

Załącznik Nr 1
do Procedury w zakresie
przeciwdziałania niewywiązywaniu
się z obowiązku przekazywania
informacji o schematach
podatkowych

INSTRUKCJA **identyfikacji schematów podatkowych MDR**

W Instrukcji identyfikacji schematów podatkowych MDR przedstawione są podstawowe informacje dotyczące zasad weryfikacji realizowanych przez Gminę (zwana dalej: Podatnikiem) oraz jej jednostki organizacyjne działań/czynności/uzgodnień pod kątem uznania ich za schemat podatkowy podlegający obowiązkowi raportowania zgodnie z Procedurą w zakresie przeciwdziałania niewywiązywaniu się z obowiązku przekazywania informacji o schematach podatkowych.

Instrukcja została przygotowana w oparciu o art. 86a — 86o ustawy z dnia 29 sierpnia 1997r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2020 r. poz. 1325, z późn. zm., zwana dalej: OrdP) oraz Objasnienia podatkowe z dnia 31 stycznia 2019 r. opublikowane przez Ministra Finansów.

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 albo,
- 3) Posiada inną szczególną cechę rozpoznawczą.

Pojęcie „uzgodnienie” jest zdefiniowane ustawowo (art. 86a 1 pkt 16 OrdP) i oznacza 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. Z kolei pojęcie „czynność” oznacza zarówno czynność faktyczną, czynność prawną, jak i wszelkie inne czynności dokonywane w ramach uzgodnienia.

Raportowaniu podlegać będzie tylko i wyłącznie uzgodnienie, które:

- 1) Spełnia kryterium głównej korzyści oraz posiada ogólną cechę rozpoznawczą albo,
- 2) Posiada szczególną cechę rozpoznawczą albo,
- 3) Posiada inną szczególną cechę rozpoznawczą.

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 OrdP szczególną (inną) cechę rozpoznawczą. W odniesieniu do działań/czynności/uzgodnień realizowanych w ramach Podatnika zastosowanie znajdzie przede wszystkim pierwsza grupa kryteriów - tj. schematem podatkowym będzie uzgodnienie, które cechuje się łącznym spełnieniem obu warunków:

- spełnienie kryterium głównej korzyści,
- posiadanie ogólnej cechy rozpoznawczej.

Uzgodnienia, które posiadają szczególną cechę rozpoznawczą lub inną szczególną cechę rozpoznawczą w praktyce nie zdarzają się lub mogą zdarzyć się niezwykle rzadko w działaniach jednostek samorządu terytorialnego.

1) Kryterium głównej korzyści

Kryterium głównej korzyści uważa się za spełnione, jeżeli:

- a) głównym lub jednym z głównych celów uzgodnienia jest uzyskanie przez Podatnika korzyści podatkowej (Podatnik spodziewa się osiągnąć korzyści) w związku z wykonaniem uzgodnienia, oraz
- b) można stwierdzić na podstawie istniejących okoliczności oraz faktów, że podatnik 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.

Korzyść podatkową, którą Podatnik spodziewa się osiągnąć w związku z wykonaniem uzgodnienia może być m.in.:

- a) niepowstanie zobowiązania podatkowego,
- b) odsunięcia w czasie powstania zobowiązania podatkowego,
- c) obniżenie wysokości zobowiązania podatkowego,
- d) powstanie lub zawyżenie straty podatkowej,
- e) powstanie nadpłaty lub prawa do zwrotu podatku,
- f) zawyżenie kwoty nadpłaty lub zwrotu podatku,
- g) podwyższenie kwoty nadwyżki podatku naliczonego nad należnym,
- h) niepowstanie obowiązku lub odsunięcie w czasie powstania obowiązku sporządzenia i przekazywania informacji podatkowych o schematach podatkowych.

Jeśli 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. Dopiero w takim przypadku uzgodnienie będzie uznane za schemat podatkowy, który podlega obowiązkowi raportowania.

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

- a) promotor lub korzystający zobowiązali się do zachowania poufności wobec osób trzecich, w szczególności wobec innych korzystających, promotorów lub organów podatkowych, sposobu, w jaki uzgodnienie pozwala na uzyskanie korzyści podatkowej,
- b) promotor jest uprawniony do otrzymania wynagrodzenia, którego wysokość jest uzależniona od wysokości korzyści podatkowej wynikającej z uzgodnienia,
- c) promotor jest uprawniony do otrzymania wynagrodzenia uzależnionego od uzyskania korzyści podatkowej wynikającej z uzgodnienia albo zobowiązał się do zwrotu wynagrodzenia lub jego części, w przypadku gdy korzyść podatkowa nie powstanie lub powstanie w wysokości niższej, niż zakładano,
- d) dokonywane w ramach uzgodnienia czynności opierają się na znacznie ujednocionej dokumentacji albo przyjmują znacznie ujedniczoną formę, które nie wymagają istotnych zmian w celu wdrożenia schematu u więcej niż jednego korzystającego,
- e) 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 podmiotu na terytorium innego państwa lub przyspieszenie wykorzystania tych strat,
- f) dochodzi do zmiany kwalifikacji dochodów do innego źródła dochodów lub zmiany zasad opodatkowania, których skutkiem jest faktycznie niższe opodatkowanie, zwolnienie lub wyłączenie z opodatkowania,
- g) czynności prowadzą do okrężnego obiegu środków pieniężnych poprzez zaangażowanie podmiotów pośredniczących niepełniących istotnych funkcji gospodarczych lub działań, które wzajemnie się znoszą lub kompensują bądź prowadzą do uzyskania stanu identycznego lub zbliżonego do stanu istniejącego przed dokonaniem tych czynności albo mają inne podobne cechy.

3) Szczególne cechy rozpoznawcze

Inne niż wskazane powyżej ogólne cechy rozpoznawcze (tj. szczególne oraz inne szczególne cechy rozpoznawcze) z uwagi na ich specyfikę nie występują lub ryzyko ich wystąpienia jest znikome w odniesieniu do działań podejmowanych przez Gminę.

W przypadku uzgodnienia w stosunku do którego stwierdzono wystąpienie szczególnej cechy rozpoznawczej należy pamiętać, że nie jest wymagane, aby również wystąpiła korzyść podatkowa dla uznania uzgodnienia za schemat podatkowy.

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

- a) obejmuje podlegające zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów transgraniczne płatności pomiędzy podmiotami powiązаныmi oraz:
 - odbiorca płatności nie ma miejsca zamieszkania, siedziby ani zarządu w żadnym z państw,
 - odbiorca płatności posiada miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową, określonych na podstawie przepisów o podatku dochodowym od osób prawnych,
- b) w odniesieniu do tego samego środka trwałego lub WNiP dokonywane są odpisy amortyzacyjne w więcej niż jednym państwie,
- c) ten sam dochód lub majątek korzysta z metod mających na celu unikanie podwójnego opodatkowania w więcej niż jednym państwie,

- d) 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%,
- e) występuje nieprzejrzysta struktura własności prawnej lub trudny do ustalenia jest beneficjent rzeczywisty z uwagi na wykorzystanie osób prawnych oraz z jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, konstrukcji lub struktur prawnych które:
 - nie prowadzą znaczącej działalności gospodarczej z wykorzystaniem lokalu, personelu oraz wyposażenia wykorzystywanego w prowadzonej działalności gospodarczej,
 - są zarejestrowane, 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 osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, konstrukcji lub struktur prawnych.

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:

- a) wpływ na część odroczoną podatku dochodowego lub aktywa albo rezerwy z tytułu podatku odroczonego, wynikający lub oczekiwany w związku z wykonaniem uzgodnienia u korzystającego, jest istotny dla danej jednostki w rozumieniu przepisów o rachunkowości oraz przekracza w trakcie roku kalendarzowego kwotę 5.000.000 zł,
- b) płatnik podatku dochodowego jest zobowiązany do pobrania podatku przekraczającego w trakcie roku kalendarzowego kwotę 5.000.000 zł, jeżeli w odniesieniu do wypłat należności wynikających lub oczekiwanych w związku z wykonaniem uzgodnienia nie mają zastosowania właściwe umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania lub zwolnienie podatkowe,
- c) dochody podatnika niebędącego polskim rezydentem podatkowym, wynikające lub oczekiwane w związku z wykonaniem uzgodnienia przekraczają łącznie w trakcie roku kalendarzowego kwotę 25.000.000 zł,
- d) 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 podatnikiem będącym polskim rezydentem podatkowym, a podlegającym faktycznie zapłacie podatku dochodowego w państwie siedziby, zarządu lub miejsca zamieszkania korzystającego w związku z wykonaniem uzgodnienia przekracza łącznie w trakcie roku kalendarzowego kwotę 5.000.00 zł.

5) Rola Gminy w zakresie powstawania schematów podatkowych

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

- 1) Promotora,
- 2) Korzystającego.

Promotor

Jak wskazano powyżej role promotora pełnią przed wszystkim doradcy, tacy jak doradca podatkowy, adwokat, radca prawny, pracownik banku lub innej instytucji finansowej doradzający klientom. Wskazany katalog podmiotów będących promotorem nie jest jednak zamknięty i promotorem może być również Podatnik. Zgodnie z ORdP 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 podlega na opracowaniu i oferowaniu uzgodnień, które mogą być schematem podatkowym, w szczególności za wynagrodzeniem, którego wysokość zależy od uzyskanych korzyści.

Przypadkiem kiedy Podatnik mógłby zostać uznany za promotora jest sytuacja, w której Podatnik opracowuje rozwiązanie spełniające kryterium uznania go za schemat podatkowy oraz udostępnia je/wdraża u innego podatnika.

Korzystający

Korzystającym jest podmiot:

- 1) któremu udostępniane jest uzgodnienie,
- 2) u której uzgodnienie jest wdrażane,
- 3) który jest przygotowany do wdrożenia uzgodnienia,
- 4) który dokonał czynności służącej wdrożeniu takiego uzgodnienia.

Korzystającym jest zgodnie z powyższym odbiorca uzgodnienia oferowanego/udostępnionego 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 (promotor lub korzystający) w ramach danego uzgodnienia różne są obowiązki związane z raportowaniem uzgodnienia będącego schematem podatkowym. Zasady dotyczące raportowania są przedstawione w Procedurze MDR.

II. Schemat podatkowy standaryzowany oraz transgraniczny

Jak wskazano na wstępie Instrukcji poza schematem podatkowym, ustawa wyróżnia jeszcze schematy podatkowe standaryzowane oraz transgraniczne. Oba rodzaje tego typu schematów podatkowych albo nie występują w przypadku Gminy albo ryzyko ich wystąpienia jest

znikome.

Schemat podatkowy standaryzowany

Zgodnie z OrdP schemat standaryzowany to schemat możliwy do wdrożenia lub udostępnienia u więcej niż jednego korzystającego, bez konieczności zmian jego istotnych założeń, w szczególności w zakresie rodzaju podejmowanych lub planowanych czynności. Dodatkowo schemat podatkowy standaryzowany musi spełniać kryteria schematu podatkowego, tj. musi również:

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

Schemat podatkowy transgraniczny.

Schemat podatkowy transgraniczny to 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.