

Warszawa, 25 marca 2019 r.
KL/123/57/PP/2019

Pan
Filip Świata
Podsekretarz Stanu
Ministerstwo Finansów

Szanowny Panie Ministrze,

w nawiązaniu do opublikowanych na stronie internetowej Ministerstwa Finansów objaśnień podatkowych dotyczących przepisów o obowiązku raportowania schematów podatkowych (tzw. MDR) oraz uwzględniając deklarację otwartości Ministerstwa Finansów na modyfikację i uzupełnianie przedstawionych objaśnień, przekazuję uwagi Konfederacji Lewiatan z prośbą o odniesienie się do nich w objaśnieniach.

Z poważaniem,



Henryka Bochniarz
Prezydent Konfederacji Lewiatan

Załącznik:

Uwagi Konfederacji Lewiatan do objaśnień dotyczących przepisów o obowiązku raportowania schematów podatkowych.

member of  **BUSINESSEUROPE**



Uwagi Konfederacji Lewiatan do objaśnień dotyczących przepisów o obowiązku raportowania schematów podatkowych.

Podwyższone koszty autorskie

Przepisy ustawy z dnia 26 lipca 1991 roku o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2018, poz. 1509 ze zm., dalej: ustawa PDOF) przewidują dla pracowników, którzy tworzą utwory w ramach działalności wymienionej w art. 22 ust. 9b ustawy o PDOF (m.in. w zakresie programów komputerowych, twórczości audialnej i audiowizualnej, działalności badawczo-rozwojowej), i w zamian za rozporządzenie prawami autorskimi do tych utworów otrzymują honorarium autorskie (część wynagrodzenia zasadniczego), możliwość zastosowania przez podatnika i płatnika 50-proc. stawki kosztów uzyskania przychodów (dalej: Podwyższone koszty autorskie). W praktyce, w przypadku spełnienia przesłanek zastosowania Podwyższonych kosztów autorskich, zasadnicza korzyść wynikająca z ich zastosowania sprowadza się do zmniejszenia wysokości zaliczki na podatek dochodowy, a przez to zwiększenia wysokości pensji netto pracownika.

Podwyższone koszty autorskie są powszechnie stosowane przez pracodawców w branżach twórczych, w przypadku spełnienia przesłanek wskazanych w przepisach ustawy PDOF.

MDR

Z dniem 1 stycznia 2019 r. weszła w życie 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 wprowadzająca). Do ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2018, poz. 800 ze zm., dalej: Ordynacja podatkowa) w Dziale III dodano art. 86a – 86o, tj. nowy Rozdział 11a - Informacje o schematach podatkowych (dalej: przepisy MDR).

Wprowadzone przepisy MDR dotyczą w szczególności:

1. określenia organu podatkowego, do którego będą kierowane informacje o schematach podatkowych,
2. określenia definicji schematu podatkowego oraz przesłanek raportowania,
3. wskazania kręgu podmiotów obowiązanych do przekazywania informacji,
4. sposobu i terminu raportowania,
5. zakresu raportowanych informacji,
6. konsekwencji karnych skarbowych niewypełnienia tego obowiązku przez podmioty zobowiązane.



W dniu 31 stycznia 2019 roku zostały opublikowane przez Ministra Finansów objaśnienia podatkowe do przepisów MDR (dalej: Objaśnienia podatkowe), które zostały poprzedzone konsultacjami społecznymi. Minister Finansów w Objaśnieniach podatkowych wskazał kierunek interpretacji przepisów MDR. Jednocześnie Ministerstwo Finansów informowało, iż wydane Objaśnienia podatkowe mogą zostać w przyszłości uzupełnione o nowe zagadnienia lub komentarze, a na kierunek ewentualnych zmian wpłynąć będzie analiza praktyki stosowania przepisów MDR.

Pomimo wydanych Objaśnień podatkowych, przepisy MDR pozostają w dalszym ciągu niejasne pod wieloma względami. Przedsiębiorcy będący pracodawcami powzięli wątpliwości czy są zobowiązani do przekazywania do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej informacji o wdrożonych w latach poprzednich strukturach wynagradzania wykorzystujących Podwyższone koszty autorskie, w przypadku zawierania umów o przeniesienie praw autorskich po 1 listopada 2018 roku z nowymi pracownikami, jeżeli u danego pracodawcy schemat kosztów autorskich był stosowany również przed tą datą.

W związku z powyższym wskazujemy, co następuje. Prosimy o odniesienie się do poniższych konkluzji.

a) Czy mechanizm Podwyższonych kosztów autorskich jest schematem podatkowym?

Mając na uwadze definicję ustawową schematu podatkowego wskazaną w art. 86a par.1 Ordynacji podatkowej oraz treść Objaśnień podatkowych stoimy na stanowisku, iż zastosowanie Podwyższonych kosztów autorskich może być uznane za standaryzowany schemat podatkowy w rozumieniu przepisów MDR.

Może ono bowiem wypełniać cechy wskazane w art. 86a par. 2 w związku z art. 86a par. 1 pkt 6 lit d), art. 86a par. 1 pkt 6 lit f) Ordynacji podatkowej.

W przypadku zastosowania Podwyższonych kosztów autorskich dochodzi do wystąpienia korzyści podatkowej z uwagi na zmniejszenie wysokości pobranej i wpłaconej do organu podatkowego przez pracodawcę zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych, tj. w części wynagrodzenia pracownika dotyczącej przeniesienia praw autorskich. Jednocześnie należy zaznaczyć, że korzyść podatkowa związana z Podwyższonymi kosztami autorskimi nie jest sprzeczna z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej, z uwagi, że celem art. 22 ust. 9b ustawy PODOF jest objęcie preferencją podatkową osób wykonujących zawody twórcze.

Odnosnie Podwyższonych kosztów autorskich potencjalnie można wskazać cechy rozpoznawcze w postaci: zmiany kwalifikacji dochodów (przychodów) do innego źródła dochodów (przychodów), zmiana zasad opodatkowania, których skutkiem jest faktycznie niższe opodatkowanie (art. 86a par. 1 pkt 6 lit f) Ordynacji podatkowej), a także – jak wskazują to Objaśnienia podatkowe - czynności dokonywane w ramach uzgodnienia opierają się na ujednocnionej dokumentacji albo przyjmują znacznie ujednocnioną formę (art. 86a par. 1 pkt 6 lit d) Ordynacji podatkowej). Na str. 70 Objaśnień podatkowych wskazano podwyższone 50% koszty przychodów jako przykład schematu spełniającego



tę właśnie cechę: „Znacznie ujednolicona dokumentacja obejmuje sytuacje, w której promotor przekazał korzystającemu dokumentację dotyczącą przesłanek zastosowania 50% kosztów uzyskania przychodów (wzorcowy regulamin zastosowania 50% kosztów uzyskania przychodów, na podstawie którego korzystający podejmuje czynności implementacji nowych zasad wynagradzania pracowników z wykorzystaniem podwyższonych kosztów uzyskania przychodów);

Znacznie ujednolicona forma czynności dokonywanych w ramach uzgodnienia obejmuje sytuacje, w której promotor przekazał korzystającemu rekomendację co do pewnych standaryzowanych kroków (np. podjęcia uchwał w standardowym brzmieniu), które składają się na uzgodnienie. Aby uznać tę cechę za spełnioną, rekomendacja promotora powinna pozwalać na stosunkowo proste podjęcie wskazanych przez niego kroków, w szczególności poprzez wskazanie ich istotnych elementów”.

W tym miejscu pragniemy podkreślić, iż do indywidualnej oceny należy pozostawić, w jakiej sytuacji Podwyższone koszty autorskie stanowią schemat podatkowy – w szczególności, wydaje się, iż może to bardziej dotyczyć zmiany formy wynagradzania istniejących pracowników (jak wskazano w Objaśnieniach „implementacji nowych zasad wynagradzania pracowników) niż zastosowania Podwyższonych kosztów autorskich do nowych pracowników, których działalność ma charakter twórczy i spełniający wszystkie warunki zastosowania tego rodzaju modelu rozliczeń.

Niemniej, przyjmujemy, że w określonych sytuacjach pracodawca może zostać uznany za korzystającego z uwagi na pełnienie funkcji płatnika w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych. Na potrzeby niniejszego wyводу, przyjmujemy, że pracodawca spełnia kryterium kwalifikowanego korzystającego.

b) Czy w przypadku zawierania umów z nowymi pracownikami po 1 listopada 2018, pracodawca jest zobowiązany do raportowania MDR, jeżeli schemat Podwyższonych kosztów autorskich funkcjonował u danego pracodawcy przed tą datą ?

Przepis art. 28 Ustawy wprowadzającej wprowadza datę graniczną (1 listopada 2018 r. w przypadku schematów krajowych – dalej: Data graniczna) wskazując na obowiązek retrospektywnego przekazania informacji o schemacie podatkowym, jeżeli pierwszej czynności związanej z jego wdrożeniem dokonano po dacie granicznej.

W przypadku mechanizmów funkcjonujących przed Datą graniczną oraz ich modyfikacji pod tej dacie, zgodnie z Objaśnieniami, takie schematy mogą podlegać raportowaniu tylko wtedy, jeżeli „samodzielnie spełniają one definicję schematu podatkowego” (str. 9 Objaśnień podatkowych), natomiast obowiązek przekazywania informacji o schemacie podatkowym nie powstanie w sytuacji, w której pierwszej czynności związanej z wdrażaniem schematu podatkowego dokonano przed Datą graniczną, a późniejsze czynności samoistnie nie mogą zostać uznane za uzgodnienie będące schematem podatkowym. W tej sytuacji, obowiązek przekazania informacji o tym schemacie podatkowym nie powstanie niezależnie od okresów, w których osiągnane są korzyści podatkowe wynikające z tego schematu podatkowego (str. 9 Objaśnień podatkowych).



W trakcie stosowania Podwyższonych kosztów autorskich u danego pracodawcy, w praktyce często dochodzi do zmiany postanowień umów w umowach już zawartych. Równocześnie zawierane są umowy z nowozatrudnionymi pracownikami.

Należy jednak uznać, że objęcie po Dacie granicznej schematem nowych pracowników, zmiany do zawartych już umów, nie powoduje obowiązku raportowania. Wynika to z następujących okoliczności:

- Jeżeli cechą schematu już funkcjonującego jest wdrożenie w oparciu o ujednoczoną dokumentację (cytowane powyżej Objaśnienia podatkowe wskazują wzorcowy regulamin), to nie można uznać za samodzielne wdrożenie schematu zawarcie nowej umowy z pracownikiem, ani za istotną zmianę schematu już funkcjonującego, który w związku z tym mógłby zostać uznany za nowy schemat. Przyjęcie bowiem każdego nowego pracownika opiera się na już wcześniej istniejącej ujednoczonej dokumentacji, jak choćby regulamin lub wzorcowa umowa o pracę. Wprowadzeniem schematu było zatem przyjęcie tejże dokumentacji w działalności podatnika;
- Należy przy tym zaznaczyć, iż jak wynika z cytowanych Objaśnień podatkowych, wystąpienie schematu oceniane powinno być z perspektywy pracodawcy jako płatnika. Jeżeli zatem u pracodawcy wdrożenie systemu wynagrodzenia przewidującego Podwyższone koszty autorskie miało miejsce przed Datą graniczną, nie będzie on objęty obowiązkiem raportowania przewidzianego przepisami MDR, także w sytuacji gdy po Dacie granicznej takim systemem wynagradzania obejmowani będą nowi pracownicy, czy zmieniane będą umowy dla pracowników już objętych systemem;
- Odmienna sytuacja mogłaby wystąpić jedynie w przypadku, gdy pracownik, z którym zawierana jest umowa, okazałby się kwalifikowanym korzystającym. W takim bowiem przypadku, pracodawca występowałaby jako promotor, zaś pracownik jako korzystający, zaś sam schemat podlegałby zgłoszeniu przez promotora. Niemniej, zważywszy, iż pracownicy odrębnie nie będą stanowić kwalifikowanych korzystających, zawarcie nowej umowy nie będzie zatem skutkowało obowiązkiem dokonania zgłoszenia.

Powyzsza konkluzja wyplywa rowniez z treosci przytoczonych fragmentow Objasnien podatkowych.

Konfederacja Lewiatan, KL/123/57/PP/2019

