

KLAUZULA GENERALNA UNIKANIA OPODATKOWANIA

**Komentarz do zmian
w ordynacji podatkowej**

Grzegorz Kujawski

PRAWO W PRAKTYCE

KLAUZULA GENERALNA UNIKANIA OPODATKOWANIA

Komentarz do zmian
w ordynacji podatkowej
Granice regulacji

Grzegorz Kujawski

PRAWO W PRAKTYCE

Zamów książkę w księgarni internetowej

proinfo.pl
księgarnia internetowa

Stan prawny na 30 października 2016 r.

Wydawca
Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący
Kinga Zając

Opracowanie redakcyjne
Agnieszka Bąk

Łamanie
Violet Design Wioletta Kowalska

Ta książka jest wspólnym dziełem twórcy i wydawcy. Prosimy, byś przestrzegał przysługujących im praw. Książkę możesz udostępnić osobom bliskim lub osobiście znanym, ale nie publikuj jej w internecie. Jeśli cytujesz fragmenty, nie zmieniaj ich treści i koniecznie zaznacz, czyje to dzieło. A jeśli musisz skopiować część, rób to jedynie na użytek osobisty.

prawolubni

SZANUJMY PRAWO I WŁASNOŚĆ
Więcej na www.legalnakultura.pl
POLSKA IZBA KSIĄŻKI

© Copyright by
Wolters Kluwer SA, 2017

ISBN: 978-83-8092-834-3

Dział Praw Autorskich
01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33
tel. 22 535 82 19
e-mail: ksiazki@wolterskluwer.pl
www.wolterskluwer.pl
księgarnia internetowa www.profinfo.pl

SPIS TREŚCI

Wykaz skrótów	9
Wstęp: o czym jest i czemu służy ta książka	11
Rozdział 1	
Czym jest obejście prawa podatkowego?	13
Rozdział 2	
Obejście prawa podatkowego a nadużycie prawa i czynności pozorne	19
2.1. Obejście prawa podatkowego a nadużycie prawa	20
2.2. Obejście prawa podatkowego a czynności pozorne	24
2.3. Obejście prawa podatkowego a reguły wykładni oświadczenia woli	28
Rozdział 3	
Wybrane zagraniczne regulacje prawne w zakresie obejścia prawa podatkowego	31
3.1. Australia	31
3.2. Austria, Niemcy i Szwajcaria	33
3.3. Wielka Brytania	36
3.4. Stany Zjednoczone	38
Rozdział 4	
Obejście prawa podatkowego w orzecznictwie polskich sądów administracyjnych	41
4.1. Orzeczenia odnoszące się do okresu sprzed wejścia w życie art. 24a i 24b ordynacji podatkowej	41

4.2. Przepisy art. 24a i 24b ordynacji podatkowej	49
4.3. Przepis art. 199a ordynacji podatkowej: obejście prawa i czynności pozorne	54
4.4. Orzeczenia zapadłe w oparciu o przepisy prawa cywilnego: obejście prawa podatkowego i czynności pozorne	82

Rozdział 5

Obejście prawa podatkowego w orzecznictwie

Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej	92
5.1. Wstęp	92
5.2. Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w zakresie podatku VAT	94
5.3. Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w zakresie podatków dochodowych	103

Rozdział 6

Komentarz do działu IIIa ordynacji podatkowej

– generalnej klauzuli unikania opodatkowania	115
6.1. Generalna klauzula unikania opodatkowania	115
Art. 119a. [Definicja unikania opodatkowania. Skutki podatkowe unikania opodatkowania]	115
Art. 119b. [Wyłączenia w stosowaniu klauzuli generalnej] ...	127
Art. 119c. [Definicja sztucznego sposobu działania]	132
Art. 119d. [Pozapodatkowe cele czynności strony]	134
Art. 119e. [Definicja korzyści podatkowej]	137
Art. 119f. [Definicja czynności. Sumowanie korzyści podatkowych]	138
Art. 119g. [Wszczęcie lub przejęcie postępowania dotyczącego unikania opodatkowania]	141
Art. 119h. [Zasięganie opinii Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania]	143
Art. 119i. [Postępowanie w sprawie wydania opinii przez Radę]	145
Art. 119j. [Korekta zobowiązania podatkowego uczestników unikania opodatkowania]	148
Art. 119k. [Zakończenie postępowania dotyczącego unikania opodatkowania]	151

Art. 119l. [Postępowanie dotyczące unikania opodatkowania]	155
6.2. Opinie zabezpieczające	155
Art. 119w. [Podmiot i przedmiot opinii zabezpieczającej]	155
Art. 119x. [Treść wniosku o wydanie opinii zabezpieczającej]	157
Art. 119y. [Zakończenie postępowania o wydanie opinii zabezpieczającej i środki odwoławcze]	160
Art. 119z. [Możliwość prowadzenia kontroli po złożeniu wniosku o opinię zabezpieczającą]	161
Art. 119za. [Treść opinii zabezpieczającej]	162
Art. 119zb. [Termin na wydanie opinii zabezpieczającej]	163
Art. 119zc. [Opłata za wniosek o wydanie opinii zabezpieczającej. Przypadki zwrotu opłaty. Koszty postępowania]	163
Art. 119zd. [Zmiana opinii zabezpieczającej lub odmowy wydania opinii]	164
Art. 119ze. [Wycofanie wniosku o wydanie opinii zabezpieczającej]	165
Art. 119zf. [Stosowanie pozostałych przepisów ordynacji podatkowej do postępowań dotyczących unikania opodatkowania]	166
6.3. Przepisy przejściowe i zmiany w przepisach obowiązujących	168
Art. 7. [Zakres obowiązywania klauzuli generalnej]	168
Art. 9. [Wejście w życie klauzuli generalnej]	169
6.4. Ordynacja podatkowa	169
Art. 14b. [Postępowanie w sprawach wydania interpretacji indywidualnej w przypadku uzasadnionego przypuszczenia możliwości unikania opodatkowania]	169
Art. 14na. [Wyłączenie funkcji ochronnych interpretacji indywidualnej w zakresie, w którym dotyczyły unikania opodatkowania]	170
Art. 81b. [Korekta deklaracji podatkowych w postępowaniach w sprawach dotyczących unikania opodatkowania]	170

Art. 156.	[Obowiązek stawiennictwa na terenie całego kraju w sprawach dotyczących unikania opodatkowania]	170
Art. 200.	[Termin do wypowiedzenia się co do zgromadzonego materiału dowodowego w sprawach dotyczących unikania opodatkowania]	171
Art. 202.	[Zakres czynności organu podatkowego podczas zawieszenia postępowania w związku z wystąpieniem o opinię Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania]	171
Art. 210.	[Treść decyzji dotyczącej unikania opodatkowania]	171
Art. 239d.	[Wyłączenie możliwości nadania rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji dotyczącej unikania opodatkowania]	172

Rozdział 7

Fuzje, przejęcia, podziały spółek, restrukturyzacje:

cele, motywy, efekty i ich ocena	173
7.1. Wstęp: czemu służy ten rozdział?	173
7.2. Fuzje, przejęcia, podziały, restrukturyzacje: uporządkowanie pojęć	174
7.3. Fuzje i przejęcia: ich motywy i cele	177
7.4. Motywy i cele podziałów spółek	181
7.5. Rodzaje i obszary restrukturyzacji	182
7.6. Przyczyny, motywy i cele restrukturyzacji	183
7.7. Efekty fuzji, przejęć, podziałów i restrukturyzacji oraz ich ocena	184

Wykaz orzecznictwa	187
---------------------------------	-----

Bibliografia	193
---------------------------	-----

WYKAZ SKRÓTÓW

Akty prawne

- k.c. – ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 380 z późn. zm.)
- Konstytucja RP – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.)
- k.s.h. – ustawa z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 1578 z późn. zm.)
- o.p. – ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 613 z późn. zm.)
- p.p.s.a. – ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 718 z późn. zm.)
- u.p.d.o.f. – ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r. poz. 361 z późn. zm.)
- u.p.d.o.p. – ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 851 z późn. zm.)
- u.s.d.g. – ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 584 z późn. zm.)
- ustawa o VAT – ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 710 z późn. zm.)

Inne

- BFH – Bundesfinanzhof (niemiecki Federalny Sąd Finansowy)
- BGBL. – Bundesgesetzblatt (niemiecki Federalny Dziennik Ustaw)
- BGE – Bundesgerichtsentscheidungen (Orzecznictwo Sądu Federalnego)

BStBl.	– Bundessteuerblatt (niemiecki Federalny Monitor Podatkowy)
Dz. Urz. UE	– Dziennik Urzędowy Unii Europejskiej
IFA	– International Fiscal Association
LEX	– System Informacji Prawnej LEX
NSA	– Naczelny Sąd Administracyjny
ONSA	– Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego
OTK-A	– Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego; zbiór urzędowy, Seria A
RGBl.	– Reichsgesetzblatt (Dziennik Ustaw Rzeszy)
SN	– Sąd Najwyższy
TK	– Trybunał Konstytucyjny
TSUE	– Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej
WSA	– Wojewódzki Sąd Administracyjny

WSTĘP: O CZYM JEST I CZEMU SŁUŻY TA KSIĄŻKA

Unikanie opodatkowania, przeciwdziałanie temu zjawisku i jego zwalczanie jest od wielu lat przedmiotem zainteresowania specjalistów i w Polsce, i na świecie. W większości krajów rozwiniętych wprowadzono, w tej czy innej formie, przepisy zakazujące podejmowania działań mających służyć sprzecznemu z wolą ustawodawcy obniżeniu należnego podatku. Polska w tym zakresie jest raczej w tyle tego peletonu.

W dniu 15 lipca 2016 r. weszły w życie przepisy działu IIIa ordynacji podatkowej wprowadzające do polskiego porządku prawnego klauzulę generalną unikania opodatkowania. Ze swej istoty przepisy te mają charakter abstrakcyjny, ogólny – odnosić się bowiem muszą do zachowań podatników, których ustawodawca nie był w stanie przewidzieć. Tym istotniejsze jest określenie znaczenia i zakresu poszczególnych jej przepisów, tworząc swego rodzaju substytut, by zastąpić nieistniejące przecież jeszcze orzecznictwa. To poglądy w nim wyrażone zweryfikują w przyszłości tezy i opinie wyrażone w niniejszej książce.

Z oczywistych względów niemożliwe było omówienie dotychczasowego orzecznictwa w formie, w jakiej przyjęte jest to w komentarzach. Nie dotyczy ono wprost nowych regulacji. Jak wskazano jednak w punktach 29–32 komentarza do art. 119a o.p. (rozdział 6 książki), poglądy wyrażane dotychczas mają w ograniczonym zakresie

zastosowanie również w nowym stanie prawnym. Jest to jednak możliwe wyłącznie w rezultacie bardziej niż dotychczas szczegółowej analizy danego wyroku, pozwalającej ujawnić pogląd sądu nie na ogólnie rozumianą kwestię obejścia prawa podatkowego, lecz na wykładnię poszczególnych pojęć konstruujących klauzulę generalną (sztucznego sposobu działania, korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej, istotnego celu ekonomicznego lub gospodarczego). Stąd zawarte w rozdziale 6 niniejszej książki omówienie orzecznictwa krajowego i europejskiego obejmuje także podsumowanie stanu faktycznego rozstrzyganych spraw.

Oprócz omówienia przepisów nowo wprowadzonej klauzuli generalnej, przybliżono także obowiązujące w doktrynie i orzecznictwie poglądy na obejście prawa podatkowego i relacje tego zjawiska z obejściem prawa w ujęciu cywilnoprawnym, a także pozornością czynności prawnych (rozdziały 2–5 książki). Celowo posłużono się przy tym wykorzystywanym dotychczas pojęciem obejścia prawa podatkowego tak, aby jednoznacznie odróżnić charakterystykę zjawiska *in abstracto* od jego konkretnego unormowania zawartego w przepisach działu IIIa ordynacji podatkowej. Rozważania te nie mają jednak jedynie waloru teoretycznego: służą one pokazaniu kontekstu pojęciowego, w jakim zapadały dotychczasowe orzeczenia odnoszące się do zjawiska unikania opodatkowania i czynników, jakie decydowały o treści podejmowanych przez sądy rozstrzygnięć.

Wreszcie skoro elementem unikania opodatkowania jest tworzenie sztucznych struktur, niemających uzasadnienia gospodarczego, zasadne wydawało się wskazanie, jakie motyw, cele i zamiary – inne niż podatkowe – mogą kierować podatnikami dokonującymi tego rodzaju złożonych transakcji. Rozdział 7 niniejszej książki omawia z perspektywy ekonomicznej restrukturyzację, podziały, połączenia i przejęcia, koncentrując się na ich uzasadnieniu. Wskazano także możliwe sposoby pomiaru skutków ekonomicznych tego rodzaju działań.

Rozdział 1

CZYM JEST OBEJŚCIE PRAWA PODATKOWEGO?

„Konstrukcja podatkowa: transakcja zawarta przez bardzo mądrych ludzi która, pominiawszy kwestie podatkowe, byłaby bardzo głupia”.

(Michael J. Graetz)

Najogólniej mówiąc, z obejściem prawa podatkowego mamy do czynienia wtedy, gdy podatnik wprawdzie przeprowadza transakcję zgodnie z przepisami prawa, lecz w taki sposób, aby uniknąć konieczności zapłaty podatku związanego z taką transakcją. Oznacza to podjęcie przez niego szeregu działań, spośród których każde wywołuje określone prawem skutki podatkowe, lecz suma należnych po tych działaniach podatków odbiega *in minus* od przewidywań ustawodawcy.




Jak szerzej omówiono w dalszych częściach tej książki, na gruncie doświadczeń polskich do tej pory nie było wcale oczywiste, czy obejście prawa podatkowego w ogóle jest możliwe. W obrębie prawa cywilnego obejście prawa oznacza dokonanie czynności prawnych prowadzących do osiągnięcia celu zakazanego przez ustawę (art. 58 k.c.). Jak jednak wskazał Trybunał Konstytucyjny w wyroku stwierdzającym niekonstytucyjność art. 24b § 1 o.p.¹, czynności stanowiące

¹ Wyrok TK z dnia 11 maja 2004 r., K 4/03, LEX nr 112993, OTK-A 2004, nr 5, poz. 41.

obejście prawa podatkowego nie są niezgodne z prawem (w tym również z prawem podatkowym). Nie jest również niedozwolony sam cel podatnika, którym jest uniknięcie zapłaty podatku. Można zatem argumentować, że skoro brak zakazu, który podatnik obchodzi – trudno również mówić o obchodzeniu przepisów.

Z drugiej strony nie da się przecież ignorować negatywnych zjawisk występujących w obszarze stosowania prawa podatkowego. Zmniejszają one efektywność podatków jako ważnego źródła środków budżetowych, a także sprawiedliwość systemu podatkowego – gdyż w większości przypadków to najbogatsi mogą najlepiej skorzystać z możliwości optymalizacji podatkowej. Na tym tle przyjęła się odmienna od powyższej – i obecnie dominująca – wykładnia, zgodnie z którą obejście prawa podatkowego jest możliwe (tzw. wykładnia gospodarcza). Jej zwolennicy wskazują, że choć brak *explicite* przepisu prawa zakazującego podejmowania czynności wyłącznie w celu uniknięcia zapłaty podatku, tego rodzaju norma wynika z funkcji prawa podatkowego. W tym kontekście obejście prawa podatkowego oznacza zaprzeczenie celowi ustawy podatkowej, a nie jej literalnemu brzmieniu.

 W tym miejscu trzeba wyraźnie podkreślić, że obejście prawa podatkowego jest jednym ze sposobów **unikania podatku** (ang. *tax avoidance*), nie zaś **uchylania się od opodatkowania** (ang. *tax evasion*). Zasadnicza różnica pomiędzy tymi metodami obniżania wartości należnego podatku polega na tym, że uchylanie się od opodatkowania opiera się na czynnościach nielegalnych. Obejście prawa podatkowego nie obejmuje zatem takich zjawisk, jak zaniżanie przez podatników wartości w deklaracjach podatkowych, księgowanie fikcyjnych kosztów czy wreszcie organizacja wyłudzeń podatku VAT lub uczestnictwo w nich. Nowo wprowadzone przepisy działu IIIa ordynacji podatkowej posługują się właśnie pojęciem unikania opodatkowania; odnoszą się zatem do legalnych, choć niepożądanych, czynności podatników.

Oprócz obejścia prawa podatkowego, na określenie form unikania podatku literatura posługuje się również pojęciami **planowania**

podatkowego i oszczędzania podatkowego². Oznaczają one, odpowiednio: obniżanie zobowiązań podatkowych w wyniku powstrzymania się lub ograniczenia działań skutkujących powstaniem obowiązku podatkowego oraz obniżanie zobowiązań podatkowych zgodnie z celem i wolą ustawodawcy. Należy przyjąć, że tego rodzaju działań nie powinna obejmować klauzula generalna. W praktyce jednak niezwykle trudno jest wytyczyć granice pomiędzy obejściem prawa podatkowego a planowaniem i oszczędzaniem podatkowym, stąd pojęcia te nie będą wyróżniane i odrębnie omawiane w niniejszej książce.

Poniżej analizujemy koncepcję obejścia prawa podatkowego, opierając się na analizie orzecznictwa krajowego i wspólnotowego (unijnego), a także doświadczeń zagranicznych; analiza treści obecnej generalnej klauzuli unikania opodatkowania (dział IIIa o.p.) zawarta jest natomiast w rozdziale 6.



Jakie zatem kluczowe elementy konstytuują obejście prawa podatkowego?



Korzyść podatkowa

Po pierwsze, niewątpliwie jest, że w rezultacie działań zmierzających do obejścia prawa podatkowego podatnik osiąga korzyść podatkową rozumianą jako zmniejszenie wartości jego zobowiązania podatkowego lub uzyskanie prawa do zwrotu podatku w określonym okresie rozliczeniowym.



Brak wyraźnej zgodności z celem i wolą ustawodawcy

Po drugie, z analizy doktryny i orzecznictwa krajowego i wspólnotowego (unijnego) wynika jednoznacznie, że **nie jest obejściem** prawa podatkowego **zrealizowanie korzyści podatkowej w wyniku zastosowania się do przepisów podatkowych zgodnie z wprost wyrażonym ich celem i wolą ustawodawcy**. Nie jest zatem obejściem prawa podatkowego np.:

- skorzystanie z ulgi podatkowej wskazanej w ustawie,

² P. Karwat, *Obejście prawa podatkowego. Natura zjawiska i sposoby przeciwdziałania mu*, Warszawa 2002, s. 14–18.

Grzegorz Kujawski – doktor nauk ekonomicznych specjalizujący się w obszarze kontroli skarbowej; doradca podatkowy, partner w kancelarii KNDP sp. z o.o. (od 2009 r.); w latach 1997–2002 był dyrektorem finansowym i głównym księgowym spółek z kapitałem zagranicznym, wyróżniony przez „Dziennik Gazetę Prawną” w Rankingu Doradców Podatkowych 2012 – zajął I miejsce w zakresie podatków dochodowych; autor krajowych i zagranicznych publikacji z zakresu podatków dochodowych i rynków kapitałowych, a także m.in. kwestii obejścia prawa podatkowego.

Książka stanowi kompleksowe omówienie wprowadzonej w dniu 15 lipca 2016 r. generalnej klauzuli unikania opodatkowania. W opracowaniu zawarto obszerny i aktualny komentarz do wybranych przepisów m.in. nowego działu IIIa ordynacji podatkowej oraz przedstawiono dotychczasowe orzecznictwo krajowe i europejskie z punktu widzenia ujawnienia poglądu sądu nie na ogólnie rozumianą kwestię obejścia prawa podatkowego, lecz na wykładnię poszczególnych pojęć konstruujących klauzulę generalną. Autor, oprócz rozwiązań zagranicznych w zakresie klauzul generalnych unikania opodatkowania, analizuje również motywy i cele ekonomiczne mogące uzasadniać działania podatnika.

Publikacja przeznaczona jest przede wszystkim dla radców prawnych i doradców podatkowych zatrudnionych w firmach lub kancelariach, pracowników organów podatkowych oraz sędziów sądów administracyjnych. Będzie także pomocnym źródłem wiedzy dla właścicieli firm i menedżerów odpowiedzialnych za przygotowanie transakcji. Zainteresuje również pracowników naukowych zajmujących się prawem podatkowym.



ZAMÓWIENIA:

INFOLINIA 801 04 45 45, FAX 22 535 80 01
ZAMOWIENIA@WOLTERSKLUWER.PL
WWW.PROFINFO.PL

ISBN 978-83-8092-834-3



CENA 129 Zł (W TYM 5% VAT)