

KLAUZULA PRZECIWKO UNIKANIU OPODATKOWANIA (GAAR)

Przepisy materialnoprawne

Jakub Jankowski

KLAUZULA PRZECIWKO UNIKANIU OPODATKOWANIA (GAAR)

Przepisy materialnoprawne

Jakub Jankowski

Zamów książkę w księgarni internetowej

profinfo.pl
księgarnia internetowa

Stan prawny na 1 lipca 2022 r.

Recenzent

Dr hab. Dominik J. Gajewski, prof. SGH

Wydawca

Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący

Dorota Lebedzińska

Opracowanie redakcyjne

Violet Design

Projekt okładek serii

Wojtek Janikowski, Przemek Dębowski

Publikacja ta nie prezentuje stanowiska Ministerstwa Finansów, Krajowej Administracji Skarbowej czy jej organów lub pracowników, a zawarta w niej treść jest tylko i wyłącznie prywatną opinią jej Autora.

prawoLubni

Ta książka jest wspólnym dziełem twórcy i wydawcy. Prosimy, byś przestrzegał przystępujących 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.

Szanujemy prawo i własność

Więcej na www.legalnakultura.pl

Polska Izba Książki

© Copyright by Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2022

ISBN 978-83-8286-550-9

Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o.

Dział Praw Autorskich

01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33

tel. 728 313 462

e-mail: PL-ksiazki@wolterskluger.com

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

SPIS TREŚCI

Wykaz skrótów	9
Rozdział I	
Uwagi wstępne	13
1. Pojęcie unikania opodatkowania	13
1.1. Dorobek doktryny prawa podatkowego	13
1.2. Rozumienie unikania opodatkowania w wybranych europejskich jurysdykcjach podatkowych	16
1.3. Unikanie opodatkowania a nadużycie prawa podatkowego w VAT	19
1.4. Unikanie opodatkowania a agresywna optymalizacja podatkowa i planowanie podatkowe	20
1.5. Podsumowanie.....	21
2. Uwarunkowania społeczno-gospodarcze funkcjonowania unikania opodatkowania wśród podatników	22
2.1. Poziom ryzyka podatkowego.....	22
2.2. Koszty wdrożenia sztucznej struktury podatkowej	24
2.3. Obowiązki sprawozdawczo-informacyjne podatników.....	25
3. Zasadność funkcjonowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania w systemie podatkowym	28
3.1. Kontekst międzynarodowy.....	28
3.2. Kontekst historyczny oraz konstytucyjny	32
3.3. Kontekst finansowy	33
3.4. Kontekst społeczny	35

Rozdział II

Korzyść podatkowa	37
1. Wstęp	37
2. Stan prawny do 31.12.2018 r.	37
3. Stan prawny od 1.01.2019 r.	46

Rozdział III

Cel działania	49
1. Wstęp	49
2. Stan prawny do 31.12.2018 r.	49
2.1. Subiektywny czy obiektywny charakter przesłanki?	50
2.2. Moment oceny celów działania podatnika	54
2.3. Termin „cele ekonomiczne lub gospodarcze”	56
2.4. Metodologia oceny istotności celu	58
3. Stan prawny od 1.01.2019 r.	64
3.1. Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej	65
3.1.1. Wyrok TSUE z 14.12.2000 r., C-110/99, Emsland-Stärke	66
3.1.2. Wyrok TSUE z 21.02.2006 r., C-255/02, Halifax	66
3.1.3. Wyrok TSUE z 12.09.2006 r., C-196/04, Cadbury Schweppes	68
3.1.4. Wyrok TSUE z 5.07.2007 r., C-321/05, Kofoed	69
3.1.5. Wyrok TSUE z 10.11.2011 r., C-126/10, Foggia	71
3.1.6. Wyrok TSUE z 20.12.2017 r. w sprawie Deister Holding (C-504/16) and Juhler Holding (C-613/16)	73
3.2. Akty prawa unijnego wtórnego	77
3.3. Sposób implementacji przesłanki w poszczególnych państwach członkowskich	78
3.4. Podsumowanie	81

Rozdział IV

Sztuczność	89
1. Wstęp	89
2. Rodzaje sztuczności	91
3. Model stosowania GAAR	92

4. Model racjonalnego podatnika	95
5. Kierowanie się celami innymi niż podatkowe	101
6. Sztuczność jako kluczowa przesłanka stosowania GAAR	104
6.1. Sztuczność jako element dwustopniowego modelu racjonalności podatnika.....	104
6.2. Modyfikacja definicji racjonalnego podatnika obowiązująca od 1.01.2019 r.	106
6.3. Relacja pomiędzy sztucznością i sprzecznością.....	108
7. Katalog przykładowych czynności	116
7.1. Nieuzasadnione dzielenie operacji i wykorzystanie podmiotów pośredniczących – orzecznictwo TSUE w tzw. sprawach duńskich.....	118
7.1.1. Dyrektywa 2003/49/WE	118
7.1.2. Dyrektywa 2011/96/UE	125
7.2. Elementy wzajemnie znoszące się (kompensujące się) lub prowadzące do uzyskania stanu identycznego (lub zbliżonego) przed dokonaniem czynności	128
7.3. Występowanie ryzyka ekonomicznego przewyższającego znacząco korzyści inne niż podatkowe lub brak odzwierciedlenia osiągniętej korzyści podatkowej w ponoszonym ryzyku ekonomicznym	131
7.4. Nieznaczny zysk przed opodatkowaniem w stosunku do osiągniętej korzyści podatkowej	134
7.5. Angażowanie podmiotu nieprowadzącego rzeczywistej działalności gospodarczej lub z siedzibą w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową	134
 Rozdział V	
Sprzeczność	137
1. Wstęp.....	137
2. Stan prawny do 31.12.2018 r.	138
3. Stan prawny od 1.01.2019 r.	158

Rozdział VI

Pozostałe zagadnienia	163
1. Pojęcie czynności	163
2. GAAR a pozostałe środki antyabuzywne.....	165
3. Małe klauzule obejścia prawa podatkowego (TAAR).....	166
4. Klauzule szczególne (SAAR).....	167
5. Przepisy wprost niebędące żadną klauzulą	170
6. Przepisy o recharakteryzacji transakcji	172
7. Konstytucyjność klauzuli	173
 Literatura	 177

Rozdział I

UWAGI WSTĘPNE

1. Pojęcie unikania opodatkowania

Unikanie opodatkowania to szeroka strefa działań, które prowadzą do redukcji obciążeń podatkowych, przy czym nie są przez prawo zakazane ani też prawo do nich nie zachęca¹. Zjawisko to nie jest rozumiane jednolicie, niemniej jednak, analizując dorobek doktryny prawa podatkowego oraz doświadczenia międzynarodowe, można wskazać pewne punkty wspólne w sposobie rozumienia istoty tego zjawiska.

1.1. Dorobek doktryny prawa podatkowego

Po pierwsze, podmiot unikający opodatkowania wyzyskuje „prześwity” między poszczególnymi regułami, w ich językowej nieścisłości i nadmiernym skomplikowaniu (przy swoistym „poszarpaniu” ich tkanki pozostawiającym liczne luki), a także sfery „szarości” na obrzeżach owych reguł – po to, by w strefie nieuregulowanej, a przez to nieobciążonej podatkiem, umieścić własne działania gospodarcze². Dążenie ustawodawcy do maksymalnej precyzji (ściśłości) tekstu prawnego nie sprzyja komunikatywności (jasności) tego tekstu i jednocześnie otwiera

¹ A. Olesińska, *Klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania – moda czy konieczność*, „Infos” 2016/5(209), s. 1.

² H. Filipczyk, *Zasady i reguły. Pewność prawa podatkowego a ślepa ulica konkretności*, „Przegląd Prawa i Administracji” 2017/109, s. 154.

podatnikom możliwość unikania opodatkowania³. Unikanie opodatkowania nie jest przy tym spowodowane wyłącznie nieczytelnością, niespójnością czy nieostrością stanowionych przepisów podatkowych⁴, lecz może wynikać również z szeregu transakcji, z których każda jest neutralna podatkowo na podstawie wyraźnej dyspozycji ustawodawcy zamieszczonej w przepisach podatkowych (np. wniesienie aportu do spółki osobowej, przekształcenie w spółkę kapitałową i jej późniejsza likwidacja)⁵. Podatnik pragnie osiągnąć efekt gospodarczy leżący w granicach regulacji podatkowej, ale jednocześnie nadaje swojemu działaniu formę prawną, która nie mieści się w granicach możliwego sensu słów ustawy podatkowej⁶. Rozdźwięk pomiędzy formą prawną a faktyczną treścią czynności pozwala podatnikowi na zastosowanie przepisu prawa materialnego do określonego stanu faktycznego/czynności prawnej w sposób sprzeczny z intencją ustawodawcy⁷. Podatnik wykorzystuje słabość i ułomność legislacji podatkowej poprzez nadużycie konstrukcji cywilnoprawnej. Nie doprowadza on do urzeczywistnienia się normatywnego podatkowoprawnego stanu faktycznego poprzez ukrycie prawdziwego wymiaru efektu gospodarczego, który w przypadku przyjęcia „naturalnego” wymiaru podlegałby opodatkowaniu⁸. Unikanie opodatkowania jest zatem związane z czynnościami, które na gruncie prawa cywilnego i handlowego mają określoną klasyfikację cywilnoprawną, i ta klasyfikacja ma znaczenie z punktu widzenia oceny skutków podatkowych stanu faktycznego wynikającego z dokonania

³ H. Filipczyk, *Zasady i reguły...*, s. 156.

⁴ J. Jankowski, *Optymalizacja podatkowa w podatkach dochodowych. Dopuszczalność i prawne granice*, Warszawa 2019, s. 117.

⁵ J. Jankowski, *Ocena efektywności przeciwdziałania agresywnej optymalizacji podatkowej w podatku dochodowym od osób prawnych w latach 2011–2016*, MoPod 2019/12, s. 19.

⁶ P. Karwat, *Obejście prawa podatkowego*, PP 2003/2, s. 50.

⁷ D. Szubielska, *Nie było obejścia prawa podatkowego. Glosa do wyroku NSA z dnia 24 listopada 2003 r.*, FSA 3/03, PP 2004/2, s. 7.

⁸ R. Mastalski, *Autonomia prawa podatkowego a spójność i zupełność systemu prawa*, PP 2003/10, s. 16.

tej czynności⁹. Unikanie opodatkowania to fikcyjne dopasowywanie konkretnych zjawisk do sytuacji korzystnych podatkowo¹⁰.

Po drugie, w przypadku unikania opodatkowania podatnik w pierwszej kolejności myśli o konieczności obniżenia wysokości podatku do zapłaty i w odniesieniu do tego celu dokonuje różnego rodzaju operacji gospodarczych, które pojedynczo nie mają żadnego uzasadnienia ekonomicznego poza chęcią osiągnięcia znaczących korzyści podatkowych¹¹. Podatnik bez istotnego racjonalnego uzasadnienia (tj. wyłącznym uzasadnieniem jest chęć obniżenia zobowiązania podatkowego) wybiera dla danego zjawiska gospodarczego taką czynność cywilnoprawną, która odbiega w swojej treści od czynności zazwyczaj podejmowanych w podobnych okolicznościach¹². Unikanie opodatkowania jest krańcową formą optymalizacji podatkowej, gdy podatnik podejmuje się realizacji określonych działań gospodarczych wyłącznie motywowany chęcią osiągnięcia korzyści podatkowej¹³. Można powiedzieć, że jest to działanie podatnika ukierunkowane tylko na redukcję ciężarów fiskalnych i pozbawione uzasadnienia ekonomicznego na podstawie możliwości niewynikających wprost z przepisów podatkowych i niebędących rezultatem świadomego działania ustawodawcy¹⁴. Istotą czynności zmierzającej do uniknięcia opodatkowania jest oczekiwanie przez podatnika „korzyści podatkowej”¹⁵.

Po trzecie, cechami charakterystycznymi transakcji ukierunkowanych na unikanie opodatkowania są nienaturalność, nieefektywność gospodar-

⁹ A. Ladziński, *Granice optymalizacji podatkowej – uwagi de lege lata i de lege ferenda* [w:] *Współczesne problemy prawa podatkowego. Teoria i praktyka. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Bogumiłowi Brzezińskiemu*, t. II, Warszawa 2019, s. 115.

¹⁰ M. Kurzac, *Unikanie opodatkowania a uchylanie się od opodatkowania – o kryteriach rozróżniających*, „*Studia Prawniczo-Ekonomiczne*” 2017/105, s. 19.

¹¹ J. Jankowski, *Optymalizacja podatkowa...*, s. 16.

¹² P. Karwat, *Obejście prawa podatkowego. Natura zjawiska i sposoby przeciwdziałania mu*, Warszawa 2002, s. 49.

¹³ M. Kondej, *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania. Komentarz do przepisów materialnoprawnych*, Poznań 2018, s. 14.

¹⁴ J. Jankowski, *Optymalizacja podatkowa...*, s. 45.

¹⁵ K. Radzikowski, *Obejście prawa podatkowego w najnowszym orzecznictwie sądów administracyjnych*, PP 2010/6, s. 12.

cza, nadmierna zawilóść, nieprzejrzystość oraz rozwlekłość¹⁶. Działanie podatnika cechuje się wówczas sztucznością, tj. sposób działania wybrany przez podatnika w porównaniu z alternatywnymi scenariuszami występującymi w podobnych sytuacjach jest dalece niestandardowy (mocno atypowy). Podejmowane czynności nie należą do standardowych wzorców działania podatników, właściwych dla pozapodatkowego celu, w jakim określone czynności są zazwyczaj dokonywane¹⁷. Z sytuacją taką można mieć do czynienia m.in. w następujących przypadkach:

- dzielenie jednej operacji na kilka części realizowanych jednocześnie lub w krótkich odstępach czasu;
- podejmowanie działań prowadzących do osiągnięcia stanu identycznego lub podobnego do tego, który istniał pierwotnie;
- rozbieżność pomiędzy osiąganymi korzystnymi skutkami podatkowymi a poważnie odroczonym w czasie momentem dokonania zapłaty kwot wynikających z umowy¹⁸.

1.2. Rozumienie unikania opodatkowania w wybranych europejskich jurysdykcjach podatkowych

Unikanie opodatkowania w Niemczech jest rozumiane jako wybór nieodpowiedniej czynności prawnej, która w porównaniu z odpowiednią czynnością prowadzi do uzyskania przez podatnika korzyści podatkowych nieprzewidzianych przez prawo, chyba że podatnik przedstawi dowody na istnienie ważnych niepodatkowych powodów wybranego modelu działania¹⁹. W Niemczech kluczowe elementy definiujące unikanie opodatkowania to „nieodpowiednia czynność prawna” oraz „ko-

¹⁶ R. Mastalski, *Autonomia prawa...*, s. 16.

¹⁷ M. Gordon, *Obejście prawa czy unikanie opodatkowania? Uwagi terminologiczne*, TRP 2013, s. 177.

¹⁸ M. Ślifirczyk, *Obejście prawa podatkowego w doktrynie orzeczniczej polskich sądów*, „Forum Prawnicze” 2017/4, s. 47–50.

¹⁹ Section 42 point 2 of General Tax Code, https://www.gesetze-im-internet.de/englisch_ao/englisch_ao.html#p0404 (dostęp: 1.05.2022 r.).

rzyć podatkowa nieprzewidziana przez prawo²⁰. Podatnicy nie mogą układać swoich spraw w sposób powodujący wypaczenie rzeczywistości ekonomicznej transakcji²¹.

W Luksemburgu unikanie opodatkowania to zmniejszanie wysokości zobowiązania podatkowego poprzez nadużywanie form lub konstrukcji czynności prawnych dozwolonych w prawie cywilnym. Skutkuje to tym, że zobowiązanie podatkowe określa się w takiej wysokości, w jakiej powstałoby w wyniku przyjęcia dozwolonej formy odpowiadającej czynnościom gospodarczym, faktom i okolicznościom²². W orzecznictwie sądów unikanie opodatkowania występuje w przypadku kumulatywnego spełnienia następujących przesłanek:

- zastosowanie form prawnych i instytucji prawa prywatnego;
- zmniejszenie poziomu obciążeń podatkowych;
- użycie niewłaściwej ścieżki;
- brak przyczyn pozapodatkowych uzasadniających skorzystanie z wybranej ścieżki²³.

W Holandii unikanie opodatkowania jest zdefiniowane na poziomie ustawowym, jednakże praktyczne znaczenie ma wyłącznie koncepcja wypracowana na poziomie judykatury. W myśl tej koncepcji unikanie opodatkowania zachodzi, gdy:

- podatnik stworzył sytuację, w której podatek nie może być nałożony, i sytuacja ta jest zbliżona do takiej, w której można by nałożyć podatek;
- uniknięcie podatku to dominujący motyw podatnika; oraz
- cele prawa podatkowego zostałyby naruszone, gdyby model działania zastosowany przez podatnika został uznany za stan faktyczny niepodlegający opodatkowaniu²⁴.

²⁰ M. Felder, R. Mairhofer, *Anti-avoidance measures of general nature and scope – GAAR and other rules*, IFA 2018, Vol. 103A, s. 339.

²¹ K. Mrakovčić, *Effectiveness of the General Anti-Abuse Rule of the Anti-Tax Avoidance Directive*, University of Tillburg, 2018, s. 32.

²² § 6 of Tax Adaptation Law, <http://legilux.public.lu/eli/etat/leg/loi/1934/10/16/n2/jo> (dostęp: 1.05.2022 r.).

²³ K. Mrakovčić, *Effectiveness...*, s. 33.

²⁴ K. Mrakovčić, *Effectiveness...*, s. 31.

W książce przedstawiono problematykę stosowania klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania (GAAR – *General Anti-avoidance Rule*). Zaprezentowano w niej praktyczne aspekty związane z oceną, czy działanie podatnika stanowiło unikanie opodatkowania na gruncie przepisów Ordynacji podatkowej. Autor wskazuje, w jaki sposób powinny być rozumiane poszczególne przesłanki materialnoprawne klauzuli, wyznaczając tym samym prawne granice „legalnej” optymalizacji podatkowej. Omawia w jakich przypadkach osiągnięcie korzyści podatkowej przez podatnika podważą organy administracji skarbowej.

Książka przeznaczona jest dla doradców podatkowych (i innych pełnomocników zajmujących się podatkami), urzędników skarbowych i prokuratorów, zainteresuje również sędziów sądów administracyjnych oraz przedstawicieli nauki.

Jakub Jankowski – doktor nauk prawnych; doradca podatkowy i radca prawny; praktyk z wieloletnim doświadczeniem zawodowym w dziedzinie podatków dochodowych, w szczególności międzynarodowego prawa podatkowego oraz restrukturyzacji w grupach kapitałowych; absolwent Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego.



9788382865509 W01P01

Kup e-book i czytaj
w aplikacji Smarteca

ISBN 978-83-8286-550-9



9 788382 865509

ZAMÓWIENIA:

INFOLINIA: 801 04 45 45

ZAMOWIENIA@WOLTERSKLUPER.PL

WWW.PROFINFO.PL



CENA 149 ZŁ (W TYM 5% VAT)