

Załącznik nr 4

Przykłady czynności podlegających raportowaniu oraz czynności wyłączonych z obowiązku raportowania

W przypadku Schematów podatkowych oferowanych lub wdrażanych przez Spółkę u Korzystającego w pierwszej kolejności należy sprawdzić czy Korzystający spełnia **kryterium kwalifikowanego korzystającego**. W przypadku nie spełnienia tego kryterium przez Korzystającego, **nie ma obowiązku raportowania Schematów podatkowych**.

Brak spełnienie kryterium kwalifikowanego korzystającego

Obowiązek informacyjny nie powstanie, gdy nie jest spełnione kryterium kwalifikowanego korzystającego i jednocześnie nie jest spełnione kryterium transgraniczne. Oznacza to, że nie występuje obowiązek raportowania jeżeli:

- schemat podatkowy nie jest schematem transgranicznym (zgodnie z definicją zawartą w załączniku nr 1) oraz
- nie jest spełniony żaden z niżej wymienionych warunków kryterium kwalifikowanego korzystającego.

Kryterium kwalifikowanego korzystającego uważa się za spełnione, jeżeli:

1) przychody lub koszty korzystającego albo wartość aktywów tego podmiotu w rozumieniu przepisów o rachunkowości, ustalone na podstawie prowadzonych ksiąg rachunkowych, przekroczyły w roku poprzedzającym lub w bieżącym roku obrotowym równowartość 10 000 000 euro lub

2) jeżeli udostępniane lub wdrażane uzgodnienie dotyczy rzeczy lub praw o wartości rynkowej przekraczającej równowartość 2 500 000 euro lub

3) jeżeli korzystający jest podmiotem powiązaniem w rozumieniu art. 23m ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych lub art. 11a ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych z takim podmiotem. Chodzi o sytuację gdy korzystającym jest podmiot powiązany z podmiotami o których mowa w pkt 1), 2) i 3) czyli podmiotami spełniającymi kryterium kwalifikowanego korzystającego

W przypadku podmiotów, które nie prowadzą ksiąg rachunkowych, przychody i koszty ustala się odpowiednio zgodnie z ustawą z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych lub ustawą z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych w odpowiednich latach podatkowych, a wartość aktywów - zgodnie z ich wartością rynkową w odpowiednich latach kalendarzowych.

Oznacza to, że na Spółka nie ciąży obowiązek raportowania schematów podatkowych w danym roku chyba, że:

- 1) w poprzednim roku obrotowym lub w danym roku przychody lub koszty przekroczyły równowartość 10 000 000 euro,
- 2) w poprzednim roku obrotowym lub w danym roku wartość aktywów przekroczyła równowartość 10 000 000 euro,
- 3) wartość transakcji będącej schematem podatkowym przekroczyła równowartość 2 500 000 euro,
- 4) Spółka jest powiązana z podmiotem, który spełnia kryteria o których mowa wyżej w pkt. 1)-3).

Czynności nie podlegające raportowaniu (przykłady)

Poniższe czynności nie podlegają raportowaniu pod warunkiem, że:

- zostały zawarte z przyczyn ekonomicznych oraz
- celem ich zawarcia nie były korzyści podatkowe.

- Działalność w specjalnej strefie ekonomicznej
- Umowa leasingu operacyjnego
- Umowa leasingu finansowego
- Leasing zwrotny
- Ulga badawczo-rozwojowa
- Ulga „Innovation Box”
- Zakup towarów i usług oraz rozpoznawanie kosztów uzyskania przychodu z tego tytułu (pod warunkiem spełnienia przesłanek ustawowych dla kosztów uzyskania przychodu)
- Wybór opodatkowania podatkiem VAT w przypadku sprzedaży budynku lub budowli
- Aktywa lub rezerwa w podatku odroczonym utworzona z innych powodów niż strata podatkowa np. zmiany w amortyzacji, wycena majątku itp.
- Podwyższenie kapitału (agio) w zakresie podatku od czynności cywilnoprawnych (PCC)

Ponadto obowiązek raportowania nie powstanie, jeżeli wykonywane czynności nie zawierają **rekomendacji** co do podejmowania przez klienta określonych czynności faktycznych lub prawnych, których rezultatem ma być osiągnięcie przez niego **korzyści podatkowych** w przyszłości (udzielanie takich rekomendacji stanowi czynności typowe dla funkcji promotora).

Dotyczy to w szczególności:

- 1) przygotowywania i pomocy w przygotowaniu kalkulacji podatkowych, deklaracji, informacji i zeznań podatkowych,
- 2) przygotowywania i pomocy w przygotowaniu dokumentacji oraz wniosków o udzielanie pozwoleń/zezwoleń,
- 3) przeglądów dotyczących rozliczeń podatkowych,
- 4) przygotowywana i pomocy w przygotowywaniu dokumentacji cen transferowych,
- 5) opinii i komentarzy podatkowych - w zakresie skutków podatkowych, w których doradca informuje klienta o konsekwencjach podatkowych oraz ryzykach wynikających z istniejących interpretacji podatkowych i orzecznictwa dotyczących już dokonanych przez klienta transakcji lub zdarzeń gospodarczych (stany przeszłe i zamknięte),
- 6) udzielania porad i wsparcia w zakresie wprowadzania przez podatników procedur podatkowych w celu zapewnienia zgodności rozliczeń podatkowych z obowiązującymi przepisami i praktyką podatkową,

- 7) udzielania porad i wsparcia w zakresie odzyskiwania nadpłaconych zobowiązań podatkowych,
- 8) szkoleń dotyczących obowiązujących przepisów prawa podatkowego lub planowanych zmian w przepisach prawa podatkowego (o wyłącznie informacyjnym charakterze),
- 9) usług bieżącego doradztwa podatkowego,
- 10) wsparcia i reprezentowania klienta przed organami administracji publicznej, sądami administracyjnymi, sądami powszechnymi oraz przed Sądem Najwyższym,
- 11) wsparcia lub przygotowywania oświadczeń dla celów podatkowych.

Komentarz do wybranych pozycji:

Przygotowywanie i pomoc w przygotowaniu kalkulacji podatkowych, deklaracji, informacji i zeznań podatkowych

Grupa czynności związana z przygotowywaniem i pomocą w przygotowaniu kalkulacji podatkowych, deklaracji, informacji i zeznań podatkowych, jak również czynności związane z bieżącym wypełnianiem obowiązków podatkowych na podstawie dokumentów, danych oraz informacji przekazanych przez klienta (tzw. *compliance*), co do zasady, nie będą stanowiły czynności typowych dla funkcji promotora. Czynności te będą, co do zasady, zawierały bowiem element rekomendacji wyłącznie w zakresie zastosowania określonego sposobu rozliczeń podatkowych lub podjęcia decyzji o zastosowaniu określonego podejścia (w przypadku niejednolitej praktyki stosowania przepisów prawa podatkowego), a nie rekomendacji co do podejmowania przez klienta określonych czynności faktycznych lub prawnych, których rezultatem ma być osiągnięcie przez niego korzyści podatkowych w przyszłości (udzielanie takich rekomendacji stanowi czynności typowe dla funkcji promotora).

Czynności typowych dla funkcji promotora nie będą stanowiły w szczególności powyższe czynności, które dotyczą stanów faktycznych, które zaszły w przeszłości, a ich celem jest prawidłowe odzwierciedlenie przeszłych i zamkniętych stanów faktycznych dla celów rozliczenia podatkowego.

Ważne!

Jeżeli charakter i funkcja świadczonych czynności nie zawiera elementów związanych z opracowywaniem, oferowaniem, udostępnianiem lub wdrażaniem i zarządzaniem wdrożenia uzgodnienia, ale dotyczy jedynie pomocy lub opinii w zakresie prawidłowego odzwierciedlenia przeszłych i zamkniętych stanów faktycznych dla celów ewidencji podatkowej, to co do zasady, czynności takie nie będą typowe dla funkcji promotora (nie będą podlegały raportowaniu).

Przygotowywanie i pomoc w przygotowaniu dokumentacji oraz wniosków o udzielanie pozwoleń/zezwoleń

Co do zasady, czynności związane z przygotowywaniem i pomocą w przygotowaniu dokumentacji oraz wniosków o udzielanie pozwoleń/zezwoleń, innych wniosków oraz zgłoszeń/notyfikacji/powiadomień przewidzianych w regulacjach podatkowych, jak również przekazywanie informacji o warunkach korzystania z przewidzianych w przepisach podatkowych ulgach i uproszczeniach, nie będą stanowiły czynności typowych dla funkcji promotora.

Nie można jednak wykluczyć, iż samo uzyskanie pozwoleń/zezwoleń lub składanie wniosków np. w zakresie uzyskania ulg i uproszczeń podatkowych będzie stanowiło element schematu podatkowego. Wówczas podmiot świadczący takie usługi powinien dokonać oceny, czy nie spełnia definicji wspomagającego w zakresie takiego uzgodnienia.

Przeglądy dotyczące rozliczeń podatkowych

Czynności obejmujące dokonanie przeglądu w zakresie oceny poprawności działań dokonanych w przeszłości, z perspektywy obowiązującego wówczas prawa podatkowego, podczas których podmiot identyfikuje nieprawidłowości w rozliczeniach podatkowych lub informacjach raportowanych organom podatkowym w przeszłych okresach lub istniejące ryzyka podatkowe oraz może wskazywać sposób działania zmierzający do usunięcia tych nieprawidłowości lub ryzyka i doprowadzenia do prawidłowego zastosowania przepisów prawa podatkowego, nie będą, co do zasady, stanowiły czynności typowych dla funkcji promotora. W szczególności, co do zasady, nie powinny stanowić takich czynności rekomendacje dotyczące zebrania wymaganej prawem dokumentacji zdarzeń / stanów zaistniałych w przeszłości (np. rekomendacja zebrania dodatkowej dokumentacji potwierdzającej dostawę towarów do odbiorcy w przypadku wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów). Ocena ta znajdzie zastosowanie w przypadku, gdy w trakcie takich czynności podmiot świadczący usługi nie udziela rekomendacji co do podejmowania określonych działań relewantnych dla rozliczeń podatkowych w przyszłości. Jednak również w przypadku, gdy wnioski z przeprowadzonego przeglądu przeszłych rozliczeń zachowują swoją aktualność także na przyszłość, nie oznacza to automatycznie, że poradę należy zakwalifikować jako element funkcji promotora. Kluczowy jest charakter i przedmiot przedstawionych rekomendacji, w szczególności, czy dotyczą one jedynie zapewnienia zgodności działań klienta z obowiązkami wynikającymi z przepisów prawa (tzw. *compliance*), czy też wskazują na pewnego rodzaju możliwości optymalizacyjne.

Przygotowywanie i pomoc w przygotowywaniu dokumentacji cen transferowych

Czynności związane z przygotowaniem i pomocą w przygotowywaniu dokumentacji cen transferowych, w tym pomoc w wyborze metody weryfikacji cen transferowych oraz przygotowanie lub pomoc w przygotowaniu analizy porównawczej lub analizy zgodności – w ramach których doradca pomaga klientowi wywiązać się z obowiązku sporządzenia dokumentacji cen transferowych (czy to lokalnej czy grupowej) wymaganej przepisami prawa podatkowego – nie będą, co do zasady, prowadziły do nabycia statusu promotora (działania w zakresie *compliance*).

Przy ocenie, czy czynności związane z przygotowaniem i pomocą w przygotowywaniu dokumentacji cen transferowych nie będą powodowały, że podmiot je świadczący będzie działał jako promotor należy jednak uwzględnić całokształt okoliczności z nimi związanych oraz ich charakter. W tym kontekście bowiem, udzielanie rekomendacji klientowi w zakresie ustrukturyzowania transakcji z podmiotami powiązаныmi na przyszłość, może stanowić rodzaj czynności związanych z funkcją promotora.

Ważne!

Przygotowanie analizy porównawczej dla transakcji realizowanej na niezmiennych warunkach w latach wcześniejszych, którą klient będzie mógł wykorzystywać dla celów dokumentacji cen transferowych również w kolejnych latach (zgodnie z art. 23zd ustawy z dnia 26 lipca 1991

r. o podatku dochodowym od osób fizycznych / art. 11r ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych nie sprawia, że w odniesieniu do uzgodnienia, którego analiza dotyczy, podmiot będzie występował w roli promotora.

Opinie i komentarze podatkowe

W przypadku relacji pomiędzy promotorem/wspomagającym a korzystającym uzgodnieniem będzie generalnie przedmiot prac promotora/wspomagającego, a nie same czynności lub efekty prac promotora/wspomagającego (tzn. uzgodnieniem nie będzie opinia prawna dotycząca konsekwencji podatkowych planowanej czynności, może nim zaś być komentowana w opinii czynność). Co do zasady, udzielanie opinii i komentarzy w zakresie skutków podatkowych, w których doradca informuje klienta o konsekwencjach podatkowych oraz ryzykach wynikających z istniejących interpretacji podatkowych i orzecznictwa, dotyczących już dokonanych przez klienta transakcji lub zdarzeń gospodarczych (stany przeszłe i zamknięte) nie stanowią czynności typowych dla funkcji promotora. Nie będą stanowiły takich czynności m.in. przypadki w których w ramach udzielonych opinii i komentarzy udzielający opinii wskazuje sposób działania zmierzający do usunięcia ewentualnych zidentyfikowanych nieprawidłowości lub ryzyka.

Powyższa konkluzja, przy zachowaniu innych warunków wskazanych w objaśnieniach, znajdzie zastosowanie także w odniesieniu do opinii i komentarzy dotyczących zdarzeń wpisanych w prowadzoną przez danego podatnika działalność, które z tej racji mogą również wystąpić w przyszłości (w przypadku ściśle opisowego charakteru takiej oceny i przy braku rekomendacji, co do ukształtowania działań podatnika w przyszłości w odmienny sposób).

Przykład: Podatnik zamówił u doradcy komentarz dotyczący prawidłowego ujęcia dla celów podatkowych zawieranych przez niego cyklicznie transakcji, typowych dla prowadzonej przez niego działalności. Opinia doradcy, która ma charakter generalny, może zachowywać aktualność zarówno w odniesieniu do transakcji przeszłych, jak i tych, które dopiero nastąpią. Jeżeli jednak polega ona na jednoznacznym przedstawieniu skutków podatkowych i prawidłowego sposobu rozliczenia tej transakcji, co do zasady nie należy jej traktować jako rekomendacji odnośnie do przyszłego ustrukturyzowania transakcji, która wpisywałaby się w funkcję promotora.

Ważne!

Przy ocenie wskazanych powyżej czynności należy jednak w każdym przypadku ocenić ich formę. Jeśli mają one charakter:

- opisowy (deskryptywny) - polega na ocenie stanu prawnego w stosunku do zdarzeń, które wystąpiły albo mają wystąpić u klienta w przyszłości i nie zawierają elementów rekomendacji co do decyzji do podjęcia w przyszłości (wynikających wprost lub pośrednio z charakteru udzielonej opinii lub komentarza) – nie będą stanowiły, co do zasady, czynności powodujących nabycie statusu promotora;

Przykład: Doradca potwierdza klientowi (SPÓŁKA zagraniczna), że nabycie udziałów podlega opodatkowaniu podatkiem od czynności cywilnoprawnych. Przedstawia zasady, zgodnie z którymi mogą być opodatkowane wypłacane w przyszłości przez polską spółkę dywidendy i w jaki sposób obliczony zostanie podatek, który klient zapłaci w przypadku zbycia przedmiotowych udziałów. W takiej sytuacji porada ma charakter ściśle opisowy (występuje jedynie ocena konsekwencji planowanych przez inwestora działań i nie ma charakteru rekomendacji).

- twórczy (normatywny) – zawiera elementy rekomendacji co do ukształtowania działań klienta w przyszłości lub rekomendacji odnośnie do uzasadnienia podjętych w przeszłości decyzji podatkowych, które mogą stanowić czynności powodujące nabycie statusu promotora. W przypadku, gdy opinia doradcy została sformułowana w sposób opisowy i generalny, ale faktycznie dotyczy porównania wariantów

postępowania służących realizacji założonego przez podatnika celu, może ona wpisywać się w funkcję promotora, również wtedy, jeśli nie zawiera ona jednoznacznych rekomendacji. Wystarczające jest, że opinia pozwala na porównanie skutków podatkowych przyszłych działań, w konsekwencji czego, rozsądny podmiot jest w stanie wywnioskować, jaki wariant jest rekomendowany z perspektywy podatkowej.

Pozostałe przypadki braku obowiązku raportowania schematów podatkowych:

Ulga badawczo-rozwojowa oraz „Innovation Box”

Samo skorzystanie z ulg i preferencji podatkowych (jak np. ulga badawczo-rozwojowa lub „Innovation Box”) nie podlega obowiązkowi raportowania na podstawie przepisów MDR. Obowiązek raportowania może wystąpić jedynie w sytuacji, w której spełnione zostałyby przesłanki uznania danego uzgodnienia za schemat podatkowy.

Samo skorzystanie z ulg i preferencji podatkowych takich jak ulga badawczo-rozwojowa lub „Innovation Box” nie będzie, co do zasady, podlegało obowiązkowi raportowania na podstawie przepisów MDR, w przypadku, gdy koszty związane z wydatkami podlegającymi uwzględnieniu w ramach ulgi zostały już poniesione a ich poniesienie nie było determinowane zamiarem osiągnięcia korzyści podatkowej. Ponoszenie powyższych wydatków jest sytuacją typową dla prowadzenia działalności gospodarczej, w której poniesienie kosztów np. na działalność badawczo rozwojową podyktowana jest względami głównie biznesowymi, np. potrzebą zachowania pozycji konkurencyjnej na rynku, a nie względami podatkowymi. W takich sytuacjach sam fakt skorzystania z właściwych ulg i preferencji podatkowych należy uznać za działanie racjonalne. **Jeżeli jednak w sytuacji skorzystania z ulgi badawczo-rozwojowej są spełnione przesłanki uznania uzgodnienia za schemat podatkowy, przykładowo spełnione jest kryterium głównej korzyści (głównym lub jednym z głównych celów poniesienia wydatków jest skorzystanie z ulgi podatkowej) i wynagrodzenie promotora w danym uzgodnieniu zostałyby oparte na zasadzie *success fee*, wówczas obowiązek raportowania wystąpi.**

Ulga na dzieci oraz wspólne opodatkowanie małżonków

Kryterium głównej korzyści nie będzie spełnione w przypadku ulgi na dzieci, czy też wspólnego rozliczenia z małżonkiem. Możliwość skorzystania z tych preferencji nie wynika bowiem z czynności, które byłyby dokonywane z uwagi na korzyści podatkowe. Korzyści podatkowe, które wystąpią, nie są zatem głównymi lub jednymi z głównych korzyści wynikającymi lub oczekiwanymi w związku z wykonaniem uzgodnienia.

Rozpoznawanie kosztów uzyskania przychodu

Z uwagi na definicję korzyści podatkowej będzie nią również pomniejszenie zobowiązania podatkowego w związku z ujęciem jako kosztu uzyskania przychodów uzasadnionego ekonomicznie wydatku. Nie jest to jednak czynność, która samoistnie spełniałaby przesłankę alternatywnej drogi postępowania, gdyż rozsądnie działające podmioty w ramach prowadzonej działalności muszą ponosić koszty, aby generować przychody lub zabezpieczyć ich źródło. Nieponoszenie uzasadnionego ekonomicznie wydatku nie jest bowiem racjonalnym alternatywnym sposobem postępowania.

Czynności Wspomagającego (np. badanie sprawozdania finansowego przez biegłego rewidenta)

Przykładowo przyjąć należy, że w sytuacji, w której wspomaganemu (np. notariuszowi) zleczonych jest w pewnych odstępach czasu wykonanie szeregu czynności w odniesieniu do tych samych lub powiązanych podmiotów, które się wzajemnie znoszą w krótkich (tj. poniżej roku) odstępach czasu i prowadzą do efektu zbliżonego lub tożsamego z sytuacją występującą na początku tych czynności, uznać należy, że wspomagający powinien być dostrzec, że wykonywane przez jego czynności mogą stanowić element uzgodnienia stanowiącego schemat podatkowy. Podobnie, wspomagający powinien dostrzec powyższe w przykładowych następujących sytuacjach: świadczone przez niego usługi dotyczą podmiotu, który powstał i utracił byt prawny w krótkim okresie np. kilkumiesięcznym, świadczone przez niego usługi dotyczą nietypowych transakcji, z perspektywy prowadzonej działalności i branży w której funkcjonuje dany podmiot gospodarczy.

Przykład: Księgowy przygotowuje deklaracje podatkowe dla podmiotu gospodarczego, dla którego pomiędzy dniem uzyskania przez niego bytu prawnego a dniem jego likwidacji upłynął okres poniżej jednego roku.

Podobnie jak w przypadku promotora nie będą typowymi czynnościami skutkującymi uznaniem danego podmiotu za wspomaganego czynności podejmowane w stosunku do „zamkniętych” stanów i zdarzeń przeszłych. W tych bowiem sytuacjach nie dochodzi do wymaganego przez przepis „wsparcia lub porad dotyczących opracowania, wprowadzenia do obrotu, organizowania, udostępnienia do wdrożenia lub nadzorowania wdrożenia uzgodnienia.

Przykład: Biegły rewident z reguły nie będzie wspomaganym z tytułu czynności obowiązkowego badania sprawozdania finansowego. Jednak w sytuacji, w której osoba taka udziela porad na etapie wdrażania schematu podatkowego (tj. zanim zostanie on w pełni ukształtowany i „zamknięty”), może ona być uznana za wspomaganego i, w zależności od okoliczności danej sprawy (dotyczących tego, czy uzgodnienie stanowi schemat podatkowy, czy inne podmioty dokonały odpowiednich zgłoszeń oraz czy osoba ta dostrzegła bądź powinna była dostrzec, że uzgodnienie stanowi schemat), powstać mogą obowiązki informacyjne po stronie wspomaganego.

Przykład: Wykonywanie przez doradcę podatkowego czynności związanych z przygotowaniem lub pomocą w przygotowywaniu wymaganej przepisami ustawowymi dokumentacji cen transferowych, w tym pomocą w wyborze metody weryfikacji cen transferowych oraz analizy porównawczej lub analizy zgodności – nie będą, co do zasady, prowadziły do nabycia statusu wspomaganego w przypadku, gdy dokumentacja ta zostanie przygotowana *ex post* (będzie dotyczyła już zamkniętego stanu faktycznego). Przygotowanie analizy porównawczej dla transakcji realizowanej na niezmienionych warunkach w latach wcześniejszych, którą klient będzie mógł wykorzystywać dla celów dokumentacji cen transferowych również w kolejnych latach (zgodnie z art. 23zd ustawy o PIT / art. 11r ustawy o CIT) nie sprawia, że w odniesieniu do uzgodnienia, którego analiza dotyczy, podmiot będzie występował w roli wspomaganego.

Przykład: Doradca podatkowy, który opracował dane uzgodnienie, sporządza harmonogram wdrożenia tego uzgodnienia oraz wzory dokumentów związanych z jego wdrożeniem dla klienta, będzie występował w roli promotora. Jednakże doradca, którego zadaniem będzie zaopiniowanie wzorów dokumentów związanych z wdrożeniem (tzw. *second opinion*) stworzonych przez inny podmiot (np. innego doradcę podatkowego) będzie działał w roli wspomaganego.

Przykład: Wspomagający otrzymał polecenie zaksięgowania wydatku w kwocie 20 mln złotych na rzecz podmiotu niebędącego polskim rezydentem podatkowym. W konsekwencji, wspomagający powziął wątpliwość, czy uzgodnienie, w ramach którego dokonywana jest płatność, nie jest schematem podatkowym z uwagi na posiadanie innej szczególnej cechy rozpoznawczej określonej w art. 86a § 1 pkt 1 lit. c Ordynacji podatkowej (kwota przychodów oczekiwana w związku z wykonaniem uzgodnienia może przekroczyć w roku podatkowym kwotę 25 mln zł). Wspomagający wystąpił więc do zlecającego czynność z odrębnym pismem o przekazanie mu pisemnego oświadczenia, że uzgodnienie nie

stanowi schematu podatkowego. Zlecający przekazał takie oświadczenie. Wspomagający, który nie dysponował innymi informacjami, mógł rozwiązać swoje wątpliwości co do kwalifikacji uzgodnienia jako schemat podatkowy i nie ma w tym zakresie dalszych obowiązków.

Przykład: Wspomagający otrzymał od zlecającego polecenie dokonania płatności do podmiotu powiązanego posiadającego siedzibę na terytorium, które w świadomości wspomagającego jest jurysdykcją o bardzo niskim poziomie opodatkowania. W konsekwencji wspomagający powziął wątpliwość, czy uzgodnienie, w ramach którego dokonywana jest płatność, nie jest schematem podatkowym z uwagi na spełnienie jednej z szeregu cech rozpoznawczych, które mogą mieć zastosowanie w takich przypadkach. Wspomagający wystąpił więc do zlecającego czynność z odrębnym pismem o przekazanie mu pisemnego oświadczenia, że uzgodnienie nie stanowi schematu podatkowego. Zlecający przekazał takie oświadczenie oraz jednocześnie „wyjaśnił” wspomaganemu, że nie ma się czego obawiać, bo co prawda transakcja jest motywowana brakiem opodatkowania w terytorium siedziby podmiotu powiązanego, ale jurysdykcja ta nie należy do stosujących szkodliwą konkurencję podatkową według obowiązującego rozporządzenia regulującego tę kwestię. **Na podstawie otrzymanych informacji, w oparciu o posiadaną wiedzę** wspomagający dostrzegł, że uzgodnienie stanowi schemat podatkowy z uwagi na spełnienie kryterium głównej korzyści oraz posiadanie ogólnej cechy rozpoznawczej określonej w art. 86a §1 pkt 6 lit. h Ordynacji podatkowej.

Czynności podlegające raportowaniu (przykłady)

Nie w każdym niżej podanym przykładzie wystąpi obowiązek raportowania. Konieczne jest spełnienie definicji Schematu podatkowego (zgodnie z zasadami określonymi w załączniku nr 5).

Czynności mogące rodzić obowiązek raportowania:

- Zmiana podstawy zatrudnienia pracownika (np. lekarza) z umowy o pracę o umowę cywilnoprawną
- Wybór aportu (przeniesienie składników majątkowych)
- Przesunięcie terminu zapłaty wynagrodzenia pracowników z grudnia na styczeń
- Metody optymalizacji podatkowej
- Strata podatkowa > 5 mln zł
- Powołanie spółki specjalnego przeznaczenia
- Podział, wydzielenie, połączenie, likwidacja, przekształcenie
- Wymiana udziałów
- Zmiana rezydencji podatkowej
- Nie rynkowa cena usługi
- Świadczenia złożone (kompleksowe)
- Miejsce świadczenia dla celów podatku VAT poza granicami kraju
- Czynności o charakterze bezpłatnym
- Ulga badawczo-rozwojowa oraz In Box (wykorzystane instrumentalnie w celu osiągnięcia korzyści podatkowej)
- Obrót towarami wrażliwymi

- Dywidenda
- Należności licencyjne
- Odsetki w tym od obligacji
- Wartość firmy
- Programy motywacyjne
- Definicja budynku oraz budowli w podatku od nieruchomości
- Zwolnienia w podatku od nieruchomości
- Zmiany stawek z wyższej na niższą (VAT, akcyza)
- Proporcja oraz prewspółczynnik w podatku VAT
- Specjalna strefa ekonomiczna (w przypadku gdy stanowi element złożonego i powiązanego mechanizmu kilku transakcji)
- Stawki amortyzacji podatkowej (instrumentalna zmiana stawek amortyzacji podatkowej w celu osiągnięcia korzyści podatkowej np. obniżenie stawek amortyzacji w celu umożliwienia rozliczenia starty podatkowej)
- Wybór formy opodatkowania
- Przekwalifikowanie typów przychodów/dochodów
- Transakcje z podmiotami mającymi siedzibę w państwach uznawanych za tzw. raje podatkowe
- Przekształcenie spółki np. spółki z o.o. w spółkę komandytową
- Cash pooling

Opis wybranych zdarzeń podlegających raportowaniu

Zmiana podstawy zatrudnienia pracownika (np. lekarza) z umowy o pracę o umowę cywilnoprawną

W związku z zatrudnieniem pracownika na podstawie umowy o pracę, SPÓŁKA zobowiązany jest jako płatnik do poboru oraz wpłacania na rachunek właściwego urzędu skarbowego podatku dochodowego od osób fizycznych z tytułu wypłacanego pracownikowi wynagrodzenia. Zmiana zasad współpracy skutkująca (i) zmianą kwalifikacji przychodów do innego źródła u podatnika (były pracownik) oraz (ii) ustaniem obowiązku poboru podatku przez płatnika (SPÓŁKA), skutkuje obowiązkiem raportowania schematu podatkowego ponieważ spełniona zostaje przesłanka kryterium głównej korzyści (brak obowiązku poboru podatku przez płatnika) oraz ogólnej cechy rozpoznawczej (zmiana kwalifikacji przychodów).

Wybór formy opodatkowania

Przykładem czynności związanej z wdrażaniem schematu podatkowego może być np. wybór określonej formy opodatkowania, umożliwiający wykonanie lub zmierzający do wykonania uzgodnienia.

Wystarczające jest, aby czynność lub czynności wchodzące w skład uzgodnienia były na tyle określone, aby mogły być w zrozumiały sposób przedstawione innej osobie, np. aby możliwe było zaprezentowanie sposobu wdrożenia tego uzgodnienia. Niemniej jednak, zakładane czynności w ramach uzgodnienia nie muszą przybierać określonej formy prawnej (jeżeli nie jest ona istotna dla określenia skutków

podatkowych całego schematu podatkowego), wystarczające będzie opisanie ekonomicznego efektu tych czynności (np. przejście prawa do dysponowania rzeczą jak właściciel, niezależnie od formy prawnej dokonania tej czynności). Przykładowo oznacza to, że w sytuacji w której w ramach jednego z etapów schematu podatkowego konieczne jest zbycie rzeczy Z przez podmiot A na rzecz podmiotu B i w danym schemacie podatkowym może to nastąpić poprzez darowiznę, sprzedaż lub wkład niepieniężny, definicja uzgodnienia zostanie spełniona mimo, że nie została podjęta finalna decyzja o zastosowanej formie prawnej czynności na danym etapie.

Wybór aportu

Przesłanka alternatywnej drogi postępowania może być natomiast spełniona w przypadku, gdy dany cel ekonomiczny jest możliwy do zrealizowania na różne sposoby, które różnią się co do wynikających z nich korzyści podatkowych. Przykładowo, jeżeli dokonanie aportu jest korzystniejszym z perspektywy podatkowej sposobem przeniesienia własności składnika majątku niż jego sprzedaż, to podmiot, który zdecydował się na aport dysponował racjonalną alternatywną drogą postępowania.

Metoda optymalizacji podatkowej z wykorzystaniem podatkowej grupy kapitałowej

Uzgodnienia, w ramach których spółki dokonywały zbycia kluczowych składników majątku (np. zabudowanych nieruchomości komercyjnych), bezpośrednio po czym cały dochód ze sprzedaży przekazywały jako darowiznę do spółki powiązanej. Transakcji towarzyszyły dodatkowe operacje polegające na wymianie udziałów, utworzeniu podatkowej grupy kapitałowej i zbyciu udziałów otrzymanych z tej wymiany skutkujące rozwiązaniem nowoutworzonej podatkowej grupy kapitałowej.

Metoda optymalizacji podatkowej z wykorzystaniem wartości firmy

Uzgodnienia zmierzające do sztucznego wykreowania wartości firmy, którym towarzyszy operacja przeniesienia przedsiębiorstwa (lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa) do spółki docelowej, podzielona – bez ekonomicznego uzasadnienia – na etapy tak, by ujawnić wartość firmy bez opodatkowania w jednej ze spółek a jednocześnie zapewnić kolejnej SPÓŁKA korzyść podatkową w postaci amortyzacji (obniżenia dochodu).

Metoda optymalizacji podatkowej z wykorzystaniem instrumentów finansowych

Uzgodnienie polegające na tworzeniu konstrukcji instrumentów finansowych (instrumentów pochodnych), w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, polegające na reklasyfikacji wynagrodzenia ze stosunku pracy – o charakterze nagrody pieniężnej – opodatkowanego wg progresywnej skali podatkowej stawką do 32%, do źródła przychodów z kapitałów pieniężnych, w celu zastosowania stawki 19%.

Metoda optymalizacji podatkowej

Pierwszy etap uzgodnienia obejmuje zmianę struktury udziałowej: w drodze wymiany udziałów SPÓŁKA B otrzymuje od spółki holdingowej udziały w SPÓŁKA A (aport udziałów), w zamian za co SPÓŁKA B podnosi swój kapitał i wydaje do podmiotu zagranicznego swoje udziały, których wartość odpowiada wartości majątku Spółki A. Drugi etap uzgodnienia obejmuje utworzenie podatkowej grupy kapitałowej przez Spółkę A oraz Spółkę B. Trzeci etap obejmuje sprzedaż majątku Spółki A na rzecz innego podmiotu połączony z zobowiązaniem do dokonania darowizny na rzecz spółki B środków uzyskanych przez Spółkę A ze sprzedaży. Powyższe etapy uzgodnienia powinny zostać potraktowane

jako jeden schemat podatkowy, a nie jako odrębne schematy podatkowe standaryzowane (wymiana udziałów, utworzenie PGK, sprzedaż majątku i darowizna).

Powołanie spółki specjalnego przeznaczenia (SPV)

W sytuacji, w której doszło do powołania spółki specjalnego przeznaczenia (SPV), która została założona jako jedna z czynności uzgodnienia (w rozumieniu definicja zawartej w załączniku nr 1) – z uwagi na cel, w jakim została utworzona – z chwilą jej zawiązania nastąpiła realizacja czynności, która służy wdrożeniu uzgodnienia. Oznacza to obowiązek raportowania Schematu podatkowego.

Spółki pośredniczące „conduit company” i „letterbox company”

Przykładem uczestnika uzgodnienia są spółki „pośredniczące” w schemacie podatkowym, tzw. „conduit company”, „letterbox company” w większości z siedzibą w innym państwie niż podmiot korzystający.