1 ustawy o VAT),
- wybór opodatkowania importu towarów w deklaracji podatkowej (art. 33a ustawy o VAT) albo w deklaracji importowej (art. 33b ustawy o VAT)".

2. Rozciągnięcie tajemnicy zawodowej na spółkę osobową, w której profesjonaliści objęci taką tajemnicą wykonują zawód

Zarówno we wprowadzonej z dniem 1 stycznia 2019 r. na podstawie ustawy 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 ze zm.) nowelizacji przepisów, jak i objaśnieniach brakuje odniesienia do relacji pomiędzy tajemnicą zawodową, do której zachowania zobowiązani są członkowie samorządów zawodowych adwokatów, radców prawnych czy doradców podatkowych, a kwestią rozciągnięcia tej tajemnicy na spółkę, w której takie osoby wykonują zawód, a która może zostać – niezależnie od tych osób – zidentyfikowana zgodnie z przepisami Ordynacji podatkowej jako promotor, na którym ciąży obowiązek raportowania informacji o schematach podatkowych.

c) podatników, u których sprzedaż jest zwolniona od podatku na podstawie art. 113 ust. 1 i 9,

d) osoby prawne, które nie są podatnikami

- jeżeli całkowita wartość wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów na terytorium kraju nie przekroczyła w trakcie roku podatkowego kwoty 50 000 zł.





Należy zwrócić uwagę, że zgodnie z Ordynacją podatkową jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej i osoba fizyczna – w szczególności doradca podatkowy, adwokat, radca prawny zostali niezależnie od siebie zdefiniowani jako promotorzy. W konsekwencji, promotorem może być równocześnie sam profesjonalista, jak i spółka, w której wykonuje on zawód.

Brakuje jednocześnie regulacji pozwalającej na to, aby spółka osobowa będąca promotorem, w której zawód wykonuje profesjonalista, mogła zasłonić się jego tajemnicą zawodową na potrzeby przekazywania informacji o schematach podatkowych. Ustawa o doradztwie podatkowym przewiduje wprawdzie rozciągnięcie tajemnicy zawodowej na spółki doradztwa podatkowego, ale tymi mogą być jedynie spółki kapitałowe. Znakomita większość kancelarii prawnych i wiele firm doradztwa podatkowego działa w formie spółek osobowych, do których regulacje te nie znajdują zastosowania. Takie podejście godzi w respektowanie prawnie chronionej tajemnicy zawodowej.

3. Brak regulacji pozwalających na jednoznaczną kwalifikację danego podmiotu jako promotor lub wspomagający

W praktyce często występują sytuacje, w których w ramach jednego podmiotu (np. spółki osobowej świadczącej usługi doradztwa podatkowego i prawnego, spółki z grupy kapitałowej zatrudniającej doradcę in-house) w stosunku do tego samego uzgodnienia wykonywanych jest szereg czynności – od etapu opracowania koncepcji uzgodnienia, przez podjęcie czynności związanych z jego wdrożeniem po nadzorowanie wdrożenia.

Brakuje wyjaśnienia czy w takiej sytuacji ten sam podmiot powinien się identyfikować zarówno jako promotor i jako wspomagający, czy też raportowanie schematu podatkowego jako promotor wyczerpuje zakres jego obowiązków. Kwestia ta dotyczy odpowiednio osób fizycznych, które w ramach tej samej spółki świadczą usługi doradztwa, wykonują czynności w ramach swoich specjalizacji.

Przepisy nie dają odpowiedzi na pytanie, czy w sytuacji w której po udostępnieniu schematu podatkowego przez promotora, inny podmiot podejmuje czynności mające na celu wdrożenie lub wprowadzenie tego schematu do obrotu, powinien on zidentyfikować się jako promotor czy wspomagający.

Zgodnie z definicją wspomagającego zawartą w art. 86a § 1 pkt 18 Ordynacji podatkowej jest to m.in. osoba, która „(...) 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.” Zgodnie natomiast z definicją promotora zawartą w art. 86a § 1 pkt 8 rozumie się przez to osobę, która m.in. „(...) wdraża uzgodnienie lub zarządza wdrażaniem uzgodnienia (...)”. Definicje te są na tyle szerokie i nieprecyzyjne, że w pewnych przypadkach ich zakresy mogą się krzyżować.

[Redacted]





W związku z tym trudno jest określić, w jakim charakterze miałyby zostać zidentyfikowana np. kancelaria prawna, której klient zleca przeprowadzenia wdrożenia schematu podatkowego przygotowanego przez inny podmiot. Przepisy nie dają również jasnej odpowiedzi, jakie obowiązki ciążyą na promotorze w przypadku wdrażania schematu podatkowego, o którym informacja została już zgłoszona przez innego promotora.

4. Modyfikacje uzgodnienia stanowiącego schemat podatkowy w toku jego opracowywania lub wdrażania

Jak wynika z praktyki, często rozwiązania stanowiące elementy uzgodnienia ewoluują zarówno na etapie opracowywania koncepcji uzgodnienia, jak już i podczas jego wdrażania. Brakuje regulacji określającej, co stanowi taką modyfikację konkretnych elementów schematu podatkowego, w wyniku której, mamy do czynienia już z nowym schematem, który powinien podlegać odrębnemu raportowaniu.

5. Korekta rozliczeń podatkowych w odniesieniu do czynności stanowiących elementy schematu podatkowego

Przepisy dotyczące informacji o schematach podatkowych nie odpowiadają na pytanie czy w przypadku korygowania rozliczeń podatkowych w odniesieniu do czynności stanowiących elementy schematu podatkowego – ze względu na ujawnienie okoliczności, które nie były znane/brane pod uwagę na etapie tworzenia koncepcji danego uzgodnienia stanowiącego schemat podatkowy, a które prowadzą do zmiany skutków podatkowych takiego uzgodnienia, mamy do czynienia z nowym schematem podatkowym podlegającym odrębnemu raportowaniu.

6. Otwarta definicja wspomagającego

Na skutek wprowadzenia otwartej definicji "wspomagającego" nie wiadomo, którzy pracownicy lub chociażby pracownicy których działów/zatrudnieni na jakich stanowiskach, mogą stać się wspomagającymi. Nie jest jasne, wg jakich kryteriów powinno być oceniane, czy ktoś „przy uwzględnieniu zawodowego charakteru jego działalności, obszaru jego specjalizacji oraz przedmiotu wykonywanych przez niego czynności (...) powinien być powziąć wątpliwość”, że dane uzgodnienie może stanowić schemat podatkowy. W szczególności, przepisy nie wymagają, aby osoby te były profesjonalistami, bądź żeby posiadały wiedzę podatkową pozwalającą na ocenę zaistnienia cech rozpoznawczych. Ponadto, na wspomagającego został nałożony najkrótszy czas na zaraportowanie (tj. wspomagający ma tylko 5 dni na zawiadomienie Szefa KAS i zwrócenie się z pismem do promotora lub korzystającego). Warto również podkreślić fakt, że z grona podmiotów zobowiązanych do raportowania schematów podatkowych, to właśnie wspomagający zostali postawieni w najtrudniejszej sytuacji – mają bowiem znikomą wiedzę o całości uzgodnienia, nie są profesjonalistami (jak promotorzy bądź korzystający), często wykonują jedynie polecenia przełożonych, a powinni hipotetycznie „powziąć wątpliwość” i na koniec mają tylko 5 dni na dopełnienie ciążących na nich obowiązków. Biorąc pod





uwagę wysokość kar za niezareportowanie/ nieterminowe zareportowanie schematu, kwestia rażącej dysproporcji pomiędzy nałożonymi obowiązkami i sankcjami a rzeczywistym zakresem zaangażowania wspomagających w potencjalne schematy budzi znaczne zaniepokojenie wśród pracowników firm nieprowadzących działalności doradczej (tzw. biznesu).

Ponadto, przykłady wspomagających powołane w obecnej wersji objaśnień zasadniczo odnoszą się do podmiotów profesjonalnych i działających niezależnie (notariusz, biegły rewident, doradca podatkowy, księgowa sporządzająca deklaracje). W większym zakresie w objaśnieniach należałoby odnieść się do sytuacji pracowników działów księgowości/ podatków bądź w działach zakupów, działach marketingu, etc. w firmach nieprowadzących działalności doradczej, którzy wykonują swoje obowiązki w warunkach podległości służbowej.

7. Otwarta definicja promotora

Brak zamkniętej definicji promotora sprawia, że w działach centralnych/ w grupowych centrach usług wspólnych nie wiadomo, kto powinien zareportować ewentualny schemat. W szczególności, przepisy nie wymagają, aby osoby te były profesjonalistami, bądź żeby posiadały wiedzę podatkową pozwalającą na ocenę zaistnienia cech rozpoznawczych.

8. Definicja udostępnienia i wdrażania

Zgodnie z definicją udostępniania i wdrażania przez udostępnianie lub wdrażanie schematu podatkowego uważa się jego oferowanie. Z przepisów nie wynika na jakim etapie oferowania możemy mówić już o udostępnieniu/wdrożeniu schematu podatkowego, tzn. czy jest to przykładowo:

- a) końcowy etap negocjacji, kiedy wraz z klientem promotor ustalił finalny kształt schematu podatkowego, na który będzie złożona konkretna oferta co do jego wdrożenia, lub
- b) już pierwszy kontakt z klientem, gdzie promotor zaproponuje rozwiązanie, które z różnych przyczyn może w ogóle nie zostać zaakceptowane przez klienta i klient nie będzie chciał otrzymać na nie formalnej oferty.

Powyższe wątpliwości uniemożliwiają w sposób prawidłowy i terminowy zareportowanie schematu podatkowego.

Podobna sytuacja ma miejsce w przypadku, gdy korzystający nie korzysta z usług promotora, natomiast czynności mogące stanowić uzgodnienie są podejmowane w ramach określonych działów wewnętrznych. Należy zauważyć, że w przypadku dużych podmiotów funkcje związane z podejmowaniem decyzji biznesowych – mogących wywoływać skutki podatkowe – są mocno rozproszone i w praktyce niemożliwe jest wskazanie pierwszej czynności mogącej stanowić wdrożenie.





9. Definicja szczególnej cechy rozpoznawczej

Szczególną cechą rozpoznawczą jest m.in. właściwość uzgodnienia polegająca na tym, że pomiędzy podmiotami powiązаныmi dochodzi do przeniesienia funkcji, ryzyka lub aktywów, jeżeli przewidywany roczny wynik finansowy podmiotu przenoszącego lub podmiotów przenoszących przed odsetkami i opodatkowaniem (EBIT) w trzyletnim okresie po tym przeniesieniu wyniósłby mniej niż 50% przewidywanego rocznego EBIT, gdyby nie dokonano przeniesienia. Analizowany przepis może objąć swoim zakresem m.in. sytuację, w której osoba fizyczna wnosi aportem jakąś część swojej działalności gospodarczej w formie zorganizowanej części przedsiębiorstwa do powiązanej z sobą spółki kapitałowej. Ustawa nie przewiduje, w którym momencie promotor/ korzystający ma oszacować, że przewidywana EBIT tej części działalności osoby fizycznej, która nie zostanie przeniesiona w ramach zorganizowanej części przedsiębiorstwa, będzie mniejsza niż 50% EBIT, gdyby nie doszło do aportu. Czy promotor już na moment oferowania rozwiązania polegającego na aportcie ZCP powinien wykonywać dodatkowy audyt finansowy mający na celu sprawdzenie spełnienia powyższej przesłanki? Powyższe wątpliwości w praktyce uniemożliwiają prawidłowe wykonanie obowiązków raportowania.

10. Kwestia obowiązków raportowych dot. umów ubezpieczenia z ubezpieczeniowym funduszem kapitałowym

W odniesieniu do produktów ubezpieczeniowych w formie umowy ubezpieczenia na życie związanej ubezpieczeniowym funduszem kapitałowym należy wskazać, że są to produkty finansowe tworzone w oparciu o przepisy o działalności ubezpieczeniowej. W stosunku do tych umów przepisy przewidują odroczenie zapłaty podatku od zysków kapitałowych do czasu zakończenia inwestycji w ubezpieczeniowym funduszu kapitałowym i wypłaty świadczenia. Czy umowy ubezpieczenia na życie z ubezpieczeniowym funduszem kapitałowym nie podlegają obowiązkom raportowym analogicznie do produktów ubezpieczeniowo-emerytalnych jak indywidualne konta emerytalne, indywidualne konta zabezpieczenia emerytalnego?

11. Kryterium kwalifikowanego korzystającego

Kryterium kwalifikowanego korzystającego uważa się za spełnione m.in., jeżeli udostępniane lub wdrażane uzgodnienie dotyczy rzeczy lub praw o wartości rynkowej przekraczającej 2,5 mln euro.

Definicja wartości rynkowej nie jest zawarta w Ordynacji podatkowej. Nie wiadomo w związku z tym, na podstawie jakich przepisów ustalać wartość rynkową na potrzeby analizy kryterium kwalifikowanego korzystającego i czy kwota ta zawiera w sobie kwoty akcyzy i VAT. Nie jest jasne, czy w przypadku wyrobów akcyzowych, transakcja w procedurze zawieszenia poboru akcyzy, na potrzeby MDR uzgodnieniem, które dotyczy rzeczy lub praw o wartości rynkowej przekraczającej 2,5 mln euro, jeżeli:

- wraz z akcyzą wartość ta jest przekroczona,
- wraz z akcyzą i VAT wartość ta jest przekroczona,





- bez akcyzy (ponieważ jest zawieszona), wartość ta nie jest przekroczona,
- bez akcyzy i podatku VAT wartość ta nie jest przekroczona.

W naszej ocenie zasadne jest, aby kryterium to **jasno doprecyzować i wskazać, w jaki sposób wartość rynkowa w jego ramach powinna zostać ustalona**, w tym:

- czy jest to kwota z VAT lub bez VAT (brutto/netto),
- czy kwota akcyzy powinna być doliczona.

Brak takiego doprecyzowania znacznie utrudnia lub nawet uniemożliwia wywiązanie się z obowiązków dotyczących raportowania schematów podatkowych. Uprzejmie prosimy o odniesienie się do tej kwestii.

12. Techniczna strona raportowania

- a) Obecnie w Polsce nie ma prawnego obowiązku posiadania kwalifikowanego podpisu elektronicznego ani profilu zaufanego na ePUAP. Narzędzia te są jednak niezbędne, aby móc zaraportować schemat podatkowy. Dodatkowo, opublikowane struktury logiczne raportów MDR są dostępne jedynie w języku polskim. Tym samym, wypełnienie obowiązków raportowania poprzez szeregowych pracowników (będących wspomagającymi), bądź podmioty zagraniczne czy też członków zarządu niebędących Polakami może być istotnie utrudnione, o ile nie niemożliwe.
- b) Kwestia podpisywania MDR-3 przez zarząd spółki w sytuacji, gdy w Polsce mamy oddział podmiotu zagranicznego – brak umocowania „szefa oddziału” do takiej czynności stwarza gigantyczne trudności dla spełnienia obowiązku. Oznacza konieczność posiadania podpisu elektronicznego przez wszystkich członków zarządu.
- c) Wygenerowanego na stronie internetowej MF pliku z informacją MDR-3 nie da się podpisać przez więcej niż 1 osobę, podczas gdy wymagany jest podpis wszystkich członków zarządu spółki kapitałowej będącej korzystającym.
- d) W sytuacji gdy np. instytucja finansowa udostępnia swoim klientom detalicznym tzw. schematy podatkowe (np. fundusze inwestycyjne) na dużą skalę, to obecna bramka MDR zmusza do wypełniania formularza MDR-1 w odniesieniu do każdego klienta detalicznego. Jeżeli w miesiącu firma sprzeda 1000 produktów, powinna wprowadzić 1000 formularzy MDR-1. Wątpliwości budzi zasadność raportowania takich schematów, kiedy większość klientów detalicznych nie spełnia najprawdopodobniej definicji tzw. kwalifikowanego korzystającego, ale niestety instytucja finansowa nie ma jak tego sprawdzić i teoretycznie powinna raportować wszystkie jako promotor. Dodatkowo instytucja finansowa powinna wysłać do każdego korzystającego (1000 klientów detalicznych) informację o tzw. numerze NSP albo o jego braku. Czyli 1000 informacji do klientów detalicznych.





13. Dostęp do danych niejawnych

W przypadku, gdy obowiązek przekazywania informacji o schemacie podatkowym spoczywa na więcej niż jednym podmiocie, wykonanie tego obowiązku przez jeden z tych podmiotów zwalnia pozostałych, którzy zostali wskazani w informacji o schemacie podatkowym. W zgłoszeniu tym należy wskazać w szczególności datę i miejsce urodzenia danej osoby, jej PESEL czy miejsce zamieszkania. Nie są to informacje powszechnie dostępne, a zatem skorzystanie z dobrodziejstwa tej regulacji może być w praktyce niemożliwe, co przeczy ekonomice postępowania.

14. Pozostałe wątpliwości

- a) Obowiązek posiadania procedury wewnętrznej w przypadku doradcy „in house” – będąc w grupie kapitałowej mogą się zdarzać takie przypadki, że dany doradca doradzi też innym podmiotom z grupy, czy trzeba mieć taką procedurę dla hipotetycznych sytuacji, że takie doradztwo może się zdarzyć (nawet jeśli to nie jest planowane z góry)? Czy trzeba patrzeć przez pryzmat zakresu obowiązków tego doradcy?
- b) Raportowanie sytuacji, gdy płatnik byłby zobowiązany do pobrania podatku w wysokości przekraczającej 5 mln zł nakłada się na obowiązek składania dla każdego zagranicznego podatnika IFTR (taki obowiązek istnieje, nawet jeśli nie pobrano podatku z uwagi na umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania).
- c) Dochody (przychody) nierezydenta wynikające z uzgodnienia przekraczają łącznie kwotę 25 mln zł (pkt 1 lit. c) – też IFTR, szczególnie, że w wyjaśnieniach stwierdza się: *„Sumowaniu podlegają jedynie dochody (przychody) nierezydenta co do których w Polsce powstaje ograniczony obowiązek podatkowy. Nie podlegają więc sumowaniu transakcje towarowe.”*
- d) Należy uszczegółowić co oznacza pierwsza czynność związana ze schematem, np. czy wystąpienie z wnioskiem o interpretację – co jest pierwszą czynnością: rozpoczęcie prac nad wnioskiem, złożenie wniosku, zrealizowanie czynności opisanej we wniosku (np. zaliczenie wydatku do KUP, o które to zaliczenie było pytanie we wniosku).
- e) Co w przypadku, kiedy dany sposób postępowania został przyjęty kilka lat temu i obecnie każdorazowo, kiedy zachodzą okoliczności faktyczne, w których może być on stosowany i jest stosowany – czy trzeba taki schemat zaraportować?
- f) Czy umowa zawarta przed datą graniczną (czerwiec/listopad 2018 r.), z których płatności dokonywane są miesięcznie w 2019 r. (np. umowa z kontrahentem zagranicznym/gdzie pobierany jest obniżony WHT, zawarta w 2018 r., fakturowanie kwartalne), objęta jest obowiązkiem raportowania?
- g) Czy umowy np. umowy o pracę z opcją wypłaty honorarium autorskiego, powinny być raportowane jeden raz, gdy umowa jest zawierana, czy regularnie każdego miesiąca?





- h) Czy w sytuacji gdy spółka (dział in-house, zapewniający obsługę również dla innych podmiotów z grupy) złoży formularz, to czy pozostali/potencjalni promotorzy bądź wspomagający zwolnieni są z odpowiedzialności KKS, tylko wówczas, gdy zostaną wymienieni w formularzu?
- i) Wątpliwości co do zakresu raportowania w przypadku schematów dotyczących podatku dochodowego i spółek transparentnych podatkowo – kto ma raportować korzyści podatkowe na formularzu MDR-3: spółka (która nie jest podatnikiem podatku dochodowego) czy wspólnicy (którzy są podatnikami ale nie spełniają definicji korzystającego)?
- j) Jak rozumieć korzyść podatkową w przypadku reorganizacji (aporty przedsiębiorstw, połączenia, podziały, wymiana udziałów itp.), które z reguły są neutralne podatkowo. Czy (i) sama czynność reorganizacyjna jest już korzyścią podatkową, ponieważ w przypadku tego typu reorganizacji nie występuje podatek dochodowy, czy (ii) korzyścią podatkową jest dopiero możliwość obniżenia podatku dochodowego w efekcie zrealizowanej reorganizacji (np. możliwość rozliczenia straty podatkowej przez łączące się podmioty)? Jeżeli przyjęć kryterium pierwsze, jak policzyć korzyść podatkową? W jakim okresie należałoby liczyć tą korzyść?
- k) Przekazywanie Szefowi KAS informacji o zastosowaniu schematu podatkowego – 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 podatku VAT okresem rozliczeniowym jest miesiąc. Czy w przypadku schematów podatkowych krajowych dotyczących podatku VAT korzystający powinien składać informację co miesiąc? Czy nie jest to zbyt duże obciążenie administracyjne, zwłaszcza, że informacja ta ma być podpisana przez wszystkich członków zarządu korzystającego.
- l) Brak odniesienia się w objaśnieniach do pkt. 13 lit. i) – to jest szczególnej cechy rozpoznawczej - pomiędzy podmiotami powiązanimi dochodzi do przeniesienia funkcji, ryzyka lub aktywów, jeżeli przewidywany roczny wynik finansowy podmiotu przenoszącego lub podmiotów przenoszących przed odsetkami i opodatkowaniem (EBIT) w trzyletnim okresie po tym przeniesieniu wyniósłby mniej niż 50% przewidywanego rocznego EBIT, gdyby nie dokonano przeniesienia – zasadnym wydaje się rozwinięcie i wyjaśnienie tej cechy na przykładach. Czy przykładowo, takim schematem będzie połączenie spółek? W naszej ocenie – nie. W tym przypadku nie dochodzi bowiem do przeniesienia funkcji, gdyż spółka przejmująca jest sukcesorem praw i obowiązków, a więc dochodzi do kontynuacji działalności przejmowanego podmiotu. Uprzejmie prosimy o podanie przykładów dla tej cechy.
- m) Czy decyzja podatnika z siedzibą poza granicami Polski o założeniu spółki w Polsce jest rodzajem schematu polegającym na przeniesieniu funkcji między podmiotami powiązanimi (szczególna cecha pkt 13i)?
- n) Czy uzgodnienia, które w ogóle nie wywołują skutków podatkowych (w tym korzyści podatkowych) w Polsce mogą podlegać raportowaniu? Np. polski doradca pomaga ustrukturyzować relacje





w międzynarodowej grupie spółek (ale nie dotyczą one polskiej spółki) – np. shared service center w zakresie IT położone poza Polską świadczące usługi na rzecz spółek zagranicznych z grupy – aktywne wsparcie w zakresie TP (rekomendowanie określonych działań) – czy takie uzgodnienie będzie stanowiło schemat podatkowy podlegający raportowaniu?

- o) Jaką kwotę należy brać pod uwagę, przy raportowaniu innej cechy szczególnej – pkt 1 lit. c) – „dochody (przychody) nierezydenta wynikające z uzgodnienia przekraczają łącznie 25 mln zł” – jeżeli dany strumień pieniężny podlega opodatkowaniu od dochodu (np. dochód z usług niematerialnych, dochód ze zbycia udziałów), to wspomagający zwykle nie ma możliwości ustalenia kosztów podatkowych. Prosimy o wskazanie w jakich okolicznościach brana jest pod uwagę kwota przychodu, a w jakich kwota dochodu. W objaśnieniach wskazano, że chodzi o przychody (dochody), co do których powstał w Polsce obowiązek podatkowy. W naszej ocenie chodzi o sytuację, gdy zgodnie z daną umową o unikaniu podwójnego opodatkowania powstał ten obowiązek, jednakże postulujemy o odniesienie się do tej kwestii. Czy obowiązek raportowania powstaje dopiero po przekroczeniu 25 mln zł, czy już w momencie budżetowania – np. na początku roku finansowego ustalane są w firmach budżety poszczególnych działów w firmach i listy preferowanych dostawców. Przedmiotowe plany wydatków mogą (ale nie muszą) się zmaterializować w trakcie roku.
- p) Retrospektywne działanie ustawy/obowiązek zgłaszania korzystania ze schematu podatkowego – czy w sytuacji gdy dane uzgodnienie podlega raportowaniu na podstawie art. 28 ustawy zmieniającej (a więc w terminie do końca czerwca/do końca września 2019) a jednocześnie korzystający dokonuje w danym okresie rozliczeniowym (np. w VAT) czynności będących elementem tego schematu, to czy jest on obowiązany składać informację MDR-3 z uwzględnieniem wszystkich danych o których mowa w art. 86f Ordynacji Podatkowej?
- q) Prosimy o potwierdzenie, że schematy podatkowe udostępnione lub zaoferowane po dacie granicznej, co do których nie podjęto decyzji o ich wdrażaniu nie będą podlegać raportowaniu? Taki schemat podlegałby raportowaniu dopiero w momencie rozpoczęcia jego wdrażania. Przepis art. 28 ustawy zmieniającej odnosi się do pierwszej czynności związanej z wdrażaniem, podczas gdy pozostałe przepisy za miarodajne przyjmują moment zaoferowania, udostępniania lub rozpoczęcia wdrażania.
- r) Prosimy o odniesienie się do sytuacji, w której hasła reklamowe firm leasingowych wskazują na korzyści podatkowe. Adresatem reklam jest bliżej nieustalony krąg odbiorców. Teoretycznie korzyści podatkowe mogłyby wystąpić dla korzystających w przypadku zawarcia umowy leasingu, ale w praktyce firma leasingowa nie wie jaka jest sytuacja podatkowa podmiotów podpisujących umowy leasingu. Czy w przypadku stosowania reklam wskazujących na korzyści podatkowe firma leasingowa działa jako promotor? Jeśli tak, to czy ma obowiązek zgłosić w ciągu 30 dni wszystkie podmioty, którym udostępniła ten schemat? Czy przez określenie „udostępnienie” należy uznać wysłanie ofert kalkulacyjnych dot. leasingu czy też należałoby zgłosić wszystkie podmioty z którymi podpisano umowy? W omawianej sytuacji, oczywiście znaczna część korzystających nie będzie zapewne spełniała kryterium kwalifikowanego korzystającego. Jednakże dla firmy leasingowej





uzyskanie informacji o statusie danego klienta może być trudne, o ile niewykonalne, zważywszy na szeroką definicję kwalifikowanego korzystającego (każdy podmiot powiązany z „dużym podatnikiem”). Stąd, z ostrożności i ze względu na ustawowe sankcje, bezpieczniejsze byłoby wysłanie informacji o wszystkich podmiotach z którymi zawarto umowy. Jednakże również przy tym podejściu może to być kilkaset/kilka tysięcy podmiotów w skali miesiąca. Czy Ministerstwo finansów planuje wprowadzenie formularza dla zdarzeń zbiorczych? Czy też do każdego korzystającego należy wysłać informacje z numerem NSP?

Naszym zdaniem, w przypadku finansowych produktów masowych firma leasingowa nie staje się promotorem, nawet jeżeli zagadnienia podatkowe są wskazywane w reklamie, gdyż w praktyce cele podatkowe/powody podatkowe nie głównymi powodami dla zawarcia umowy. Ze względu na specyfikę branży (w szczególności leasing samochodów/maszyn/urządzeń technicznych/nieruchomości) o zawarciu umowy przesądza głównie potrzeba gospodarcza/życiowa i możliwości finansowe. Cele podatkowe, w szczególności po ostatnich zmianach dotyczących opodatkowania leasingu, są zwykle drugorzędne.

- s) Odnośnie do procedury w zakresie przeciwdziałania niewywiązywaniu się z obowiązku przekazywania informacji o schematach podatkowych, o której mowa w art. 86l par. 1 Ordynacji podatkowej – w objaśnieniach z dnia 31 stycznia 2019 r. praktycznie nie poruszono kwestii posiadania tej procedury przez podmioty zatrudniające doradców in-house, którzy świadczą usługi zarówno na rzecz pracodawcy, jak i innych podmiotów z grupy. Konieczne wydaje się w tym zakresie doprecyzowanie, że przedmiotowa procedura może dotyczyć tylko pracowników mogących – ze względu na zajmowane stanowisko bądź posiadaną wiedzę – faktycznie wystąpić w roli promotora. Nie wydaje się zasadne, aby procedura ta obejmowała wszystkich pracowników danego podmiotu, bądź żeby musieli oni nabywać wiedzę z zakresu regulacji MDR.
- t) Prosimy o potwierdzenie, czy wystąpienie z wnioskiem o interpretację podatkową dotyczącą stosowania przepisów podatkowych w bieżącej działalności spółki (np. ujęcie licencji end-user, sposób liczenia współczynnika VAT), który to wniosek został samodzielnie przygotowany przez doradcę in-house, podlega raportowaniu MDR? Czy fakt, że przedmiotowy wniosek zostałby złożony w analogicznej formie przez pozostałe spółki z jednej grupy kapitałowej wpłynie na obowiązek raportowania MDR?
- u) Ile lat należy przechowywać dokumentację dot. wykonywania i stosowania procedury w zakresie przeciwdziałania niewywiązywaniu się z obowiązku przekazywania informacji o schematach podatkowych, o której mowa w art. 86l par. 1 Ordynacji podatkowej?
- v) Kwestie wyboru opcji przewidzianych w ustawach np. roku podatkowego, sposobu płacenia zaliczek na podatek dochodowy itp. Objaśnienia powinny wprost wskazywać, że takie sytuacje nie podlegają raportowaniu.
- w) Objaśnienia powinny wskazywać również, że np. płatności zagraniczne i inne schematy powtarzające się, a dotyczące tej samej usługi/umowy powinny być raportowane jednorazowo np. wskazując szacunkową wartość takich płatności/schematów w ciągu roku – generalnie jak

[Redacted]



[REDACTED]

wskazano wyżej wszelkie płatności wskazywane w ramach IFT-2 R nie powinny podlegać obowiązkowi raportowania w ramach informowania o schematach, ponieważ jest to nieuzasadnione obciążenie płatników/ podatników.

[REDACTED]

[REDACTED]

OPŁATA POBRANA
TAXE PERÇUE - POLOGNE
umowa Nr 2653/CP RH13-3/2011/D
z Poczta Polska S.A. z dnia 01.08.2011 r.
Nadano w UP Warszawa 36



Sz.P. Dominik Kaczmarek
Dyrektor Departamentu Systemu Podatkowego
Ministerstwo Finansów
ul. Świętokrzyska, 12
00-916 Warszawa