

Instrukcja identyfikacji schematów podatkowych MDR

Instrukcję opracowano w oparciu o art. 86a – 86o ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2020 r. poz. 1325 z późn. zm.) oraz Objasnienia podatkowe z dnia 31 stycznia 2019 r. opublikowane przez Ministra Finansów.

W instrukcji identyfikacji schematów podatkowych przedstawione zostały podstawowe informacje dotyczące zasad weryfikacji realizowanych przez Gminę Reszel (zwaną dalej Podatnikiem) oraz jej jednostki organizacyjne działań, czynności, uzgodnień pod kątem uznania ich za schemat podatkowy podlegający obowiązkowi raportowania zgodnie z Procedurą.

Pojęcie „uzgodnienie” jest zdefiniowane ustawowo w art. 86a § 1 pkt 16 ustawy Ordynacja podatkowa przez, które rozumie się „czynność lub zespół powiązanych ze sobą czynności, w tym czynność planowaną lub zespół czynności planowanych, których co najmniej jedna strona jest podatnikiem lub które mają lub mogą mieć wpływ na powstanie lub niepowstanie obowiązku podatkowego”. Natomiast pojęcie „czynność” oznacza zarówno czynność faktyczną, czynność prawną oraz wszystkie inne czynności dokonywane w ramach uzgodnienia.

Obowiązkowi raportowania podlegają 3 rodzaje schematów podatkowych:

- 1) schemat podatkowy
- 2) schemat podatkowy standaryzowany
- 3) schemat podatkowy transgraniczny.

I. Schemat podatkowy – cechy wyróżniające

Schematem podatkowym jest uzgodnienie, które:

- 1) spełnia kryterium głównej korzyści oraz posiada ogólną cechę rozpoznawczą lub
- 2) posiada szczególną cechę rozpoznawczą lub
- 3) posiada inną szczególną cechę rozpoznawczą.

Raportowaniu podlegają tylko i wyłącznie uzgodnienia o których mowa w pkt 1-3. Powyższe oznacza, że w przypadku uzgodnień z pkt. 2 i 3 dla spełnienia kryterium schematu podatkowego nie jest wymagane, aby uzgodnienie spełniało kryterium

głównej korzyści. Wystarczy, że będzie posiadało wskazaną w ordynacji podatkowej szczególną (inną) cechę rozpoznawczą.

W odniesieniu do działań/czynności/ uzgodnień realizowanych przez Podatnika zastosowanie znajdzie przede wszystkim pierwsza grupa kryteriów, co oznacza, że schematem podatkowym będzie uzgodnienie, które cechuje się łącznym spełnieniem obu warunków, tj.:

- spełnia kryterium głównej korzyści,
- posiada ogólną cechę rozpoznawczą.

1. Kryterium głównej korzyści

Kryterium głównej korzyści uważa się za spełnione, jeżeli:

- 1) głównym lub jednym z głównych celów uzgodnienia jest uzyskanie przez Podatnika korzyści podatkowej (Podatnik spodziewa się osiągnąć korzyść podatkową w związku z wykonaniem uzgodnienia) oraz
- 2) można stwierdzić, na podstawie istniejących okoliczności oraz faktów, że Podatnik działając rozsądnie i kierując 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.

Korzyścią podatkową, którą Podatnik spodziewa się osiągnąć w związku z wykonaniem uzgodnienia może być:

- 1) niepowstanie obowiązku podatkowego,
- 2) odsunięcie w czasie powstania zobowiązania podatkowego,
- 3) obniżenie wysokości zobowiązania podatkowego,
- 4) powstanie lub zawyżenie straty podatkowej,
- 5) powstanie nadpłaty lub prawa do zwrotu podatku,
- 6) zawyżenie kwoty nadpłaty lub zwrotu podatku,
- 7) podwyższenie kwoty nadwyżki podatku naliczonego nad należnym,
- 8) niepowstanie obowiązku lub odsunięcie w czasie powstania obowiązku sporządzenia i przekazywania informacji podatkowych, w tym informacji o schematach podatkowych.

Jeżeli osiągnięcie przez Podatnika korzyści podatkowej jest efektem ubocznym lub nieoczekiwanym skutkiem działania/czynności/uzgodnienia, wówczas kryterium głównej korzyści nie jest spełnione.

2. Ogólne cechy rozpoznawcze

Stwierdzenie, że analizowane uzgodnienie spełnia kryterium głównej korzyści nie oznacza automatycznie, że będzie ono schematem podatkowym. Poza spełnieniem kryterium uzgodnienie musi jeszcze posiadać ogólną cechę rozpoznawczą.

Ogólna cecha rozpoznawcza to właściwość uzgodnienia polegająca na tym, że spełniony jest co najmniej jeden z poniższych warunków:

- 1) Promotor lub korzystający zobowiązali się do zachowania poufności wobec osób trzecich, w szczególności wobec innych korzystających, promotorów lub organów podatkowych, o sposobie, w jaki uzgodnienie pozwala na uzyskanie korzyści podatkowej,
- 2) Promotor jest uprawniony do otrzymania wynagrodzenia, którego wysokość jest uzależniona od wysokości korzyści podatkowej wynikającej z uzgodnienia,
- 3) Promotor jest uprawniony do otrzymania wynagrodzenia uzależnionego od uzyskania korzyści podatkowej wynikającej z uzgodnienia albo zobowiązał się do zwrotu wynagrodzenia lub jej części w przypadku gdy korzyść podatkowa nie powstanie lub powstanie w wysokości niższej niż zakładano,
- 4) dokonywane w ramach uzgodnienia czynności opierają się na znacznie ujednoliconej dokumentacji albo przyjmują znacznie ujednoliconą formę, która nie wymaga istotnych zmian w celu wdrożenia schematu u więcej niż jednego korzystającego,
- 5) podejmowane są celowe czynności dotyczące nabycia spółki przynoszącej straty, zaprzestania głównej działalności takiej spółki i wykorzystania strat takiej spółki w celu zmniejszenia zobowiązań podatkowych, w tym poprzez przeniesienie tych strat do pomiotu na terytorium innego państwa lub przyspieszenia wykorzystania tych strat,
- 6) dokonywana jest zmiana kwalifikacji dochodów do innego źródła dochodów lub zmiana zasad opodatkowania, której skutkiem jest faktycznie niższe opodatkowanie, zwolnienie lub wyłączenie z opodatkowania,

7) czynności prowadzą do określonego obiegu środków pieniężnych poprzez zaangażowanie podmiotów pośredniczących niepełniących istotnych funkcji gospodarczych lub podejmowanie działań, które wzajemnie się znoszą bądź kompensują lub prowadzą do uzyskania stanu identycznego albo zbliżonego do stanu istniejącego przed dokonaniem tych czynności albo mają podobne cechy.

3. Szczególne cechy rozpoznawcze

W przypadku wystąpienia szczególnej cechy rozpoznawczej nie jest wymagane aby również wystąpiła korzyść podatkowa.

Szczególna cecha rozpoznawcza występuje wówczas, gdy uzgodnienie spełnia m.in. jeden z poniższych warunków:

1) obejmuje podlegające zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów transgraniczne płatności pomiędzy podmiotami powiązanymi oraz:

- odbiorca płatności nie ma miejsca zamieszkania, siedziby ani zarządu w żadnym z państw,

- odbiorca płatności posiada miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową określoną na podstawie przepisów o podatku dochodowym od osób prawnych,

2) w odniesieniu do tego samego środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej dokonywane są odpisy amortyzacyjne w więcej niż jednym państwie,

3) przy tym samym dochodzie lub majątku wykorzystuje się metodę mającą na celu unikanie podwójnego opodatkowania w więcej niż jednym państwie,

4) w ramach uzgodnienia dochodzi do przeniesienia aktywów i określone przez dwa państwa wynagrodzenie z tego tytułu dla celów podatkowych różni się co najmniej o 25%,

5) obejście obowiązku raportowania wynikającego z ustawy z dnia 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami lub równoważnych ustaw. Taka cecha przykładowo może dotyczyć sytuacji, w której wykorzystywany jest rachunek, produkt lub inwestycja, które nie spełniają wprost definicji rachunku finansowego, a jednocześnie posiadają cechy takiego rachunku finansowego,

6) występuje nieprzejrzysta struktura własności prawnej lub trudny do ustalenia jest beneficjent rzeczywisty z uwagi na wykorzystanie osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, konstrukcji lub struktur prawnych, które:

- które nie prowadzą znaczącej działalności gospodarczej z wykorzystaniem lokalu, personelu oraz wyposażenia wykorzystywanego w prowadzonej działalności gospodarczej,
- które są zarejestrowane, zarządzane, znajdują się, są kontrolowane lub założone w państwie lub na terytorium innym niż państwo lub terytorium miejsca zamieszkania, siedziby lub zarządu beneficjenta rzeczywistego aktywów będących w posiadaniu takich jednostek,
- jeżeli nie można wskazać beneficjenta rzeczywistego osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, konstrukcji lub struktur prawnych, w rozumieniu przepisów o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu.

4. Inne szczególne cechy rozpoznawcze

W przypadku innej szczególnej cechy rozpoznawczej, analogicznie jak w przypadku szczególnej cechy rozpoznawczej, nie jest wymagane wystąpienie kryterium korzyści podatkowej dla uznania danego uzgodnienia za schemat podatkowy.

Inna szczególna cecha rozpoznawcza definiowana jest przez stwierdzenie, czy uzgodnienie spełnia co najmniej jeden z poniższych warunków:

- 1) wpływ na część odroczoną podatku dochodowego lub aktywa albo rezerwy z tytułu podatku odroczonego, wynikający lub oczekiwany w związku z wykonywaniem uzgodnienia u korzystającego, jest istotny dla danej jednostki w rozumieniu przepisów o rachunkowości oraz przekracza w trakcie roku kalendarzowego kwotę 5 000 000,00 zł,
- 2) płatnik podatku dochodowego jest zobowiązany do pobrania podatku przekraczającego w trakcie roku kalendarzowego kwotę 5 000 000,00 zł, jeżeli w odniesieniu do wypłat należności wynikających lub oczekiwanych w związku z wykonywaniem uzgodnienia nie mają zastosowania właściwe umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania lub zwolnienie podatkowe,
- 3) dochody podatnika niebędącego polskim rezydentem podatkowym, wynikające lub oczekiwane w związku z wykonywaniem uzgodnienia przekraczają łącznie w trakcie roku kalendarzowego kwotę 25 000 000,00 zł,
- 4) różnica pomiędzy polskim podatkiem dochodowym, który byłby należny w związku z wykonaniem uzgodnienia od korzystającego nieposiadającego siedziby, zarządu ani

wykonaniem uzgodnienia od korzystającego nieposiadającego siedziby, zarządu ani miejsca zamieszkania na terytorium RP, gdyby był on podatkiem będącym polskim rezydentem podatkowym, a podlegającym faktycznie zapłacie podatkiem dochodowym w państwie siedziby, zarządu lub miejsca zamieszkania korzystającego w związku z wykonaniem uzgodnienia przekracza łącznie w trakcie roku kalendarzowego kwotę 5 000 000,00 zł.

5. Rola Gminy Reszel w zakresie powstawania schematów podatkowych

Gmina może wystąpić, w zakresie powstawania schematów podatkowych, w dwóch rolach:

- 1) Promotora
- 2) Korzystającego

Promotor

Rolę promotora pełnią przede wszystkim doradcy, tacy jak doradca podatkowy, adwokat, radca prawny, pracownik banku lub innej instytucji finansowej doradzający klientom. Wskazany katalog podmiotów będących promotorem nie jest zamknięty. Promotorem może być również Podatnik. Zgodnie z Ordu dla uzyskania statusu Promotora należy być podmiotem, który:

- a) opracowuje uzgodnienie,
- b) oferuje uzgodnienie,
- c) udostępnia uzgodnienie,
- d) wdraża uzgodnienie,
- e) zarządza wdrożeniem uzgodnienia.

Przypadki, w których Podatnik mógłby wystąpić w roli promotora są bardzo sporadyczne. Podatnik nie jest bowiem podmiotem, którego działalność polega na opracowywaniu i oferowaniu uzgodnień, które mogą być schematami podatkowymi, w szczególności za wynagrodzeniem, którego wysokość zależy od uzyskanych korzyści.

Uznanie Podatnika za promotora mogłoby nastąpić w sytuacji, w której Podatnik opracowałby rozwiązanie spełniające kryterium uznania go za schemat podatkowy oraz udostępniłby je/wdrożył u innego podatnika.

Korzystający

Korzystającym jest podmiot:

- a) któremu udostępnione zostało uzgodnienie,
- b) u którego uzgodnienie zostało wdrożone,
- c) który jest przygotowany do wdrożenia uzgodnienia,
- d) który dokonał czynności służącej wdrożeniu takiego uzgodnienia.

Zgodnie z powyższym korzystającym jest odbiorca uzgodnienia oferowanego/udostępnianego przez promotora lub podmiot, który dokonał czynności służącej wdrożeniu uzgodnienia (w tym przypadku nie musi wystąpić promotor – Podatnik sam wdraża uzgodnienie spełniające kryterium schematu podatkowego). Podatnik, co do zasady, będzie pełnił rolę korzystającego.

W zależności od pełnionej roli (promotora lub korzystającego) w ramach danego uzgodnienia różne są obowiązki związane z raportowaniem uzgodnienia będącego schematem podatkowym. Zasady dotyczące raportowania określone zostały w Procedurze MDR.

II. Schemat podatkowy standaryzowany oraz transgraniczny

Schematy podatkowe standaryzowane oraz transgraniczne nie występują w Gminie lub ryzyko ich wystąpienia jest znikome.

1. Schemat podatkowy standaryzowany

Schematem standaryzowanym jest schemat możliwy do udostępnienia lub wdrożenia u więcej niż jednego korzystającego, bez konieczności zmiany jego istotnych założeń, w szczególności w zakresie rodzaju podejmowanych lub planowanych czynności. Ponadto schemat podatkowy standaryzowany musi spełniać kryteria schematu podatkowego, tj:

- 1) kryterium głównej korzyści oraz posiadać ogólną cechę rozpoznawczą lub
- 2) posiadać szczególną cechę rozpoznawczą lub
- 3) posiadać inną szczególną cechę rozpoznawczą.

2. Schemat podatkowy transgraniczny

Schematem podatkowym transgranicznym jest uzgodnienie, które spełnia:

- 1) kryterium transgraniczne i kryterium głównej korzyści oraz posiada którąkolwiek z ogólnych cech rozpoznawczych lub
- 2)) kryterium transgraniczne oraz posiada szczególną cechę rozpoznawczą.

Kryterium transgraniczne uważa się za spełnione, jeżeli uzgodnienie dotyczy więcej niż jednego państwa członkowskiego UE lub państwa członkowskiego UE i państwa trzeciego oraz spełnia co najmniej jeden z poniższych warunków:

- 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.