



ALERT PODATKOWY

CZERWIEC | 2020

Nowelizacja przepisów w zakresie struktur hybrydowych, quick fixes i MDR

22 czerwca 2020 r. Prezydent podpisał przyjętą przez Sejm 28 maja 2020 r. nowelizację m.in. ustaw o: CIT, VAT, wymianie informacji podatkowych z innymi państwami oraz Ordynacji podatkowej.

Nowelizacja dotyczy trzech głównych zagadnień, tj.: implementacji tzw. dyrektywy ATAD2, dotyczącej rozbieżności w kwalifikowaniu struktur hybrydowych, implementacji dyrektywy wprowadzającej tzw. quick fixes w VAT oraz dalszej implementacji tzw. dyrektywy MDR w zakresie automatycznej wymiany informacji o schematach transgranicznych.

Poniżej przedstawiamy omówienie najważniejszych zmian w zakresie trzech głównych zagadnień.

1. Zmiany dotyczące struktur hybrydowych

Dyrektywa ATAD2, wdrażana do polskiego systemu podatkowego na mocy omawianej nowelizacji, ma na celu rozszerzenie zakresu poprzedniej dyrektywy ATAD także na państwa trzecie, niebędące członkami Unii Europejskiej. Głównym celem obu dyrektyw jest natomiast zapobieganie unikaniu opodatkowania, do którego dochodzi poprzez wykorzystanie przez unijnych podatników różnic w traktowaniu określonych struktur w poszczególnych państwach członkowskich UE, a na mocy dyrektywy ATAD2, także w państwach trzecich.

Zmiany w tym zakresie mają wejść w życie 1 stycznia 2021 roku oraz znaleźć zastosowanie do przychodów (dochodów) osiągniętych w roku podatkowym rozpoczynającym się po 31 grudnia 2020 roku.

Nowelizacja wprowadza do ustawy o CIT rozdział 3a, który zawiera szereg nowych definicji zawartych w regulacjach mających na celu przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania, do którego dochodzi przy wykorzystywaniu przede wszystkim:

- **hybrydowych instrumentów finansowych**, czyli instrumentów finansowych traktowanych inaczej dla celów podatkowych w różnych jurysdykcjach,

- **hybrydowych podmiotów**, czyli podmiotów, które dla celów podatkowych jednego państwa są traktowane jako podmioty nietransparentne, a dla celów podatkowych innego państwa jako podmioty transparentne.

Przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania ma odbywać się zasadniczo poprzez wyłączenie określonych wydatków z kosztów uzyskania przychodów albo wprowadzenie obowiązku rozpoznania przychodów z tytułu przysporzeń wyłączonych z kategorii przychodów na gruncie ustawy o CIT.

Podstawowym celem nowych regulacji jest przeciwdziałanie:

- **podwójnemu odliczeniu** – polegającemu zasadniczo na wielokrotnym zaliczaniu wydatku z tego samego tytułu do kosztów uzyskania przychodów w różnych krajach, bez analogicznego wykazania dochodu w innych krajach,
- **odliczeniu bez opodatkowania** – polegającym m.in. na zaliczeniu wydatku do kosztów uzyskania przychodów, bez analogicznego ujęcia takiego wydatku w dochodach w państwie odbiorcy,

do których dochodzi w konkretnych sytuacjach, wskazanych szczegółowo przez przepisy nowego rozdziału 3a, w ramach tzw. uzgodnienia strukturalnego, zdefiniowanego przez nowe regulacje, które zostaje dokonane przez podmioty powiązane (na potrzeby nowych przepisów wprowadzana jest oddzielna definicja podmiotów powiązanych).

Co należy zrobić?

Podatnicy powinni przyrzeć się stosowanym modelom finansowania, w tym w szczególności finansowania wewnątrzgrupowego, celem ustalenia, czy spełniają one definicję struktur hybrydowych, w szczególności, jeśli odsetki od pożyczki przekazywane są dalej przez ich bezpośredniego odbiorcę. Również każdy nowy pomysł finansowania powinien podlegać szczegółowej analizie pod kątem możliwości zaliczenia wydatków na finansowanie do kosztów podatkowych.

2. Quick fixes

Nowelizacja wdraża również zmiany z zakresu VAT znane pod nazwą *quick fixes*, które, zgodnie z dyrektywą unijną, powinny obowiązywać w Polsce od 1 stycznia 2020 roku, a które dotyczą:

- transakcji łańcuchowych,
- przesłanek materialnych zastosowania stawki 0% VAT do wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów,
- przemieszczenia towarów w procedurze magazynu typu *call-off*.

Zmiany te mają wejść w życie 1 lipca 2020 roku.

a) Transakcje łańcuchowe

Nowelizacja ma na celu doprowadzić do większej pewności w zakresie ustalania tzw. transakcji ruchomej (WDT lub eksport) w transakcjach łańcuchowych, które dotychczas regulowane były głównie orzecznictwem TSUE, krajowych sądów i praktyką organów podatkowych oraz ewentualnie przepisami poszczególnych państw członkowskich.

Nowelizacja wprowadza automatyzm w przypisywaniu transakcji ruchomej w sytuacji, gdy podmiotem odpowiedzialnym za transport jest tzw. podmiot pośredniczący, czyli inny niż pierwszy w kolejności dostawca, który wysyła lub transportuje towar samodzielnie albo za pośrednictwem osoby trzeciej działającej na jego rzecz.

Zgodnie ze zmienionymi przepisami, jeśli analiza transakcji doprowadzi do wniosku, że to **podmiot pośredniczący jest odpowiedzialny za transport, transakcja ruchoma zostanie przypisana dostawie dokonanej do tego podmiotu**. Wyjątkiem będzie sytuacja, w której **podmiot pośredniczący przekazał swojemu dostawcy numer VAT-UE nadany mu przez państwo członkowskie, z którego towary są wysyłane lub transportowane – wówczas to dostawa dokonana przez podmiot pośredniczący powinna stanowić transakcję ruchomą**. Przykładowo, jeśli w transakcji biorą udział: A – podmiot z Polski, B – podmiot z Niemiec, który jest odpowiedzialny za transport i C – podmiot z Francji, WDT nastąpi w transakcji A-B, chyba że B posłuży się numerem VAT-UE nadanym mu w Polsce – wówczas jako WDT rozpoznana zostanie transakcja B-C.

b) Przesłanki zastosowania stawki 0% VAT do WDT

Nowelizacja uzupełnia katalog przesłanek materialnych powstania prawa do zastosowania stawki 0% VAT do transakcji WDT o wymóg:

- **posiadania przez nabywcę ważnego numeru identyfikacyjnego (VAT-UE) nadanego mu przez państwo członkowskie inne niż państwo rozpoczęcia wysyłki towarów** – z tego powodu, zgodnie ze znowelizowanym art. 42 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT, nabywca będzie zobowiązany do podania dostawcy swojego numeru identyfikacyjnego VAT,
- **złożenia prawidłowej informacji podsumowującej (deklaracja VAT-UE)** – wymóg ten będzie mógł zostać uchylony, jeśli dostawca należycie wyjaśni naczelnikowi urzędu skarbowemu, w formie pisemnej, swoje uchybienie.

Oba powyższe wymogi są już co prawda obecne w przepisach polskiej ustawy o VAT, niemniej, w myśl orzecznictwa TSUE, powinny być dotychczas traktowane jako przesłanki formalne zastosowania stawki 0%, których niespełnienie nie powinno pozbawiać podatnika prawa do opodatkowania WDT stawką VAT 0%.

Jednocześnie przypominamy, że od 1 stycznia 2020 roku obowiązuje rozporządzenie wykonawcze Rady UE 2018/1912, które wprowadza domniemanie, że towary będące przedmiotem WDT zostały wywiezione z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego, a podatnik ma prawo do zastosowania stawki 0% VAT,

jeśli jest w posiadaniu określonych dokumentów w nim wymienionych. Więcej informacji w tym zakresie można znaleźć w artykule: *Istotne zmiany w zasadach dokumentowania transakcji WDT oraz w transakcjach łańcuchowych od stycznia 2020 r.*

c) Magazyny typu *Call-off stock*

Do niedawna Dyrektywa VAT nie zawierała specjalnych reguł dotyczących magazynów typu *call-off stock* (znanych w Polsce jako magazyny konsygnacyjne). Prowadziło to do sytuacji, w której niektóre państwa (w tym Polska) przyjmowały własne przepisy w tym zakresie, często różniące się od siebie, a inne państwa w ogóle nie wprowadziły tej instytucji.

Quick fixes, a za nimi nowelizacja, wprowadzają dla całej UE rozwiązania podobne do tych, funkcjonujących dotychczas w Polsce. Zgodnie z nimi:

- **dostawa towarów do magazynu typu *call-off stock* zostanie uznana za WDT** w państwie wysyłki towarów, a **dostawca nie będzie zobowiązany do rejestracji w państwie, w którym znajduje się magazyn konsygnacyjny** (jednocześnie dostawca nie może posiadać w tym państwie ani siedziby, ani stałego miejsca prowadzenia działalności dla celów VAT),
- **nabycie towarów zostanie uznane za WNT** w państwie przybycia towarów.

Dla zastosowania powyższych reguł konieczne będzie, aby przeniesienie władztwa ekonomicznego (prawa do rozporządzania towarami jak właściciel) nad towarami nastąpiło w terminie 12 miesięcy od dnia przybycia towarów do magazynu w procedurze *call-off stock*.

Z polskiej perspektywy, istotne jest także, że:

- podmiot prowadzący magazyn konsygnacyjny w Polsce zobowiązany będzie złożyć w terminie 14 dni od dnia wprowadzenia pierwszych towarów do tego magazynu, elektronicznie zawiadomienie (na określonym formularzu) o prowadzeniu magazynu wykorzystywanego w procedurze *call-off stock*, pod groźbą kary grzywny,
- na dostawcę, nabywcę i podmiot prowadzący magazyn (jeśli jest nim osoba trzecia) zostaną nałożone dodatkowe obowiązki ewidencyjne.

Co należy zrobić?

W kontekście powyższych zmian zalecamy przegląd transakcji łańcuchowych celem ustalenia, czy nowelizacja nie spowoduje modyfikacji rozliczeń, a także przegląd stosowanych zasad compliance i weryfikacji kontrahentów w transakcjach transgranicznych.

3. MDR

a) Wymiana informacji o schematach transgranicznych

W zakresie MDR, nowelizacja ma na celu przede wszystkim dopełnienie implementacji dyrektywy i nałożenie na Szefa Krajowej Administracji Skarbowej (dalej: „KAS”) obowiązku przekazania państwom członkowskim UE, a w ograniczonym zakresie także Komisji Europejskiej, informacji o transgranicznych schematach podatkowych. Informacje te będą przekazywane w terminie miesiąca, licząc od końca kwartału, w którym Szef KAS uzyskał te informacje. Pierwsze przekazanie, dotyczące informacji uzyskanych do 30 września 2020 roku, powinno odbyć się do 31 października 2020 roku.

b) Ponowne raportowanie schematów transgranicznych

Co istotne, z uwagi na konieczność dostosowania polskiej schemy do raportowania schematów podatkowych do schemy unijnej, ustawa wprowadza także nowe reguły przekazywania informacji o schematach podatkowych. **Promotorzy, korzystający i wspomagający będą zobowiązani do ponownego przekazania Szefowi KAS informacji o transgranicznym schemacie podatkowym, jeśli pierwszej czynności związanej z jego wdrożeniem dokonano w okresie od 26 czerwca 2018 roku do dnia 30 czerwca 2020 roku.**

Promotorzy powinni przekazać taką informację do 31 lipca 2020 roku, korzystający – do dnia 16 sierpnia 2020 roku, a wspomagający do 31 sierpnia 2020 roku. Jednocześnie przepisy utrzymują dotychczasową logikę kolejności raportowania przez poszczególne podmioty i aktualizowania się obowiązku przekazania informacji dopiero, gdy obowiązkowi tego nie dopełnił poprzedni w kolejności podmiot. Jednocześnie, w przeciwieństwie do poprzednio obowiązujących przepisów, wspomagający są również objęci obowiązkiem raportowania w odniesieniu do schematów, w odniesieniu do

których pierwszej czynności związanej z wdrożeniem dokonano przed 1 stycznia 2019 roku (dotychczas obowiązek ten dotyczył tylko promotorów i korzystających). Wydaje się również, że ponownemu raportowaniu powinny podlegać informacje MDR-3 składane przez korzystających. W zakresie tej informacji jest jednak pozytywna zmiana: MDR-3 będzie mógł być złożony zgodnie z reprezentacją podatnika, a nie jak dotychczas, przez wszystkich członków zarządu.

Wskazany powyżej obowiązek dotyczyć będzie sytuacji nieobjętych dotychczas obowiązkiem raportowania (np. dotyczących rajów podatkowych nieujętych w ustawach o podatkach dochodowych w związku ze zmianą w definicji szczególnej cechy rozpoznawczej, czy też raportowania przez wspomagającego), **ale także zaraportowanych już wcześniej schematów, gdyż ich struktura powinna zostać dostosowana do unijnej schemy raportowej.**

Wdrożenie unijnej schemy raportowej powoduje także konieczność unieważnienia dotychczasowych NSP, co nastąpi z mocy prawa, bez wydawania postanowienia przez Szefa KAS, a schematom podatkowym transgranicznym zostaną nadane nowe numery po ich ponownym zaraportowaniu.

Nowelizacja przepisów w zakresie MDR wejdzie w życie 1 lipca 2020 roku.

Co należy zrobić?

W związku z nakładanym na podatników obowiązkiem ponownego zaraportowania schematów transgranicznych, rekomendujemy przejrzanie zarówno zaraportowanych już schematów transgranicznych pod kątem konieczności ich ponownego zaraportowania, jak i zdarzeń, które potencjalnie mogłyby podlegać obowiązkowi raportowania według nowych zasad, dokonanych w okresie po 25 czerwca 2018 roku. Odpowiednie działania należy podjąć już dzisiaj ze względu na krótkie terminy przewidziane dla raportowania zarówno przez promotorów, jak i wspomagających i korzystających.

4. Podsumowanie

Omówiona nowelizacja wprowadza szereg skomplikowanych rozwiązań, a ich interpretacja w konkretnych stanach faktycznych będzie wyzwaniem dla podatników. W przypadku jakichkolwiek pytań lub wątpliwości w zakresie kwestii poruszonych w niniejszej informacji, służymy Państwu pomocą.

Jeżeli chcieliby Państwo uzyskać więcej informacji na temat przedstawionych zmian lub porozmawiać o ich wpływie na działalność Państwa firmy, służymy Państwu pomocą.



Monika Poteraj

Partner, Warszawa

E: monika.poteraj@andersentaxlegal.pl

T: +48 22 690 08 62

M: +48 669 486 444



Elżbieta Lis

Partner, Katowice

E: elzbieta.lis@andersentaxlegal.pl

T: +48 32 731 68 58

M: +48 664 948 038



Anna Hleb-Koszańska

Starszy manager, Warszawa

E: anna.hleb-koszanska@AndersenTaxLegal.pl

T: +48 22 690 08 88



Elżbieta Stawarczyk

Radca prawny, Katowice

E: elzbieta.stawarczyk@andersentaxlegal.pl

T: +48 32 731 68 83