

Załącznik nr 3

Zasady identyfikacji Schematów podatkowych

Przez schemat podatkowy - rozumie się **uzgodnienie**, które:

- a) spełnia kryterium **głównej korzyści** oraz posiada **ogólną cechę rozpoznawczą** (oba warunki muszą być spełnione łącznie), lub
- b) posiada **szczególną cechę rozpoznawczą**, lub
- c) posiada **inną szczególną cechę rozpoznawczą**;

Przez **uzgodnienie** - 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. Definicja uzgodnienia jest również spełniona w przypadku gdy występuje tylko jednak strona (np. korzystający sam uzgadnia schemat podatkowy bez promotora) oraz w przypadku gdy strona nie jest podatnikiem ale byłaby nim gdyby uzgodnienie nie zostało wdrożone.

Kryterium korzyści podatkowej:

- a) **niepowstanie** zobowiązania podatkowego, **odsunięcie** w czasie powstania zobowiązania podatkowego lub **obniżenie** jego wysokości,
- b) **powstanie** lub **zawyżenie straty podatkowej**,
- c) powstanie **nadpłaty** lub prawa do **zwrotu** podatku albo zawyżenie kwoty nadpłaty lub zwrotu podatku, [**Uwaga VAT – tylko schematy podatkowe inne niż transgraniczne**]
- d) **brak** obowiązku **pobrania podatku** przez **płatnika**, jeżeli wynika on z okoliczności wskazanych w lit. a;
- aa) **podwyższenie** kwoty **nadwyżki podatku naliczonego nad należnym** – do **przeniesienia** na następny okres rozliczeniowy,
- bb) **niepowstanie obowiązku** lub **odsunięcie w czasie** powstania obowiązku **sporządzania i przekazywania informacji podatkowych**, w tym informacji o schematach podatkowych.

Spełnienie kryterium korzyści podatkowej

Jeżeli na podstawie istniejących okoliczności oraz faktów należy przyjąć, że podmiot 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** takiej jak rozsądnie oczekiwana lub wynikająca w związku z wykonaniem uzgodnienia, **a korzyść podatkowa jest główną lub jedną z głównych korzyści**, którą podmiot spodziewa się osiągnąć w związku z wykonaniem uzgodnienia.

Oznacza to, że muszą być spełnione łącznie następujące warunki:

1. Wystąpienie korzyści podatkowej

Kryterium głównej korzyści **nie będzie spełnione**, jeżeli z wybranym sposobem postępowania **nie wiązałoby się uzyskanie korzyści podatkowej**, faktycznej albo rozsądnie oczekiwanej.

2. Korzyść podatkowa była główną lub jedną z głównych korzyści

Korzyść podatkowa jest główną lub jedną z głównych korzyści, **jeśli stanowi istotną lub determinującą przesłankę decyzji o wdrożeniu uzgodnienia, a nie jest jedynie pobocznym** lub nieoczekiwanym skutkiem uzgodnienia.

3. Alternatywna droga postępowania

Kryterium głównej korzyści nie będzie spełnione, jeżeli podmiot działający rozsądnie wskutek stosowania zgodnych z prawem rozwiązań nie ma lub nie miał alternatywnej, racjonalnej drogi postępowania, nawet jeżeli skutkiem postępowania jest osiągnięcie korzyści podatkowej.

Ogólna cecha rozpoznawcza

6) Ogólna cecha rozpoznawcza - rozumie się przez to właściwość uzgodnienia polegającą na tym, że spełniony jest co najmniej jeden z poniższych warunków:

a) promotor lub korzystający zobowiązali się do zachowania w poufności wobec osób trzecich, w szczególności wobec innych korzystających, promotorów lub organów podatkowych, sposobu, w jaki uzgodnienie pozwala na uzyskanie korzyści podatkowej,

b) promotor uprawniony jest do otrzymania wynagrodzenia, którego wysokość uzależniona jest od wysokości korzyści podatkowej wynikającej z uzgodnienia,

c) promotor uprawniony jest do otrzymania wynagrodzenia uzależnionego od uzyskania korzyści podatkowej wynikającej z uzgodnienia lub 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 ujednocioną 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 wykorzystywania 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 (przychodów) do innego źródła dochodów (przychodów) lub zmiany zasad opodatkowania, których skutkiem jest faktycznie niższe opodatkowanie, zwolnienie lub wyłączenie z opodatkowania,

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

h) obejmuje ono podlegające zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów transgraniczne płatności pomiędzy podmiotami powiązаныmi, a w państwie miejsca zamieszkania, siedziby lub zarządu odbiorcy:

- nie nakłada się podatku dochodowego od osób prawnych lub pobiera się podatek dochodowy od osób prawnych według stawki zerowej lub stawki mniejszej niż 5%,

- płatności te korzystają z całkowitego zwolnienia lub objęte są preferencyjnymi zasadami opodatkowania,

i) korzystający zobowiązał się, że w przypadku wdrożenia uzgodnienia będzie współpracował z promotorem, który udostępnił uzgodnienie, albo zapłaci promotorowi wynagrodzenie lub odszkodowanie,

j) promotor lub korzystający faktycznie respektują co najmniej jedno z zobowiązań wskazanych w lit. b i c,

k) na podstawie istniejących okoliczności należy przyjąć, że rozsądnie działający promotor lub korzystający, do których nie stosowałyby się obowiązki przewidziane w przepisach niniejszego rozdziału, chcieliby, żeby co najmniej jedno ze zobowiązań wskazanych w lit. a-c było faktycznie respektowane;

Komentarz do ogólnej cechy rozpoznawczej

Klauzula poufności (pkt 6 lit. a)

☒ Ogólna cecha rozpoznawcza klauzuli poufności nie dotyczy sytuacji zawarcia przez strony wykonujące zawody zaufania publicznego (promotora, korzystającego) standardowych klauzul poufności związanych z tajemnicą przedsiębiorstwa i tajemnicą zawodową. Istota klauzuli poufności, która dla celów MDR stanowi ogólną cechę rozpoznawczą, sprowadza się do zastrzeżenia klauzuli poufności w stosunku do sposobu osiągnięcia korzyści podatkowej. Przedmiotowa cecha znajdzie zastosowanie jeżeli promotor lub korzystający zobowiązuje się do zachowania w tajemnicy wobec osób trzecich np. planowanych sposobów osiągnięcia korzyści podatkowej, czy sekwencji czynności uzgodnienia. Zobowiązanie do zachowania poufności dotyczy więc sposobu, w jaki uzgodnienie pozwala na uzyskanie korzyści podatkowej.

☒ Klauzula poufności w rozumieniu MDR stanowiąca jedną z ogólnych cech rozpoznawczych nie będzie więc, co do zasady, dotyczyła uzgodnień, których schemat postępowania znany jest opinii środowiska profesjonalnego. Cecha ogólna rozpoznawcza klauzuli poufności wystąpi przykładowo w sytuacji uzgodnień „innovacyjnych”, np. schematów dotyczących zmienianych przepisów prawa podatkowego, również międzynarodowego prawa podatkowego.

☒ Zobowiązanie promotora lub korzystającego może mieć pisemną lub ustną formę, może być także ograniczone lub nieograniczone terminem.

Wynagrodzenie (pkt 6 lit. b i c)

☒ Ogólna cecha rozpoznawcza związana z uzależnieniem wysokości wynagrodzenia od wysokości korzyści podatkowej wynikającej z uzgodnienia dotyczy praktyki zawierania umów o wynagrodzeniu tzw. *success fee*.

☒ Umowa może przybierać formę ustną, pisemną, również sposób zapłaty może przybierać różne formy, np. zwolnienie z długu.

☒ Dla identyfikacji wskazanej cechy rozpoznawczej nie ma znaczenia wysokość wynagrodzenia, które w praktyce gospodarczej może się znacznie różnić, w zależności od np. renomy kancelarii, kwalifikacji promotora, miejsca jego działalności doradczej.

Ważne!

Wynagrodzenie może mieć związek z korzyścią podatkową, również w przypadku jej niepowstania. Chodzi tu o sytuację, w której umowa przewiduje zwrot wynagrodzenia lub części wynagrodzenia w przypadku, gdy korzyść podatkowa nie powstanie lub powstała w wysokości niższej niż zakładano.

Przykład: Umowa zakłada wyłącznie wynagrodzenie w wysokości 20 000 zł. W związku z faktem, iż nie osiągnięto korzyści podatkowej lub korzyść podatkowa została osiągnięta w wysokości niższej niż zakładano, promotor zwraca wynagrodzenie lub jego część w wysokości np. 5 000 zł.

Nie stanowi wynagrodzenia *success fee* podlegającego kwalifikacji jako ogólna cecha rozpoznawcza w rozumieniu MDR np. wynagrodzenie, którego sposób kalkulacji oparty jest wyłącznie o ilość godzin analitycznych / godzin pracy spędzonych przez poszczególnych członków zespołu projektowego.

Ważne!

Ocena, czy sposób ustalenia wynagrodzenia może być kwalifikowany jako ogólna cecha rozpoznawcza w rozumieniu MDR powinna być dokonana w każdej sytuacji z uwzględnieniem rzeczywistego charakteru wynagrodzenia związanego z uzgodnieniem. Przepis ten obejmuje bowiem także wynagrodzenie, którego - wyłącznie na podstawie zapisów umownych - nie można bezpośrednio powiązać ze standardowo pobieranym

wynagrodzeniem za usługi doradcze, ale w rzeczywistości jego wypłata uzależniona jest od osiągnięcia korzyści podatkowej (np. wynagrodzenie za usługi związane z doradztwem finansowym, których wykonanie jest uzależnione od osiągnięcia korzyści podatkowej wynikającej ze świadczonych usług doradztwa podatkowego).

Znacznie ujednolicona dokumentacja lub forma (pkt 6 lit. d)

Ogólna cecha rozpoznawcza w postaci wystąpienia sytuacji, w której dokonywane w ramach uzgodnienia czynności opierają się na znacznie ujednoliconej dokumentacji uzgodnienia albo przyjmują znacznie ujednoliconą formę związana jest funkcjonalnie z udostępnianiem schematów podatkowych standaryzowanych.

Cecha ta opiera się na założeniu, że dokonywane w ramach uzgodnienia czynności mogą opierać się na wykorzystywaniu przez korzystających lub promotorów dokumentacji, która do wdrożenia nie wymaga znacznego dostosowania lub nie wymaga wprowadzania istotnych zmian, albo też przyjmują znacznie ujednoliconą formę. Wdrożenie takiego uzgodnienia nie wymaga dodatkowych działań lub modyfikacji uzgodnienia ze strony korzystającego.

Ważne!

Cecha znacznie ujednoliconej dokumentacji lub formy **nie dotyczy treści opinii prawnej**, która może być oparta na wypracowanych w danym podmiocie standardach wypowiedzi na dane zagadnienia.

To czynności wchodzące w skład uzgodnienia – aby spełniona była wskazana ogólna cecha rozpoznawcza – **muszą opierać się na znacznie ujednoliconej dokumentacji uzgodnienia lub przyjmować znacznie ujednoliconą formę.**

Przesłanka znajdzie zastosowanie np. w następujących przypadkach:

☒ Znacznie ujednolicona dokumentacja obejmuje sytuacje związane z wykorzystywaniem dokumentacji / umów stworzonych i wykorzystywanych do zawierania specjalistycznych umów bankowych lub innych umów dotyczących zagadnień finansowych;

☒ 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.

Jakie przypadki nie zostaną zakwalifikowane jako ujednolicona dokumentacja?

☒ Ujednolicona dokumentacja nie obejmuje standaryzowanych produktów bankowych, takich jak np. wzór standardowej umowy rachunku bankowego a także produktów emerytalnych takich jak Pracownicze Plany Kapitałowe (PPK), Pracownicze Programy Emerytalne (PPE), Indywidualne Konta Emerytalne (IKE), czy Indywidualne Konta Zabezpieczenia Emerytalnego (IKZE);

☒ Ujednolicona dokumentacja nie obejmuje przekazanych korzystającemu druków urzędowych;

☒ Ujednolicona dokumentacja nie obejmuje wykorzystywanych przez notariuszy „wzorców” umów notarialnych wykorzystywanych przy standardowych transakcjach (nienakierowanych na osiągnięcie korzyści podatkowych);

☒ Ujednolicona forma czynności dokonywanych w ramach uzgodnienia nie obejmuje standardowych wzorów uchwał przygotowanych do podjęcia przez spółki prawa handlowego w standardowych celach biznesowych; przesłanka ta jednak może być spełniona, jeżeli komplet zestandaryzowanej dokumentacji tego rodzaju został przygotowany w celu osiągnięcia korzyści podatkowych.

Nabycie spółki ze stratą (pkt 6 lit. e)

Wskazana ogólna cecha rozpoznawcza dotyczy sytuacji, w której w ramach uzgodnienia podejmowane są celowe czynności dotyczące nabycia spółki przynoszącej straty, zaprzestania głównej działalności takiej spółki i

wykorzystywania 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. Wskazana ogólna cecha nabiera szczególnego znaczenia w przypadku transgranicznego rozliczenia strat podatkowych lub ich przenoszenia do podmiotu na terytorium innego państwa.

Ważne!

Weryfikacja, czy w przypadku danego uzgodnienia występuje ogólna cecha rozpoznawcza dotycząca nabywania spółki ze stratą, powinna być dokonana z uwzględnieniem rzeczywistego charakteru podejmowanych działań. W tym znaczeniu, zespół czynności prowadzących do przeprowadzenia odwrotnego połączenia z nabytą spółką posiadającą zakumulowane straty podatkowe zostanie zakwalifikowany jako ogólna cecha rozpoznawcza i w przypadku spełnienia kryterium głównej korzyści, będzie podlegać obowiązkowi informacyjnemu w ramach MDR.

Zmiana kwalifikacji dochodów (przychodów) (pkt 6 lit. f)

Przedmiotowa cecha rozpoznawcza dotyczy sytuacji, w której w wyniku uzgodnienia dochodzi do zmiany kwalifikacji dochodów (przychodów) do innego źródła dochodów (przychodów) lub zmiany zasad opodatkowania, których skutkiem jest faktycznie niższe opodatkowanie, zwolnienie lub wyłączenie z opodatkowania. Zmiana kwalifikacji lub zasad opodatkowania musi spowodować faktycznie niższe opodatkowanie, zwolnienie lub wyłączenie z opodatkowania. Nie ma znaczenia natomiast, czego jest ona wynikiem – może więc być skutkiem zarówno działań wyłącznie krajowych jak i czynności, do których zastosowanie znajdują umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania.

Ważne!

Dokonując oceny, czy dana czynność lub zespół czynności prowadzący do zmiany kwalifikacji dochodów (przychodów) lub zasad opodatkowania prowadzący do faktycznie niższego opodatkowania, zwolnienia z opodatkowania lub wyłączenia z opodatkowania powinien być zakwalifikowany jako ogólna cecha rozpoznawcza, należy każdorazowo uwzględnić charakter przesłanek takiego wyboru. Nie będzie automatycznie przedmiotem obowiązku informacyjnego MDR wybór 19% liniowego podatku dochodowego od osób fizycznych dla przychodów osiągniętych ze źródła pozarolnicza działalność gospodarcza. Jednak w sytuacji, w której przyczyną zmiany zasad opodatkowania jest uzyskanie korzyści podatkowej – np. sztuczne rozbięcie danego kontraktu w celu realizacji go przez kilka spółek powiązanych, korzystających z preferencyjnej stawki 9% lub przejścia na tzw. samozatrudnienie, mimo faktycznego wykonywania pracy w stosunku podporządkowania – wówczas sytuacja taka może być objęta obowiązkiem informacyjnym zgodnie z przepisami MDR (przy założeniu spełnienia innych przesłanek, np. kryterium kwalifikowanego korzystającego, jeśli znajdzie zastosowanie).

Nie będzie spełniał definicji wskazanej cechy rozpoznawczej: (1) wybór metody degresywnej amortyzacji w podatku dochodowym od osób prawnych/podatku dochodowym od osób fizycznych, (2) wybór opodatkowania VAT transakcji nieruchomości poprzez rezygnację z dobrowolnego zwolnienia z VAT, (3) decyzja w zakresie obniżenia stawek amortyzacyjnych zgodnie z przepisami ustawy o CIT/ustawy o PIT, jeżeli te działania są podejmowane jako niestanowiące elementu uzgodnienia obejmującego także inne czynności.

Nie będą spełniały przedmiotowej cechy rozpoznawczej produkty emerytalne takie jak Pracownicze Plany Kapitałowe (PPK), Pracownicze Programy Emerytalne (PPE), Indywidualne Konta Emerytalne (IKE), czy Indywidualne Konta Zabezpieczenia Emerytalnego (IKZE);

Jeżeli zmiana kwalifikacji źródła dochodu wynika z korekty kwalifikacji uprzednio dokonanej w wyniku błędu oraz ma na celu skorygowanie (dostosowanie do obowiązujących przepisów prawa) przedmiotowa cecha rozpoznawcza nie będzie, co do zasady, spełniona.

Okrężny obieg środków pieniężnych (pkt 6 lit. g)

Ogólna cecha rozpoznawcza związana z okrężnym obiegiem środków pieniężnych ma związek z wykorzystywaniem instrumentów oraz struktur hybrydowych w optymalizacji podatkowej. Okrężny obieg środków pieniężnych w tym przypadku oznacza, że środki pieniężne, w zasadniczej ich części, wracają do podmiotu, który zapoczątkował obieg tych środków, często wraz z korzyścią podatkową.

Dla prawidłowego zastosowania cechy rozpoznawczej, musi jednak wystąpić, jedna z następujących przesłanek:

☒ aspekt podmiotowy – tzn. określony obieg musi się odbywać poprzez zaangażowanie co najmniej jednego podmiotu pośredniczącego niepełniącego istotnych funkcji gospodarczych. Podmiotami pośredniczącymi mogą być spółki zależne (np. spółki holdingowe) oraz podmioty formalnie niezależne (np. fundacje) lub

☒ aspekt przedmiotowy – podejmowane w ramach uzgodnienia działania wzajemnie się znoszą lub kompensują lub prowadzą do uzyskania stanu identycznego lub zbliżonego do stanu istniejącego przed dokonaniem tych czynności albo mają inne podobne cechy.

Transgraniczne płatności do odbiorców z krajów o niskim poziomie opodatkowania dokonywane pomiędzy podmiotami powiązаныmi (pkt 6 lit. h)

Wskazana ogólna cecha rozpoznawcza dotyczy płatności transgranicznych, które podlegają zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów przez podmiot posiadający rezydencję podatkową w Polsce, jeśli spełnione są następujące przesłanki:

☒ płatności transgraniczne dokonywane są przez podmioty powiązane;

☒ odbiorca płatności transgranicznej ma miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd w państwie, w którym:

☒ nie nakłada się podatku dochodowego od osób prawnych lub pobiera podatek od osób prawnych według stawki zerowej lub stawki mniejszej niż 5%,

☒ płatności te korzystają z całkowitego zwolnienia lub objęte są preferencyjnymi zasadami opodatkowania.

Celem wskazanej ogólnej cechy rozpoznawczej jest, co do zasady, wyeliminowanie sztucznych korzyści podatkowych płynących z dokonania płatności transgranicznych do krajów cechujących się niskim poziomem opodatkowania. Należy wskazać, że nie muszą być to kraje stosujące szkodliwą konkurencję podatkową wymienione w przepisach wykonawczych Ministra Finansów w sprawie określenia krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową (płatności do tego rodzaju jurysdykcji dotyczy szczególnie cecha rozpoznawcza opisana w art. 86a § 1 pkt 13 lit. a Ordynacji podatkowej) w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych lub podatku dochodowego od osób prawnych.

Zobowiązanie korzystającego (pkt 6 lit. i)

Wskazana przesłanka dotyczy sytuacji, w której korzystający zobowiązał się, że w przypadku wdrożenia uzgodnienia będzie współpracował z promotorem, który udostępnił to uzgodnienie, albo zapłaci promotorowi wynagrodzenie lub odszkodowanie.

Wskazana ogólna cecha rozpoznawcza dotyczy sytuacji, w której korzystający zobowiązał się do:

☒ dalszej współpracy z promotorem w zakresie uzgodnienia, które zostało przez niego opracowane i udostępnione, także na etapie wdrażania tego uzgodnienia;

☒ zapłaty promotorowi, który udostępnił uzgodnienie, wynagrodzenia lub odszkodowania, w przypadku, gdy promotor nie został zaangażowany na etapie wdrażania uzgodnienia.

Zobowiązanie korzystającego może mieć różne formy prawne, może zostać zawarte ustnie lub pisemnie. Zobowiązanie to nie musi dotyczyć wdrożenia całego uzgodnienia. Przesłanka ta będzie bowiem spełniona, jeśli zobowiązanie do współpracy (lub wypłaty wynagrodzenia lub odszkodowania) będzie dotyczyło wybranych czynności uzgodnienia, czynności prawnych związanych z uzgodnieniem lub faktycznych działań.

Faktyczne respektowanie zobowiązań dotyczących wynagrodzenia (pkt 6 lit. j)

Wskazana ogólna cecha rozpoznawcza dotyczy sytuacji, w których brak jest w umowie wyraźnej podstawy do wypłaty *success fee*. Niemniej jednak, z uwagi na wystąpienie korzyści podatkowej oraz jej kwotę korzystający wypłaca w jakiegokolwiek formie promotorowi takie wynagrodzenie lub promotor faktycznie zwraca to wynagrodzenie, gdy korzyść podatkowa nie powstała lub powstała w wysokości niższej, niż zakładano.

W tym przypadku, jeśli zapisy umowne nie przewidują dodatkowego wynagrodzenia związanego z osiągnięciem korzyści podatkowej, ale np. na podstawie dodatkowych uzgodnień, porozumienia lub dotychczasowych doświadczeń dotyczących współpracy pomiędzy promotorem a korzystającym promotorowi należne będzie dodatkowe wynagrodzenie związane z osiągnięciem korzyści podatkowej, wskazana ogólna cecha rozpoznawcza może znaleźć zastosowanie.

Cecha ta może znaleźć zastosowanie również, gdy postanowienia umowne nie przewidują obowiązku zwrotu wynagrodzenia przez promotora (lub części tego wynagrodzenia) w sytuacji, w której korzyść podatkowa okazała się być niższa od zakładanej lub nie powstała w ogóle. Zwrot taki nastąpić może przykładowo poprzez udzielenie znaczących rabatów w stosunku do innych faktur wystawionych przez promotora, wyświadczenie przez promotora bez wynagrodzenia innych usług lub darowiznę środków pieniężnych.

Ocena jednak każdorazowo powinna uwzględniać całość okoliczności faktycznych dotyczących uzgodnienia.

Faktyczne respektowanie zobowiązań przez promotora lub korzystającego (pkt 6 lit. k)

Wskazana ogólna cecha rozpoznawcza dotyczy sytuacji, w których brak jest w umowie wyraźnej podstawy do wypłaty / zwrotu *success fee* lub zachowania szczególnej poufności w relacji korzystającego z promotorem. Mając jednak na uwadze racjonalność postępowania korzystającego i promotora, na podstawie dodatkowych uzgodnień, porozumienia lub dotychczasowych doświadczeń dotyczących współpracy pomiędzy promotorem a korzystającym strony oczekują, że dodatkowe wynagrodzenie wynikające z uzyskania korzyści podatkowej zostanie wypłacone / zwrócone lub zachowana zostanie poufność co do sposobu osiągnięcia korzyści podatkowej.

Fakt, że promotor nie obciąża dodatkowym wynagrodzeniem korzystającego nie przesądza o braku możliwości zastosowania tej cechy rozpoznawczej. Cecha ta powinna być rozpatrywana bowiem również z perspektywy klienta, który dostrzegając korzyść z usługi doradczej (schematu podatkowego), która nie jest ogólnie dostępna dla innych podmiotów, byłby gotowy zapłacić dodatkowe wynagrodzenie z tę usługę.

Wskazana ogólna cecha rozpoznawcza powinna być rozpatrywana z uwzględnieniem przesłanki racjonalności postępowania promotora i korzystającego.

Uwaga!

Testy hipotetyczne mają również zastosowanie w przypadku braku promotora (np. gdy korzystający samodzielnie opracuje „innovacyjne” uzgodnienie dające mu korzyści podatkowe w sposób, którym nie chciałby się dzielić z konkurentami lub organami podatkowymi).

Hipotetyczny test poufności polega na weryfikacji, czy rozsądnie działający promotor lub korzystający chcieliby w danych okolicznościach (nawet gdyby nie istniał obowiązek informacyjny na gruncie przepisów MDR) zachować w poufności informacje dotyczące sposobu osiągnięcia korzyści podatkowej. Cecha ta, co do zasady, będzie spełniona w przypadku uzgodnień „innovacyjnych”, o których wiedza zapewnia promotorowi lub korzystającemu przewagę konkurencyjną. Dotyczy to również uzgodnień, których opłacalność dla promotorów lub korzystających znacząco by spadła w sytuacji, gdyby sposób uzyskiwania korzyści podatkowej stał się transparentny dla organów podatkowych.

Analogiczny hipotetyczny test powinien być przeprowadzony w odniesieniu do pozostałych przypadków objętych tą cechą rozpoznawczą (lit. b i c art. 86a § 1 pkt 6 Ordynacji podatkowej) w postaci weryfikacji, czy rozsądnie działający promotor lub korzystający, na podstawie istniejących okoliczności (nawet gdyby nie istniał obowiązek informacyjny na gruncie przepisów MDR), chcieliby aby zostało wypłacone / zwrócone dodatkowe wynagrodzenie wynikające z uzyskania korzyści podatkowej w ramach danego uzgodnienia. Istnienie cech rozpoznawczych, w których takie sposoby określenia wynagrodzenia mogą spowodować obowiązek raportowania, może stanowić bodziec do tego, aby nie zawierać tego rodzaju klauzul umownych. Celem testu hipotetycznego jest zatem zobiektywizowanie tej przesłanki poprzez odniesienie się do rozsądnie działającego promotora lub korzystającego, do których nie stosowałyby się obowiązki przewidziane w przepisach MDR.

Uwaga!

Cecha ta wystąpi jedynie w przypadku, gdy wypłatę lub zwrot wynagrodzenia wynikającego z uzyskania korzyści podatkowej należy uznać za rozsądnie oczekiwane z uwagi na cechy schematu podatkowego (jego innowacyjność lub ryzykowność). Nie należy jej rozumieć jako odnoszącej się do naturalnej motywacji uczestników obrotu gospodarczego, aby maksymalizować zyski i minimalizować straty.

Przykład: Korzystający zamówił u doradcy opinię podatkową dotyczącą skutków standardowej transakcji dokonywanej w działalności korzystającego. Opinia wskazywała na możliwość korekty dotychczasowego sposobu rozliczania tej transakcji z uwagi na dominującą linię interpretacyjną organów podatkowych. Dzięki zastosowaniu się do opinii korzystający uzyskał korzyść podatkową. Co do zasady, hipotetyczny test związany z wynagrodzeniem

success fee, nie będzie tutaj spełniony, z uwagi na standardowy charakter usługi doradcy oraz brak innowacyjnego lub ryzykownego charakteru schematu, trudno uznać za racjonalne oczekiwanie określenie wynagrodzenia w formie *success fee*.

Szczególne cechy rozpoznawcze

13) szczególna cecha rozpoznawcza - rozumie się przez to właściwość uzgodnienia polegającą na tym, że spełniony jest co najmniej jeden z poniższych warunków:

a) obejmuje ono 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 fizycznych oraz przepisów o podatku dochodowym od osób prawnych,

b) w odniesieniu do tego samego środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej 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) może skutkować obejściem obowiązku raportowania wynikającego z ustawy z dnia 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami lub równoważnych ustaw, umów lub porozumień w zakresie automatycznej wymiany informacji o rachunkach finansowych, włączając umowy lub porozumienia z państwami trzecimi lub wykorzystywać brak równoważnych przepisów, umów lub porozumień lub ich niewłaściwe wdrożenie,

f) 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 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 osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, konstrukcji lub struktur prawnych
- jeżeli nie można wskazać beneficjenta rzeczywistego osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, konstrukcji lub struktur prawnych, w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 1 marca 2018 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu (Dz.U. poz. 723, 1075 i 1499),

g) wykorzystuje wprowadzone jednostronnie w danym państwie uproszczenie w stosowaniu przepisów związanych z ustalaniem cen transferowych, przy czym nie uważa się za uproszczenie wprowadzone jednostronnie uproszczenia, które wynika bezpośrednio z Wytycznych Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych oraz administracji podatkowych, a także innych międzynarodowych regulacji, wytycznych lub rekomendacji w zakresie cen transferowych,

h) dochodzi do przeniesienia praw do trudnych do wyceny wartości niematerialnych,

i) pomiędzy podmiotami powiązаныmi dochodzi do przeniesienia funkcji, ryzyka lub aktywów, jeżeli przewidywany roczny wynik finansowy podmiotu przenoszącego lub podmiotów przenoszących przed odsetkami i opodatkowaniem (EBIT) w trzyletnim okresie po tym przeniesieniu wyniósłby mniej niż 50% przewidywanego rocznego EBIT, gdyby nie dokonano przeniesienia;

Komentarz do szczególnych cech rozpoznawczych

W przypadku uzgodnienia posiadającego szczególną cechę rozpoznawczą, schemat podatkowy, w tym schemat podatkowy transgraniczny **nie musi spełniać kryterium głównej korzyści.**

Zaliczenie do kosztów uzyskania przychodów płatności do odbiorców z krajów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową lub odbiorców bez rezydencji dokonywanych pomiędzy podmiotami powiązаныmi (pkt 13 lit. a)

Przedmiotowa cecha rozpoznawcza obejmuje sytuacje, w których do kosztów uzyskania przychodów zostały zaliczone płatności transgraniczne pomiędzy podmiotami powiązаныmi **oraz:**

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

☐ **lub** 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 fizycznych oraz podatku dochodowym od osób prawnych.

Użycie spójnika „oraz” oznacza, że aby zaistniała wskazana szczególna cecha rozpoznawcza konieczne jest spełnienie obu warunków łącznie:

☐ w ramach uzgodnienia dochodzi do zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów transgranicznych płatności pomiędzy podmiotami powiązаныmi w rozumieniu przepisów MDR – w tym kontekście płatności pomiędzy podmiotami niepowiązаныmi nie będą objęte dyspozycją wskazanego przepisu, bez względu na status rezydencji podatkowej odbiorcy płatności **oraz**

☐ odbiorca płatności:

☐ nie ma miejsca zamieszkania, siedziby ani zarządu w żadnym z państw;

☐ **lub** też ma miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową.

W interpretacji tego przepisu należy posiłkować się listą państw wskazaną w rozporządzeniu ministra finansów w sprawie określenia krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową. Odbiorca płatności może mieć miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd w państwie UE, państwie lub terytorium poza UE.

Odpisy amortyzacyjne w odniesieniu do tego samego środka trwałego (pkt 13 lit. b)

Wskazana cecha rozpoznawcza znajdzie zastosowanie, jeżeli uzgodnienie będzie prowadziło do sytuacji, w której ten sam podatnik, lub kilku podatników w stosunku do tego samego środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej dokona faktycznych odpisów amortyzacyjnych na podstawie przepisów prawa podatkowego różnych państw.

Sytuacja taka może nastąpić w wyniku różnic w podatkowej kwalifikacji kosztów odpisów amortyzacyjnych na gruncie różnych jurysdykcji podatkowych np. jednoczesna całkowita lub częściowa amortyzacja tego samego środka trwałego u jego właściciela i leasingobiorcy mających miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd w różnych państwach.

Dochód lub majątek korzysta z metod mających na celu unikanie podwójnego opodatkowania w więcej niż jednym państwie (pkt 13 lit. c)

Wskazana cecha rozpoznawcza wskazuje na sytuację, w której podatnik może korzystać w stosunku do tego samego dochodu lub majątku z różnych metod unikania podwójnego opodatkowania (np. jednocześnie z metody kredytu podatkowego w więcej niż jednym państwie w stosunku do tej samej kwoty podatku) na podstawie przepisów różnych jurysdykcji podatkowych. Sytuacja ta może wynikać zarówno z zastosowania krajowych rozwiązań podatkowych / metod unikania podwójnego opodatkowania określonych jednostronnie przez dane państwo, metod unikania podwójnego opodatkowania określonych dwustronnie na podstawie bilateralnej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, czy też na podstawie umów wielostronnych.

Różnica w wynagrodzeniu za przeniesienie aktywów między państwami o co najmniej 25% (pkt 13 lit. d)

Wskazana cecha rozpoznawcza obejmuje sytuację, kiedy podatnik przenosi aktywa pomiędzy dwoma państwami oraz wynagrodzenie z tego tytułu (co do zasady stanowiące przychód lub koszt podatkowy) rozpoznane na podstawie przepisów dwóch państw różni się dla celów podatkowych o co najmniej o 25%.

Przepis mówi o **przeniesieniu** poza terytorium kraju, do państwa UE lub państwa trzeciego, lub pomiędzy dwoma państwami UE, lub państwem UE a państwem trzecim. Przeniesienie oznacza każdą czynność lub inne zdarzenie wskutek których dochodzi do zmiany własności lub faktycznego przeniesienia aktywa, np. na podstawie umowy sprzedaży, umowy leasingu, najmu, wniesienia aktywa aportem do innej spółki. Przeniesienie aktywów obejmuje w tym znaczeniu zarówno przeniesienie pomiędzy podmiotami powiązаныmi, w tym przeniesienie pomiędzy spółką a jej zakładem zagranicznym, oraz przeniesienie pomiędzy podmiotami niezależnymi.

Przepis dotyczy również sytuacji, gdy wynagrodzenie w jednym z państw dla celów podatkowych jest równe zero (przy zachowaniu warunku różnicy w ustalonym wynagrodzeniu dla celów podatkowych między państwami równej co najmniej 25%).

Dla celów analizy wskazanej przesłanki, wynagrodzenie może przyjąć nie tylko formę pieniężną.

Wskazanej cechy rozpoznawcza nie należy odczytywać jako odnoszącej się jedynie do sytuacji, w której wynagrodzenie dla celów podatkowych jest ustalane bądź określane w drodze decyzji właściwego organu podatkowego. Zazwyczaj różnica w traktowaniu podatkowym danej transakcji będzie wynikała z samookreślenia przez podatników, bez zaangażowania organów podatkowych.

Obejście przepisów o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami (pkt 13 lit. e)

Obowiązkowi informacyjnemu na gruncie przepisów MDR podlega uzgodnienie, które może skutkować obejściem obowiązku raportowania wynikającego z ustawy o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami lub równoważnych ustaw, umów lub porozumień w zakresie automatycznej wymiany informacji o rachunkach finansowych, włączając umowy lub porozumienia z państwami trzecimi lub wykorzystywać brak równoważnych przepisów, umów lub porozumień lub ich niewłaściwe wdrożenie.

Sytuacja ta będzie dotyczyła w szczególności uzgodnień, w których:

☒ wykorzystywany jest rachunek, produkt lub inwestycja, które nie spełniają definicji rachunku finansowego, lecz posiadają cechy rachunku finansowego,

☒ dochodzi do przeniesienia rachunku finansowego lub aktywów do państw lub dochodzi do wykorzystania regulacji prawnych tych państw, z którymi brak jest podstawy do automatycznej wymiany informacji z państwem rezydencji posiadacza rachunku,

☒ dochodzi do przekwalifikowania dochodu lub majątku na produkty lub płatności, które nie podlegają automatycznej wymianie informacji o rachunkach finansowych,

☒ dochodzi do przeniesienia lub przekwalifikowania instytucji finansowej, rachunku finansowego lub znajdujących się w nich aktywów na instytucje finansowe, rachunki lub aktywa, które nie podlegają obowiązkowi raportowania w ramach automatycznej wymiany informacji o rachunkach finansowych,

☒ wykorzystywane są podmioty, porozumienia umowne lub struktury, które prowadzą lub których celem jest doprowadzenie do braku raportowania o przynajmniej jednym posiadaczu rachunku lub przynajmniej jednej osobie kontrolującej w ramach automatycznej wymiany informacji o rachunkach finansowych,

☒ wykorzystywana jest nieskuteczność lub niedoskonałość procedur należytej staranności stosowanych przez instytucje finansowe w celu wywiązania się z obowiązków raportowania informacji o rachunkach finansowych, włączając wykorzystanie państw z nieadekwatnymi lub nieefektywnymi systemami egzekwowania przepisów dotyczących przeciwdziałania praniu pieniędzy lub posiadającymi nieefektywne przepisy dotyczące przejrzystości

w odniesieniu do osób prawnych, jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej lub porozumień prawnych.

Występuje nieprzejrzysta struktura (pkt 13 lit. f)

Obowiązek informacyjny na gruncie przepisów MDR zaktualizuje się, co do zasady, jeżeli w ramach uzgodnienia zostanie ustalona nieprzejrzysta struktura własności prawnej lub trudny do ustalenia jest beneficjent rzeczywisty w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 1 marca 2018 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu z uwagi na wykorzystanie osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, konstrukcji lub struktur prawnych:

☒ które nie prowadzą znaczącej działalności gospodarczej z wykorzystaniem lokalu, personelu oraz wyposażenia zazwyczaj wykorzystywanego w prowadzonej działalności gospodarczej,

☒ które są zarejestrowane, zarządzane, znajdują się, są kontrolowane lub założone w jurysdykcji innej niż jurysdykcja miejsca zamieszkania, siedziby lub zarządu beneficjenta rzeczywistego aktywów będących w posiadaniu takich osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, konstrukcji lub struktur prawnych,

☒ jeżeli nie można wskazać beneficjenta rzeczywistego osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, konstrukcji lub struktur prawnych, w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 1 marca 2018 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu.

Spełnienie którejkolwiek z powyższych przesłanek (tj. jeden, dwa i trzy art. 86a pkt. 13 lit. f Ordynacji podatkowej) jest wystarczającą przesłanką do spełnienia wskazanej cechy rozpoznawczej

W przypadku weryfikacji czy w danym przypadku występuje nieprzejrzysta struktura należy zachować staranność ogólnie wymaganą w stosunkach biznesowych, obejmującą na przykład takie czynności jak weryfikacja dokumentów rejestracyjnych kontrahenta, weryfikacja umocowania pełnomocników kontrahenta, weryfikacja spełnienia przez kontrahenta obowiązku rejestracyjnego w VAT, a także weryfikacja uzyskanych na temat kontrahenta informacji wynikających z dotychczasowej współpracy. Do weryfikacji wskazanej przesłanki nie jest natomiast wymagane podejmowanie czynności z zachowaniem szczególnej staranności, która jest charakterystyczna dla wywiadowni gospodarczych, wykraczających poza należytą staranność wymaganą w stosunkach biznesowych danego podmiotu. Jednocześnie, nie można wykluczyć, że charakter działalności danej instytucji sprawi, że taka pogłębiona weryfikacja będzie dokonywana, np. w wykonaniu obowiązków z zakresu przeciwdziałania praniu pieniędzy i finansowaniu terroryzmu. Wówczas istotne jest rzetelne wykonanie tych obowiązków i wykorzystanie uzyskanych w ich wyniku informacji w celu ustalenia spełnienia tej przesłanki.

Przykład: Korzystający jest transparentną spółką osobową, której wspólnikami są spółki osobowe, których wspólnikami są spółki osobowe, itd., co w konsekwencji prowadzi do utrudnionej identyfikacji podmiotów, na których ciąży obowiązek zapłaty podatku.

Uproszczenie w stosowaniu przepisów związanych z ustalaniem cen transferowych oraz przeniesienie funkcji, ryzyka lub aktywów pomiędzy podmiotami powiązаныmi (pkt 13 lit. g oraz lit. i)

Raportowaniu w ramach MDR podlegają, co do zasady, uzgodnienia, w ramach których wykorzystuje się wprowadzone jednostronnie w danym państwie uproszczenie w stosowaniu przepisów związanych z ustalaniem cen transferowych. Takim uproszczeniem będzie np. rozwiązanie typu „**bezpieczna przystań**” (ang. *safe harbour*) dla pożyczek, kredytów oraz emisji obligacji wprowadzone do podatku dochodowego od osób prawnych oraz podatku dochodowego od osób fizycznych z początkiem 2019 r. (art. 23s ustawy o PIT i art. 11g ustawy o CIT).

Nie uważa się za uproszczenie, w rozumieniu przepisów o MDR, uproszczenia wprowadzonego jednostronnie, które wynika bezpośrednio z Wytycznych Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych oraz administracji podatkowych (Wytyczne OECD), a także innych międzynarodowych regulacji, wytycznych lub rekomendacji w zakresie cen transferowych.

Wyłączeniu z kategorii „szczególnej cechy rozpoznawczej” podlega w szczególności „**bezpieczna przystań**” (ang. *safe harbour*) w odniesieniu do „usług o niskiej wartości dodanej” (art. 23r ustawy o PIT i art. 11f ustawy o CIT), jako wynikająca z Wytycznych OECD.

Przeniesienie między podmiotami powiązаныmi praw trudnych do wyceny wartości niematerialnych (pkt 13 lit. h)

Obowiązek informacyjny MDR wynikający z wystąpienia szczególnej cechy rozpoznawczej wystąpi w przypadku, jeśli dochodzi do przeniesienia między podmiotami powiązаныmi praw do trudnych do wyceny wartości niematerialnych.

Określenie „**trudne do wyceny wartości niematerialne**” należy rozumieć jako wartości niematerialne (w tym wartości prawne a także prawa do tych wartości), które w momencie ich przenoszenia między podmiotami powiązаныmi spełniały następujące kryteria:

☒ przenoszone wartości niematerialne nie miały wiarygodnie określonej wartości porównywalnej (dane porównawcze w rozumieniu przepisów o cenach transferowych) **oraz**

☒ wysokim poziomem niepewności obarczone były:

☒ prognozy przyszłych przepływów pieniężnych lub spodziewanych przychodów z przenoszonych wartości niematerialnych **lub**

☒ założenia zastosowane przy wycenie przenoszonych wartości niematerialnych

Za stosowaniem takiej definicji, przemawia fakt, iż użycie pojęcia „wartości niematerialnych i prawnych” sugeruje odniesienie do regulacji prawa bilansowego – w szczególności zaś ustawy o rachunkowości. Anglojęzyczna wersja Dyrektywy używa zaś w tym zakresie określenia *intangibles*. Na gruncie cen transferowych pojęcie to ma znaczenie istotnie szersze niż „wartości niematerialne i prawne”, odnosząc się również do dóbr (wartości) niematerialnych nieodzwierciedlonych w księgach, a mających ekonomiczną wartość, rozumianą najczęściej jako potencjał do generowania zysków. Przykładami tego rodzaju wartości niematerialnych mogą być baza klientów albo relacje z klientami. Uznać należy, że w świetle osiągnięcia celów Dyrektywy, posłużenie się stosowanym dotychczas w polskim prawie podatkowym pojęciem „wartości niematerialne i prawne” mogłoby okazać się zawężeniem definicji w stosunku do wymagań Dyrektywy. Choć więc definicja trudnych do wyceny wartości niematerialnych posługuje się zwrotami „wartości niematerialne” oraz „wartości prawne” nie należy tego utożsamiać z pojęciem „wartości niematerialne i prawne”.

Inne szczególne cechy rozpoznawcze

1) inna szczególna cecha rozpoznawcza - rozumie się przez to właściwość uzgodnienia polegającą na tym, że spełniony jest 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 byłby 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 miałyby zastosowania właściwe umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania lub zwolnienia podatkowe,

c) dochody (przychody) podatnika, o którym mowa w art. 3 ust. 2a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych lub art. 3 ust. 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, 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 miejsca zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, gdyby był on podatnikiem, o którym mowa w art. 3 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych lub art. 3 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, a podlegającym faktycznej 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 zł;

W przypadku uzgodnienia posiadającego inną szczególną cechę rozpoznawczą, schemat podatkowy **nie musi spełniać kryterium głównej korzyści**.

W przypadku innych szczególnych cech rozpoznawczych określone zostało dodatkowe kryterium przedmiotowe, które uzależnia wystąpienie obowiązku informacyjnego od przekroczenia progów kwotowych.

Wpływ na część odroczonego podatku dochodowego lub aktywa, rezerwy przekracza kwotę 5 mln zł (pkt 1 lit. a)

W przypadku wskazanej cechy rozpoznawczej, analizie podlega to, w jaki sposób uzgodnienie ma wpływ na część odroczoną podatku dochodowego lub aktywa albo rezerwy z tytułu podatku odroczonego u korzystającego. Celem wprowadzenia przedmiotowej cechy jest objęcie zakresem przepisów MDR praktyk mających na celu optymalizację rozliczeń podatkowych polegającą na odroczeniu w czasie aktywizacji przychodów lub kosztów podatkowych.

Aby zaistniał obowiązek informacyjny w tym zakresie, wpływ na część odroczoną podatku dochodowego - *wynikający* lub *oczekiwany* w związku z wykonaniem uzgodnienia - jest dla **korzystającego**:

☑ istotny w rozumieniu przepisów o rachunkowości;

☑ **oraz** przekracza łącznie, w trakcie roku kalendarzowego, kwotę 5 mln złotych.

W tym przypadku, zarówno ocena istotności oraz zasady ustalania części odroczonego podatku odroczonego odbywają się w oparciu o przepisy odpowiednich ustaw szczególnych.

Nie każda sytuacja, w której powstanie aktywo lub rezerwa z tytułu podatku odroczonego, będzie automatycznie objęta obowiązkiem informacyjnym na gruncie przepisów MDR. **Nie będą podlegały, co do zasady, temu obowiązkowi sytuacje, w których wpływ na część odroczoną podatku dochodowego będzie wynikał z typowych / standardowych czynności wykonywanych przez podatników wynikających z zasad przewidzianych w odpowiednich regulacjach i standardach prawa bilansowego**, takich jak np.:

☑ transakcje typu buy-sell back i sell-buy back (dokonywane standardowo w działalności banków);

☑ powstanie aktywa lub rezerwy z tytułu podatku odroczonego wynika z wyceny bilansowej aktywów i pasywów na koniec okresu sprawozdawczego, takich jak

np. wycena niezrealizowanych różnic kursowych, wycena należności i zobowiązań w walutach obcych;

☑ powstanie aktywa lub rezerwy z tytułu podatku odroczonego wynika z wyceny bilansowej aktywów i pasywów do wartości godziwej;

☑ wpływ na część odroczoną podatku dochodowego wynika z dokonania odpisu aktualizującego zgodnie z wymogami prawa bilansowego lub utworzeniem rezerwy;

☑ wpływ na część odroczoną podatku wynika z różnego ujęcia w czasie kosztów remontów dla celów bilansowych i podatkowych;

☑ wpływ na część odroczoną podatku wynika z różnic momentu ujęcia odsetek dla celów prawa podatkowego i bilansowego;

☑ wpływ na część odroczoną podatku wynika z różnic w wysokości stawek amortyzacyjnych stosowanych dla celów prawa podatkowego i bilansowego;

☑ wpływ na część odroczoną podatku wynika z zastosowania nowych standardów rachunkowości (zarówno Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej jak i Krajowych Standardów Rachunkowości), jeżeli ich stosowanie jest obowiązkowe.

Płatnik byłby zobowiązany do pobrania podatku w wysokości przekraczającej 5 mln zł (pkt 1 lit. b)

Wskazana inna szczególna cecha rozpoznawcza dotyczy sytuacji, w których hipotetyczny podatek, który zostałby pobrany przez płatnika, gdyby nie miały zastosowania właściwe umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania lub zwolnienia podatkowe przewidziane w ustawodawstwie krajowym, przekraczałby 5 mln zł w trakcie roku kalendarzowego. W przypadku wypłat podlegających podatkowi u źródła, aby ocenić, czy wskazana inna szczególna cecha rozpoznawcza ma zastosowanie, należy ocenić jaka byłaby hipotetyczna wartość podatku podlegająca pobraniu przez płatnika.

Co do zasady, ocena, czy ma zastosowanie wskazana cecha będzie rozpatrywana z punktu widzenia sumy wysokości hipotetycznego podatku wynikającego z wypłat podlegających podatkowi u źródła w danym roku kalendarzowym w stosunku do danego podatnika. Powinna być ona jednak rozpatrywana każdorazowo z punktu

widzenia **całokształtu okoliczności, które dotyczą rozpatrywanego uzgodnienia**. W przypadku bowiem, gdy podmioty dokonują podziału płatności transgranicznych w wyniku którego wartość hipotetycznego podatku w stosunku do danego podatnika jest nieznacznie poniżej kwalifikowanego progu 5 mln zł, należy się zastanowić, czy nie wystąpi sytuacja, w której podział ten został dokonany celem uniknięcia obowiązku informacyjnego MDR. W takim przypadku, oceny czy zastosowanie znajdzie omawiana cecha rozpoznawcza należy dokonać przez pryzmat zespołu czynności, które funkcjonalnie tworzą jedną całość, a nie pojedynczych czynności, których wyodrębnienie miało na celu uniknięcie obowiązku informacyjnego MDR.

Na potrzeby analizy wskazanej cechy rozpoznawczej uzgodnieniem będzie, co do zasady, czynność lub zespół czynności, której wynikiem będzie obowiązek dokonania płatności spełniający warunek wskazany w omawianej cesze, a nie same płatności, które są efektem wdrożenia uzgodnienia. Pojedyncze płatności mogą jednak stanowić przedmiot raportowania przez korzystającego, jako czynności będące elementem schematu podatkowego lub stanowiące korzyść podatkową wynikającą ze schematu.

Ważne!

Jednocześnie należy podkreślić, iż **sam fakt spełnienia tej innej cechy rozpoznawczej, w żaden sposób nie przesądza, że mamy do czynienia z agresywną optymalizacją podatkową**. Zakwalifikowanie czynności do schematu w ramach MDR nie jest bowiem jednoznaczne z objęciem ich zakresem zastosowania ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania bądź też klauzul szczegółowych.

Dochody (przychody) nierezydenta wynikające z uzgodnienia przekraczają łącznie kwotę 25 mln zł (pkt 1 lit. c)

Wskazana inna szczególna cecha rozpoznawcza dotyczy sytuacji, w której dochodzi do osiągnięcia **przez nierezydenta** dochodu (przychodu) w danym roku kalendarzowym w wysokości przekraczającej 25 mln złotych.

Na potrzeby analizy wskazanej cechy rozpoznawczej uzgodnieniem będzie, co do zasady, czynność lub zespół czynności, której wynikiem będzie powstanie dochodu spełniającego warunek wskazany w omawianej cesze, a nie sam dochód, które jest efektem wdrożenia uzgodnienia. Osiągnięty dochód może jednak stanowić przedmiot raportowania przez korzystającego, jako czynność będąca elementem schematu podatkowego lub stanowiąca korzyść podatkową wynikającą ze schematu.

Aby zweryfikować, czy w danym przypadku zaistniała wskazana inna szczególna cecha rozpoznawcza należy zsumować wszystkie dochody (przychody) wypłacane lub oczekiwane do uzyskania przez danego podatnika niebędącego rezydentem podatkowym w roku kalendarzowym bez względu na ich źródło powstania.

Ważne!

Sumowaniu podlegają jedynie dochody (przychody) nierezydenta co do których w Polsce powstaje ograniczony obowiązek podatkowy. Nie podlegają więc sumowaniu transakcje towarowe.

Ważne!

Jednocześnie należy podkreślić, iż **sam fakt spełnienia tej innej cechy rozpoznawczej, w żaden sposób nie przesądza, że mamy do czynienia z agresywną optymalizacją podatkową**. Zakwalifikowanie czynności do schematu w ramach MDR nie jest bowiem jednoznaczne z objęciem ich zakresem zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Obowiązkowi informacyjnemu w tym zakresie mogą podlegać bowiem także wypłaty na rzecz nierezydentów z tytułu np. płatności związanych z wypłatą dywidendy, należności odsetkowych czy należności licencyjnych oraz płatności o innym charakterze, jeśli ich łączna wysokość w roku podatkowym na rzecz danego podatnika niebędącego rezydentem przekroczyła 25 mln zł.

Różnica pomiędzy polskim podatkiem a faktycznie podlegającym zapłacie podatkiem w innym państwie przekracza kwotę 5 mln zł (pkt 1 lit. d)

Wskazana cecha rozpoznawcza dotyczy sytuacji, w której różnica pomiędzy polskim podatkiem dochodowym, który byłby należny w związku z wykonaniem uzgodnienia od przynajmniej jednego z korzystających nieposiadających siedziby, zarządu ani miejsca zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej obliczonym gdyby był on podatnikiem (podatek obliczony hipotetycznie), a podlegającym faktycznej zapłacie podatkiem dochodowym w państwie siedziby, zarządu lub miejsca zamieszkania korzystającego w związku z wykonaniem uzgodnienia, przekracza łącznie w trakcie roku kalendarzowego kwotę 5 mln złotych.

Aby zweryfikować, czy w danym przypadku zaistniała wskazana inna szczególna cecha rozpoznawcza należy zsumować podatek obliczony hipotetycznie, który zostałby w danym roku kalendarzowym wypłacony przez danego korzystającego w związku z wykonanym uzgodnieniem, bez względu na ich źródło jego powstania.

Wskazana cecha rozpoznawcza nie będzie spełniona jeśli uzyskanie danych pozwalających na ustalenie podatku obliczonego hipotetycznie nie będzie możliwe z uwagi na tajemnicę przedsiębiorstwa a podmiot zobowiązany do raportowania nie jest w posiadaniu takich danych (np. nie wynika to z informacji uzyskanych w trakcie prac nad uzgodnieniem). Jeżeli w ramach danego uzgodnienia nie jest możliwe ustalenie podatku obliczonego hipotetycznie jedynie z niektórych źródeł podlegających sumowaniu, należy zsumować wartości hipotetycznie obliczonego podatku na podstawie dostępnych informacji. W sytuacji, gdy na podstawie publicznie dostępnych danych dotyczących systemu podatkowego danego kraju możliwe jest obliczenie wartości hipotetycznego podatku może być możliwa weryfikacja spełnienia wskazanej cechy.

Należy podkreślić, że w normalnych warunkach biznesowych, w relacjach pomiędzy podmiotami powiązаныmi nie zajdzie sytuacja, w której informacje pozwalające na ustalenie podatku obliczonego hipotetycznie będą objęte taką tajemnicą.