www.pwc.pl

Powrót klauzuli obejścia prawa podatkowego w Polsce

maj 2013 roku

pwc

Spis treści

	Strona
Czym jest klauzula obejścia prawa podatkowego	4
Potrzeba wprowadzenia klauzuli	5
Światowy trend	6
Kształt klauzuli	7
Ocena przedstawionych założeń	9
Propozycja Unii Europejskiej – punkt wyjścia do dalszych prac i dyskusji	10
Możliwe problemy praktyczne	12
Konkluzje	13
Zapraszamy do kontaktu z naszymi specjalistami	14
Tabele 1 i 2. Przegląd rozwiązań legislacyjnych przeciwdziałających unikaniu opodatkowania w poszczególnych jurysdykcjach	15

Ponowne wprowadzenie do polskiego prawa ogólnej klauzuli obejścia prawa podatkowego wydaje się nieuniknione. Resort finansów jest zdeterminowany w walce z agresywną optymalizacją podatkową i ma ku temu wsparcie w społeczności międzynarodowej. Można się spierać czy ten pomysł zasługuje na aprobatę, ale najistotniejsze jest by bacznie przyglądać się pracom legislacyjnym i antycypować skutki wprowadzenia proponowanych rozwiązań. Klauzula najprawdopodobniej wejdzie w życie, ale ważne, by ona sama nie prowadziła do obchodzenia standardów przyjętych w demokratycznym państwie prawa. Niniejszy raport ma na celu przedstawianie zarysu problemów praktycznych i prawnych, które mogą wiązać się z wprowadzeniem zaproponowanego przez Ministerstwo Finansów instrumentu prawnego.

W dniu 30 kwietnia 2013 r., Ministerstwo Finansów opublikowało dokument „Założenia projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw" (dalej: Założenia). Pośród proponowanych zmian największe emocje wzbudza zamiar wprowadzenia do polskiego prawa podatkowego ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.

O wprowadzeniu klauzuli była mowa już od wielu miesięcy, pierwsze wzmianki o planach „uszczelnienia" polskiego systemu podatkowego można już było wyczytać z exposé Premiera Donalda Tuska z 2011 r. Opublikowany właśnie dokument nie zawiera jeszcze propozycji brzmienia samej klauzuli, co ostatecznie będzie przesądzało o skutkach jej wprowadzenia, skuteczności oraz o kwestii jej zgodności z Konstytucją RP. Niemniej jednak projektu ustawy można spodziewać się wkrótce, gdyż wedle Założeń klauzula miałaby wejść w życie już 1 lipca 2014 r.

W oczekiwaniu na projekt ustawy, warto zastanowić się nad tym, w jakim celu rząd postanowił ponownie spróbować wprowadzić klauzulę do polskiego systemu podatkowego oraz jak, w oparciu o przedstawione założenia, należy oceniać skutki jej ponownego pojawienia się w polskim systemie podatkowym czyli na co powinni być gotowi podatnicy.

Celem niniejszego raportu jest powierzchowne omówienie zagadnień związanych z działaniem klauzuli obejścia prawa podatkowego w Polsce oraz ewentualnych skutków jej funkcjonowania dla przedsiębiorców. Mamy nadzieję, iż niniejsza publikacja okaże się pomocna w prowadzeniu debaty publicznej na temat wprowadzenia klauzuli oraz jej ewentualnego kształtu.

Czym jest klauzula obejścia prawa podatkowego

Klauzula obejścia prawa podatkowego jest zapisem prawnym (ustawowym), który uprawnia organy administracji podatkowej do kwestionowania prawa podatników do zawierania transakcji, które pozostają zgodne z dosłownym brzmieniem przepisów lecz są sformułowane w taki sposób, by osiągnąć efekt inny od zamierzonego przez ustawodawcę.

W praktyce, klauzula obejścia prawa jest narzędziem organów podatkowych do walki z agresywnym planowaniem podatkowym (agresywną optymalizacją podatkową), czyli sposobem zawierania transakcji, który dąży do obniżenia wysokości zobowiązania podatkowego.

Potrzeba wprowadzenia klauzuli

Jak głoszą opublikowane przez Ministerstwo Finansów Założenia:

„obserwowana we wszystkich rozwiniętych gospodarkach rynkowych globalizacja unikania opodatkowania przy wykorzystaniu transgranicznych schematów wymusza zunifikowane zwalczanie unikania opodatkowania. Dotychczasowe doświadczenia Polski oraz innych krajów wskazują, że same umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania nie wystarczają do efektywnego przeciwdziałania patologii obejścia prawa podatkowego. Standardem w innych rozwiniętych gospodarczo krajach jest klauzula generalna przeciwko unikaniu opodatkowania…"

- Wedle stanowiska Ministerstwa Finansów, wprowadzenie klauzuli obejścia prawa w Polsce stanowi naturalne następstwo globalnego trendu:
  - opublikowany dokument wymienia 23 jurysdykcje, w których funkcjonują ustawowe klauzule przeciwko unikaniu opodatkowania,
  - Ministerstwo Finansów powołało się na Zalecenia Komisji Europejskiej z dnia 6 grudnia 2012 r. w sprawie agresywnego planowania podatkowego [C(2012)8806], w których Komisja zaleciła wprowadzenie do ustawodawstwa państw członkowskich klauzulę w brzmieniu sugerowanym w treści Zaleceń,
- Jak wyjaśnia Ministerstwo, celem najistotniejszym wprowadzenia klauzuli powinna być prewencja:
  - klauzula ma zapobiegać działaniom podatników skierowanym na osiągnięcie korzyści podatkowej,
  - wprowadzenie klauzuli ma także prowadzić do uporządkowania prawa podatkowego *„wyznaczając poprzez swoją treść i praktykę stosowania granice dopuszczalnej optymalizacji podatkowej"*,
  - klauzula ma też porządkować relacje między prawem cywilnym i podatkowym *„podkreślając tu autonomię prawa podatkowego"*

Światowy trend

Jak zaznacza Ministerstwo Finansów, „normy ogólne przeciwdziałające unikaniu opodatkowania znajdują się w systemach prawnych wielu (...) krajów, w tym takich, które mają zbliżone do polskiego systemy prawne.”

Ministerstwo zwróciło uwagę na od dawna szeroko zakrojone prace legislacyjne w Wielkiej Brytanii, których efektem ma być wprowadzenie klauzuli ogólnej przeciwko obejściu w połowie 2013 r. oraz na prace w Indiach nad nowym kodeksem podatkowym, który ma po raz pierwszy wprowadzić klauzulę przeciwko obejściu prawa. W wielu jurysdykcjach, w których klauzule obowiązywały od dłuższego czasu, wprowadzone reformy mające na celu zwiększenie ich skuteczności.

Kryzys gospodarczy skłonił wiele państw do poszukiwania sposobów na zwiększenie wpływów do budżetu. Poza podniesieniem stawek podatku, kolejnym krokiem jest „uszczelnienie” systemu poboru podatku. W Indiach klauzula, której wprowadzenie proponuje rząd, ma być stosowana retroaktywnie – nawet do 50 lat wstecz, co świadczy o poziomie zaangażowania w walkę z nieszczelnością niektórych systemów podatkowych.

Zestaw przykładowych rozwiązań w zakresie zapobiegania uchylania się od opodatkowania w przykładowych jurysdykcjach podatkowych został przedstawiony w Tabelach 1 i 2.

Kształt klauzuli

Polskie doświadczenia z funkcjonowaniem klauzuli obejścia prawa są stosunkowo ograniczone. Od 2003 r. taki instrument funkcjonował w polskim prawie, ale został dość szybko uchylony przez Trybunał Konstytucyjny. W związku z tym, warto przyjrzeć się dokładniej rozwiązaniom funkcjonującym w innych krajach.

- Ogólne klauzule obejścia prawa funkcjonują w niektórych jurysdykcjach; brak jest reżimu międzynarodowego w zakresie zapobiegania obejściu prawa podatkowego albo uniwersalnej, modelowej klauzuli, która mogłaby zostać wprowadzona w więcej niż jednej jurysdykcji podatkowej.
- W oparciu o analizę klauzul funkcjonujących na świecie, można wyszczególnić zestaw elementów, które powinna zawierać klauzula w celu zapewnienia jej skutecznego działania:

  - **Pewność prawa** – klauzula powinna mieć jasno zdefiniowany cel ugruntowany w obowiązujących przepisach prawa,
  - **Szerokie wsparcie merytoryczne i konsultacje** – podatnicy powinni mieć dostęp do bogactwa użytecznych informacji, których zastosowanie powinno być możliwe bez wątpliwości, do których rozwiania konieczna będzie zewnętrzna konsultacja,
  - **Sprawiedliwość i skuteczność procedury** – klauzula powinna być stosowana w sposób przejrzysty, niezależny i obiektywny, w oparciu o dokumentację, która będzie mogła zostać poddana ocenie przez sąd,
  - **Oparcie na materiale dowodowym** – decyzja o tym, czy podatnik podjął kroki w celu osiągnięcia niedozwolonej korzyści podatkowej powinna być podejmowana w oparciu o zebrany materiał dowodowy a nie arbitralną ocenę organu podatkowego.
  - **Niezależny panel** – stosowanie klauzuli powinno być wspomagane przez niezależny panel ekspertów, który wspiera organy podatkowe i dąży do zapewnienia jednolitości zasad stosowania klauzuli.
  - **Zapis o nadużyciu** – klauzula powinna zawierać zapis, zgodnie z którym stosowanie klauzuli będzie ograniczone do schematów skierowanych na nadużycie przepisów prawa podatkowego.
  - **Sfery bezpieczne** – ustawodawca powinien określić okoliczności, do których klauzula nie ma zastosowania, umożliwiając racjonalne planowanie podatkowe.
  - **Mechanizmy zabezpieczające** – powinna istnieć procedura umożliwiająca podatnikowi zabezpieczenie się przed zastosowaniem klauzuli poprzez otrzymanie zgody, opinii lub interpretacji organów podatkowych, która będzie go chronić i będzie dla organów wiążąca.

Wedle przedstawionych Założeń, istotą klauzuli ma być wywiedzenie skutków na gruncie podatkowym z rzeczywiście zaistniałych zdarzeń gospodarczych, a nie z *„uzewnętrznionej treści stosunku prawnego”*.

Spełnieniu zamierzonego celu ma służyć uzależnienie zastosowania klauzuli od spełnienia zestawu kryteriów, koniecznych dla zastosowania klauzuli. Ogólne brzmienie „testu” na zastosowanie klauzuli zostały przedstawione w Założeniach – do nadużycia dochodzi, gdy:

(i) Zastosowano konstrukcję prawną, która nie jest adekwatna dla danego zdarzenia gospodarczego, przez co należy też rozumieć podzielenie zdarzenia na odrębne czynności prawne albo połączenie wielu odrębnych zdarzeń w jedną czynność jedynie dla uzyskania korzyści podatkowych z takiego podziału/połączenia.

(ii) Istnieje konstrukcja prawna, która jest adekwatna dla danego realizacji efektu gospodarczego, której to zastosowanie do osiągnięcia określonego efektu gospodarczego ustawodawca mógł zakładać, ponieważ kontrahenci działający racjonalnie, w warunkach normalnego ryzyka gospodarczego taką konstrukcję by wybrali.

(iii) Zastosowana konstrukcja prawna powoduje, że przynajmniej dla jednej ze stron umowy dominującą korzyścią jest znacząca korzyść podatkowa; inne korzyści są nieistotne w relacji do korzyści podatkowej albo też przynajmniej dla jednej ze stron nie ma żadnych innych korzyści poza korzyścią podatkową.

(iv) Ciężar dowodu istnienia warunków do zastosowania klauzuli spoczywa na organie podatkowym.

(v) Podatnik nie wykazał innych niż podatkowe, istotnych finansowo lub ekonomicznie, przyczyn uzasadniających zastosowanie wybranej przez niego konstrukcji prawnej lub innych adekwatnych w danych okolicznościach istotnych powodów.

Ocena przedstawionych założeń

Sama idea ogólnej klauzuli obejścia prawa podatkowego, jako sposobu na uszczelnienie systemu podatkowego, a także instrumentu zapewniającego uczciwą konkurencję pomiędzy podatnikami, jest ideą słuszną. Skuteczne wprowadzenie klauzuli może się przyczynić do przeciwdziałania nadużyciom, ukrywaniu dochodów w tzw. „rajach podatkowych", realizując zasadę równości podatników na gruncie podatkowym. Natomiast szczegóły dotyczące ostatecznego kształtu klauzuli będą miały duże znaczenie dla jej praktycznego funkcjonowania oraz wpływu na otoczenie biznesowe.

Konfrontując postanowienia Założeń z opisanymi wyżej kryteriami „dobrej klauzuli", można dojść do następujących konkluzji:

- **Pewność prawa**. Dopóki nie poznamy propozycji brzmienia klauzuli nie można stwierdzić, czy będzie ona źródłem rozbieżności interpretacyjnych. Można jednak przewidywać, że takie rozbieżności się pojawią, ponieważ z samej swojej istoty klauzula musi mieć generalny (abstrakcyjny) charakter. Można jednak rozważyć przykładowy (otwarty) katalog schematów optymalizacyjnych, które uznane będą za obejście prawa.
- **Szerokie wsparcie merytoryczne i konsultacje**. W początkowym etapie obowiązywania klauzuli można spodziewać się pewnej dezorientacji uczestników rynku spowodowanej brakiem praktyki stosowania (nowej) klauzuli. Dlatego też postulujemy, żeby wprowadzeniu klauzuli towarzyszyła jasna komunikacja skierowana do podatników, np. w postaci oficjalnego komentarza co do wykładni i stosowania klauzuli.
- **Sprawiedliwość i skuteczność procedury**. Przejrzystości ma służyć procedura konsultacji z Radą do Spraw Unikania Opodatkowania. Ocena jej działań w praktyce będzie miała kluczowe znaczenie dla oceny przejrzystości procedury w tym zakresie. Warto przy tym rozważyć czy Rada nie powinna opublikować jakiś wytycznych lub wewnętrznych procedur co do sposobu oceny rozpatrywanych transakcji. W tym zakresie istotny będzie również skład samej Rady, ponieważ ocena prawnopodatkowa analizowanych transakcji będzie ugruntowana w analizie czynników gospodarczych.
- **Oparcie na materiale dowodowym**. Również w tym zakresie kluczowa będzie obserwacja praktyki organów podatkowych. Warto przy tym zwrócić uwagę, że stosowanie klauzuli będzie wiązało się z nowym podejściem do prowadzenia postępowania dowodowego. Udowodnieniu będą bowiem podlegać specyficzne okoliczności mające znaczenie dla stosowania klauzuli. Słuszną ideą jest prowadzenie quasi postępowania dowodowego w zakresie wydawania opinii zabezpieczających (dokumenty załączane do wniosku).
- **Niezależny panel**. Pozytywnie należy ocenić pomysł wprowadzenia Rady do Spraw Unikania Opodatkowania w Polsce jako swoistego „kontrolera" stosowania klauzuli oraz propozycji, by jej skład reprezentował różne zainteresowane środowiska. Warto jednak zastanowić się nad udziałem tego ciała w procesie wydawania opinii zabezpieczających – Założenia przewidują udział Rady jedynie w postępowaniach wymiarowych.
- **Zapis o nadużyciu**. W Założeniach brakuje zapisu lub deklaracji dokładnego celu klauzuli – należy dążyć do tego, by w stosowaniu klauzuli organy skupiały się na agresywnych optymalizacjach podatkowych, nie zaś na stosowanych legalnymi metodami sposobach obniżenia wysokości zobowiązania podatkowego. Naszym zdaniem warto rozważyć czy brzmienie klauzuli nie powinno odwoływać się do mechanizmów konstrukcyjnych podatków, jako granicy dla wykonywania poszczególnych praw (np. odliczenie VAT naliczonego powinno mieć na celu zachowanie neutralności opodatkowania, a nie osiągnięcie korzyści majątkowej) – takie podejście miałoby oparcie w prawie unijnym.
- **Sfery bezpieczne**. Wedle założeń Ministerstwa, klauzula nie będzie stosowana do zdarzeń na gruncie prawa rodzinnego i opiekuńczego, spadkobrania oraz czynności związanych z wykonywaniem orzeczeń sądowych. Naszym zdaniem, warto zastanowić się nad przykładowym katalogiem czynności (transakcji), które nie stanowią obejścia prawa.
- **Mechanizmy zabezpieczające**. Korzystna jest propozycja wprowadzenia opinii zabezpieczających, jednak warto zwrócić uwagę na wygórowane opłaty, które ograniczą dostęp małych podatników do uzyskiwania opinii. Być może warto rozważyć uzależnienie ceny opinii zabezpieczającej od kryterium wysokości obrotów wnioskodawcy lub też zagwarantowanie niestosowania klauzuli poniżej określonego progu wartości nadużycia.

Propozycja Unii Europejskiej – punkt wyjścia do dalszych prac i dyskusji

Zgodnie z rekomendacją Komisji Europejskiej zawartą w powołanych wyżej Zaleceniach z 6 grudnia 2012 r., do reżimów podatkowych państw członkowskich może zostać wprowadzona klauzula o następującej treści:

„Nie uwzględnia się sztucznego uzgodnienia lub szeregu sztucznych uzgodnień, które przyjęto w zasadniczym celu uniknięcia opodatkowania i które prowadzą do osiągnięcia korzyści podatkowej. Krajowe organy rozpatrują te ustalenia do celów podatkowych poprzez odniesienie się do ich istoty ekonomicznej."

Przy czym Komisja Europejska daje pewne wskazówki co do stosowania takiej klauzuli, które powinny być wzięte również przez polskiego ustawodawcę:

- *Uzgodnienie* to każda transakcja, system działania, działanie, operację, umowę, dotację, porozumienie, obietnicę, przedsięwzięcie lub zdarzenie; może obejmować większą liczbę etapów lub części.
- Uzgodnienie jest *sztuczne*, jeżeli nie posiada treści ekonomicznej; dotyczy to co najmniej jednej z poniższych sytuacji:
  - charakterystyka prawna poszczególnych etapów, z jakich składa się uzgodnienie, jest niespójna z istotą prawną tego uzgodnienia jako całości;
  - uzgodnienie lub szereg uzgodnień są przeprowadzane w sposób, który nie byłby zwykle stosowany w ramach działalności gospodarczej uznawanej za racjonalną;
  - uzgodnienie lub szereg uzgodnień zawiera elementy, których skutkiem jest wzajemne kompensowanie lub anulowanie tych elementów;
  - zawarte transakcje mają charakter okrężny;
  - uzgodnienie lub szereg uzgodnień prowadzi do znaczącej korzyści podatkowej, która jednak nie ma odzwierciedlenia w ryzyku gospodarczym podejmowanym przez podatnika ani w jego przepływach pieniężnych;
  - oczekiwany zysk przed opodatkowaniem jest nieznaczny w porównaniu z kwotą oczekiwanej korzyści podatkowej.

- Uzgodnienie polega na *unikaniu opodatkowania* wtedy, gdy - bez względu na wszelkie subiektywne intencje podatnika - podważa przedmiot, ducha i cele przepisów podatkowych, które w przeciwnym razie miałyby zastosowanie.
- Cel uzgodnienia należy uznać za *zasadniczy* wtedy, gdy wszelkie inne cele, które przypisuje się lub można by przypisać danemu uzgodnieniu lub szeregowi uzgodnień, wydają się być - po uwzględnieniu wszystkich okoliczności sprawy - co najwyżej mało istotne.
- Przy ustalaniu, czy uzgodnienie lub szereg uzgodnień doprowadziły do *korzyści podatkowej* organy podatkowe powinny porównać kwoty podatku należnego od podatnika, z uwzględnieniem tego uzgodnienia lub tych uzgodnień.

Warto odnotować, że Polska powinna poinformować Komisję o środkach podjętych w celu zapewnienia zgodności ze wskazanym zaleceniem. Co więcej Komisja na posiedzeniu Rady Europejskiej w dniu 22 maja 2012 r. wskazała, że wszystkie państwa członkowskie UE powinny w pełni wdrożyć zalecenia Komisji dotyczące agresywnego planowania podatkowego. Oznacza to, że przy pracach nad (nową) klauzulą obejścia prawa podatkowego powinny zostać w pierwszej kolejności wzięte pod uwagę wskazana przez Komisję propozycja co do brzmienia i stosowania tego rodzaju klauzuli. Wydaje się, że można już teraz postawić śmiałą tezę, że przyjęta technika legislacyjna będzie bazowała na modelu wskazanym przez Komisję, który został opisany powyżej.

Na marginesie warto zauważyć, że propozycja Komisji Europejskiej jest zasadniczo zgodna z konstrukcją przyjętą w większości krajów posługujących się ogólną klauzulą obejścia prawa podatkowego (*General Anti-Avoidance Rules – GAAR*). Konstrukcja taka przewiduje kombinację czterech elementów składających się na klauzulę obejścia prawa podatkowego:

(i) **Zakres przedmiotowy**: określenie transakcji (porozumienia, struktury), które są oceniane (analizowane) przez pryzmat klauzuli.
(ii) **Korzyść podatkowa**: określenie korzyści, która jest osiągana wskutek ocenianej transakcji (porozumienia, struktury).
(iii) **Test celu transakcji (porozumienia, struktury)**: możliwe są tu różne „progi tolerancji"; w niektórych jurysdykcjach mówi się, że korzyść podatkowa ma być jedynym celem porozumienia, w innych, że celem głównym bądź dominujących.
(iv) **Skutek zastosowania klauzuli**: możliwe są tu dwa rozwiązania – proste odmówienie korzyści podatkowej wynikającej z danej transakcji, bądź „przeformułowanie" transakcji i zastąpienie zamierzonych skutków podatkowych innymi.

Wskazane powyżej elementy będą zapewne przedmiotem dyskusji w fazie prac legislacyjnych nad konkretnym brzmieniem przepisów wprowadzających (nową) klauzulę obejścia prawa podatkowego.

Możliwe problemy praktyczne

W zakresie skutków samego funkcjonowania klauzuli – ich ocena będzie możliwa dopiero po przedstawieniu jej projektu, jednak już obecnie nietrudno dostrzec, iż, przynajmniej na początku jej funkcjonowania, klauzula może doprowadzić do niepewności w zakresie bezpieczeństwa zawieranych przez podatników transakcji.

- **Zgodność z Konstytucją RP**. Opublikowany przez Ministerstwo Finansów dokument nawiązuje otwarcie do poprzedniej próby wprowadzenia klauzuli – dawnego art. 24b Ordynacji podatkowej, który został uchylony przez Trybunał Konstytucyjny jako niezgodny z Konstytucją. Wedle wszelkiego prawdopodobieństwa, nowa klauzula zostanie poddana ocenie Trybunału Konstytucyjnego, który w wyroku uchylającym ustanowioną poprzednio klauzulę obejścia prawa podatkowego zasugerował, iż w stanie prawnym obowiązującym ówcześnie, brak było normy prawnej, która zakazywałaby podatnikom obniżania wysokości zobowiązania podatkowego za pomocą legalnych środków. Zatem los nowej klauzuli jest trudny do przewidzenia. Na pewno w fazie przygotowywania i konsultowania projektu klauzuli potrzebna będzie dogłębna analiza i refleksja dotycząca prawa konstytucyjnego.
- **Sankcja z tytułu zastosowania klauzuli**. Wątpliwa jest także konstytucyjność proponowanej sankcji w postaci dodatkowej kary w wysokości 30% stwierdzonego zobowiązania podatkowego w przypadku zastosowania klauzuli (obok obowiązku zapłaty podatku wraz z odsetkami i potencjalnej sankcji karnej skarbowej). Trybunał Konstytucyjny przy okazji kontroli tzw. „sankcji VAT" uznał, że tego rodzaju kumulatywna odpowiedzialność podatkowa stanowi (w przypadku osób fizycznych) wyraz nadmiernego fiskalizmu, który jest nie do pogodzenia z normami Konstytucji RP. Pytanie czy z tego samego powodu nie dojdzie do uchylenia wspomnianej sankcji, która ma towarzyszyć klauzuli obejścia prawa podatkowego. Należy zauważyć, iż możliwość obciążenia zidentyfikowanego nadużycia sankcją karną skarbową lub sankcją z ustawy o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary stanowią wystarczająco istotny impuls przeciwko nadużyciom, którego nie należy dalej rozszerzać. Pytanie więc czy wprowadzenie takiej sankcji daje się pogodzić z konstytucyjną zasadą proporcjonalności.
- **Praktyka organów podatkowych**. Przy ocenie zasadności podjęcia przez podatnika konkretnych kroków i ich adekwatności do obowiązujących realiów gospodarczych, organy podatkowe będą dokonywać oceny z perspektywy samego podatnika. Podatnicy, organy podatkowe, sądy administracyjne oraz nowo powołana Rada do Spraw Unikania Opodatkowania mogą różnić się znacząco w dokonywanych ocenach zawartych przez podatników transakcji, co może prowadzić do daleko idącej niepewności. Warto pamiętać, iż niezależnie od wsparcia Rady do Spraw Unikania Opodatkowania (której opinie mają być wszak niewiążące) oraz kontroli sądów administracyjnych, pierwszej oceny transakcji oraz jej uzasadnienia dokonywać będą organy podatkowe. Tymczasem już na przykładzie dotychczasowego orzecznictwa (np. w zakresie tzw. nadużycia prawa w kontekście VAT) sądy administracyjne podkreślały, że administracja podatkowa nie ma prawa ani kompetencji, by oceniać sposób kształtowania modelu prowadzonej działalności przez przedsiębiorców (por. przykładowo wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 29 kwietnia 2011 r. sygn. akt: I SA/Wr 1465/10).
- **Utrudniony dostęp do opinii zabezpieczających**. Instytucja opinii zabezpieczających, które mają ograniczyć ryzyko podatnika przed przystąpieniem do transakcji, które mogą następnie zostać zakwestionowane, może się okazać niedostępna dla przedsiębiorców o małej skali działalności ze względu na proponowaną opłatę od złożenia wniosku (co najmniej 25 tysięcy złotych).
- **Wstępna niepewność w stosowaniu prawa**. Można się spodziewać, że, przynajmniej w początkowym okresie funkcjonowania klauzuli obejścia prawa w Polsce, jej stosowanie przez organy podatkowe, prawdopodobnie skłonne do częstego polegania na niej przy ocenie transakcji optymalizacyjnych, może prowadzić do niepewności stosowania prawa. Taki stan rzeczy będzie wyjątkowo niekorzystny zwłaszcza w kontekście proponowanych sankcji w postaci dodatkowej kary w wysokości 30% stwierdzonego zobowiązania podatkowego w przypadku zastosowania klauzuli. Można się zastanawiać, czy ta niepewność nie będzie de facto stanowić zakazu jakiegokolwiek planowania podatkowego. Przy tego rodzaju niepewności i obwarowaniu sankcjami, przedsiębiorcy mogą obawiać się jakichkolwiek prób optymalizacji zobowiązań podatkowych.

Konkluzje

Klauzula obejścia prawa podatkowego ma być swoistą „linią na piasku", nakreśloną przez ustawodawcę jako drogowskaz dla podatników przy wytyczaniu granic dopuszczalnej optymalizacji podatkowej. Poprawnie sformułowana, może stanowić użyteczne narzędzie uszczelnienia systemu podatkowego dla Skarbu Państwa oraz wyrównania konkurencji na gruncie podatkowym pośród przedsiębiorców. Jednak wszelkie kroki podjęte w tym kierunku powinny być przemyślane tak, aby nowa klauzula nie była źródłem niepewności dla przedsiębiorców. W tym zakresie istotna jest nie tylko kwestia formalnego zapisu, lecz także praktyka stosowania, która jednak będzie kształtować się wraz z upływem czasu.

Masz pytania – zapraszamy do kontaktu z naszymi specjalistami

Jan Tokarski
Starszy menedżer

tel. stac.: +48 22 5234651
tel. kom.: +48 502184651
fax: +48 22 5084651
e-mail: jan.tokarski@pl.pwc.com

Przemysław Antas
Starszy konsultant

tel. stac.: +48 22 7466837
tel. kom.: +48 519 506837
fax: +48 22 7426837
e-mail: przemyslaw.antas@pl.pwc.com

Mariusz Marecki
Ekspert PwC

tel. stac.: +48 22 5234787
tel. kom.: +48 519504787
fax: +48 22 5084787
e-mail: mariusz.marecki@pl.pwc.com

Tabele 1 i 2. Przegląd rozwiązań legislacyjnych przeciwdziałających unikaniu opodatkowania w poszczególnych jurysdykcjach

Kraj	*Niemcy*	*Holandia*	*Irlandia*	*Wielka Brytania*
Rok wprowadzenia	2008	Ustawowa – 1930 Orzecznicza – 1987	1989	2013 (spodziewana) obecnie jedynie doktryna orzecznicza
Cel wprowadzenia	Chęć ograniczenia doktryny orzeczniczej, zgodnie z którą podatnik ma prawo dowolności w układaniu swych spraw podatkowych.	Ukierunkowanie na restrukturyzacje międzynarodowe skierowane na unikanie opodatkowania dochodów opodatkowanych w Holandii.	Brak reakcji sądów na dotkliwe zjawisko uchylania się od opodatkowania.	Ograniczenie agresywnych optymalizacji.
Podstawa prawna	Ustawa	Ustawa (rzadko stosowana) i orzecznicza zasada *treści ponad formą*.	Ustawa	Ustawa
Kształt klauzuli	1. Jasna intencja redukcji obciążenia podatkowego 2. Zastosowana transakcja jest nieodpowiednia dla zamierzonego celu ekonomicznego. 3. Brak innego niż podatkowy, istotnego celu zawarcia transakcji 4. Zawarta transakcja pozwala uzyskać korzyść podatkową	1. Wystąpienie czynności prawnej 2. Uchylenie się od opodatkowania jako dominujący cel transakcji 3. Efekty na gruncie podatkowym są inne od zamierzonych przez ustawodawcę	1. Wystąpienie transakcji o charakterze optymalizacyjnym. 2. Osiągnięto korzyść podatkową. 3. Korzyść podatkowa była celem dominującym.	Brak danych
Skutek zastosowania klauzuli	Zmiana charakteru transakcji	Zmiana charakteru transakcji	Zmiana charakteru transakcji	Brak danych
Specjalne kary	Brak		Kara w wysokości 20% zniknięty zobowiązania	Brak danych
Obecny status	Brak przeglądu. Przeglądowi poddawane są specjalne klauzule przeciwko nadużyciom.	Brak przeglądu	Brak przeglądu	Spodziewane wprowadzenie w połowie 2013 r.

Kraj	*Australia*	*Kanada*	*Chiny*	*Indie*	*Japonia*
Rok wprowadzenia	1981	1988	2008	2016	Brak klauzuli – 3 zasady szczególne
Cel wprowadzenia	Eliminacja "bezczelnych sztucznych optymalizacji, bez jednoczesnego nakładania ograniczeń na relacje gospodarcze, na których opierają się podatnicy podejmują legalne środki w celu ułożenia swoich spraw podatkowych."	Obawa resortu finansów , iż „istniejące zapisy ustawy o podatku dochodowym są nieodpowiednie dla zapobiegania oczywistym zabiegom optymalizacyjnym."	Dążenie do ograniczenia unikania opodatkowania podatkiem u źródła przez koncerny międzynarodowe	Zwalczenie coraz bardziej rozbudowanych form unikania opodatkowania o charakterze trans-granicznym.	
Podstawa prawna	Ustawa	Ustawa	Ustawa	Ustawa (projekt)	Ustawa
Kształt klauzuli	1. Wystąpienie transakcji 2. Korzyść podatkowa 3. Transakcja podjęta w dominującym celu osiągnięcia korzyści podatkowej.	1. Wystąpienie transakcji prowadzącej do uniknięcia opodatkowania 2. Wystąpienie korzyści podatkowej związanej z tą transakcją 3. Wystąpienie celu nadużycia prawa w celu obniżenia opodatkowania	1. Wystąpienie transakcji 2. Brak uzasadnienia gospodarczego dla zawarcia transakcji 3. Osiągnięcie obniżenia wysokości opodatkowania	1. Wystąpienie transakcji 2. Głównym lub jedynym celem transakcji jest korzyść podatkowa 3. Transakcja: - nie jest na zasadach rynkowych - jest nadużyciem kodeksu podatkowego - jest pozbawiona substancji biznesowej -nie jest przeprowadzona w dobrej wierze	Zostało zastosowane nieodpowiednie zredukowanie obciążenia podatkowego.
Skutek zastosowania klauzuli	Eliminacja korzyści podatkowej	Zmiana charakteru transakcji	Zmiana charakteru transakcji	Zmiana charakteru transakcji	Zmiana charakteru transakcji
Specjalne kary	50% wartości oszczędności podatkowej	Sankcja finansowa w prow. Quebec.	Brak	Brak	Brak
Obecny status	Poddawana przeglądowi w zakresie podatków dochodowych.	Brak zmian	Brak. Przeglądem objęte są konkretne klauzule przeciw nadużyciom.	Prace nad wprowadzeniem klauzuli do nowego kodeksu podatkowego.	

© 2013 PricewaterhouseCoopers Sp. z o.o. Wszystkie prawa zastrzeżone. W tym dokumencie nazwa „PwC" odnosi się do PricewaterhouseCoopers Sp. z o.o., firmy wchodzącej w skład sieci PricewaterhouseCoopers International Limited, z których każda stanowi odrębny i niezależny podmiot prawny.