

I. Wprowadzenie

Od 1.01.2019 r. wprowadzono przepisy rozdziału 11a Ordynacji podatkowej (Dz.U. z 2022 r. poz. 2651 ze zm.) nowe regulacje nakładające obowiązek raportowania schematów podatkowych. Ponieważ przepisy nie przewidują zwolnień ani wyłączeń dla żadnej grupy podatników czy płatników, obowiązkiem raportowania objęte są również jednostki samorządu terytorialnego (powiat) oraz jednostki organizacyjne powiatu.

Definicje podmiotów zobowiązanych do raportowania schematów podatkowych określają przepisy art. 86a ustawy z 29.08.1997r. – Ordynacja podatkowa – dalej o.p. Podkreślić należy, że ustawodawca zdecydował się w tym zakresie na wprowadzenie i zdefiniowanie zupełnie nowych kategorii, wskazując, że – przykładowo – korzystającym jest „każda osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej”, której udostępniany jest lub u której wdrażany jest schemat podatkowy, bez względu na jej status na gruncie innych przepisów podatkowych. Osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej będzie zatem „korzystającym” bez względu na to, czy będzie spełniać definicję podatnika w rozumieniu art. 7 o.p. lub płatnika w rozumieniu art. 8 o.p. Pojęcie korzystającego nie jest również tożsame z terminem podatnika zdefiniowanym dla celów ustawy z 11.03.2004r. o podatku od towarów i usług – o ile bowiem na gruncie przepisów o VAT jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej posiadają status podatnika jedynie w przypadku, gdy wykonują samodzielnie działalność gospodarczą, o tyle przepisy o schematach podatkowych nie wprowadzają tego typu wymogów. Oznacza to, że w przypadku JST pojęcia korzystającego (ale także promotora oraz wspomagającego) nie należy zawsze utożsamiać z pojęciem podatnika VAT, a raportowanie schematów podatkowych przez samorządy winno odbywać się, mając na uwadze, że status ten, tj. status korzystającego, promotora lub wspomagającego, każda jednostka budżetowa oraz zakład budżetowy będzie posiadać co do zasady odrębnie. W odniesieniu do pojęcia korzystającego zasadne wydaje się przy tym przyjęcie, że w zakresie rozliczeń VAT korzystającym jest JST jako osoba prawna, w zakresie rozliczeń podatku dochodowego od osób fizycznych – jednostka budżetowa zatrudniająca osoby, których schemat dotyczy.

II. Co może być schematem podatkowym w Powiecie.

Definicję schematu podatkowego wskazuje art. 86a § 1 pkt 10 o.p. Zakłada ona, że pod pojęciem tym rozumie się uzgodnienie, które posiada tzw. ogólną cechę rozpoznawczą oraz spełnia tzw. kryterium głównej korzyści, tj. zakłada, że podmiot działający rozsądnie i kierujący się zgodnymi z prawem celami innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej mógłby w danych okolicznościach wybrać inny sposób postępowania, a korzyść podatkowa jest główną lub jedną z głównych korzyści, jaką podmiot ten spodziewa się uzyskać w związku z wykonaniem uzgodnienia. W objaśnieniach podatkowych z 31.01.2019 r. wskazano przy tym, że nie chodzi jedynie o rozwiązania uznawane za agresywną optymalizację podatkową, lecz o wszelkiego rodzaju rozwiązania, schematy i uzgodnienia, których efektem jest obniżenie zobowiązania podatkowego, jego niepowstanie bądź odroczenie w czasie, w tym te wprost dozwolone przepisami prawa podatkowego i dokonywane z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych. Tak szeroka definicja schematu podatkowego powoduje liczne wątpliwości interpretacyjne co do zakresu działań podlegających raportowaniu. Z informacji przekazywanych przez przedstawicieli aparatu skarbowego wynika jednak, że jest to zabieg celowy, intencją było bowiem pozyskiwanie wszelkich możliwych informacji na temat choćby potencjalnych schematów podatkowych, z których organy podatkowe co najwyżej odrzucają te niemające dla nich znaczenia.

III. Raportowanie schematów podatkowych (MDR-1)

Do przekazywania informacji o schematach podatkowych zobowiązane są trzy grupy podmiotów: promotorzy, korzystający oraz wspomagający, przy czym mając na uwadze specyfikę prowadzonej działalności, JST jako osoby prawne oraz ich jednostki organizacyjne będą występować najczęściej w roli korzystającego, czyli podmiotu, któremu udostępniany jest lub u którego wdrażany jest schemat podatkowy bądź też który jest przygotowywany do wdrożenia schematu podatkowego lub dokonał czynności służącej takiemu wdrożeniu. Zakres obowiązków informacyjnych korzystającego uzależniony jest przy tym od tego, czy wdrożenia schematu podatkowego dokonuje on samodzielnie, czy też we współpracy z promotorem, a jeśli we współpracy z promotorem, to czy promotor ten wywiązał się ze swoich obowiązków, czy też nie. Jak bowiem wskazano w objaśnieniach podatkowych, obowiązki ww. podmiotów są ze sobą wzajemnie powiązane. Niespełnienie obowiązku informacyjnego przez promotora (lub brak promotora) powoduje aktywację obowiązku informacyjnego przez

korzystającego lub wspomagającego, który nie otrzymał od promotora potwierdzenia nadania schematowi podatkowemu numeru (NSP).

Obowiązek raportowania schematów podatkowych może obejmować trzy rodzaje podmiotów: promotora, korzystającego lub wspomagającego. Zgodnie z art. 86a §1 pkt 3 Ordynacji podatkowej korzystający to to osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej:

- której udostępniane jest uzgodnienie,
- u której wdrażane jest uzgodnienie,
- która jest przygotowana do wdrożenia uzgodnienia,
- która dokonała czynności służącej wdrożeniu takiego uzgodnienia.

Natomiast przepis pkt 18 powyższego artykułu stanowi, że wspomagający to osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, w szczególności biegły rewident, notariusz, osoba świadcząca usługi prowadzenia ksiąg rachunkowych, księgowy lub dyrektor finansowy, bank lub inna instytucja finansowa, a także ich pracownik, która przy zachowaniu staranności ogólnie wymaganej w dokonywanych czynnościach, przy uwzględnieniu zawodowego charakteru działalności, obszaru specjalizacji oraz przedmiotu wykonywanych czynności, podjęła się udzielić, bezpośrednio lub za pośrednictwem innych osób, pomocy, wsparcia lub porad dotyczących opracowania, wprowadzenia do obrotu, organizowania, udostępnienia do wdrożenia lub nadzorowania wdrożenia uzgodnienia.

Najistotniejszymi podmiotami zobowiązanymi do raportowania tych schematów są tzw. promotorzy, czyli podmioty zewnętrzne świadczące szeroko rozumiane usługi doradztwa podatkowego na rzecz podatników. Jeżeli promotor wywiąże się prawidłowo z obowiązku raportowania powyższych schematów, zarówno podatnik, jak i wspomagający, nie są obciążeni obowiązkami wynikającymi z tej ustawy. Niemniej w określonych przypadkach co to zasady to właśnie korzystający i wspomagający są obowiązani do określonych działań na podstawie tych przepisów.