
Klauzula obejścia prawa podatkowego

– wstępna ocena proponowanych
regulacji (wersja uaktualniona)

kwiecień 2016

Spis treści

1. Czym jest klauzula obejścia prawa podatkowego	4
2. Potrzeba wprowadzenia klauzuli	5
3. Światowy trend	6
4. Rekomendacje Unii Europejskiej	7
5. Modelowy kształt klauzuli	9
6. Klauzula wg projektu z 22 marca 2016 r.	10
7. Ocena przedstawionych założeń	12
8. Możliwe problemy praktyczne	13
9. Konkluzje	14
10. Przegląd rozwiązań - państwa UE	15
11. Przegląd rozwiązań - państwa spoza UE	16

Zgodnie z zapowiedziami Ministerstwa Finansów ogólna klauzula obejścia prawa podatkowego zacznie obowiązywać w II kwartale 2016 r. Już w tym momencie należy zastanowić się, jakie będą praktyczne i prawne konsekwencje wprowadzenia tej instytucji w formie proponowanej przez Ministerstwo Finansów.

Niniejsza informacja ma na celu przedstawianie zarysu tych skutków w oparciu o aktualny projekt nowelizacji Ordynacji podatkowej (z dnia 22 marca 2016 r.).

Od czasu uchylecia w 2004 r. poprzedniej klauzuli obejścia prawa podatkowego (klauzula zawarta w art. 24b § 1 Ordynacji podatkowej została uznana przez Trybunał Konstytucyjny za niezgodną z zasadami prawidłowej legislacji w wyroku z dnia 11 maja 2004 r. sygn. akt K 4/03) organy podatkowe teoretycznie nie mają narzędzi do kwestionowania rozliczeń podatników stosujących legalne metody unikania opodatkowania (w praktyce, co zostanie omówione w dalszej części informacji, w aktualnym stanie prawnym organy podatkowe w takiej sytuacji starają się korzystać z innych dostępnych im środków prawnych).

Zapowiedzi ponownego wprowadzenia przepisów dotyczących ogólnej klauzuli obejścia prawa podatkowego, które, zgodnie z wyrokiem TK, powinny precyzyjnie określać, w jakich sytuacjach można ją stosować, pojawiały się już w trakcie poprzedniej kadencji Sejmu (jak wynikało z pierwotnych deklaracji rządu, klauzula miała zacząć obowiązywać od 1 lipca 2014 r.).

W wyniku krytycznych uwag do przedstawionego przez Ministerstwo Finansów kształtu proponowanych regulacji, zgłaszanych m.in. przez podmioty zrzeszające przedsiębiorców, prace nad wprowadzeniem klauzuli zostały ostatecznie zaniechane. Po zeszłorocznych wyborach parlamentarnych prace nad wprowadzeniem klauzuli jednak wznowiono.

W rezultacie aktualnych prac Ministerstwa Finansów pod koniec grudnia 2015 r. na stronach Rządowego Centrum Legislacji opublikowano nową wersję projektu nowelizacji Ordynacji podatkowej wprowadzającej ogólną klauzulę obejścia prawa podatkowego. 22 marca 2016 r. projekt został przekazany do Sejmu (30 marca 2016 r. projekt został skierowany do pierwszego czytania na posiedzeniu Sejmu). Proponowane regulacje w dużym stopniu opierają się na założeniach przygotowanych przez Ministerstwo Finansów jeszcze w trakcie prac nad wprowadzeniem klauzuli w poprzednich latach.

W poniższej informacji aktualizujemy naszą analizę dotyczącą klauzuli z 2013 r. o kwestie dotyczące praktycznych problemów, z którymi będą mogli się zetknąć podatnicy działający na polskim rynku, przy założeniu, że klauzula wejdzie w życie w kształcie proponowanym aktualnie przez Ministerstwo Finansów.

1. Czym jest klauzula obejścia prawa podatkowego

Klauzula obejścia prawa podatkowego jest instytucją prawną, która uprawnia organy administracji podatkowej do kwestionowania na gruncie przepisów podatkowych prawa podatników do zawierania transakcji, które pozostają zgodne z dosłownym brzmieniem przepisów, lecz są ukształtowane w taki sposób, by osiągnąć inny efekt podatkowy od zamierzonego przez ustawodawcę.

W praktyce, klauzula obejścia prawa jest narzędziem organów podatkowych do walki z agresywnym planowaniem podatkowym, czyli takim sposobem zawierania transakcji, którego głównym celem jest obniżenie wysokości zobowiązania podatkowego.



2. Potrzeba wprowadzenia klauzuli

Z uzasadnienia do projektu zmian w Ordynacji podatkowej wynika, że:

„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 unikaniu opodatkowania. Standardem w innych rozwiniętych gospodarczo krajach jest klauzula generalna przeciwko unikaniu opodatkowania albo rozwinięta linia orzecznictwa sądowego zwalczająca nadużycia podatkowe.”

- Wedle stanowiska Ministerstwa Finansów, wprowadzenie klauzuli obejścia prawa w Polsce stanowi naturalne następstwo globalnego trendu:
 - opublikowany dokument wymienia 23 jurysdykcje, w których funkcjonują 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, najistotniejszym celem wprowadzenia klauzuli powinna być prewencja:
 - klauzula ma zapobiegać działaniom podatników skierowanym na osiągnięcie nieuzasadnionej 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”.

3. Światowy trend

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

W uzasadnieniu do projektowanej ustawy Ministerstwo Finansów podkreśla, że tylko w nielicznych państwach o rozwiniętym systemie gospodarki rynkowej nie została wprowadzona ogólna klauzula obejścia prawa podatkowego. W odpowiedzi na zagrożenia dla finansów publicznych państw funkcjonujących w ramach otwartej gospodarki rynkowej i nasilenie się zjawisk polegających na unikaniu opodatkowania w związku z międzynarodowym kryzysem finansowym część państw udoskonaliła swoje narzędzia do walki z podatnikami przekraczającymi standardy dopuszczalnej optymalizacji podatkowej. Ponadto w reakcji na kryzys finansowy część państw wprowadziła (bądź planuje wprowadzić) do swojego systemu podatkowego klauzulę po raz pierwszy (Wielka Brytania w 2013 r.).

Ministerstwo Finansów wskazuje, że wprowadzenie klauzuli wpisuje się w ogólnoświatowy trend związany z działaniami podejmowanymi przez państwa w celu zwalczania unikania opodatkowania.



Stanowisko Ministerstwa Finansów w tym zakresie znajduje potwierdzenie w działaniach organizacji międzynarodowych - 5 października 2015 r. Organizacja Współpracy i Rozwoju (OECD) opublikowała finalne założenia wytycznych Organizacji w ramach planu Base Erosion and Profit Shifting (BEPS). Celem BEPS jest skłonienie państw do zastosowania środków skutkujących zapobieganiu transferowi należności podatkowych do innych krajów. Jak wskazano dalej, podejmowanie działań tego typu rekomendują również instytucje unijne.

Przykładowe rozwiązania w zakresie zapobiegania unikaniu opodatkowania w przykładowych jurysdykcjach podatkowych zostały przedstawione w Tabelach 1 i 2.

Opisując sposób funkcjonowania klauzuli w innych państwach o podobnym do Polski systemie prawnym Ministerstwo doszło do wniosku, że „tylko w Polsce wprowadzenie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania zostało zdyskwalifikowane przez Trybunał Konstytucyjny, mimo że badana przez Trybunał Konstytucyjny klauzula była porównywalna z klauzulami obowiązującymi i wprowadzanymi obecnie w innych państwach”. Takie stwierdzenie może sugerować, że Ministerstwo nie podziela sformułowanych przez TK zastrzeżeń do klauzuli obowiązującej do 2004 r.

4. Rekomendacje Unii Europejskiej

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 pod uwagę również przez polskiego ustawodawcę:

- **Uzgodnienie** to każda transakcja, system działania, działanie, operacja, umowa, dotacja, porozumienie, obietnica, 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 (tj. transakcje tego samego typu realizowane wielokrotnie pomiędzy tymi samymi podmiotami);
 - 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 oczekiwaną 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 – 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 wskazane przez Komisję propozycje co do brzmienia i stosowania tego rodzaju klauzuli. Z analizy proponowanych przepisów wynika, że technika legislacyjna przyjęta przez Ministerstwo Finansów bazuje 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:



- 1 **Zakres przedmiotowy:** określenie transakcji (porozumienia, struktury), które są oceniane (analizowane) przez pryzmat klauzuli.
- 2 **Korzyść podatkowa:** określenie korzyści, która jest osiągnięta wskutek ocenianej transakcji (porozumienia, struktury).
- 3 **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 dominującym.
- 4 **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.

Z treści dokumentów publikowanych przez Komisję w ostatnim czasie wynika, że KE wciąż uznaje unikanie opodatkowania za jeden z kluczowych problemów, z którymi muszą się zmierzyć państwa członkowskie – zob. zalecenia Komisji 2016/136 z dnia 28 stycznia 2016 r. w sprawie wdrażania środków przeciwdziałających nadużyciom postanowień konwencji podatkowych: „W celu zapewnienia dobrego funkcjonowania rynku wewnętrznego konieczne jest, aby państwa członkowskie dysponowały skutecznymi systemami podatkowymi, a ich bazy podatkowe nie ulegały erozji wskutek niezamierzonego nieopodatkowania i nadużyć, oraz aby rozwiązania chroniące bazy podatkowe państw członkowskich nie prowadziły do niedopasowań i zakłóceń na rynkach.”.

5. Modelowy kształt klauzuli

Polskie doświadczenia z funkcjonowaniem klauzuli obejścia prawa są stosunkowo ograniczone. Od 2003 r. taki instrument funkcjonował w polskim prawie, ale został po krótkim czasie 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** – zarówno w trakcie prac nad wprowadzeniem klauzuli, jak i już po jej wejściu w życie, organy powinny udzielać podatnikom informacji na temat tego, w jaki sposób planują korzystać z tego instrumentu. Ponadto podatnicy powinni mieć możliwość zgłaszania uwag do przyjętych przez organy założeń,
- **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 nie dozwolonej 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,
- **Przeciwdziałanie nadużyciu** – klauzula powinna zawierać postanowienie, 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.

6. Klauzula wg projektu z 22 marca 2016 r.

Jak wynika z treści proponowanych przepisów, istotą klauzuli ma być pozbawienie podatnika korzyści podatkowej, jeżeli została ona osiągnięta przy wykorzystaniu transakcji, wskazujących na to, że sposób działania podatnika był sztuczny.

Sposób działania klauzuli

Zgodnie z proponowaną regulacją pozbawienie podatnika osiągniętej korzyści podatkowej następuje, jeżeli podatnik podjął czynność przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej. Sposób działania podatnika uznaje się za sztuczny, jeżeli na podstawie istniejących okoliczności należy przyjąć, że nie zostałby zastosowany przez podmiot działający rozsądnie i kierujący się zgodnymi z prawem celami innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej.

Przy ocenie, czy sposób działania podatnika był sztuczny, organy podatkowe wezmą pod uwagę następujące okoliczności transakcji:

- 1 nieuzasadnione dzielenie operacji lub
- 2 angażowanie podmiotów pośredniczących mimo braku uzasadnienia gospodarczego lub
- 3 występowanie elementów prowadzących do uzyskania stanu identycznego lub zbliżonego do stanu istniejącego przed dokonaniem czynności, lub
- 4 występowanie elementów wzajemnie się znoszących lub kompensujących, lub
- 5 występowanie ryzyka gospodarczego przewyższającego spodziewane korzyści inne niż podatkowe w takim stopniu, iż należy uznać, że rozsądnie działający podmiot nie wybrałby tego sposobu działania

O ile organy stwierdzą, że dane transakcje były sztuczne i ukierunkowane przede wszystkim na osiągnięcie korzyści podatkowej, ich skutki podatkowe będą oceniane na podstawie „odpowiednich czynności” (tj. takich, które podjąłby podatnik działający racjonalnie i zgodnymi z prawem celami). W sytuacji, gdy transakcje są ukierunkowane wyłącznie na osiągnięcie korzyści podatkowych, skutki tych transakcji określa się tak, jakby w ogóle ich nie dokonano.

Sytuacje nieobjęte stosowaniem klauzuli

Klauzula nie będzie miała zastosowania:

- 1 jeśli korzyść podatkowa lub suma korzyści osiągniętych przez podmiot z tytułu jednej czynności lub zespołu czynności ukierunkowanych na obejście prawa podatkowego, nie przekracza w okresie rozliczeniowym 100 000 zł, lub
- 2 do podmiotu, który uzyskał opinię zabezpieczającą dotyczącą czynności – w zakresie objętym opinią, do dnia uchylecia lub zmiany opinii zabezpieczającej, lub
- 3 do podmiotu, którego wniosek o wydanie opinii zabezpieczającej nie został załatwiony w terminie, lub
- 4 do podatku od towarów i usług, opłat i niepodatkowych należności budżetowych [na gruncie VAT nadużycie prawa będzie zdefiniowane odrębnie jako dokonanie czynności opodatkowanych w ramach transakcji, „która pomimo spełnienia warunków formalnych ustanowionych w przepisach ustawy, miała zasadniczo na celu osiągnięcie korzyści podatkowych, których przyznanie byłoby sprzeczne z celem, któremu służą te przepisy”],
- 5 jeżeli zastosowanie innych przepisów prawa podatkowego pozwala na przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania.

Opinie zabezpieczające

Minister Finansów nie będzie wydawał interpretacji dotyczących transakcji ukierunkowanych na unikanie opodatkowania (jeżeli podatnik uzyska interpretację indywidualną dotyczącą elementu czynności, która stanie się przedmiotem decyzji wydanej na podstawie przepisów o klauzuli, taka interpretacja nie będzie miała mocy ochronnej). Podatnicy będą mieli jednak możliwość uzyskania „opinii zabezpieczającej”. We wnioskach o wydanie takiej opinii podatnicy powinni przedstawić opis zaplanowanych transakcji wraz z ich ekonomicznym uzasadnieniem.

Rozpatrując wniosek o wydanie opinii Minister Finansów powinien rozstrzygnąć, czy podstawowym celem opisanych przez podatnika transakcji jest osiągnięcie korzyści podatkowej w rozumieniu projektowanych przepisów. Jak wyżej wskazano, o ile Minister Finansów wyda pozytywną opinię, klauzula nie będzie miała zastosowania do transakcji objętych wnioskiem podatnika.

Postępowanie podatkowe

Jak wynika z treści projektu, postępowanie w sprawach, w których będą miały zastosowanie przepisy dotyczące klauzuli będą scentralizowane – organem posiadającym kompetencje w tym zakresie będzie Minister Finansów, który będzie uprawniony do wszczęcia postępowania podatkowego w sprawach dotyczących obejścia prawa podatkowego. Ponadto, jeżeli w toku postępowania organ podatkowy bądź organ kontroli skarbowej stwierdzi, że podatnik mógł dopuścić się obejścia przepisów prawa podatkowego, Minister Finansów będzie mógł przejąć takie postępowanie (w całości bądź w części). Jeżeli Minister Finansów podejmie takie działanie, czynności dokonane przez organ podatkowy lub organ kontroli skarbowej przed przejęciem postępowania pozostaną w mocy.

W toku postępowania Minister Finansów będzie miał możliwość uzyskania opinii Rady ds. Unikania Opodatkowania (pełniącej rolę panelu eksperckiego) co do zasadności zastosowania klauzuli. W przypadku, gdy podatnik wraz z odwołaniem od decyzji wydanej w pierwszej instancji złoży wniosek o uzyskanie takiej opinii, Minister będzie miał obowiązek zasięgnięcia opinii Rady.

Przepisy przejściowe

Zgodnie z treścią proponowanych przepisów intertemporalnych, klauzula będzie miała zastosowanie do czynności dokonanych po dniu wejścia w życie proponowanych regulacji. Przy założeniu, że projektowane przepisy nie ulegną zmianie w ww. zakresie w toku dalszych prac legislacyjnych, w sytuacji gdy skutki podatkowe danej czynności dokonanej przed dniem wejścia w życie klauzuli będą rozłożone w czasie (jak to może mieć miejsce np. przy reorganizacji grupy kapitałowej czy sprzedaży znaku towarowego), skutki te nie powinny być kwestionowane w oparciu o przepisy dotyczące klauzuli.

Dodatkowo, interpretacje uzyskane przed wejściem w życie klauzuli nie będą traciły automatycznie swojej mocy ochronnej, nawet w przypadku gdy organ w toku postępowania ustali, że przedmiotem interpretacji była czynność podjęta w celu obejścia prawa podatkowego w rozumieniu przepisów o GAAR.

Ustawa ma wejść w życie po upływie 30 dni od dnia ogłoszenia.



7. 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 racjonalną z punktu widzenia interesów fiskalnych państwa. 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 projektu ustawy wprowadzającej klauzulę z opisanymi wyżej kryteriami „dobrej klauzuli”, można dojść do następujących konkluzji:

Pewność prawa

Ze względu na mało precyzyjny charakter przepisów, należy się spodziewać, że ich właściwa treść normatywna zostanie doprecyzowana dopiero w orzecznictwie sądów administracyjnych (co będzie mogło nastąpić dopiero, gdy pierwsze sprawy, w których zastosowano klauzulę trafią do sądów) – oznacza to, że co najmniej przez pierwsze kilka lat obowiązywania nowych przepisów podatnicy nie będą mieli pewności co do tego, w jakich sytuacjach klauzula będzie mogła zostać zastosowana. Negatywny wpływ na bezpieczeństwo uczestników obrotu gospodarczego może mieć fakt, że zgodnie z projektowaną nowelizacją, przepisy wprowadzające klauzule wejdą w życie już 30 dni po ich ogłoszeniu.

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, aby wprowadzeniu klauzuli towarzyszyła jasna komunikacja skierowana do podatników, np. w postaci oficjalnego komentarza co do wykładni i stosowania klauzuli.

Oparcie na materiale dowodowym

Projektowana nowelizacja nie przewiduje, aby do spraw dotyczących unikania opodatkowania miały zastosowanie szczególne zasady postępowania, w tym reguły dowodowe odbiegające od ogólnych zasad wynikających z przepisów Ordynacji podatkowej – w związku z tym należy się spodziewać, że kluczowa w tym względzie okaże się praktyka Ministra Finansów.

Sfery bezpieczne

Z projektowanych przepisów wynika, że klauzula nie będzie miała zastosowania w sprawach dotyczących podatku VAT – wynika to jednak jedynie z tego, że nowelizacja przewiduje dla tego podatku odrębne regulacje.

Sprawiedliwość i skuteczność procedury – niezależny panel

Przejrzystości ma służyć procedura konsultacji z Radą do Spraw Unikania Opodatkowania. W tym kontekście wątpliwości może budzić proponowany skład Rady, której członkowie w części będą wyznaczani przez przedstawicieli organów państwowych (z 9 członków Rady dwóch będzie wyznaczał Minister Finansów, jednego Minister Sprawiedliwości), jak również brak gwarancji co do posiadania wystarczającej wiedzy ekonomicznej przez członków Rady, umożliwiającej im ocenę znaczenia osiągniętych przez podatnika pozapodatkowych korzyści.

Przeciwdziałanie nadużyciu

Projektowane przepisy wskazują na przykładowe okoliczności, które mogą sugerować, że dane transakcje mają na celu uniknięcie opodatkowania – nie oznacza to jednak, że katalog tych czynności jest zamknięty. Przeciwnie, należy się spodziewać, że Minister Finansów celowo pozostawia sobie w tym zakresie daleko idącą swobodę. Przepisy nowelizacji w projektowanym kształcie nie umożliwiają więc wyznaczenia nawet orientacyjnej granicy legalnych metod minimalizacji obciążeń podatkowych.

Mechanizmy zabezpieczające

Proponowane zmiany w Ordynacji zakładają, że podatnik będzie miał możliwość uzyskania opinii zabezpieczającej. W teorii jest to mechanizm zbliżony do interpretacji indywidualnych i powinien służyć zabezpieczeniu rozliczeń podatnika. Można jednak obawiać się, czy, skoro, jak wynika z projektowanych przepisów, złożenie wniosku nie stanowi przeszkody do kontroli rozliczeń podatnika składającego wnioski, instytucja ta będzie wykorzystywana jako swojego rodzaju „autodonos”.

8. Możliwe problemy praktyczne

Na ten moment trudno jednoznacznie ocenić, jakie będą konsekwencje wprowadzenia klauzuli, jednak już teraz należy zwrócić uwagę na podstawowe problemy, które prawdopodobnie będą się wiązały z jej stosowaniem:

Zakres stosowania

Na podstawie projektowanych przepisów nie da się jednoznacznie ustalić, jak szeroki zakres będzie miało stosowanie klauzuli – możliwe jest zarówno, że będzie ona stosowana względem największych podatników i transakcji związanych z agresywnymi działaniami optymalizacyjnymi, jak również to, że klauzula stanie się narzędziem, wykorzystywanym do kwestionowania transakcji, które w dzisiejszych warunkach uznaje się za całkowicie standardowe. Stosunkowo niski próg wartości transakcji, względem których będzie ona mogła mieć zastosowanie sugeruje, że może to być narzędzie stosowane powszechnie. Do przeciwnego wniosku może prowadzić fakt, że podmiotem uprawnionym do zastosowania klauzuli będzie co do zasady Minister Finansów. Nie można jednak wykluczyć, że tak jak w przypadku interpretacji indywidualnych, Minister uzyska uprawnienia do delegowania swoich uprawnień w tym zakresie na inne organy. Nie jest również jasne, jakie przełożenie na zakres stosowania klauzuli będzie miał fakt, że zgodnie z projektowanymi przepisami nie będzie ona miała zastosowania „jeżeli zastosowanie innych przepisów prawa podatkowego pozwala na przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania”, skoro z aktualnej praktyki organów podatkowych wynika, że analogiczne efekty do zastosowania klauzuli można uzyskać przykładowo poprzez stosowanie ogólnych reguł dotyczących rozliczania kosztów podatkowych czy art. 199a Ordynacji podatkowej dającego m.in. możliwość badania rzeczywistej treści czynności prawnej zrealizowanej przez podatnika.

Opinie zabezpieczające

Istotne wątpliwości może budzić również dostępność (ze względu na stosunkowo wysoką opłatę, wynoszącą 20 tys. zł) i czas oczekiwania na jej wydanie (Minister ma 6 miesięcy na rozpatrzenie wniosku od daty jego otrzymania).

Zgodność z Konstytucją RP

Proponowane aktualnie przepisy są bez wątpienia bardziej rozbudowane niż art. 24b § 1 Ordynacji podatkowej, który został poddany krytyce Trybunału Konstytucyjnego. Wciąż nie są to jednak normy, które, w porównaniu z innymi przepisami prawa podatkowego, można określić jako wysoce precyzyjne. W tym kontekście można się spodziewać, że jeżeli proponowane przepisy wejdą w życie, zostaną poddane kontroli sądu konstytucyjnego. Nie sposób przewidzieć, jakie będzie rozstrzygnięcie Trybunału. Należy również zauważyć, że nawet jeżeli same przepisy zostaną uznane za zgodne z Konstytucją, to praktyka ich stosowania może już naruszać takie standardy konstytucyjne jak pewność prawa.

Moment wejście w życie

Aktualne deklaracje Ministerstwa Finansów wskazują na to, że klauzula wejdzie w życie w terminie, który wypadałby w trakcie roku podatkowego większości podatników. Oznacza to, że klauzula będzie miała zastosowanie do transakcji, które często były planowane z dużym wyprzedzeniem. W takim scenariuszu wielu podatników już w tym momencie powinna dokonać weryfikacji realizowanych przez siebie transakcji pod kątem rozliczeń podatkowych.

Zasada dwuinstancyjności

Proponowane przepisy zakładają, że co do zasady organem właściwym do stosowania klauzuli będzie Minister Finansów. W takiej sytuacji należy zakładać, że jedynym skutecznym środkiem do uchylenia decyzji wydanej przez Ministra będzie skarga do sądu administracyjnego.

9. Konkluzje

Mając na uwadze szeroki zakres proponowanych regulacji, naszym zdaniem prawdopodobieństwo, że klauzula obejścia prawa podatkowego będzie stosowana względem szerokiej grupy podatników, nie tylko międzynarodowych korporacji stosujących agresywne metody planowania podatkowego, ale również m.in. średniej wielkości firm z polskim kapitałem, należy ocenić jako wysokie.

Podatnicy przygotowujący się na wprowadzenie klauzuli powinni dokonać szczegółowej analizy zrealizowanych w tym roku transakcji (jak również tych zaplanowanych w najbliższym czasie) mających istotny wpływ na ich rozliczenia podatkowe, pod kątem oceny, czy w rozumieniu przepisów projektowanej ustawy mogą być one uznane za „sztuczne”. Należy mieć przy tym na uwadze, że przepisy nowelizacji będą mieć zastosowanie nie tylko do weryfikacji rozliczeń w podatkach dochodowych, ale przewidują również wprowadzenie odrębnej klauzuli dla podatku VAT. Sugerujemy, aby w pierwszej kolejności dokonać weryfikacji uzasadnienia biznesowego (prawdopodobieństwa osiągnięcia i wartości korzyści innych niż podatkowe) i dokumentacji transakcji, które najczęściej są wykorzystywane w optymalizacji podatkowej (realizowanych np. przy restrukturyzacji grupy kapitałowej) – pogłębiona analiza powinna objąć jednak wszystkie transakcje istotne pod kątem rozliczeń podatkowych, do których potencjalnie może być zastosowana klauzula.

W tym momencie trudno ocenić, w jaki sposób ukształtuje się praktyka orzecznicza Ministra Finansów i sądów administracyjnych związana tym nowym instrumentem prawnym.

Należy mieć również na uwadze, że opublikowany projekt ustawy zakłada, że Minister Finansów nie będzie wydawał interpretacji indywidualnych, jeżeli stwierdzi, że opisane przez podatnika transakcje mają na celu obejście prawa podatkowego. W tym kontekście (o ile przepisy w proponowanym kształcie wejdą w życie) można rozważyć skorzystanie z nowej instytucji, opinii zabezpieczających. Uzyskanie opinii będzie mogło uchronić podatnika przed negatywnymi konsekwencjami transakcji, które mogą być uznane za „sztuczne” w świetle projektowanych przepisów Ordynacji podatkowej. W tym momencie trudno ocenić, w jaki sposób ukształtuje się praktyka orzecznicza Ministra Finansów i sądów administracyjnych związana tym nowym instrumentem prawnym. W związku z tym, przed podjęciem decyzji o złożeniu wniosku o uzyskanie opinii zabezpieczającej podatnik powinien przeprowadzić szczegółową analizę transakcji będących przedmiotem wniosku i tego, jakie mogą być skutki otrzymania negatywnej opinii dla jego rozliczeń podatkowych.

10. Przegląd rozwiązań - państwa UE

Kraj	NIEMCY	HOLANDIA	IRLANDIA	WIELKA BRYTANIA
Rok wprowadzenia	Ustawowa - 2008	Ustawowa – 1925 (od tego czasu modyfikowana i uzupełniona doktryną orzecniczą)	1989	2013
Cel wprowadzenia	Doprecyzowanie orzecniczej doktryny obejścia prawa podatkowego	Ustalanie podstawy opodatkowania w oparciu o rzeczywistą treść a nie o formę czynności podejmowanych przez podatnika	Brak reakcji sądów na dotkliwe zjawisko uchylania się od opodatkowania.	Ograniczenie agresywnych optymalizacji podatkowych.
Podstawa prawna	Ustawa (uzupełniona doktryną orzecniczą)	Ustawa (rzadko stosowana - co do zasady stosowane są SAAR) i orzecznicza zasada treści ponad formą (doktryna <i>fraus legis</i>)	Ustawa	Ustawa
Sytuacje objęte klauzulą	1. Jasna intencja redukcji obciążenia podatkowego.	1. Uchylenie się od opodatkowania jako dominujący cel transakcji. 2. Efekty na gruncie podatkowym są inne od zamierzonych przez ustawodawcę.	1. Wystąpienie transakcji o charakterze optymalizacyjnym. 2. Osiągnięcie korzyści podatkowej. 3. Korzyść podatkowa była celem dominującym.	1. Tworzenie struktur podatkowych wykorzystywanych do nadużycia prawa. 2. Skutki działań podjętych przez podatnika są niezgodne z przepisami bądź z celami przepisów prawa podatkowego. 3. Struktury są tworzone poprzez wykorzystanie sztucznych lub nietypowych czynności. 4. Celem struktur jest wykorzystanie luk w przepisach prawa podatkowego.
Skutek zastosowania klauzuli	Zmiana charakteru transakcji	Zmiana charakteru transakcji	Zmiana charakteru transakcji	Uprawnienie organów podatkowych do korygowania zobowiązania podatkowego
Specjalne kary	Dodatkowe kary są nakładane wyłącznie w razie wykrycia oszustwa podatkowego	W przypadku stwierdzenia, że podatnik unikał opodatkowania, organy podatkowe mogą zastosować karę administracyjną – gdy udowodni się podatnikowi rażące zaniedbanie (brak należytej staranności) albo zamiar popełnienia oszustwa podatkowego.	Kara w wysokości 30 % nieuzasadnionej korzyści podatkowej	Brak kary w wyniku zastosowania ogólnej klauzuli; kara finansowa może zostać wymierzona na podstawie odrębnych przepisów (w związku z brakiem należytej staranności w regulowaniu zobowiązań podatkowych).
Obecny status	Brak przeglądu. Przeglądowi poddawane są klauzule przeciwko nadużyciom na gruncie poszczególnych podatków.	Brak przeglądu. Przeglądowi poddawane są klauzule przeciwko nadużyciom na gruncie poszczególnych podatków.	Nowelizacja z 2014 r. wprowadzająca m.in. możliwość uniknięcia kary finansowej w przypadku dobrowolnego ujawnienia przez podatnika transakcji ukierunkowanych na obejście prawa.	Prace nad nowelizacją przepisów związane m.in. z wprowadzeniem kary finansowej za stosowanie obejścia prawa podatkowego w wysokości 60 % uszczuplonego zobowiązania.

11. Przegląd rozwiązań - państwa spoza UE

Kraj	AUSTRALIA	KANADA	CHINY	INDIE
Rok wprowadzenia	1981	1988	2008	-
Cel wprowadzenia	Eliminacja "sztucznych optymalizacji, bez jednoczesnego nakładania ograniczeń na relacje gospodarcze, na których opierają się podatnicy podejmują legalne środki w celu ułożenia swoich spraw podatkowych."	Wprowadzenie przepisów przeciwdziałających "oczywistym zabiegom optymalizacyjnym."	Dążenie do ograniczenia unikania opodatkowania podatkiem u źródła przez koncerny międzynarodowe	Zwalczenie schematów unikania opodatkowania o charakterze transgranicznym.
Podstawa prawna	Ustawa	Ustawa	Ustawa	Ustawa (projekt)
Sytuacje objęte klauzulą	Przeprowadzenie transakcji bądź serii transakcji, których głównym celem jest osiągnięcie korzyści podatkowej.	Przeprowadzenie transakcji bądź serii transakcji, których celem jest w bezpośredni lub pośredni sposób zmniejszenie, uniknięcie bądź odroczenie płatności podatku, z wyjątkiem sytuacji, w których podatnik działał w dobrej wierze w celu osiągnięcia skutku innego niż osiągnięcie korzyści podatkowej	1. Brak uzasadnienia gospodarczego dla zawarcia transakcji. 2. Celowe i nieuzasadnione obniżenie wysokości zobowiązania podatkowego	1. Głównym lub jedynym celem transakcji jest korzyść podatkowa 2. Transakcja: - odbiega od standardów rynkowych - jest ukierunkowana na nadużycie przepisów ustaw podatkowych - jest pozbawiona uzasadnienia biznesowego - jest przeprowadzona w sposób wskazujący, że podatnik nie działał w dobrej wierze
Skutek zastosowania klauzuli	Pozbawienie podatnika nieuprawnionej korzyści podatkowej	Ocena podatkowych skutków transakcji na podstawie czynności, które podjąłby podatnik działający racjonalnie podatnik	Korekta wysokości zobowiązania podatkowego	Ocena skutków podatkowych transakcji według na podstawie czynności, które podjąłby podatnik działający racjonalnie podatnik lub pominięcie transakcji przy ocenie jej skutków podatkowych; potraktowanie podatnika jako rezydenta podatkowego Indii.
Specjalne kary	25 % wartości zaniżonego zobowiązania sytuacji gdy podatnik jest stanie wskazać jakikolwiek uzasadniony cel biznesowy stojący za zrealizowaną transakcją; 50 % wartości oszczędności podatkowej w sytuacji gdy transakcja nie ma jakiegokolwiek racjonalnego biznesowego uzasadnienia	Sankcja finansowa w prowincji Quebec wynosząca do 25 % wartości zaniżonego zobowiązania podatkowego.	Możliwość naliczenia karnych odsetek naliczonych od wartości zaniżonego zobowiązania.	Jezeli podatnik nie udowodni, że transakcja została przeprowadzona z ekonomicznym uzasadnieniem, organ podatkowy będzie mógł nałożyć karę finansową w wysokości od 100% do 300% kwoty podatku jaki byłby należny, gdyby transakcja została przeprowadzona w sposób zgodny z prawem.
Obecny status	Prace nad nowelizacją przepisów o GAAR polegającą m.in. na objęciu klauzulą schematów, które prowadzą do uniknięcia "opodatkowanej obecności" w Australii oraz zwiększeniu maksymalnej stawki karnego zobowiązania do wartości 120 % uszczuplenia wynikającego z działań podatnika podjętych w celu obejścia prawa podatkowego.	Brak zmian	W 2014 r. weszły w życie wytyczne, na mocy których wyłączono spod zakresu stosowania GAAR transakcje, które mogą być kwestionowane w oparciu o inne przepisy, jak również doprecyzowano, w jakich sytuacjach transakcja nie ma ekonomicznego uzasadnienia	Planowany termin wejścia w życie klauzuli - 1 kwietnia 2017 r.



Kontakt

Jan Tokarski
Dyrektor
jan.tokarski@pl.pwc.com
+48 502 184 651

Andrzej Zubik
Starszy Menedżer
andrzej.zubik@pl.pwc.com
+48 502 184 689

Mariusz Marecki
Doradca podatkowy
mariusz.marecki@pl.pwc.com
+48 519 504 787

© 2016 PwC Polska Sp. z o.o. Wszystkie prawa zastrzeżone.

W tym dokumencie nazwa „PwC” odnosi się do podmiotu lub podmiotów wchodzących w skład sieci PwC, z których każda stanowi odrębny i niezależny podmiot prawny. Dowiedz się więcej na www.pwc.com/structure

W PwC Polska naszym celem jest budowanie zaufania wśród społeczeństwa i odpowiadanie na kluczowe wyzwania współczesnego świata. Jesteśmy siecią firm działającą w 157 krajach. Zatrudniamy ponad 208 tysięcy osób dostarczających naszym klientom najwyższą jakość usług w zakresie audytu, doradztwa biznesowego oraz doradztwa podatkowego i prawnego. Poznaj szczegóły na www.pwc.pl.