

# **Regulacje MDR. Raportowanie o schematach podatkowych. Komentarz**

Wydanie 2.

Przejdź do produktu na [ksiegarnia.beck.pl](https://ksiegarnia.beck.pl)

# **Ustawa z 29.8.1997 r. – Ordynacja podatkowa**

(t.j. Dz.U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm.)

(zm.: Dz.U. z 2020 r. poz. 2320; z 2021 r. poz. 1598, poz. 2262, poz. 2076, poz. 2105, poz. 2328; z 2022 r. poz. 835, poz. 974, poz. 2105, poz. 1265, poz. 1301)

(wyciąg)



## Rozdział 11a. Informacje o schematach podatkowych

### **Art. 36a § 1 pkt 1** [Definicja innej szczególnej cechy rozpoznawczej]

§ 1. Ilekroć w niniejszym rozdziale jest mowa o:

- 1) innej szczególnej cechy rozpoznawczej – rozumie się przez to właściwość uzgodnienia polegająca 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;

(...)

## **1. Charakter art. 86a § 1 OrdPU – słowniczek ustawowy**

**1. Słowniczek ustawowy.** Artykuł 86a § 1 OrdPU ma charakter „słowniczka” ustawowego – tj. przepisu o szczególnym charakterze, który zawiera definicje legalne pojęć używanych w danym akcie prawnym. Wprawdzie OrdPU zawiera taki słowniczek w art. 3, niemniej ustawodawca zdecydował się wprowadzić osobny, szczególnie przepis zawierający wiele definicji legalnych z zakresu informowania o schematach podatkowych. Zabieg ten podkreśla odrębność regulacji i jej specyficzny charakter w stosunku do pozostałych obszarów prawa podatkowego.

Już nawet pobieżna analiza ujawnia, iż komentowana regulacja tworzy autonomiczną siatkę pojęciową używaną wyłącznie w celu określania i wykonywania obowiązków z zakresu informowania o schematach podatkowych, a nieadekwatną do „zwykłego” prawa podatkowego, którego podstawowym celem jest nakładanie podatków i egzekucja należności podatkowych. W efekcie art. 86a § 1 OrdPU zawiera m.in. definicje takich pojęć, kluczowych z perspektywy konstrukcji obowiązku informowania o schematach podatkowych, jak:

- 1) uzgodnienie;
- 2) schemat podatkowy;
- 3) schemat podatkowy standaryzowany;
- 4) schemat podatkowy transgraniczny;
- 5) inne szczególne cechy rozpoznawcze;
- 6) ogólne cechy rozpoznawcze;
- 7) szczególne cechy rozpoznawcze;
- 8) promotor;
- 9) korzystający;
- 10) wspomagający;
- 11) udostępnienie schematu;
- 12) wdrożenie schematu.

## **2. Cecha rozpoznawcza jako typowa właściwość schematu podatkowego**

**1. Dążenie do wypełnienia cechy rozpoznawczej jako warunek uznania uzgodnienia za schemat podatkowy.** Aby uzgodnienie mogło spełnić definicję schematu podatkowego, powinno posiadać określoną cechę rozpoznawczą, a cecha ta musi być właściwością schematu podatkowego. Każda z grup cech rozpoznawczych (szczególne cechy rozpoznawcze, inne szczególne cechy rozpoznawcze oraz ogólne cechy rozpoznawcze) opisuje zamknięty katalog „właściwości uzgodnienia”, których zakres musi być spełniony dla powstania obowiązku raportowania. Pomocna staje się tu definicja pojęcia „cechy rozpoznawczej” określona w art. 3 pkt 20 dyrektywy 2011/16/UE. Oznacza ona „typową właściwość lub typowy element uzgodnienia transgranicznego, wymienione w załączniku IV, które wskazują na potencjalne zagrożenie unikaniem opodatkowa-

nia”. Schematem podlegającym raportowaniu nie jest więc każde uzgodnienie, które spełni jedną z cech rozpoznawczych statuujących stosowny obowiązek. Aby uzgodnienie stało się schematem podatkowym, dana cecha rozpoznawcza musi stanowić „właściwość” czy „typowy element” uzgodnienia. Właściwość to „to co jest charakterystyczne dla danej osoby lub rzeczy”<sup>1</sup>. Oznacza to, iż dana cecha rozpoznawcza powinna charakteryzować schemat, być jego najważniejszą przesłanką.

Oznacza to, że jeśli dana cecha rozpoznawcza wystąpi jako element poboczny czy to niezamierzony, czy też wręcz nieznanymi zaangażowanym podmiotom, uzgodnienie nie spełni definicji schematu podatkowego. Teza ta jest logiczna, jako że cechy rozpoznawcze zawierają w sobie elementy stanów faktycznych, jakie bezpośrednio lub pośrednio mogą wiązać się z zagadnieniem unikania opodatkowania. Jeśli dany podmiot nie dąży do unikania opodatkowania (co jest elementem definicji cechy rozpoznawczej), to najczęściej wystąpienie cechy rozpoznawczej będzie albo elementem niezamierzonym, albo elementem ubocznym (niestanowiącym celu udostępniania lub wdrażania uzgodnienia) i nie doprowadzi do wystąpienia sytuacji nielegalnego obejścia regulacji podatkowych.

Definicja ta musi być wsparta wykładnią celowościową. Należy mieć na uwadze, że regulacje dotyczące MDR są odpowiedzią na przypadki agresywnego planowania podatkowego i mają dostarczać wiedzę organom podatkowym oraz prawodawcy m.in. w celu uszczelniania systemu podatkowego. Należy więc przyjąć, że immanentną cechą schematu podatkowego powinno być dążenie do wypełnienia określonej cechy rozpoznawczej. Promotor czy korzystający dobierają w tym zakresie określone instytucje prawne lub faktyczne tylko po to, aby ziściła się hipoteza normy prawnej definiującej daną cechę rozpoznawczą.

### **3. Inne szczególne cechy rozpoznawcze – uwagi ogólne**

**1. Uwagi ogólne.** Pojęcie innej szczególnej cechy rozpoznawczej – czyli pierwsze z pojęć zdefiniowanych w słowniczku ustawowym, zawarty w art. 86a § 1 OrdPU – stanowi jeden z kluczowych elementów pozwalających na rozstrzygnięcie, czy na danym podmiocie ciąży obowiązek informacyjny w zakresie informowania o schematach podatkowych. Artykuł 86a § 1 pkt 10 OrdPU wskazuje, iż aby w ogóle zaistniał schemat podatkowy (a tylko w takich przypadkach występuje konieczność dokonania zgłoszenia do Szefa KAS na podstawie przepisów rozdziału 11a działu III OrdPU stosownej informacji), czynność, względnie zespół czynności (czyli tzw. uzgodnienie – por. komentarz do art. 86a § 1 pkt 16 OrdPU) musi oznaczać się konkretnymi wskazanymi w art. 86a § 1 pkt 10 OrdPU właściwościami, tzn.:

- 1) spełniać kryterium głównej korzyści oraz posiadać ogólną cechę rozpoznawczą;
- 2) posiadać szczególną cechę rozpoznawczą lub
- 3) posiadać inną szczególną cechę rozpoznawczą.

<sup>1</sup> Słownik języka polskiego on-line, <https://sjp.pwn.pl>, data dostępu: 11.9.2022 r.

Analiza tej regulacji prowadzi do wniosku, że jeśli dana czynność, względnie zespół czynności, wypełnia choćby jeden z tych warunków (odznacza się choćby jedną z ww. właściwości), jest to schemat podatkowy. Definicja innej szczególnej cechy rozpoznawczej stanowi zatem dopełnienie definicji schematu podatkowego.

Pewne zastrzeżenia można mieć do konstrukcji art. 86a OrdPU – jak wskazano regulacja ta ma na celu zdefiniowanie najważniejszych pojęć, pełniąc rolę „słowniczka” ustawowego na potrzeby regulacji dotyczących informowania o schematach podatkowych. Ustawodawca zdecydował się na porządek alfabetyczny; w efekcie definicja „innej szczególnej cechy rozpoznawczej” jest pierwszą ze wskazanych w komentowanym przepisie. Aby odkodować jej znaczenie, należy wszakże sięgnąć do kolejnych regulacji (art. 86a § 1 pkt 16 OrdPU – definicja uzgodnienia; art. 86a § 1 pkt 10 OrdPU – definicja schematu podatkowego).

O ile dwie pozostałe grupy okoliczności decydujących o istnieniu schematu podatkowego zostały zaczerpnięte z dyrektywy 2011/16/UE, o tyle instytucja innych szczególnych cech rozpoznawczych jest autorską koncepcją polskiego ustawodawcy. Ustawodawca podjął decyzję o rozszerzeniu katalogu okoliczności decydujących o powstaniu schematu podatkowego, w stosunku do regulacji zawartych w dyrektywie 2011/16/UE, najwyraźniej uznając, że katalog okoliczności wskazanych w dyrektywie 2011/16/UE jest niewystarczający do tego, aby zrealizować cel przepisów dotyczących informowania o schematach podatkowych i konieczne jest wskazanie dodatkowych właściwości danej sytuacji (uzgodnienia), które spowodują, iż zaistnieje schemat podatkowy – dyrektywa 2011/16/UE określa bowiem jedynie standard minimum (zgodnie z motywem 10 preambuły do dyrektywy 2011/16/UE państwo członkowskie może przedsięwziąć dodatkowe krajowe środki sprawozdawcze o podobnym charakterze). Stąd też prawdopodobnie nazwa tej grupy cech rozpoznawczych – „inne szczególne cechy rozpoznawcze”, co oznacza, że z jednej strony, konstrukcyjnie zbliżone są one do szczególnych cech rozpoznawczych (w tym sensie, że aby zaistniał schemat podatkowy konieczne jest wyłącznie wystąpienie jednej z tych cech, nie jest zaś konieczne spełnienie kryterium głównej korzyści podatkowej), z drugiej zaś strony, są one jednak „inne” niż cechy wskazane w dyrektywie 2011/16/UE.

Należy zwrócić uwagę na istotną różnicę konstrukcyjną innych szczególnych cech rozpoznawczych w stosunku do ogólnych cech rozpoznawczych oraz szczególnych cech rozpoznawczych: o ile w tych dwóch pozostałych przypadkach zaistnienie schematu podatkowego nie wiąże się z przekroczeniem żadnych progów kwotowych (w związku z czym, jeśli dana czynność – tzn. uzgodnienie – spełnia np. szczególną cechę rozpoznawczą, to niezależnie od wartości danej czynności schemat podatkowy zaistnieje), o tyle inne szczególne cechy rozpoznawcze wskazują progi kwotowe, których przekroczenie sprawia, że dana cecha jest spełniona. Innymi słowy, jeśli dane uzgodnienie cechuje się którąś z właściwości wskazanych w art. 86a § 1 pkt 1 OrdPU, ale wskazany próg kwotowy nie zostaje przekroczony – dane uzgodnienie nie jest schematem podatkowym.

Definicja innej szczególnej cechy rozpoznawczej została określona w art. 86a § 1 pkt 1 OrdPU. Zgodnie z tym przepisem ilekroć w ustawie mowa o innej szczególnej cenie rozpoznawczej – rozumie się przez to „właściwość uzgodnienia”. Aby daną czynność („uzgodnienie”) można uznać za posiadającą inną szczególną cechę rozpoznawczą powinna wystąpić jedna z okoliczności wskazanych w art. 86a § 1 pkt 1 lit. a–d OrdPU oraz okoliczność ta powinna być „właściwością uzgodnienia” (co oznacza, że powinna to być okoliczność charakterystyczna<sup>2</sup> dla danego uzgodnienia; a zatem jeśli dana okoliczność zaistnieje przypadkowo, lecz nie będzie ona charakterystyczna dla danego typu czynności/zespołu czynności, nie powinno się jej uznawać za „właściwość uzgodnienia”); szerzej zob. komentarz do art. 86a § 1 pkt 13 OrdPU).

## **4. Katalog innych szczególnych cech rozpoznawczych**

### **4.1. Wpływ na podatek odroczony (art. 86a § 1 pkt 1 lit. a OrdPU)**

**1. Uzgodnienie mające wpływ na podatek odroczony.** Pierwsza z innych szczególnych cech rozpoznawczych ma na celu uzyskanie przez Szefa KAS informacji o uzgodnieniach, których efektem jest wpływ, jaki dana czynność (zespół czynności) wywiera na część odroczoną podatku dochodowego lub aktywa albo rezerwy z tytułu podatku odroczonego.

Choć komentowana cecha rozpoznawcza nie musi występować w połączeniu z kryterium głównej korzyści, to jednak, jak wskazuje treść Objaśnień, celem wprowadzenia tej cechy jest „objęcie zakresem przepisów MDR praktyk mających na celu optymalizację rozliczeń podatkowych polegającą na odroczeniu w czasie aktywizacji przychodów lub kosztów podatkowych”<sup>3</sup>. Ustawodawca przyjął, iż efekty niektórych z działań optymalizacyjnych mogą znajdować odzwierciedlenie np. w pozycji aktywa z tytułu podatku odroczonego.

**2. Wprowadzenie progu kwotowego.** Tak jak w przypadku wszystkich pozostałych innych szczególnych cech rozpoznawczych, wprowadzono próg kwotowy (pełniący rolę swego rodzaju progu istotności) – aby omawiana cecha zaistniała, faktyczny lub oczekiwany wpływ danej czynności/zespołu powiązanych ze sobą czynności (czyli uzgodnienia) powinien przekraczać kwotę 5 mln zł (w roku kalendarzowym), a ponadto musi być on istotny dla danej jednostki w rozumieniu przepisów o rachunkowości. Zasada istotności została wyrażona w art. 4 ust. 4a RachunkU. Zgodnie z nią jednostka powinna się kierować zasadą istotności, przy czym informacje wykazywane w sprawozdaniu finansowym będą istotne, „gdy ich pominięcie lub zniekształcenie może wpływać na decyzje podejmowane na ich podstawie przez użytkowników tych sprawozdań”. Odwołanie się do zasady istotności stanowi dodatkowe ograniczenie w stosowaniu komentowanej innej

---

<sup>2</sup> Por. Słownik języka polskiego on-line, <https://sjp.pwn.pl>, data dostępu: 20.8.2019 r.

<sup>3</sup> Zob. Objaśnienia podatkowe, s. 81.



szczególnej cechy rozpoznawczej – mogą bowiem zaistnieć takie przypadki, gdzie próg kwotowy 5 mln zł zostanie przekroczony, a jednocześnie z perspektywy sprawozdania finansowego danej jednostki kwota ta będzie nieistotna. W takim przypadku należy przyjąć, że inna szczególna cecha rozpoznawcza wskazana w art. 86a § 1 pkt 1 lit. a OrdPU nie występuje.

Wpływ (w wysokości 5 mln zł i jednocześnie istotny z perspektywy jednostki) powinien dotyczyć:

- 1) części odroczonej podatku dochodowego lub
- 2) aktywa z tytułu podatku odroczonego, lub
- 3) rezerwy na podatek odroczonej.

Ustawodawca podatkowy posłużył się w tym przypadku pojęciami z zakresu rachunkowości zdefiniowanymi w art. 37 RachunkU. Systemowo konieczność ustalania podatku odroczonego wynika z różnic pomiędzy regulacjami rachunkowymi (których celem jest przedstawienie w sposób możliwie najbardziej wiarygodny sytuacji gospodarczej danej jednostki) a regulacjami podatkowymi (w zakresie podatków dochodowych), których rolą jest umożliwienie wyliczenia właściwego obciążenia podatkowego z tytułu osiąganego przez dany podmiot dochodu. W efekcie powstają różnice przejściowe, które polegają na odmiennym traktowaniu danych podlegających pozycji (aktywów lub pasywów) przez prawo bilansowe i prawo podatkowe. W rezultacie częstokroć wartość podatku danego aktywa lub pasywa będzie inna niż wartość bilansowa, względnie rozpoznanie danej wartości dla celów podatkowych i bilansowych będzie miało miejsce w innym okresie. Przykładowo różnice mogą wynikać:

- 1) z innych stawek amortyzacyjnych stosowanych na potrzeby bilansowe i podatkowe;
- 2) z odmiennego momentu rozpoznania kosztów (np. odsetki rozpoznawane powinny być jako koszt w momencie naliczenia na potrzeby bilansowe, lecz w świetle regulacji podatkowych będą stanowiły koszt dopiero w momencie zapłaty);
- 3) z innej wartości przyjętej dla celów bilansowych i podatkowych danego aktywa (np. dlatego że dokonano bilansowego odpisu aktualizującego wartość danego aktywa, a w świetle regulacji podatkowych wartość podatkowa – tj. potencjalny koszt w momencie np. sprzedaży aktywa – pozostaje niezmienną i „nieaktywną” do momentu faktycznej realizacji jakiejś operacji gospodarczej, np. sprzedaży aktywa).

W związku z powyższym może powstać konieczność wykazania aktywa z tytułu podatku odroczonego – zob. art. 37 ust. 4 RachunkU (będzie to miało miejsce wówczas, jeśli dana wartość dopiero w przyszłości pomniejszać będzie zobowiązanie podatkowe), względnie rezerwy na podatek odroczonej – zob. art. 37 ust. 5 RachunkU (wówczas gdy z tytułu danej operacji pojawi się konieczność zapłaty podatku, np. wówczas gdy wartość podatkowa danego aktywa – np. wartość netto środka trwałego – jest niższa w świetle regulacji podatkowych niż wartość przyjęta dla celów bilansowych – choćby dlatego, że zgodnie z ustawodawstwem podatkowym przyjęto wyższą stawkę amortyzacji tego środka trwałego).

Dodatkowo, podkreślenia wymaga, że aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego należy wykazać również w sytuacji odnotowania przed daną jednostką możliwej do rozliczenia w przyszłych okresach sprawozdawczych straty podatkowej, zgodnie z PDOPrU stratę taką można odliczyć od dochodów uzyskanych w ciągu 5 kolejnych lat następujących od daty jej poniesienia, przy czym należy uwzględnić zasadę ostrożności (oszacować, jak duża część straty faktycznie możliwa jest do rozliczenia przyszłymi dochodami).

Ustawodawca podatkowy wskazał również na część odroczoną podatku dochodowego – pojęcie to zdefiniowane jest w art. 37 ust. 8 RachunkU, zgodnie z którym: „Wykazywana w rachunku zysków i strat część odroczonego stanowi różnicę pomiędzy stanem rezerw i aktywów z tytułu podatku odroczonego na koniec i początek okresu sprawozdawczego (...)”.

Analiza przypadków, w których mogą pojawiać się rozbieżności pomiędzy podatkowym a bilansowym ujęciem danych aktywów lub pasywów (co znajdzie odzwierciedlenie w odpowiednich pozycjach dotyczących podatku odroczonego w sprawozdaniu finansowym danej jednostki) prowadzi do wniosku, że mogą być to sytuacje częste, które są zwykłym i nieuniknionym następstwem prowadzenia działalności gospodarczej. W związku z tym Minister Finansów w celu doprecyzowania komentowanej regulacji sformułował w Objaśnieniach podatkowych zasadę, zgodnie z którą: „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”<sup>4</sup>. W dalszej kolejności w Objaśnieniach wskazano wiele sytuacji, jakie powinny być, zdaniem Ministra Finansów, przejawem tych typowych/standardowych czynności i które w świetle Objaśnień nie powinny podlegać raportowaniu jako spełniające inną szczególną cechę rozpoznawczą, o której mowa w art. 86a § 1 pkt 1 lit. a OrdPU. Są to:

- 1) transakcje typu *buy-sell back* i *sell-buy back* (dokonywane standardowo w działalności banków);
- 2) sytuacje, w których 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;
- 3) sytuacje, w których powstanie aktywa lub rezerwy z tytułu podatku odroczonego wynika z wyceny bilansowej aktywów i pasywów do wartości godziwej;
- 4) sytuacje, w których wpływ na część odroczoną podatku dochodowego wynika z dokonania odpisu aktualizującego zgodnie z wymogami prawa bilansowego lub utworzeniem rezerwy;

---

<sup>4</sup> Por. Objaśnienia podatkowe, s. 81.

- 5) sytuacje, w których wpływ na część odroczoną podatku wynika z różnego ujęcia w czasie kosztów remontów dla celów bilansowych i podatkowych;
- 6) sytuacje, w których wpływ na część odroczoną podatku wynika z różnic momentu ujęcia odsetek dla celów prawa podatkowego i bilansowego;
- 7) sytuacje, w których wpływ na część odroczoną podatku wynika z różnic w wysokości stawek amortyzacyjnych stosowanych dla celów prawa podatkowego i bilansowego;
- 8) sytuacje, w których 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.

Obowiązkwowi informacyjnemu mają – w świetle Objasnień podatkowych – podlegać jedynie te sytuacje, w których aktywo bądź rezerwa z tytułu podatku odroczonego wiąże się z działaniami mającymi na celu optymalizację rozliczeń podatkowych.

Intencja Ministra Finansów wyrażona w przytoczonym fragmencie Objasnień podatkowych jest czytelna: organy podatkowe powinny otrzymywać informacje jedynie na temat tych sytuacji, które są nieakceptowalne z perspektywy administracji podatkowej. Treść omawianej regulacji nie usprawiedliwia jednak takiego wniosku; w istocie przytoczone zawężenie zakresu informowania o schematach podatkowych, choć jest korzystne z perspektywy podmiotów poddanych tym regulacjom, można uznać za prawotwórcze działanie organów podatkowych (a przez to można mieć wątpliwości, czy jest ono dopuszczalne). Artykuł 86a § 1 pkt 1 lit. a OrdPU nie wprowadza bowiem żadnych, dodatkowych warunków ograniczających zakres obowiązku informacyjnego. Regulacje dotyczące informowania o schematach podatkowych nie wprowadzają również delegacji ustawowej do określenia dodatkowych warunków w drodze rozporządzenia (a tym bardziej – Objasnień podatkowych, które nie mieszczą się w systematyce aktów prawnych). Dodatkowo, należy zwrócić uwagę, że Objasnienia podatkowe, które wprawdzie mają moc ochronną, zostały wydane w trybie art. 14a § 1 pkt 2 OrdPU – zgodnie z tą regulacją minister właściwy ds. finansów publicznych, wydaje „ogólne wyjaśnienia przepisów prawa podatkowego dotyczące stosowania tych przepisów (objasnienia podatkowe)”. Z zacytowanego fragmentu przepisu wynika, że delegacja przyznana Ministrowi obejmuje jedynie wyjaśnianie przepisów istniejących – trudno uznać natomiast za wyjaśnianie przepisów istniejących dodanie elementów warunkujących zastosowanie danego przepisu, których to elementów w wyjaśnianym przepisie nie ma. Powstaje zatem pytanie, czy w przyszłości – na podstawie tego, że w opisywanym zakresie Objasnienia podatkowe wykraczają poza kompetencję przyznaną im przez art. 14a § 1 pkt 2 OrdPU – moc ochronna Objasnień podatkowych w odniesieniu do komentowanej innej szczególnej cechy rozpoznawczej nie zostanie zakwestionowana.

## **4.2. Brak zobowiązania do poboru podatku u źródła (art. 86a § 1 pkt 1 lit. b OrdPU)**

**1. Uzgodnienia dotyczące poboru podatku u źródła.** Kolejna z innych szczególnych cech rozpoznawczych dotyczy uzgodnień, dla których typową właściwością jest to, że płatnik podatku dochodowego byłby zobowiązany do pobrania podatku przekraczającego w trakcie roku kalendarzowego kwotę 5 mln zł, gdyby w odniesieniu do wypłat należności wynikających lub oczekiwanych w związku z wykonaniem uzgodnienia nie miały zastosowania właściwe umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania lub zwolnienia podatkowe.

Analiza komentowanej cechy rozpoznawczej prowadzi do wniosku, że odnosi się ona do sytuacji, w których zastosowanie miałyby regulacje dotyczące poboru tzw. podatku u źródła nakładające na polskie podmioty (zarówno osoby prawne, osoby fizyczne, jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej) obowiązek poboru podatku w przypadku dokonywania określonego typu płatności. W głównej mierze będzie to dotyczyło płatności na rzecz nierezydentów w rozumieniu PDOPrU oraz PDOFizU, choć w przypadku wypłaty dywidend pomiędzy spółkami kapitałowymi będącymi polskimi rezydentami podatkowymi również w określonych okolicznościach może znaleźć zastosowanie zwolnienie z podatku, w braku którego płatnik dokonujący płatności (tu spółka dokonująca wypłaty dywidendy) byłby zobowiązany pobrać stosowny podatek.

Omawiana inna szczególna cecha rozpoznawcza występuje wyłącznie wówczas, kiedy w pobór podatku zaangażowany jest płatnik (czyli, jak wynika z art. 8 OrdPU, osoba fizyczna, prawna, względnie jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, zobowiązana na podstawie odrębnych przepisów – w przypadku innej szczególnej cechy rozpoznawczej chodzi o przepisy dotyczące podatków dochodowych<sup>5</sup> – do obliczenia i pobrania od podatnika podatku i wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu).

Należności z następujących tytułów (o ile są dokonywane na rzecz nierezydentów) mogą podlegać podatkowi u źródła, który powinien zostać obliczony i pobrany przez płatnika, a następnie odprowadzony do właściwego urzędu skarbowego:

- 1) płatności z tytułu odsetek;
- 2) płatności z tytułu z praw autorskich lub praw pokrewnych;
- 3) płatności z praw do projektów wynalazczych, znaków towarowych i wzorów zdobniczych (dotyczy to również przychodów uzyskanych ze sprzedaży tych praw);
- 4) płatności z tytułu udostępnienia tajemnicy receptury lub procesu produkcyjnego;
- 5) płatności z tytułu użytkowania lub prawo do użytkowania urządzenia przemysłowego, w tym także środka transportu, urządzenia handlowego lub naukowego;

---

<sup>5</sup> Biorąc pod uwagę treść art. 86a § 1 pkt 1 lit. b OrdPU, inna szczególna cecha rozpoznawcza nie obejmuje sytuacji, w których wprawdzie występuje płatnik, jednak ma on za zadanie pobór i wpłatę należności z tytułu innego podatku, przykładowo notariusz w odniesieniu do podatku od czynności cywilnoprawnych – por. art. 10 ust. 2 PodCzynnCywPrU.

- 6) płatności za informacje związane ze zdobytym doświadczeniem w dziedzinie przemysłowej, handlowej lub naukowej (*know-how*);
- 7) płatności za świadczone usługi w zakresie działalności widowiskowej, rozrywkowej lub sportowej;
- 8) płatności z tytułu świadczeń:
  - a) doradczych,
  - b) księgowych,
  - c) badania rynku,
  - d) usług prawnych,
  - e) usług reklamowych, zarządzania i kontroli, przetwarzania danych, usług rekrutacji pracowników i pozyskiwania personelu, gwarancji i poręczeń,
  - f) świadczeń o podobnym charakterze do świadczeń, wymienionych w pkt 8 powyżej;
- 9) płatności z tytułu należnych opłat za wywóz ładunków i pasażerów przyjętych do przewozu w portach polskich przez zagraniczne przedsiębiorstwa morskiej żeglugi handlowej, z wyjątkiem ładunków i pasażerów tranzytowych;
- 10) przychody uzyskane na terytorium RP przez zagraniczne przedsiębiorstwa żeglugi powietrznej, z wyłączeniem przychodów uzyskanych z lotniczego rozkładowego przewozu pasażerskiego, skorzystanie z którego wymaga posiadania biletu lotniczego przez pasażera.

**2. Podstawa prawna.** Podstawę prawną do poboru tego typu należności stanowi art. 21 w zw. z art. 26 ust. 1 PDOPrU oraz odpowiednio art. 29 w zw. z art. 41 ust. 4 PDOFizU.

Ponadto pobór podatku u źródła może być dokonywany w przypadku wypłaty dywidend oraz innych dochodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych, na podstawie art. 22 ust. 1 w zw. z art. 26 ust. 1 PDOPrU oraz odpowiednio art. 17 ust. 1 pkt 4 w zw. z art. 30a ust. 1 pkt 4 PDOFizU.

Podkreślenia wymaga, iż nie wszystkie sytuacje, w których w podatkach dochodowych występuje instytucja płatnika, będą potencjalnie rodziły możliwość wystąpienia omawianej innej szczególnej cechy rozpoznawczej. Nie będzie tak np. w przypadku należności wymienionych w art. 30a ust. 1 PDOFizU wówczas, gdy do ich wypłaty dochodzi przez podmioty, zlokalizowane w Polsce na rzecz polskich rezydentów podatkowych – wynika to z faktu, że do należności tych nie będą miały zastosowania przepisy umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, jak również nie będą miały zastosowania zwolnienia podatkowe (takie jak np. zwolnienie, o którym mowa w art. 22 ust. 4 PDOPrU).

Aby stwierdzić, czy występuje właściwość uzgodnienia, wskazana w komentowanej regulacji, konieczne jest obliczenie hipotetycznego podatku na podstawie PDOPrU, względnie PDOFizU, który płatnik miałby obowiązek pobrać, gdyby nie miała miejsca jedna z opisanych niżej sytuacji. W przypadku, w którym taki hipotetyczny podatek przekroczyłby kwotę 5 mln zł, należy uznać, że właściwość opisana w art. 86a § 1

pkt 1 lit. b OrdPU występuje (a zatem istnieje schemat podatkowy). Należy podkreślić, że kwota 5 mln zł powinna być obliczana w perspektywie danego roku kalendarzowego: a zatem jeśli z danego uzgodnienia (np. umowy, względnie serii powiązanych ze sobą umów) wynikają okresowe płatności, w odniesieniu do których hipotetyczny podatek jednostkowo nie przekracza kwoty 5 mln zł, lecz kumulatywnie w perspektywie roku kalendarzowego kwoty hipotetycznego podatku przekraczają wskazany wyżej próg, wówczas należy uznać, że schemat podatkowy zaistniał. W tym miejscu należy podkreślić, że do zaistnienia tej cechy rozpoznawczej prowadzi sytuacja, w której faktyczny podatek spada poniżej granicy 5 mln zł, podczas gdy podatek hipotetyczny przekraczałby tę granicę; nie chodzi tu wyłącznie o sytuacje, w których sama różnica pomiędzy podatkiem faktycznym (względnie brakiem podatku – np. w przypadku zastosowania zwolnienia z podatku) a podatkiem hipotetycznym wynosi co najmniej 5 mln zł (innymi słowy, różnica pomiędzy podatkiem hipotetycznym a faktycznym może być niższa niż 5 mln zł).

Z treści Objasnień podatkowych wynika, że próg hipotetycznego podatku 5 mln zł należy obliczać w odniesieniu do danego uzgodnienia „w stosunku do danego podatnika”<sup>6</sup>. Stwierdzenie takie trudno pogodzić z niektórymi rezultatami wykładni literalnej: uzgodnieniem jest czynność powodująca wypłaty należności – a zatem przykładowo w sytuacji podjęcia uchwały dotyczącej wypłaty dywidendy uzgodnienie to (uchwała) powoduje konieczność dokonania wypłat należności, które to wypłaty (również jeśli są dokonywane na rzecz wielu udziałowców) mogą powodować konieczność poboru podatku, względnie podlegać zwolnieniu z podatku. Poglądu wyrażonego w Objasnieniach można bronić, jedynie twierdząc, że w odniesieniu do każdej z wypłat mamy do czynienia z osobnym zobowiązaniem podatkowym (czyli z osobnym podatkiem), który, jeśli jednostkowo nie przekraczałby 5 mln zł, nie powodowałby zaistnienia innej szczególnej cechy rozpoznawczej.

**3. Porównanie między podatkiem hipotetycznym a faktycznym.** Porównania pomiędzy podatkiem hipotetycznym a faktycznym należy dokonywać, jeśli:

- 1) do wypłat należności, do których odnosi się omawiana inna szczególna cecha rozpoznawcza, zastosowanie znajduje właściwa umowa o unikaniu opodatkowania;
- 2) do wypłat należności, do których odnosi się omawiana inna szczególna cecha rozpoznawcza, zastosowanie znajduje zwolnienie podatkowe.

*Ad 1)* Skutkiem zastosowania właściwej umowy o unikaniu opodatkowania może być zastosowanie wyłączenia z opodatkowania w Polsce danego dochodu, od którego w innym przypadku podatek zostałby pobrany przez płatnika. Tak będzie przykładowo w przypadku tzw. zysków przedsiębiorstw, o których mowa w art. 7 wielu umów unikania podwójnego opodatkowania (np. umowa między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Federalną Niemiec w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i od majątku, podpisana w Berlinie 14.5.2003 r., Dz.U. z 2005 r. Nr 12,

---

<sup>6</sup> Objasnienia podatkowe, s. 82.

poz. 90) – zgodnie z zasadą obowiązującą w tym przypadku, o ile dane przedsiębiorstwo nie prowadzi działalności na terenie RP poprzez położony na jej terenie zakład, wówczas zyski takiego przedsiębiorstwa (prowadzonego przez podmiot niebędący polskim rezydentem) powinny być opodatkowane w tym państwie, w którym podmiot ten posiada siedzibę, względnie miejsce zamieszkania. Powyższe oznacza, że pobór podatku na podstawie polskiego ustawodawstwa podatkowego doznaje w tym przypadku ograniczenia, wynikającego z umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania – a w określonych przypadkach mógłby nastąpić (przykładowo, na podstawie art. 26 ust. 1 w zw. z art. 21 ust. 1 pkt 2a PDOPrU osoba prawna dokonująca płatności z tytułu usług zarządzania na rzecz nierezydenta powinna pobrać, jako płatnik, podatek u źródła w wysokości 20% dokonywanej płatności, przy czym usługi zarządzania należałoby zakwalifikować właśnie jako jeden z możliwych do uzyskania typów zysków przedsiębiorstwa).

Kolejnym skutkiem zastosowania umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania może być zastosowanie obniżonej stawki podatkowej w stosunku do standardowej stawki podatku u źródła, jaka obowiązywałaby (i jaką musiałyby zastosować płatnik) gdyby nie znajdowała zastosowania właściwa umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania. Tak będzie przykładowo w przypadku płatności odsetek do podmiotów będących niemieckimi rezydentami podatkowymi (zgodnie z art. 11 ust. 2 ZPOU Niemcy stawka podatku u źródła nie powinna w takim przypadku przekroczyć 5%, podczas gdy stawka podatku u źródła, jaka byłaby należna na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 1 PDOPrU, gdyby umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania nie znalazła zastosowania, wyniosłaby 20%).

Ostatnim możliwym skutkiem zastosowania umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania może być zastosowanie zwolnienia w odniesieniu do określonego typu płatności, które to zwolnienie powinno być przyznane przez państwo źródła (w przypadku komentowanej innej szczególnej cechy rozpoznawczej będzie to Polska) – przykładowo na mocy art. 11 ust. 3 umowy między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Republiki Cypru w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku, sporządzona w Warszawie 4.6.1992 r. (Dz.U. z 1993 r. Nr 117, poz. 523) w określonych w tym przepisie sytuacjach odsetki powinny być zwolnione z opodatkowania przez państwo źródła.

*Ad 2)* Skutkiem zastosowania zwolnienia jest brak opodatkowania należności, która w normalnych okolicznościach podlegałaby opodatkowaniu podatkiem u źródła przez podmiot dokonujący wypłaty. Zwolnienie takie zawarte jest w art. 22 ust. 4 PDOPrU (zwolnienie to dotyczy dywidend oraz wybranych innych dochodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych) oraz w art. 21 ust. 3 PDOPrU (zwolnienie to dotyczy odsetek oraz należności licencyjnych). Należy jednocześnie podkreślić, że omawiana inna szczególna cecha rozpoznawcza nie obejmuje wyłącznie płatności transgranicznych i zwolnień dla tego typu płatności (takich jak np. zwolnienie, o którym mowa w art. 21 ust. 3 PDOPrU). Skoro zatem również niektóre płatności dokonywane pomiędzy polski-

mi rezydentami rodzą obowiązek poboru podatku u źródła (w szczególności chodzi tu o dywidendy), to również zwolnienia podatkowe obejmujące podmioty krajowe mogą powodować zaistnienie omawianej innej szczególnej cechy rozpoznawczej (zwolnieniem takim będzie przykładowo zwolnienie dla funduszy inwestycyjnych zamkniętych, o którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 57 PDOPrU czy też zwolnienie podmiotowe dla funduszy inwestycyjnych otwartych, o którym mowa w art. 6 ust. 1 pkt 10 PDOPrU, jeśli związane jest to z uzyskaniem przez taki fundusz dywidendy, od której należałoby pobrać podatek, gdyby zwolnienia nie zastosowano).

W tym miejscu należy odnieść się do konstrukcji komentowanej innej szczególnej cechy rozpoznawczej, która, jak się wydaje, mając na uwadze cel przepisów o informowaniu o schematach podatkowych, jest wadliwa i może powodować niezamierzoną wykładnię rozszerzającą.

Bez uwzględnienia wykładni systemowej możliwe potencjalnie byłoby przyjęcie, iż zaistnienie komentowanej cechy rozpoznawczej związane jest z wystąpieniem wypłaty z tytułu należności wynikających lub oczekiwanych w związku z wykonaniem uzgodnienia. Innymi słowy, aby omawiana cecha zaistniała, konieczne jest, aby uzgodnienie (czyli czynność lub zespół czynności) powodowało powstanie należności lub pozwalało oczekiwać wypłaty należności. Oznaczałoby to, że omawiana cecha rozpoznawcza obejmuje takie czynności jak np. zwykle umowy w obrocie gospodarczym na odpowiednio wysokie kwoty (takie, co do których hipotetyczny podatek u źródła, jaki powstałby w Polsce, wyniósłby co najmniej 5 mln zł), a nawet uchwały o wypłacie dywidendy na odpowiednio wysokie kwoty (bowiem to właśnie uchwała o podziale zysku i przeznaczeniu go na dywidendę jest czynnością powodującą, że można oczekiwać wypłaty należności z tytułu dywidendy). Taki wniosek może potencjalnie znajdować potwierdzenie w Objaśnieniach, gdzie stwierdza się, iż: „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”<sup>7</sup>. Taki sposób interpretowania komentowanej cechy rozpoznawczej sprawiałby, że obejmie ona swym zakresem wiele czynności, jakie w żadnym wypadku nie mogą być uznane za działania zmierzające do niepożądanego optymalizacji podatkowej (co zresztą również znajduje potwierdzenie w treści Objaśnień, gdzie pada następujące stwierdzenie: „sam fakt spełnienia tej innej cechy rozpoznawczej, w żaden sposób nie przesądza, że mamy do czynienia z agresywną optymalizacją podatkową”<sup>8</sup>).

Aby uniknąć powyższego błędu interpretacyjnego, należy mieć na uwadze samą definicję cechy rozpoznawczej. Ta jest bowiem „właściwością schematu podatkowego”. Oznacza to, że w ramach analizowanej cechy uzgodnienie powinno cechować się dążeniem poprzez określone czynności do zmiany istniejących stosunków prawnych w ten

<sup>7</sup> Objaśnienia podatkowe, s. 82.

<sup>8</sup> Objaśnienia podatkowe, s. 83.



[Przejdź do księgarni →](#)