

Zarządzenie Nr 13/2021
Burmistrza Kłodawy
z dnia 18 lutego 2021 r.

w sprawie wprowadzenia i stosowania wewnętrznej procedury w zakresie przeciwdziałania niewywiązywaniu się z obowiązku przekazywania informacji o schematach podatkowych

Na podstawie art. 30 ust. 1 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz.U. z 2020 r. poz. 713) oraz art. 86a - 86o ustawy z dnia 29 sierpnia 1997r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. 2020 poz.) zarządza się, co następuje:

§ 1. 1. Z uwagi na wejście w życie z dniem 1 stycznia 2019 roku ustawy z dnia 23 października 2017 roku o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2018 r. poz. 2193) wprowadzającej do ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. 2020 poz. 1325) nowy rozdział 11a (art. 86a - 86o) w Gminie Kłodawa (zwaną dalej: Gminą) wprowadza się wewnętrzną procedurę w zakresie przeciwdziałania niewywiązywaniu się z obowiązku przekazywania informacji o schematach podatkowych (zwaną dalej: Procedurą MDR).

2. Szczegółowy wykaz jednostek organizacyjnych Gminy, których dotyczy Zarządzenie, zawiera Załącznik Nr 1 do Zarządzenia.

§ 2. 1. Pracowników na samodzielnych stanowiskach oraz Kierowników referatów Urzędu Miasta i Gminy w Kłodawie zobowiązuje się do:

- 1) poinformowania podległych pracowników o wejściu w życie Procedury MDR;
- 2) zapoznania pracowników z Procedurą MDR oraz jej załącznikami;
- 3) kontroli przestrzegania przez pracowników wytycznych zawartych w Procedurze MDR oraz jej załącznikach.

2. Pracowników jednostek organizacyjnych Gminy, kierowników oraz pracowników referatów Urzędu Miasta i Gminy oraz pracowników zatrudnionych na samodzielnych stanowiskach zobowiązuje się do przestrzegania regulacji określonych w art. 86a - 86o ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa.

§ 3. Celem przygotowania Gminy do przeciwdziałania niewywiązywaniu się z obowiązku przekazywania informacji o schematach podatkowych sporządzona została „Wewnętrzna procedura w zakresie przeciwdziałania niewywiązywaniu się z obowiązku przekazywania informacji o schematach podatkowych”, zawarta w Załączniku Nr 2 do niniejszego Zarządzenia.

§ 4. 1. Powołuje się Zespół MDR w składzie:

- 1) Katarzyna Hamiga
- 2) Grzegorz Dzięgielewski
- 3) Aneta Kwiatkowska

2. Zadania Zespołu MDR określone są w "Wewnętrznej procedurze w zakresie przeciwdziałania niewywiązywaniu się z obowiązku przekazywania informacji o schematach podatkowych", o której mowa w § 3 niniejszego Zarządzenia.

§ 5. Wykonanie Zarządzenia powierza się Skarbnikowi Gminy, kierownikom i pracownikom jednostek organizacyjnych Gminy oraz Urzędu Miasta i Gminy w Kłodawie.

§ 6. Zarządzenie wchodzi w życie z dniem podjęcia.

BURMISTRZ

Piotr Michalak

UZASADNIENIE

Z uwagi na wejście w życie z dniem 1 stycznia 2019 roku ustawy z dnia 23 października 2017 roku o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2018 r. poz. 2193), wprowadzającej przepisy dotyczące schematów podatkowych i obowiązków w zakresie ich raportowania, a także w związku z przeprowadzoną analizą ryzyka wystąpienia schematów podatkowych niepodlegających raportowaniu w zakresie działalności Gminy Kłodawa i jej jednostek organizacyjnych, zaistniała konieczność wprowadzenia wewnętrznej procedury w zakresie przeciwdziałania niewywiązywaniu się z obowiązku przekazywania informacji o schematach podatkowych. Aczkolwiek bowiem, mając na uwadze przedmiot działalności Gminy i sposób wykonywania przez nią ustawowych zadań, zaistnienie przypadku, w którym wystąpiłyby obowiązki określone w przepisach Ordynacji Podatkowej w zakresie obowiązku przekazywania informacji o schematach podatkowych, nie jest wysoce prawdopodobne, to nie można go apriorycznie wykluczyć. Skutkuje to koniecznością przyjęcia i wdrożenia określonej w załączniku nr 2 procedury wewnętrznej. Konieczne jest również powołanie zespołu MDR, którego zadania zostają określone w przedmiotowej procedurze.

Załączniki:

1. Wykaz jednostek.
2. Wewnętrzna procedura w zakresie przeciwdziałania niewywiązywaniu się z obowiązku przekazywania informacji o schematach podatkowych.

BURMISTRZ

Piotr Michalak

Załącznik nr 1 do zarządzenia Burmistrza Kłodawy nr 13/2021 z dnia 18 lutego 2021 r.

Wykaz jednostek organizacyjnych Gminy Kłodawa objętych procedurą w zakresie przeciwdziałania niewywiązywaniu się z obowiązku przekazywania informacji o schematach podatkowych:

1. Urząd Miasta i Gminy w Kłodawie,
2. Zarząd Budynków i Usług Komunalnych w Kłodawie,
3. Zakład Wodociągów i Kanalizacji w Kłodawie,
4. Gminny Ośrodek Kultury w Kłodawie,
5. Biblioteka Publiczna w Kłodawie,
6. Przedszkole Nr 1 w Kłodawie,
7. Szkoła Podstawowa Nr 1 w Kłodawie,
8. Szkoła Podstawowa Nr 2 w Kłodawie,
9. Szkoła Podstawowa w Bierzwiennej Długiej,
10. Ośrodek Pomocy Społecznej w Kłodawie.

Burmistrz Kłodawy
Piotr Michalak



Załącznik Nr 2 do zarządzenia Nr 13/2021 Burmistrza Kłodawy z dnia 18 lutego 2021 r.

Wewnętrzna procedura w zakresie przeciwdziałania niewywiązywaniu się z obowiązku przekazywania informacji o schematach podatkowych.

Rozdział 1. Postanowienia ogólne

§ 1. Niniejsza procedura wewnętrzna raportowania schematów podatkowych (zwana dalej: procedurą wewnętrzną) jest wprowadzona i stosowana celem przeciwdziałania niewywiązywaniu się z obowiązku przekazywania Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej (KAS) informacji o występujących w działalności Gminy Kłodawa i jej jednostek organizacyjnych schematach podatkowych.

§ 2. Procedura wewnętrzna reguluje obowiązujące Pracowników zasady w zakresie:

- a) określenia czynności lub działań podejmowanych w celu przeciwdziałania niewywiązywaniu się z obowiązku przekazywania informacji o schematach podatkowych,
- b) środków stosowanych w celu właściwego wypełnienia obowiązku przekazywania informacji o schematach podatkowych,
- c) określenie zasad przechowywania dokumentów oraz informacji,
- d) określenie zasad wykonywania obowiązków obejmujących przekazywanie Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej informacji o schematach podatkowych,
- e) określenia zasad upowszechniania wśród Pracowników wiedzy z zakresu schematów podatkowych,
- f) określenia zasad zgłaszania przez Pracowników rzeczywistych lub potencjalnych uzgodnień mogących spełniać kryteria uznania ich za schemat podatkowy,
- g) określenia zasad kontroli wewnętrznej przestrzegania zasad postępowania określonych w Procedurze wewnętrznej.

§ 3. Procedura wewnętrzna została sporządzona w oparciu o:

- a) ustawę z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa;
- b) objaśnienia podatkowe Ministra Finansów – Informacje o schematach podatkowych (MDR).

Rozdział 2. Identyfikacja schematu podatkowego.

§ 4. Schematem podatkowym jest uzgodnienie w rozumieniu przepisów powołanych w § 3. Pomocniczo wskazuje się, iż jest to uzgodnienie, które spełnia jeden z trzech warunków:

- a) spełnia kryterium głównej korzyści oraz posiada ogólną cechę rozpoznawczą,
- b) posiada szczególną cechę rozpoznawczą, lub
- c) posiada inną szczególną cechę rozpoznawczą

§ 2. Poprzez uzgodnienie rozumie się czynność lub zespół powiązanych ze sobą czynności, w tym czynność planowaną lub zespół czynności planowanych których:

- a) co najmniej jedna strona jest podatnikiem, lub
- b) które mają lub mogą mieć wpływ na powstanie lub niepowstanie obowiązku podatkowego.

Rozdział 3. Czynności lub działania podejmowane w celu przeciwdziałania niewywiązywaniu się z obowiązku przekazywania informacji o schematach podatkowych.

§ 5. Procedura wewnętrzna podlega wdrożeniu w jednostkach wymienionych w zarządzeniu Burmistrza Kłodawy.

§ 6. Pracownicy jednostek organizacyjnych odpowiedzialni za przekazywanie informacji o schematach podatkowych podpisują oświadczenie o zapoznaniu się z procedurą wewnętrzną i zobowiązują się do jej przestrzegania.

§ 7. Obowiązkiem zapoznania się z procedurą wewnętrzną objęci są wszyscy radcowie prawni i adwokaci, którzy współpracują z Gminą i w ramach podejmowanych przez nich czynności mogą występować w roli promotora schematów podatkowych.

Rozdział 4. Środki stosowane w celu właściwego wypełnienia obowiązku przekazywania informacji o schematach podatkowych.

§ 8. Zespół MDR zajmuje się:

- a) weryfikacją realizowanych przez Pracowników czynności, działań, uzgodnień,
- b) wsparciem pracowników w stosowaniu procedury wewnętrznej,
- c) zgłaszaniem MDR oraz kontrolą realizacji Procedury wewnętrznej,
- d) zasięgnięciem opinii prawnej w przypadku wątpliwości w przedmiocie kwalifikacji uzgodnienia jako schemat podatkowy podlegający zgłoszeniu.

Skład zespołu MDR określa Zarządzenie Burmistrza.

§ 9. Szczegółowe zasady kwalifikacji czynności, działań, uzgodnień jako mogących spełniać kryteria uznania ich za schemat podatkowy (w szczególności zdefiniowanie kryterium głównej korzyści, ogólnych oraz szczególnych cech rozpoznawczych) zawarte są w Instrukcji identyfikacji schematów podatkowych (MDR) stanowiącej załącznik nr 1 do Procedury wewnętrznej.

§ 10. Zespół MDR:

- 1) w terminie do 30 czerwca 2021 r. opracuje przykładową listę czynności, działań, uzgodnień, mogących być uznanymi za schematy podatkowe, która zostanie przedstawiona jednostkom organizacyjnym, w których zastosowanie znajduje procedura;
- 2) w terminie do 31 października każdego roku pozyskuje od jednostek organizacyjnych objętych zakresem stosowania procedury, listę czynności, działań, uzgodnień, mogących być uznanymi za schematy podatkowe oraz wszelkie niezbędne w tym zakresie informacje;
- 3) w terminie do 30 listopada każdego roku opracowuje listę MDR, stanowiącą listę czynności, działań, uzgodnień, mogących być uznanymi za schematy podatkowe, podlegające raportowaniu;
- 4) w przypadku wystąpienia schematów, podlegających raportowaniu, inicjuje niezwłocznie działania mające na celu prawidłowe wypełnienie obowiązku raportowania.

§ 11. Przykładowe listy MDR, podlegają corocznej (w terminie do 31 grudnia każdego roku) weryfikacji poprzez uzupełnienie o nie ujęte czynności, działania, uzgodnienia lub usunięcie już ujętych, w oparciu o kształtujące się linie interpretacyjne i orzecznicze oraz objaśnienia MF.

§ 12. Pracownicy przy realizacji czynności, działań, uzgodnień które nie są ujęte na liście MDR lub są ujęte na liście weryfikacyjnej są zobowiązani do przeprowadzenia wstępnej weryfikacji, czy dokonywane czynności, działania, uzgodnienia mogą stanowić schemat podatkowy, zgodnie z instrukcją stanowiącą załącznik nr 2 do Procedury wewnętrznej.

§ 13. W przypadku stwierdzenia przez pracownika w ramach wstępnej weryfikacji, że weryfikowana czynność, zdarzenie, uzgodnienie spełnia / może spełniać warunki do uznania za schemat podatkowy informuje kierownika referatu / jednostki, a następnie Zespół zajmujący się weryfikacją zgłoszeń.

Rozdział 5. Określenie zasad przechowywania dokumentów oraz informacji.

§ 14. Wszystkie dokumenty, a także informacje związane z informowaniem o schematach podatkowych muszą być przechowywane w sposób zapewniający ich poufność oraz właściwe zabezpieczenie przed ich zniszczeniem, uszkodzeniem lub utratą.

§ 15. Dokumenty należy przechowywać albo w formie oryginałów albo ich uwierzytelnionych odpisów lub na powszechnie uznanych nośnikach danych, w tym jako elektroniczne wersje dokumentów oryginalnych lub dokumenty istniejące wyłącznie w wersji elektronicznej.

§ 16. Osoba odpowiedzialną za przechowywanie dokumentów i informacji jest przewodniczący Zespołu MDR.

§ 17. Obowiązek przechowywania dokumentów i informacji wymienionych w ust. 1 spoczywa na Gminie

Kłódawa przez okres 10 lat.

§ 18. Przepisy powyższe nie uchybiają przepisom odrębnym, obowiązującym w zakresie archiwizacji i postępowania z dokumentami.

Rozdział 6. Określenie zasad wykonywania obowiązków obejmujących przekazywanie Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej informacji o schematach podatkowych.

§ 19. W przypadku dokonania jakichkolwiek czynności, które są elementem schematu podatkowego (tj. zastosowania schematu podatkowego) lub uzyskania wynikającej z zastosowania schematu podatkowego korzyści podatkowej, należy dokonać odpowiedniego zgłoszenia za pośrednictwem Systemu zgłoszeniowego MDR.

§ 20. Zgłoszenie okoliczności, o której mowa w ust. 1 dokonywane jest na urzędowym formularzu MDR-3. Formularz wybierany jest w Systemie zgłoszeniowym MDR.

§ 21. Po zgłoszeniu schematu podatkowego należy za pośrednictwem Systemu zgłoszeniowego MDR pobrać UPO (urzędowe poświadczenie odbioru).

2. W przypadku zmiany zasad systemu raportowania wskutek zmiany przepisów odrębnych, do raportowania stosuje się te nowe zasady.

Rozdział 7. Określenia zasad upowszechniania wśród Pracowników wiedzy z zakresu schematów podatkowych.

§ 22. W związku z wprowadzeniem w Ordynacji Podatkowej obowiązków w zakresie raportowania schematów podatkowych. Gmina zobowiązana jest do udostępniania pracownikom informującym oraz pracownikom zaangażowanym lub mogącym być potencjalnie zaangażowanymi w czynności dotyczące schematów podatkowych, powszechnie obowiązujących aktów prawnych regulujących problematykę przekazywania informacji o schematach podatkowych oraz udostępnienia zarządzenia wdrażającego procedurę wewnętrzną raportowania schematów podatkowych, a także informowania o wszelkich zmianach w ww. zakresie.

Rozdział 8. Określenia zasad zgłaszania przez Pracowników rzeczywistych lub potencjalnych uzgodnień mogących spełniać kryteria uznania ich za schemat podatkowy.

§ 23. Pracownicy jednostek wskazanych w Załączniku nr 1 do Zarządzenia, są zobowiązani do zgłaszania rzeczywistych lub potencjalnych naruszeń przepisów dotyczących schematów podatkowych bezpośrednio przełożonemu oraz kierownikowi jednostki. Kierownik po przeanalizowaniu zgłoszenia i uznaniu go za zasadne, przekazuje je w formie pisemnej przewodniczącemu Zespołu MDR.

§ 24. Przewodniczący Zespołu MDR zleca wybranym osobom:

- a) czynności zmierzające do naprawy rzeczywistych naruszeń przepisów dotyczących schematów podatkowych, z podaniem ich zakresu i terminu wykonania lub
- b) niezwłoczne opracowanie zasad uniknięcia potencjalnych naruszeń przepisów dotyczących schematów podatkowych.

Rozdział 9. Określenia zasad kontroli wewnętrznej przestrzegania zasad postępowania określonych w Procedurze wewnętrznej.

§ 25. Zespół MDR sprawuje kontrolę nad prawidłowym realizowaniem Procedury wewnętrznej, w szczególności w zakresie weryfikacji przedstawianych przez kierowników jednostek i kierowników referatów czynności, zdarzeń, uzgodnień mogących stanowić schemat podatkowy, weryfikacji listy MDR.

§ 26. Każdy pracownik jest uprawniony do uzyskania od Zespołu MDR wsparcia merytorycznego w zakresie funkcjonowania Procedury wewnętrznej.

§ 27. Każdy pracownik jest uprawniony do zgłaszania swoich uwag, wniosków, pomysłów służących poprawie oraz usprawnieniu funkcjonowania Procedury wewnętrznej.

§ 28. Zespół MDR przeprowadza bieżącą weryfikację interpretacji prawa podatkowego, orzeczeń sądów administracyjnych oraz objaśnień wydawanych przez Ministerstwo Finansów w zakresie identyfikowania schematów podatkowych oraz związanych z nimi obowiązkami.

§ 29. Każdy pracownik zobowiązany jest do zapoznania się z Procedurą wewnętrzną wraz z załącznikami.

§ 30. Kontrola w zakresie przestrzegania przepisów Ordynacji Podatkowej w zakresie raportowania schematów podatkowych oraz niniejszej Procedury przeprowadzana będzie przez Skarbnika, pod względem jakości wywiązywania się z obowiązków raportowych, przewidzianych w Ordynacji Podatkowej.

§ 31. Kontrola może być przeprowadzana przez wyznaczonego Pracownika lub audytora.

Rozdział 10. Załączniki do wewnętrznej procedury w zakresie przeciwdziałania niewywiązywaniu się z obowiązku przekazywania informacji o schematach podatkowych.

Załącznik nr 1 – Instrukcja identyfikacji schematów podatkowych (MDR) .



Burmistrz Kłodawy
Piotr Michalak

Załącznik nr 1 do Procedury MDR

Instrukcja identyfikacji schematów podatkowych (MDR)

W Instrukcji identyfikacji schematów podatkowych (MDR) (zwana dalej: Instrukcją MDR) przedstawione są podstawowe informacje dotyczące zasad weryfikacji realizowanych przez Gminę Kłodawa (zwana dalej: Podatnikiem) oraz jej jednostki organizacyjne działań/czynności/uzgodnienia pod kątem uznania ich za schemat podatkowy podlegający obowiązkowi raportowania zgodnie z Procedurą MDR.

Instrukcja MDR została przygotowana w oparciu o art. 86a – 86o ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tj. Dz. U z 2020 r. poz. 1325, zwana dalej: OrdU) oraz Objasnienia podatkowe opublikowane przez Ministra Finansów.

A. Obowiązkowi raportowania podlegają 3 rodzaje schematów podatkowych:

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

WAŻNE - W odniesieniu do działań/czynności/uzgodnień realizowanych w ramach Podatnika zastosowanie znajdzie przede wszystkim pierwsza grupa - schemat podatkowy. Ryzyko wystąpienia pozostałych dwóch grup jest znikome z uwagi na specyfikę działania Podatnika jako jednostki samorządu terytorialnego. Nie mniej jednak na końcu Instrukcji MDR wskazano kryteria wyróżniające pozostałe dwie grupy schematów.

1. 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 OrdU) 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.

Wskazana definicja jest bardzo szeroka i w praktyce oznacza, że uzgodnieniem może być każde działanie podatnika bez względu na jego formę (np. podpisanie umowy, uchwalenie regulaminu, zmiana formy opodatkowania, spotkanie robocze z doradcą podatkowym oraz prowadzenie korespondencji itp.). Okolicznością przesądzającą, czy działanie podatnika zostanie uznane za schemat podatkowy jest jednak nie samo wystąpienie uzgodnienia, ale spełnienie przez takie uzgodnienie wskazanych powyżej kryteriów. Tym samym działanie podatnika, które spełnia ustawową definicję „uzgodnienia”, lecz nie będzie spełniało/ posiadało ustawowych kryteriów/cech, nie będzie schematem podatkowym.

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.

WAŻNE – 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.

2. Kryterium głównej korzyści

Kryterium głównej korzyści uważa się za spełnione, jeżeli:

- 1) głównym lub jednym z głównych celów uzgodnienia jest uzyskanie przez Podatnika korzyści podatkowej (Podatnik spodziewa się osiągnąć korzyść w związku z wykonaniem uzgodnienia), oraz
- 2) 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) odsunięcie 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.

UWAGA - Oczekiwana korzyść podatkowa może dotyczyć każdego podatku (poza cłem), a zatem należy brać pod uwagę zarówno podatki dochodowe (podatek dochodowy od osób fizycznych - PIT, podatek dochodowy od osób prawnych – CIT), podatek od towarów i usług - VAT, podatek od nieruchomości i inne.

Powyższe oznacza, że szczególnej uwadze i analizie pod kątem spełniania ustawowych przesłanek uznania za schemat podatkowy powinny być poddane wszelkie działania/czynności/uzgodnienia, które są:

- a) podejmowane w celu uzyskania korzyści podatkowej (np. pojawianie się prawa do odliczenia / zwiększenie prawa do odliczenia podatku VAT naliczonego),
- b) analizowane pod kątem uzyskania korzyści podatkowej,
- c) konsultowane pod kątem uzyskania korzyści podatkowej, itp.

Przykład – Gmina przekazała w nieodpłatne użyczenie sieć wodno-kanalizacyjną spółce komunalnej. Po kilku latach stwierdziła, że odpłatna dzierżawa sieci wodno-kanalizacyjnej będzie dużo korzystniejsza z podatkowego punktu widzenia (w zakresie podatku VAT), ponieważ w takim przypadku będzie możliwe odliczenie podatku VAT naliczonego od wydatków dokonanych w trakcie procesu budowy sieci wodno-kanalizacyjnej. Gmina zmieniła zatem umowę nieodpłatnego użyczenia na odpłatną dzierżawę oraz w ramach mechanizmu tzw. korekty wieloletniej dokonała korekty rozliczenia podatku VAT oraz odliczyła część podatku VAT naliczonego. Działanie Gminy w tym przypadku było podjęte w celu uzyskania korzyści podatkowej, ponieważ taki był główny cel jej działania, tj. zmiany umowy regulującej prawo spółki komunalnej do korzystania z sieci wodno-kanalizacyjnej.

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

3. Ogólne cechy rozpoznawcze

Stwierdzenie, że analizowane uzgodnienie spełnia kryterium głównej korzyści nie oznacza automatycznie, że będzie ono schematem podatkowym. Poza spełnieniem tego 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 ujednoliconej dokumentacji albo przyjmują znacznie ujednoliconą 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 bądź prowadzą do uzyskania stanu identycznego lub zbliżonego do stanu istniejącego przed dokonaniem tych czynności albo mają inne podobne cechy.

Przykład – Analogicznie do przykładu z siecią wodno-kanalizacyjną powyżej. Gmina postanawia wydzierżawić odpłatnie sieć w celu uzyskania możliwości odliczenia podatku VAT naliczonego. Spółka nie ma jednak środków na zapłacenie czynszu, w związku z czym Gmina przekazuje odpowiednie środki spółce, które następnie wracają do Gminy w postaci czynszu

dzierżawnego. W takim przypadku istnieje ryzyko uznania, że uzgodnienie posiada ogólną cechę rozpoznawczą, o której mowa w pkt. g)

Przykład – w wyniku umowy zawartej z doradcą podatkowym został opracowany indywidualny prewspółczynnik VAT dla poszczególnych jednostek Gminy, w wyniku czego możliwe jest zwiększenie wartości podatku VAT naliczonego do odliczenia. Za ustalenie i wdrożenie indywidualnego prewspółczynnika doradca podatkowy otrzymał wynagrodzenie ustalone jako % odzyskanego podatku VAT przez Gminę, w związku z dokonanymi korektami z uwagi na zmianę prewspółczynnika. W takim przypadku uzgodnienie posiada ogólną cechę rozpoznawczą, o której mowa w pkt b).

Szczególną uwagę należy zwracać w przypadku:

1. następujących działań:

- dokonywanie wkładów niepieniężnych (aporty)
- dokonywanie podziałów, połączeń, przekształceń
- dokonywanie wydzielenia majątku
- dokonywanie przeniesienia składników majątku
- likwidacja
- wymiana udziałów

2. następujących zdarzeń/transakcji:

- dywidendy, należności licencyjne, odsetki
- znaki towarowe, własność intelektualna, licencje
- czynności o charakterze bezpłatnym
- wskaźnik proporcji (tzw. prewspółczynnik VAT)
- zmiany stawek podatku z wyższej na niższą
- zwolnienia podatkowe (np. w podatku od nieruchomości)

Powyższe przykładowe działania/zdarzenia/transakcje nie są automatycznie uznawane za schemat podatkowy, jednak w przypadku wystąpienia schematu podatkowego stanowią najczęściej jeden z jego elementów.

4. Współpraca z profesjonalnymi doradcami zewnętrznymi

Szczególną uwagę należy zachować w przypadku współpracy z doradcami zewnętrznymi, w szczególności z doradcą podatkowym, adwokatem, radcą prawnym, pracownikiem banku lub innej instytucji finansowej. Tego typu podmioty najczęściej będą pełniły rolę promotorów, bowiem zawodowo zajmują się tworzeniem, oferowaniem oraz wdrażaniem rozwiązań prawno-podatkowych, które mogą spełniać kryteria uznania ich za schematy podatkowe (szczegółowy w punkcie dotyczącym roli Podatnika w zakresie powstawania schematów podatkowych).

WAŻNE - W przypadku współpracy z doradcą zewnętrznym, który pełni rolę promotora, obowiązek określenia, czy dane uzgodnienie jest schematem podatkowym należy do tego doradcy. Doradca powinien co do zasady poinformować o takim fakcie Podatnika i dokonać wszystkich obowiązków związanych z raportowaniem schematu podatkowego.

Podatnik w określonych przypadkach będzie jednak zobowiązany do zraportowania schematu podatkowego, a co za tym idzie, również jego identyfikacji. Zweryfikowanie przez Podatnika czy dane uzgodnienie z doradcą zewnętrznym spełnia kryteria schematu podatkowego jest wymagane, gdy doradca nie poinformuje o tym Podatnika.

W przypadku konieczności dokonania takiej weryfikacji należy zwrócić uwagę na czynności/działania/usługi świadczone przez tego typu podmioty, które co do zasady nie są automatycznie uznawane za schemat podatkowy, mimo że są wykonywane/świadczone przez doradcę zewnętrznego. Są to:

- a) przygotowywanie i pomoc w przygotowaniu kalkulacji podatkowych, deklaracji, informacji i zeznań podatkowych,
- b) przygotowywanie i pomoc w przygotowaniu dokumentacji oraz wniosków o udzielanie pozwoleń/zezwoleń,
- c) przeglądy dotyczące rozliczeń podatkowych;
- d) przygotowywanie i pomoc w przygotowywaniu dokumentacji cen transferowych,
- e) opinie i komentarze podatkowe – 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),
- f) udzielanie porad i wsparcia w zakresie wprowadzania przez podatników procedur podatkowych w celu zapewnienia zgodności rozliczeń podatkowych z obowiązującymi przepisami i praktyką podatkową,
- g) udzielanie porad i wsparcia w zakresie odzyskiwania nadpłaconych zobowiązań podatkowych,
- h) szkolenia dotyczące obowiązujących przepisów prawa podatkowego lub planowanych zmian w przepisach prawa podatkowego (o wyłączenie informacyjnym charakterze),
- i) usługi bieżącego doradztwa podatkowego,
- j) wsparcie i reprezentowanie klienta przed organami administracji publicznej, sądami administracyjnymi, sądami powszechnymi oraz przed SN,
- k) wsparcie lub przygotowywanie oświadczeń dla celów podatkowych.

UWAGA – powyższy katalog czynności/działań/usług świadczonych przed doradców zewnętrznych nie jest katalogiem czynności bezwzględnie niebędących schematem podatkowym. Każdy z przypadków powinien zostać oceniony każdorazowo indywidualnie, mając na uwadze cel i charakter wykonywanych usług. W szczególności należy uważać na działania/usługi doradcy mające twórczy charakter, zawierające elementy rekomendacji co do ukształtowania działań Podatnika lub porównania różnych wariantów postępowania, umożliwiające podjęcie przez Podatnika decyzji jaki sposób postępowania jest rekomendowany z perspektywy podatkowej (pozwala na osiągnięcie korzyści podatkowej).

5. 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 Podatnika.

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 fizycznych oraz 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 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, 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.

6. 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 zwolnienia podatkowe,

c) dochody (przychody) 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 miejsca zamieszkania na terytorium RP, gdyby był on podatnikiem, będącym polskim rezydentem podatkowym, 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.

7. Rola Podatnika w zakresie powstawania schematów podatkowych

Podatnik może wystąpić w zakresie powstawania schematów podatkowych w dwóch rolach

- promotora
- korzystającego (lub dalszego korzystającego, gdy schemat przekazuje korzystający);

Promotor

Jak wskazano powyżej role promotora pełnią przede wszystkim doradcy, tacy jak doradca podatkowy, adwokat, radca prawny, pracownik banku lub innej instytucji finansowej doradzającej klientom. Wskazany katalog podmiotów będących promotorem nie jest jednak zamknięty i

promotorem może być również Podatnik. Zgodnie z OrdU dla uzyskania statusu promotora należy być podmiotem który:

- a) opracowuje uzgodnienie,
- b) oferuje uzgodnienie,
- c) udostępnia opracowane uzgodnienie,
- d) wdraża opracowane 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 o opracowywaniu 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, np. w swojej spółce komunalnej (spółka komunalna, w takim przypadku występuje w roli korzystającego).

Korzystający

Korzystającym jest podmiot:

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

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

W zależności od pełnionej roli (promotor lub korzystający) w ramach danego uzgodnienia różne są obowiązki związane z raportowaniem uzgodnienia będącego schematem podatkowym.

8. 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 wystąpią w przypadku Podatnika albo ryzyko ich wystąpienia jest znikome.

Schemat podatkowy standaryzowany

Zgodnie z OrdU schemat standaryzowany to schemat możliwy do wdrożenia lub udostępnienia u więcej niż jednego korzystającego, bez konieczności zmiany 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.

Z uwagi na specyfikę tego rodzaju schematu jego prawdopodobieństwo jego wystąpienia w przypadku Gminy jest znikome.

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.

Analogicznie do schematu standaryzowanego prawdopodobieństwo wystąpienia schematu transgranicznego w przypadku Podatnika jest znikome.

W przypadku wystąpienia uzasadnionej wątpliwości, czy w sprawie występuje ryzyko schematu podatkowego, należy bezzwłocznie zwrócić się do podmiotu świadczącego obsługę prawną, celem dokonania analizy sprawy i oceny, czy schemat podlegający raportowaniu występuje.

Burmistrz Kłodawy
Piotr Michalak

