



Biuro Rzecznika
Małych i Średnich Przedsiębiorców

WYPŁYNĘŁO

2019 -03- 01

Nr
Biuro Rzecznika Małych i Średnich
Przedsiębiorców

A/A

RMSP-..55/2019/WIP.....

Sz.P. Teresa Czerwińska

Minister Finansów

ul. Świętokrzyska 12

00-916 Warszawa

Wniosek o objaśnienia prawne

Działając na podstawie art. 9 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. o Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorców (Dz. U. 2018.646, dalej „ustawa o Rzeczniku MŚP”), w związku art. 33 ust.1 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców (Dz. U. 2018.646 z późn. zm., dalej „Prawo przedsiębiorców”) zwracam się do Ministra Finansów z wnioskiem o wydanie wyjaśnień przepisów regulujących wykonywanie działalności gospodarczej, dotyczące praktycznego ich stosowania, w poniższym zakresie (dalej „objaśnienia prawne”).

Jak należy interpretować przepisy Działu III, Rozdziału 11a Informacje o schematach podatkowych ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. 2018.800 z późn. zm., dalej „Ordynacja podatkowa”), w szczególności w świetle kierunku interpretacji przepisów Rozdziału 11a Ordynacji podatkowej przez Ministra Finansów, wyrażonego w wydanych dnia 31 stycznia 2019 r. objaśnieniach podatkowych „Informacje o schematach podatkowych (MDR)” (dalej „Objaśnienia”)

UZASADNIENIE

Zgodnie z art. 1 ust. 1 ustawy o Rzeczniku MŚP Rzecznik Małych Średnich Przedsiębiorców stoi na straży praw mikroprzedsiębiorców oraz małych i średnich przedsiębiorców, w szczególności poszanowania zasady wolności działalności gospodarczej, pogłębiania zaufania



przedsiębiorców do władzy publicznej, bezstronności i równego traktowania, zrównoważonego rozwoju oraz zasady uczciwej konkurencji i poszanowania dobrych obyczajów oraz słuszych interesów przedsiębiorców. Jednocześnie, na gruncie art. 1 ust. 2 ustawy o Rzeczniku MŚP, przez przedsiębiorców rozumie się mikroprzedsiębiorców oraz małych i średnich przedsiębiorców w rozumieniu Prawa przedsiębiorców.

Zgodnie z art. 7 ust. 1 pkt 1-3 Prawa przedsiębiorców przez:

- mikroprzedsiębiorcę rozumie się przedsiębiorcę, który w co najmniej jednym roku z dwóch ostatnich lat obrotowych spełniał łącznie następujące warunki:
 - a) zatrudniał średniorocznie mniej niż 10 pracowników oraz
 - b) osiągnął roczny obrót netto ze sprzedaży towarów, wyrobów i usług oraz z operacji finansowych nieprzekraczający równowartości w złotych 2 milionów euro, lub sumy aktywów jego bilansu sporządzonego na koniec jednego z tych lat nie przekroczyły równowartości w złotych 2 milionów euro.
- małego przedsiębiorcę rozumie się przedsiębiorcę, który w co najmniej jednym roku z dwóch ostatnich lat obrotowych spełniał łącznie następujące warunki:
 - a) zatrudniał średniorocznie mniej niż 50 pracowników oraz
 - b) osiągnął roczny obrót netto ze sprzedaży towarów, wyrobów i usług oraz z operacji finansowych nieprzekraczający równowartości w złotych 10 milionów euro, lub sumy aktywów jego bilansu sporządzonego na koniec jednego z tych lat nie przekroczyły równowartości w złotych 10 milionów euro- i który nie jest mikroprzedsiębiorcą;
- średniego przedsiębiorcę rozumie się przedsiębiorcę, który w co najmniej jednym roku z dwóch ostatnich lat obrotowych spełniał łącznie następujące warunki:
 - a) zatrudniał średniorocznie mniej niż 250 pracowników oraz



Biuro Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorców

b) osiągnął roczny obrót netto ze sprzedaży towarów, wyrobów i usług oraz z operacji finansowych nieprzekraczający równowartości w złotych 50 milionów euro, lub sumy aktywów jego bilansu sporządzonego na koniec jednego z tych lat nie przekroczyły równowartości w złotych 43 milionów euro

- i który nie jest mikroprzedsiębiorcą ani małym przedsiębiorcą;

Na podstawie art. 9 ust. 1 pkt 2 ustawy o Rzeczniku MŚP, w zakresie ochrony praw przedsiębiorców, Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców jest uprawniony do wystąpienia do właściwych organów z wnioskiem o wydanie objaśnień prawnych, o których mowa w art. 33 Prawa przedsiębiorców, jeśli przepisy będące przedmiotem wniosku budzą wątpliwości w praktyce lub ich stosowanie wywołało rozbieżności w rozstrzygnięciach wydawanych przez właściwy organ administracji publicznej.

Z kolei art. 33 ust. 1 Prawa przedsiębiorców zobowiązuje właściwych ministrów (oraz organy, które na podstawie odrębnych przepisów są upoważnione do opracowywania i przedkładania Radzie Ministrów projektów aktów prawnych), dążących do zapewnienia jednolitego stosowania przepisów prawa z zakresu działalności gospodarczej, do wydania, na wniosek Rzecznika MŚP, w zakresie swojej właściwości, wyjaśnień przepisów regulujących podejmowanie, wykonywanie lub zakończenie działalności gospodarczej, dotyczące praktycznego ich stosowania (objaśnienia prawne) przy uwzględnieniu w szczególności orzecznictwa sądów, Trybunału Konstytucyjnego i Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

Na podstawie art. 14a Ordynacji podatkowej, w dniu 31 stycznia 2019 r. Minister Finansów, dążąc do zapewnienia jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe, wydał Objasnienia. Zastosowanie się przez podatników w danym okresie rozliczeniowym do objaśnień podatkowych powoduje objęcie ich ochroną przewidzianą w art. 14k-14m Ordynacji podatkowej.

Należy przy tym zauważyć, że obszerne Objasnienia Ministra Finansów nie wyczerpują w sposób dostateczny wątpliwości związanych z raportowaniem schematów podatkowych. W



niektórych przypadkach wyjaśnienia zawarte w Objaśnieniach powodują, niestety, dalsze wątpliwości.

Poniżej lista nieusuniętych oraz nowo powstałych, po wydaniu Objaśnień, wątpliwości w zakresie raportowania schematów podatkowych. W związku z poniższymi wątpliwościami Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców zwraca się do Ministra Finansów z wnioskiem o wydanie objaśnień prawnych.

- Czy brak negatywnych konsekwencji (swoista abolicja wskazana na str. 2 Objaśnień), w przypadku opóźnionego raportowania, obejmuje również konsekwencje na gruncie Kodeksu karnego skarbowego? Jeżeli odpowiedź na powyższe pytanie jest twierdząca, to zdaniem Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorców jest to wykroczenie przez Ministra Finansów poza kompetencje wynikające z art. 14a Ordynacji podatkowej (zgodnie z którym objaśnienia podatkowe Ministra Finansów mogą być wydawane wyłącznie w odniesieniu do przepisów prawa podatkowego);
- Na str. 6 Objaśnień wskazano, że samo skorzystanie z ulg i preferencji podatkowych nie podlega obowiązkowi raportowania na podstawie przepisów MDR. Natomiast obowiązek ten wystąpi w sytuacji spełnienia przesłanek uznania danego uzgodnienia za schemat podatkowy. Z kolei na str. 19 Objaśnień wskazano, że kryterium głównej korzyści (opartej na przesłance wystąpienia korzyści podatkowej, przesłance, iż korzyść podatkowa jest główną lub jedną z głównych korzyści oraz przesłance alternatywnej drogi postępowania) jest spełnione, jeżeli na podstawie istniejących okoliczności i 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 wiązałoby się uzyskanie korzyści podatkowej rozsądnie oczekiwanej lub wynikającej z wykonania



uzgodnienia, a korzyść podatkowa jest główną lub jedyną z głównych korzyści, którą podmiot spodziewa się osiągnąć w związku z wykonaniem uzgodnienia.

Pozornie klarowne wyjaśnienia w powyższym zakresie nie znajdują, zdaniem Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorców, zastosowania do ogólnie pojętego inwestowania podatników w Specjalnych Strefach Ekonomicznych (dalej „SSE”). W każdym bowiem przypadku realizowania przez przedsiębiorców nowych inwestycji w SSE (np. poprzez założenie nowego przedsiębiorstwa, zwiększenie zdolności produkcyjnej istniejącego zakładu, dywersyfikację produkcji poprzez wprowadzenie produktów uprzednio nieprodukowanych w zakładzie itp.) będzie możliwe uznanie, iż spełnione zostało kryterium głównej korzyści.

W przypadku bowiem inwestycji w SSE nie jest możliwe przeprowadzenie logicznego wnioskowania, iż podmiot kierował się celami innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej, nie mógł racjonalnie wybrać innego sposobu postępowania, z którym nie wiązałoby się uzyskanie korzyści podatkowej, a korzyść podatkowa nie jest główną lub jedną z głównych korzyści, którą podmiot spodziewa się osiągnąć. Innymi słowy w każdym przypadku należy uznać, iż inwestowanie w SSE podlega obowiązkowi raportowania na podstawie przepisów MDR.

Powyższa konkluzja, wynikająca z Objaśnień jest sprzeczna z celem publicznym, dla którego stworzono zachęty (w postaci zwolnień podatkowych) dla inwestorów działających w SSE. Przykładowo, Polska Agencja Inwestycji i Handlu na swojej stronie internetowej¹ wprost wskazuje, iż kluczową zachętą inwestorów w SSE jest właśnie korzyść podatkowa w postaci zwolnień podatkowych:

„Zwolnienie z podatku dochodowego to instrument cieszący się nieustannie zainteresowaniem przedsiębiorców, oferowany także w krajach, z którymi Polska konkuruje o nowe projekty inwestycyjne. Zmniejszenie obciążeń podatkowych stanowi

¹ https://www.paih.gov.pl/strefa_inwestora/Polska_Strefa_Inwestycji



wyraźną zachętę dla rozpoczęcia nowych projektów inwestycyjnych lub poszerzenia dotychczasowej działalności gospodarczej.”

Jednocześnie prawidłowość powyższej konkluzji Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorców potwierdzona została na str. 29 Objaśnień, gdzie wskazano, że nie działa w roli promotora ani wspomagającego spółka zarządzająca specjalną strefą ekonomiczną (spółka akcyjna lub spółka z ograniczoną odpowiedzialnością, w której Skarb Państwa albo samorząd województwa posiada większość głosów, które mogą być oddane na walnym zgromadzeniu lub zgromadzeniu wspólników), udzielając, w imieniu ministra właściwego do spraw gospodarki, zezwolenia na prowadzenie działalności gospodarczej na terenie danej strefy, uprawniającego do korzystania z pomocy publicznej, a także wykonując, w imieniu ministra właściwego do spraw gospodarki, kontrolę realizacji warunków zezwolenia.

- Na str. 6 Objaśnień wskazano również, iż brak natychmiastowej reakcji organów podatkowych na przekazaną informację o schemacie podatkowym nie przesądza, że dany schemat podatkowy nie zostanie w przyszłości zakwestionowany. W dalszej części (str. 7 Objaśnień) powyższe uzasadniono w następujący sposób:

„Nie taki [ochronny – przyp. red.] jest jednak cel przepisów MDR, na co wskazuje brak przepisów dotyczących mocy ochronnej wynikającej z przekazania informacji o schemacie podatkowym. Przyjęte w przepisach MDR rozwiązanie wynika bezpośrednio z art. 8ab pkt 15 Dyrektywy [Rady (UE) 2018/822 – przyp. red.], zgodnie z którym „brak reakcji ze strony administracji podatkowej na dane podlegające zgłoszeniu uzgodnienie transgraniczne nie oznacza zaaprobowania ważności lub sposobu opodatkowania tego uzgodnienia”. Przyjęcie odmiennego stanowiska w regulacjach krajowych byłoby sprzeczne z przepisami Dyrektywy, która wskazuje, że brak reakcji ze strony organów podatkowych wobec zgłoszonego uzgodnienia nie powinien oznaczać aprobaty ważności lub sposobu opodatkowania zgłoszonego uzgodnienia.”



Powyższe uzasadnienie dla wniosku zawartego w Objaśnieniach nie jest prawdziwe. Należy bowiem zauważyć, że zgodnie z zakresem Dyrektywy 2018/822 dotyczy ona wyłącznie raportowania schematów transgranicznych. Zatem, wszelkie wskazania w tym względzie w Dyrektywie mogą być przez Państwo Członkowskie implementujące dane regulacje do krajowego systemu prawnego, użyte wyłącznie do realizacji celu wskazanego w ww. Dyrektywie. Potwierdzeniem, iż regulacje dotyczące raportowania schematów podatkowych przyjęte w Ordynacji podatkowej wykraczają poza przedmiot Dyrektywy 2018/822 (w zakresie raportowania również schematów krajowych, a nie wyłącznie transgranicznych) są także wnioski zawarte w Objaśnieniach. Przykładowo, na str. 7 Objaśnień wskazano:

„Rozwiązania te wynikają z obowiązku implementacji postanowień Dyrektywy (dla schematu podatkowego transgranicznego) bądź z chęci zabezpieczenia interesu publicznego (dla schematu innego niż schemat podatkowy transgraniczny).”

Innymi słowy, Objaśnienia odnoszące się zarówno do raportowania schematu podatkowego transgranicznego jak również schematu innego niż schemat podatkowy, nie mogą być w całości uzasadniane koniecznością implementacji Dyrektywy 2018/822, gdyż zakres Dyrektywy dotyczy wyłącznie części schematów podatkowych, która obecnie podlega raportowaniu na gruncie Ordynacji podatkowej.

Zdaniem Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorców Minister Finansów nie jest uprawniony do dokonywania prowszólnotowej interpretacji przepisów prawa krajowego w zakresie, w którym przepisy krajowe wykraczają poza zakres regulacji wspólnotowych (w tym przypadku Dyrektywy 2018/822). O ile Dyrektywa 2018/822 w świetle jej motywu 10 umożliwia Państwu Członkowskim nałożenie obowiązków raportowania o schematach podatkowych również do uzgodnień, które nie mają w sobie elementu transgranicznego, o tyle ich wdrożenie do krajowego porządku prawnego powinno zawierać szczegółowe regulacje, a nie opierać się na regulacjach



Dyrektywy (np. zawartych w art. 8ab ust. 15 Dyrektywy) dotyczących schematów transgranicznych.

Jednocześnie, brak wskazania, iż wniosek zawarty na str. 6 (w zakresie możliwości kwestionowania danych schematów podatkowych w przyszłości) Objaśnień odnosi się wyłącznie do raportowania schematów transgranicznych, dowodzi, iż powinno się go stosować również w odniesieniu do raportowania schematów podatkowych innych niż transgraniczne. Taka konkluzja nie może być zaakceptowana w świetle powoływania się w Objaśnieniach na cele i przepisy Dyrektywy 2018/822, która swym zakresem nie normuje kwestii raportowania schematów podatkowych innych niż transgraniczne. Na marginesie powyższego należy zauważyć, iż w Objaśnieniach błędnie została przytoczona jednostka redakcyjna Dyrektywy 2018/822 – tzn. art. 8ab pkt 15 zamiast art. 8ab ust. 15.

Powyższe konkluzje (w zakresie raportowania schematów krajowych i możliwości ich późniejszego, innego niż niezwłoczne, kwestionowania) stanowią nieuzasadnione budowanie przewagi przez organy podatkowe i celno-skarbowe. Przy takim podejściu będą one mogły agregować informacje dostarczane o działalności (krajowej) podatników i pomimo świadomości, iż dana informacja świadczy o nieprawidłowościach wykorzystywać te informacje przeciwko podatnikom po wielu latach (w ramach terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych). Co w konsekwencji prowadzi do występującego nadmiernie w praktyce, nagannego tzw. „hodowania odsetek od zaległości podatkowych” przez organy podatkowe oraz celno-skarbowe.

- W odniesieniu do informacji zawartej na str. 12 Objaśnień:

„Jednocześnie podkreślić należy, że w sytuacji, w której uzgodnienie dotyczy wyłącznie podatku od wartości dodanej, w tym podatku od towarów i usług, lub



podatku akcyzowego nie będzie spełnione kryterium transgraniczne. 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."

doprecyzowania wymaga kwestia, czy schemat podatkowych dotyczący wyłącznie podatku od wartości dodanej, w tym podatku od towarów i usług, lub podatku akcyzowego dla którego nie jest spełnione (z mocy art. 86a § 3 Ordynacji podatkowej) kryterium transgraniczne, należy uznać za schemat krajowy pomimo, że:

- 1) nie wszyscy uczestnicy uzgodnienia mają miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium tego samego państwa,
- 2) co najmniej jeden uczestnik uzgodnienia ma miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium więcej niż jednego państwa,
- 3) co najmniej jeden uczestnik uzgodnienia prowadzi działalność na terytorium danego państwa za pośrednictwem zagranicznego zakładu w tym państwie, a uzgodnienie stanowi część albo całość działalności gospodarczej tego zagranicznego zakładu,
- 4) co najmniej jeden uczestnik uzgodnienia prowadzi działalność na terytorium innego państwa nie mając miejsca zamieszkania ani siedziby na terytorium tego państwa oraz nie posiadając zagranicznego zakładu na terytorium tego państwa,
- 5) uzgodnienie może mieć wpływ na automatyczną wymianę informacji, o której mowa w dziale III ustawy z dnia 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami, lub na wskazanie beneficjenta rzeczywistego w rozumieniu ustawy z dnia 1 marca 2018 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu?

Jeżeli odpowiedź na powyższe pytanie jest twierdząca, doprecyzowania wymaga również, iż dla zaistnienia obowiązku przekazania takiego schematu podatkowego



spełnione musi zostać kryterium kwalifikowanego korzystającego (na podstawie art. 86a § 4 Ordynacji podatkowej).

- Na str. 15 i 16 Objaśnień, w zakresie weryfikacji przez promotora lub wspomagającego kryterium kwalifikowanego korzystającego stwierdzono:

„Przepisy MDR nie nakładają na promotora lub wspomagającego obowiązku podejmowania dodatkowych czynności w celu weryfikacji czy doszło do spełnienia przez korzystającego kryterium kwalifikowanego korzystającego. Podmioty te nie są zobowiązane do aktywnego (niemieszczącego się w granicach staranności generalnie przyjmowanej w stosunkach biznesowych) poszukiwania informacji wskazujących na sytuację finansową korzystającego lub podmiotów z nim powiązanych z uwagi na przepisy MDR.

Podkreślić jednak należy, że w sytuacji, w której promotor/wspomagający w ramach świadczenia usług lub dla innych potrzeb (np. przed zawarciem umowy lub złożeniem oferty korzystającemu) dokonali weryfikacji sytuacji finansowej korzystającego (lub podmiotów z nim powiązanych), promotor lub wspomagający nie mogą tych informacji pominąć przy weryfikacji czy doszło do spełnienia tego kryterium.

(...)

W sytuacji braku innych informacji lub powodów by uznać za spełnione analizowane kryterium, dla celów dowodowych działaniem wystarczającym mogłoby być, na przykład, odebranie od korzystającego oświadczenia wskazującego, czy w jego przypadku doszło do spełnienia definicji kwalifikowanego korzystającego.”

Powyższe wnioski prowadzą do konkluzji, iż pomimo braku obowiązków po stronie promotora lub wspomagającego w zakresie podejmowania czynności w celu weryfikacji kryterium kwalifikowanego korzystającego to ciężar udowodnienia, iż kryterium kwalifikowanego korzystającego zostało lub nie zostało spełnione spoczywa na promotorze lub wspomagającym. Przedmiotowa wątpliwość wymaga doprecyzowania powyższych fragmentów Objaśnień.



- W Objaśnieniach na str. 19 wskazano:

„Na gruncie przepisów MDR korzyść podatkowa może powstać także na podstawie regulacji podatkowych obowiązujących w innych niż Polska krajach.”

Powyższy wniosek należy doprecyzować, czy i w jakim zakresie promotor lub wspomagający mają mieć możliwość rozpoznania korzyści podatkowych na podstawie regulacji podatkowych obowiązujących w innych niż Polska krajach. Należy przy tym zauważyć, iż np. z art. 2 ustawy z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym wynika możliwość świadczenia usług doradztwa podatkowego przez doradców podatkowych wyłącznie w odniesieniu do przepisów polskiego prawa podatkowego. Niedopuszczalne jest również w tym względzie twierdzenie, którego użyto na str. 30 Objaśnień, iż *„bez znaczenia dla określenia statusu promotora jest ocena dopuszczalności dokonywania takich czynności na gruncie np. ustawy o doradztwie podatkowym.”*

- Na str. 30 Objaśnień wskazano:

„W roli promotora może także wystąpić sam doradca wewnętrzny (także w przypadku, gdy jest on zatrudniony jednocześnie w kilku podmiotach), jeżeli z własnej inicjatywy wykonuje w charakterze promotora czynności związane z opracowaniem, oferowaniem, udostępnianiem, wdrażaniem lub zarządzaniem wdrożeniem uzgodnienia na rzecz więcej niż jednego z tych podmiotów kiedy nie wynika to z polecenia służbowego.”

Analizując powyższy fragment można dojść do wniosku, że doradca wewnętrzny (in house) może być uznany za promotora jeżeli spełnione są następujące warunki:



- doradca wewnętrzny z własnej inicjatywy, kiedy nie wynika to z polecenia służbowego, wykonuje w charakterze promotora czynności związane z opracowaniem, oferowaniem, udostępnianiem, wdrażaniem lub zarządzaniem wdrożenia uzgodnienia;

- doradca wewnętrzny wykonuje w charakterze promotora powyższe czynności na rzecz więcej niż jednego podmiotu.

A contrario, w sytuacji, w której doradca wewnętrzny dokonuje z własnej inicjatywy, gdy nie wynika to z polecenia służbowego, powyższe czynności na rzecz wyłącznie jednego podmiotu, zgodnie z treścią Objaśnień nie może zostać uznany za promotora. Przedmiotowe wątpliwości w zakresie Objaśnień wymagają w tym względzie dalszych, szczegółowych wyjaśnień.

- Na stronie 49 Objaśnień MF stwierdzono, w kontekście formy przekazywania Korzystającemu informacji o uzgodnieniu:

„Warto zwrócić uwagę, że założenia dotyczące schematu podatkowego mogą być udostępnione chociażby podczas spotkania biznesowego. Ze względów praktycznych, w większych organizacjach celowe może być wprowadzenie praktyki sporządzenia notatki ze spotkania biznesowego z jasnym wskazaniem, czy na spotkaniu doszło, czy nie doszło do udostępnienia schematu podatkowego.”

Analizując powyższy fragment nasuwają się dwie zasadnicze wątpliwości. Po pierwsze, od jakiej wielkości organizacji celowe może być wprowadzenia praktyki sporządzania notatek ze spotkań biznesowych? Po drugie, na kim spoczywa ciężar dowodu, iż podczas danego spotkania biznesowego doszło lub nie doszło do udostępnienia schematu podatkowego. Jeżeli brak będzie materialnych dowodów (np. w postaci notatki ze spotkania biznesowego, korespondencji e-mail itp.), iż na danym spotkaniu doszło/nie doszło do udostępnienia schematu podatkowego, to czy możliwym jest przyjęcie domniemania, iż na danym spotkaniu biznesowym nie doszło



do udostępnienia schematu podatkowego. A obalenie tego domniemania musiałoby wiązać się z przeprowadzeniem stosownego przeciwdowodu przez organ podatkowy lub celno-skarbowy.

Bez ustalenia powyższych wątpliwości można mieć przekonanie, iż dla własnego dobra – podmioty mogące być uznane za Korzystającego, Promotora lub Wspomagającego powinny gromadzić wszelkie dowody (ze szczególnym wskazaniem na dowody w formie pisemnej) dotyczące tematyki poruszanej na każdym ze spotkań biznesowych. Wynika to z faktu, iż na każdym spotkaniu ww. podmiotów może potencjalnie dojść do udostępnienia schematu podatkowego. Taka interpretacja wydaje się być absurdalna, ze względu na jej skutek w postaci nadmiernego obciążenia administracyjnego tych podmiotów kwestiami dowodowymi, dotyczącymi prowadzonych spotkań biznesowych.

- Również na stronie 49 Objasnień MF zostało wskazane:

„W kontekście definicji udostępniania schematu podatkowego „oferowanie” uzgodnienia może jednak polegać, co do zasady, wyłącznie na świadomym otrzymaniu oferty przez korzystającego od promotora. Obowiązek przekazania informacji podatkowych o schemacie podatkowym w zakresie ofert, z których korzystający nie zamierzał nawet korzystać lub ofert niemożliwych do realizacji, które zostały otrzymane bez jego woli, nie powstaje.”

Powyższe wyjaśnienia budzą wątpliwości z perspektywy Korzystających, w zakresie np. subskrybowania tzw. serwisów mailingowych (np. newsletter podatkowy, alert podatkowy itp.) podmiotów z rynku doradztwa podatkowego. Subskrypcja takich serwisów wymaga zazwyczaj wyrażenia przez adresata świadomej zgody na otrzymywanie tego typu korespondencji. Zazwyczaj oferowane serwisy mailingowe są nieodpłatne dla subskrybentów i najczęściej oferują przekrojowe przeglądy treści



podatkowych, podsumowanie zmian podatkowych, przegląd orzecznictwa podatkowego i praktyki fiskalnej itp.

Niemniej jednak nie można wykluczyć, iż serwisy mailingowe podmiotów z rynku doradztwa podatkowego (szczególnie te wysyłane przez cztery największe podmioty na tym rynku) mogą stać się narzędziem oferowania uzgodnień (udostępniania schematu podatkowego) swoim subskrybentom nawet wbrew ich woli (gdyż np. głównym celem subskrybenta serwisu mailingowego było wyłącznie uzyskanie aktualizacji w zakresie zmienianych aktów prawa podatkowego).

Z tego punktu należy doprecyzować, czy wyrażenie zgody przez Korzystającego na otrzymywanie zasubskrybowanych np. newsletterów czy alertów podatkowych, w ramach wysyłania których potencjalnie możliwe jest udostępnianie schematu podatkowego (poprzez oferowanie uzgodnienia Korzystającemu) będzie świadczyło o wyrażeniu woli przez Korzystającego na otrzymywanie ofert uzgodnień.

- Na stronach 46/47 Objaśnień wskazano, iż:

*„W przypadku, gdy promotor w odniesieniu do danego schematu podatkowego podlega obowiązowi zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej oraz:
(...)*

** nie został przez korzystającego zwolniony z obowiązku zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej wówczas:*

(...)

- w terminie 30 dni od dnia, w którym poinformował korzystającego lub inne podmioty o obowiązku przekazania informacji o schemacie podatkowym

- *zawiadamia Szefa KAS o poinformowaniu korzystającego oraz innych podmiotów o obowiązku przekazania schematu podatkowego*



wskazując datę udostępnienia schematu oraz liczbę podmiotów, które poinformował na formularzu MDR-2.”

Na wstępie należy zauważyć, iż brak przecinka w ostatnim, powyżej cytowanym zdaniu powoduje, iż nabiera ono innego sensu niż zamierzony przez Ministra Finansów. Zgodnie z literalnym brzmieniem powyższych Objasnień, na skutek braku przecinka we właściwym miejscu, można odnieść wrażenie, że niezwolniony z tajemnicy zawodowej przez Korzystającego Promotor powinien zawiadomić Szefa KAS o liczbie podmiotów, które poinformował na formularzu MDR-2. Prawdopodobnym jest jednak stwierdzenie, iż niezwolniony z tajemnicy zawodowej przez Korzystającego Promotor powinien zawiadomić, na formularzu MDR-2, Szefa KAS o liczbie podmiotów, które poinformował o obowiązku przekazania schematu podatkowego.

Niemniej jednak, w przedmiotowym zakresie, praktyka Szefa KAS może w sposób nieuprawniony naruszać ustawowo chronioną tajemnicę zawodową Promotorów wykonujących zawody zaufania publicznego (np. doradców podatkowych, adwokatów i radców prawnych). Zgodnie bowiem z literalnym brzmieniem art. 86b § 7 pkt 3 Ordynacji podatkowej nie stanowi naruszenia obowiązku zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej przesłanie do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej informacji, o której mowa w art. 86b § 6 Ordynacji podatkowej.

Teoretycznie zatem, przesłanie informacji (o której mowa w art. 86b § 6 Ordynacji podatkowej) przez Promotora (niezwolnionego z tajemnicy zawodowej przez Korzystającego) Szefowi KAS, nie stanowi samo w sobie naruszenia obowiązku zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej (zgodnie z art. 86b § 7 pkt 3 Ordynacji podatkowej). Niemniej jednak, Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców pragnie zauważyć, iż praktyczne wykorzystanie przez Szefa KAS przesłanej, na podstawie art. 86b § 6 Ordynacji podatkowej, informacji przez Promotora, może naruszać prawnie chronioną tajemnicę (np. doradcy podatkowego, radcy prawnego, adwokata itp.) przez Szefa KAS.



Wynika to z faktu, iż Promotor przekazując informację, o której mowa w art. 86b § 6 Ordynacji podatkowej zawiadamiając w niej Szefa KAS o:

- poinformowaniu Korzystającego lub innych podmiotów o obowiązku przekazania schematu podatkowego do Szefa KAS, wskazując jednocześnie liczbę podmiotów, które o tym poinformował;
- dacie udostępnienia schematu podatkowego lub dokonania czynności związanej z wdrażaniem schematu podatkowego.

Szef KAS dysponując informacją przesłaną przez Promotora na podstawie art. 86b § 6 Ordynacji podatkowej (w szczególności datą udostępnienia schematu podatkowego lub datą dokonania czynności związanej z wdrażaniem schematu podatkowego) oraz przesyłanymi, w ramach Jednolitego Pliku Kontrolnego, informacjami o kontrahentach Promotora jest w stanie bez żadnych problemów zidentyfikować podmioty, na rzecz których Promotor świadczył usługi (tj. korzystającego/korzystających). Stanowi to niewątpliwie ujawnienie tajemnicy zawodowej Promotora.

W związku z powyższym Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców zwraca się z prośbą o objaśnienie czy przedmiotowe zasady (przewidziane w art. 86b Ordynacji podatkowej) mogą w praktyce (w świetle informacji jakimi dysponuje Szef KAS) stanowić naruszenie ustawowo chronionej tajemnicy zawodowej Promotorów wykonujących zawody zaufania publicznego (np. doradców podatkowych, adwokatów i radców prawnych) w perspektywie możliwości precyzyjnego ustalenia przez Szefa KAS Korzystającego lub Korzystających zobowiązanych do przekazania schematu podatkowego.

- Zgodnie z art. 86a § 1 pkt 1 lit. c) Ordynacji podatkowej ilekroć w przepisach jest mowa o innej szczególnej cesze rozpoznawczej rozumie się przez to uzgodnienia polegające na tym, że spełniony jest co najmniej jeden z wymienionych w przepisie



warunków, w tym m.in. warunek, że dochody (przychody) podatnika, o którym mowa w art. 3 ust. 2a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych lub art. 3 ust. 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, wynikające lub oczekiwane w związku z wykonaniem uzgodnienia, przekraczają łącznie w trakcie roku kalendarzowego kwotę 25 000 000 PLN.

Jednocześnie, na str. 63 Objaśnień, w zakresie doprecyzowania jak ma postąpić wspomagający, jeżeli zostanie poinformowany przez zlecającego, że uzgodnienie nie stanowi schematu podatkowego, stwierdzono:

„Jednak sam fakt, że wspomagający nie rozwił swoich wątpliwości, nie oznacza jeszcze, że wspomagający dostrzegł lub powinien był dostrzec, że uzgodnienie stanowi schemat podatkowy (może tak się stać np. dopiero po otrzymaniu kolejnego polecenia zaksięgowania wydatku, który będzie skutkować przekroczeniem kwoty 25 mln zł w roku podatkowym).”

Powyższe stwierdzenie wprowadza istotną wątpliwość, w świetle brzmienia art. 86a § 1 pkt 1 lit. c) Ordynacji podatkowej, w którym mowa o limicie/progu 25 000 000 PLN w kategorii dochodów (przychodów), a nie w kategorii kosztów (wydatków). Z tego względu zawarte w Objaśnieniach informacje wymagają doprecyzowania.

- Czy Promotor (objęty ustawowym obowiązkiem zachowania tajemnicy zawodowej) i Korzystający, w świetle przepisów Rozdziału 11a Ordynacji podatkowej, mogą zawrzeć umowę, na podstawie której strony ustalą, iż Korzystający nie zwolni Promotora z zachowania tajemnicy zawodowej? O sytuacji zwolnienia Promotora z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej mowa w art. 86b § 4, art. 86b § 7 pkt 1) oraz art. 86f § 2 Ordynacji podatkowej. Jednocześnie, Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców pragnie wskazać, iż powyższe ustalenia umowne nie stanowią ogólnej cechy rozpoznawczej, o której mowa w art. 86a § 1 pkt 6 lit. a) Ordynacji podatkowej (tj. ustaleń między Promotorem a Korzystającym do zachowania w



poufności wobec osób trzecich, w szczególności wobec innych Korzystających, Promotorów lub organów podatkowych, sposobu, w jaki uzgodnienie pozwala na uzyskanie korzyści podatkowej).

- Na str. 71 Objasnień (w zakresie wyjaśnienia zakresu ogólnej cechy rozpoznawczej – znacznie ujednoliconej dokumentacji lub przyjęciu znacznie ujednoliconej formy – art. 86a § 1 pkt 6 lit. d) Ordynacji podatkowej) wskazano:

„Ujednolicona forma czynności dokonywanych w ramach uzgodnień nie obejmuje standardowych wzorów uchwał przygotowanych do podjęcia przez spółki prawa handlowego w standardowych celach biznesowych; przesłanka ta jednak może być spełniona, jeżeli komplet zestandaryzowanej dokumentacji tego rodzaju został przygotowany w celu osiągnięcia korzyści podatkowych.”

Powyższe nie wyjaśnia w jakich okolicznościach komplet standardowych uchwał do podjęcia przez spółki prawa handlowego został przygotowany w standardowych celach biznesowych, a kiedy w celu osiągnięcia korzyści podatkowych (co stanowić może w opinii Ministra Finansów spełnienie przesłanki ogólnej cechy rozpoznawczej wyrażonej w art. 86a § 1 pkt 6 lit. d) Ordynacji podatkowej). Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców zwraca się z prośbą o doprecyzowanie tej kwestii w celu usunięcia przedmiotowych wątpliwości. W szczególności należy wskazać na okoliczności pozwalające precyzyjnie wyznaczyć przedsiębiorcom granicę pomiędzy standardowymi celami biznesowymi, a celami korzyści podatkowych dla przygotowanych do podjęcia przez spółki prawa handlowego wzorów uchwał.

- W Objasnieniach na str. 72 wskazano, iż przejście na tzw. samozatrudnienie, mimo faktycznego wykonywania pracy w stosunku podporządkowania może być objęte obowiązkiem informacyjnym w zakresie raportowania schematów podatkowych. Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców zwraca się z prośbą o określenie w jakich dokładnie przypadkach będzie konieczne raportowanie schematów



podatkowych przez podatników przechodzących na tzw. samozatrudnienie. Czy mowa tu wyłącznie o sytuacji, w którym podatnik (dotąd pracownik) rozwiązuje stosunek pracy ze swoim dotychczasowym pracodawcą i rozpoczyna świadczyć na rzecz byłego pracodawcy usługi jako przedsiębiorca, w ramach tzw. samozatrudnienia? Czy może dotyczy to każdej sytuacji, w której osoba fizyczna rozważa czy podjąć zatrudnienie na podstawie umowy o pracę czy też rozpocząć współpracę jako przedsiębiorca działający w formie tzw. samozatrudnienia?

W tym miejscu Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców pragnie zauważyć, iż w drugiej z powyższych możliwości, konkluzja zawarta w Objasnieniach narusza w sposób rażący zasadę przewidzianą w art. 8 Prawa przedsiębiorców („co nie jest prawem zabronione, jest dozwolone”). Zgodnie z tym przepisem przedsiębiorca może podejmować wszelkie działania, z wyjątkiem tych, których zakazują przepisy prawa. Przepisy prawa nie zakazują rozpoczynania działalności w formie samozatrudnienia.

W przypadku pierwszej, z przedstawionych powyżej, możliwości rozumienia Objasnień (tj. rozpoczynania przez pracownika działalności gospodarczej w formie tzw. samozatrudnienia i świadczenie usług na rzecz byłego pracodawcy) należy podkreślić, iż obowiązujące przepisy prawa w istotny sposób ograniczają możliwość osiągnięcia korzyści podatkowych przez przedsiębiorcę rozpoczynającego działalność gospodarczą w formie tzw. samozatrudnienia. Zgodnie bowiem z ustawą o systemie ubezpieczeń społecznych oraz ustawą o podatku dochodowym od osób fizycznych podatnik rozpoczynający działalność gospodarczą na rzecz byłego pracodawcy, na rzecz którego wykonywał w ramach stosunku pracy czynności wchodzące w zakres wykonywanej działalności gospodarczej nie może skorzystać z preferencyjnych składek ZUS jak również opodatkować liniowo, według stawki 19%, przychodów osiąganych w ramach takiej działalności.

Biorąc pod uwagę, iż w Objasnieniach wskazano, iż tzw. samozatrudnienie, mimo faktycznego wykonywania pracy w stosunku podporządkowania, może być objęte obowiązkiem informacyjnym w zakresie raportowania schematów podatkowych,



Biuro Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorców

należy podkreślić, iż samozatrudnienie, w sytuacji faktycznego wykonywania pracy w stosunku podporządkowania, nie jest w istocie prowadzeniem działalności gospodarczej, lecz ukrytym stosunkiem pracy i jako takie powinno być rozpoznawane.

Mając powyższe na uwadze wnoszę jak na wstępie niniejszego wniosku.

2. *czynności skarunk.*
RZECZNIK
MAŁYCH I ŚREDNICH PRZEDSIĘBIORCÓW
Adam Abramowicz
Adam Abramowicz