

AGRESYWNE PLANOWANIE PODATKOWE A KLAUZULA OBEJŚCIA PRAWA PODATKOWEGO

*Wojciech Wyrzykowski¹
Paulina Dębniak²*

Streszczenie

Przedsiębiorstwa, a zwłaszcza te funkcjonujące na rynku międzynarodowym, coraz częściej zwracają uwagę na ekonomiczne skutki opodatkowania i możliwości obniżenia obciążeń podatkowych tworząc w tym celu kompleksowe plany świadomego ograniczenia opodatkowania. Wzrastająca rola przedsiębiorstw międzynarodowych przyczyniła się do zapoczątkowania szeregu inicjatyw, które miały na celu zabezpieczenie krajowych systemów podatkowych przed tak wielką skalą utraty wpływów podatkowych spowodowanych agresywnym planowaniem podatkowym. Celem niniejszego artykułu jest przedstawienie pojęcia agresywnego planowania podatkowego, ukazanie jego istoty i instrumentów oraz omówienie istoty i przewidywanych skutków klauzuli obejścia prawa podatkowego w Polsce.

Słowa kluczowe: agresywne planowanie podatkowe, klauzula obejścia prawa podatkowego.

<https://doi.org/10.34808/remc.2017.04.001>

1. Wstęp

Polski system podatkowy od wielu lat był najczęściej wskazywanym przez przedsiębiorców obszarem, w którym istnieją największe utrudnienia dla prowadzenia biznesu. Mimo znacznych na przestrzeni ostatnich kilkunastu lat zmian w zakresie prawa podatkowego niewiele w zakresie tej oceny się zmieniło. Przeprowadzone ostatnio badania m.in. przez BBC potwierdzają, że w opinii 40,5% przedsiębiorców w okresie ostatnich 2 lat warunki prowadzenia działalności gospodarczej w Polsce nie uległy zmianom. Blisko 44% ankietowanych uważa, że warunki te pogorszyły

¹ Politechnika Gdańska, Wydział Zarządzania i Ekonomii / Gdańsk University of Technology, Faculty of Management and Economics, e-mail: wojwyrzy@pg.edu.pl

² Politechnika Gdańska, Wydział Zarządzania i Ekonomii / Gdańsk University of Technology, Faculty of Management and Economics, e-mail: pwk89@op.pl

się w umiarkowanym czy też znacznym stopniu. Jedynie 14% zauważyła umiarkowaną poprawę. W zakresie oceny systemu podatkowego negatywnie oceniany jest przede wszystkim poziom skomplikowania i brak spójności przepisów podatkowych (64,2% ankietowanych), brak ujednoczonych interpretacji (45,2% ankietowanych) oraz zbyt częste zmiany przepisów podatkowych (45% ankietowanych). Tego typu problemy nie są wyłącznie domeną przedsiębiorców. Pracownicy aparatu skarbowego podobnie oceniają, że brak przejrzystych przepisów oraz ujednoczonej ich interpretacji destabilizuje również ich pracę. Negatywnie wpływa na ich rzetelność rozwiązań procesowych. Nagminnym jest przyjmowanie przez urzędników rozwiązań przede wszystkim dla nich bezpiecznych będących zatem często stroniczymi i pozbawionymi waloru odpowiedzialności. Następstwem tego jest postrzeganie przez przedsiębiorców, przedstawicieli aparatu państwa jako niekompetentnych i unikających odpowiedzialności za podejmowane decyzje. Zrozumiałym są działania przedsiębiorców zmierzających do optymalizowania obciążeń podatkowych³, jak i starania rządu w zakresie uszczelniania systemu podatkowego. Z uwagi na brak uregulowań prawnych, zmienną praktykę w tym zakresie organów podatkowych, różne orzecznictwo sądów oraz interpretacji Ministra Finansów bardzo trudnym jest określenie granicy podejmowanych działań optymalizujących ciężar podatkowy przez przedsiębiorców oraz ich granic akceptowalności przez organy podatkowe. W ostatnich 2–3 latach coraz częściej spotkać można się z określeniem „agresywne planowanie podatkowe”, które pojawia się zarówno w literaturze przedmiotu, jak i stosowane jest przez organy podatkowe. Działania, które miałyby być zaliczane do takiej, niezgodnej z prawem w opinii ustawodawcy działalności nie są prawnie zdefiniowane, nie są również określone ich merytoryczne ani kwotowe zakresy. Można jedynie założyć, że przez agresywne planowanie podatkowe należy rozumieć działania podejmowane bez uzasadnienia gospodarczego, które polegają na wykorzystywaniu luk prawnych lub nieścisłości interpretacyjnych i prowadzą do uzyskiwania korzyści podatkowych wbrew intencjom ustawodawcy. W takiej sytuacji należy ocenić zasadność, a nade wszystko konsekwencje wprowadzenia w Polsce instytucji klauzuli obejścia prawa podatkowego. Należy postawić przynajmniej cztery pytania z tym związane:

1. Czym jest i jaki jest zakres „agresywnego planowania podatkowego”?
2. Czy wprowadzenie klauzuli w Polsce było konieczne?
3. Czy konstrukcja prawna klauzuli obejścia prawa jest wystarczająco jasna, jednoznaczna i posiadamy gwarancję wypełniania postawionej przed nią roli?

³ W orzecznictwie sądów utrwalił się pogląd, że przedsiębiorcy nie mają obowiązku regulowania swoich stosunków cywilnoprawnych w sposób najbardziej korzystny dla fiskusa. Wybór najkorzystniejszego rozwiązania (określanym mianem planowania lub optymalizacji podatkowej) nie może być traktowany jako obejście prawa. Przykładem jest tegoroczne orzeczenie NSA sygn. akt II FSK 3162/13 – O ile czynność prawna jest ważna, organ podatkowy zobowiązany jest respektować jej skutki.

4. Czy w sytuacji poszukiwania nowych źródeł dochodów podatkowych oraz tzw. uszczelniania systemu podatkowego klauzula nie będzie nadużywana i wykorzystywana w obszarach dla których, przynajmniej z intencji ustawodawcy, nie została wyznaczona?

2. Pojęcie, istota i instrumenty agresywnego planowania podatkowego

Przedsiębiorstwa, a zwłaszcza te funkcjonujące na rynku międzynarodowym, coraz częściej zwracają uwagę na ekonomiczne skutki opodatkowania i możliwości obniżenia obciążeń podatkowych tworząc w tym celu kompleksowe plany świadomego ograniczenia opodatkowania poprzez opracowany katalog formuł decyzyjnych, zawierających zarówno cele, jak i środki, które umożliwiają skuteczną optymalizację obciążeń podatkowych [Griffin, 2013]. Prawo podatkowe pełni istotną rolę w podejmowaniu przez przedsiębiorstwa strategicznych decyzji decydujących o całokształcie prowadzonej przez nie działalności. Podejmowane przez przedsiębiorstwa decyzje o wyborze określonej, najodpowiedniejszej strategii podatkowej są coraz częściej przedmiotem strategicznych działań przedsiębiorstw [Gruziel, 2009]. Jak zauważa Poszwa [2007] w praktyce reakcja przedsiębiorstwa na otoczenie podatkowe nazywana jest w różnorodny sposób i wyróżnić można takie określenia jak: controlling podatkowy, planowanie podatkowe, polityka podatkowa przedsiębiorstwa, strategia (tatyka) podatkowa, zarządzanie przez podatki.

W dobie globalizacji i znaczącego wpływu na gospodarkę światową wielkich przedsiębiorstw międzynarodowych, a zwłaszcza holdingów transnarodowych, ich polityka podatkowa zasługuje na szczególną uwagę. Jak podkreśla Gajewski [2015] zjawisko optymalizacji podatkowej jest nieodłącznym elementem polityki holdingów międzynarodowych i obejmuje ona zarówno oblicze dopuszczalnej przez normy prawne optymalizacji podatkowej, jak i agresywną optymalizację, która jest nielegalną formą unikania opodatkowania. Gajewski [2015] zwraca uwagę, że biorąc pod uwagę fakt, iż holdingi tworzą własną politykę podatkową na gruncie swojej działalności międzynarodowej, wskazanie granicy pomiędzy legalną a agresywną optymalizacją podatkową jest bardzo trudne. Zdaniem autora agresywna optymalizacja podatkowa kreowana przez holdingi w konsekwencji prowadzi do międzynarodowego unikania opodatkowania, która jest jednym z kluczowych problemów, z jakim borykają się organizacje międzynarodowe i ich państwa członkowskie. W tym miejscu warto również, dokonać rozróżnienia pomiędzy terminami „uchylanie się od opodatkowania” a „unikanie opodatkowania”. W tym kontekście warto powołać się na Dyrektywę nr 77/799/EWG, gdzie do zagadnień tych odniesiono się określając ramy wzajemnej pomocy prawnej w obszarze podatków pomiędzy właściwymi władzami państw członkowskich. W dyrektywie tej za istotę uchylania się od opodatkowania wskazano celowe (umyślne) nieujawnienie organom podatkowym stanu faktyczne-

go czynności związanej z obowiązkiem podatkowym lub celowe podawanie nieprawdy. Natomiast w niniejszej dyrektywie unikanie opodatkowania występuje pod postacią obejścia prawa podatkowego, które w doktrynie prawa podatkowego definiowane jest jako: „wykorzystywanie cywilistycznej zasady swobody umów, która pozwala na manewrowanie obowiązkiem podatkowym i osiągnięcie stanu niższego opodatkowania w stosunku do oczekiwanego przez prawodawcę. Jednocześnie nie są przy tym łamane żadne zakazy ani nakazy ustawowe” (Maj, 2011).

Zarówno OECD, jak i Unia Europejska od kilku lat interesują się agresywnym planowaniem podatkowym (*aggressive tax planning*). Raporty OECD⁴ wskazują, iż stosowanie wybranych instrumentów planowania podatkowego przez przedsiębiorstwa międzynarodowe (holdingi) prowadzi do dużego ubytku dochodów publicznych. Skala wskazanego zjawiska jest ogromna, dlatego też koniecznym stało się podjęcie realnych działań przeciwdziałających, w związku z powyższym m.in. państwa członkowskie OECD stworzyły specjalną platformę służącą wymianie informacji dotyczących działań związanych z agresywnym planowaniem podatkowym.

Pojęcie agresywnego planowania podatkowego zdefiniowane zostało bezpośrednio w Zaleceniu Komisji z dnia 6 grudnia 2012 r. w sprawie agresywnego planowania podatkowego jako „wykorzystanie aspektów technicznych systemu podatkowego lub rozbieżności pomiędzy dwoma lub ich większą liczbą w celu zmniejszenia zobowiązania podatkowego”. Analizując wskazaną definicję zauważyć należy, iż agresywne planowanie podatkowe ma charakter transgraniczny i przy strukturach takiego planowania wyraźna jest zwiększona mobilność kapitału i osób oraz wykorzystanie regulacji minimum dwóch systemów podatkowych. Międzynarodowy charakter owego procesu wyraźnie podkreśla Gajewski [2015], który pojęcie agresywnego planowania podatkowego zastępuje sformułowaniem międzynarodowe unikanie opodatkowania.

Zdaniem Komisji Europejskiej kluczową cechą agresywnego planowania podatkowego jest to, iż praktyki te ograniczają zobowiązania podatkowe przedsiębiorstwa poprzez przyjęcie rozwiązań ściśle zgodnych z prawem, jednakże stających w sprzeczności z intencją prawa. W literaturze przedmiotu za cel agresywnego planowania podatkowego wskazuje się zarówno minimalizację opodatkowania należnego w państwie rezydencji podatkowej udziałowca (rezydencji podatkowej spółki matki), jak i minimalizację zobowiązań podatkowych pobieranych u źródła, czyli w państwie, gdzie zlokalizowana jest spółka córka (np. od dochodów kapitałowych), a także minimalizacja zobowiązań podatkowych w państwie gdzie zlokalizowana jest spółka zależna operacyjnie poprzez takie działania jak: przerzucenie jej

⁴ *Corporate Loss Utilisation through Aggressive Tax Planning*, OECD Publishing, Paris 2011, s. 30; *Hybrid Mismatch Arrangements: Tax Policy And Compliance Issues*, OECD Publishing, Paris 2012, s. 7; *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, Paris 2013, s. 40–41.

dochodu, zawiżanie kwoty wydatków uznawanych za koszt uzyskania przychodu lub kwoty ulg podatkowych.

Gajewski [2015] za istotę agresywnego planowania podatkowego wskazuje wykorzystywanie licznych instrumentów finansowo-prawnych przez holdingi w ramach ich międzynarodowej strategii podatkowej. Proceder agresywnego planowania podatkowego poprzez wykorzystywanie licznych skomplikowanych instrumentów finansowo-prawnych w transgranicznej działalności przedsiębiorstw międzynarodowych (holdingów), zdaniem Gajewskiego [2015] prowadzić może do stworzenia polityki optymalizacji podatkowej zmierzającej do „nienaturalnego zminimalizowania opodatkowania, a często do całkowitego jego uniknięcia”.

- Komisja Europejska wskazuje na skutki agresywnego planowania podatkowego:
- podwójne nieopodatkowanie, które ma miejsce, gdy dochód, który nie jest opodatkowany w państwie źródła dochodu, jest także zwolniony w państwie stałego pobytu;
 - podwójne odliczenia, które odnosi się do sytuacji, gdy ta sama strata odliczana jest zarówno w państwie źródła dochodu, jak i w państwie stałego pobytu.⁵

Niezależnie, który z wymienianych skutków osiągnie przedsiębiorstwo, najistotniejszy będzie jednak skutek dla fiskusa, jakim jest ograniczenie wpływów budżetowych.

We wskazanym zaleceniu Komisji podkreślono również, że agresywne planowanie podatkowe przyjmować może wielorakie formy. Potencjalne instrumenty agresywnego planowania podatkowego zostały wskazane natomiast w raporcie dotyczącym przerzucania dochodów do rajów podatkowych, który został opublikowany przez OECD w 2013 roku, jak również we wcześniejszych raportach z 2012 i 2011 roku. Wskazane przez OECD instrumenty przedstawione zostały w tabeli 1.

Tabela 1. Instrumenty agresywnego planowania podatkowego

Rodzaj instrumentu	Charakterystyka
Zakład przedsiębiorstwa zlokalizowany w jurysdykcji stosującej szkodliwą konkurencję podatkową (ang. <i>low tax-branch of a foreign company</i>)	Może być on wykorzystywany w celu udzielania pożyczek, sprzedaży licencji, patentów lub świadczenia usług na rzecz siedziby przedsiębiorstwa w państwie nakładającym relatywnie wysokie stawki podatkowe. Utworzenie zakładu w rajku podatkowym może być skutecznym instrumentem unikania opodatkowania, gdy w państwie lokalizacji siedziby dochód zakładu jest zwolniony z opodatkowania albo na gruncie krajowego prawa podatkowego, albo na podstawie zawartej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania pomiędzy państwem lokalizacji siedziby i zakładu.

⁵ Zalecenie Komisji z dnia 6.12.2012 r. w sprawie agresywnego planowania podatkowego

ciąg dalszy tab. 1

Podmiot hybrydowy (<i>hybrid entity</i>)	Jest on uznawany na gruncie prawa podatkowego jednego państwa za podatnika podatku dochodowego od osób prawnych, a na gruncie innego za podatnika podatku dochodowego od osób fizycznych.
Finansowy instrument hybrydowy (<i>hybrid financial instrument</i>)	Łączy cechy zarówno instrumentów udziałowych, jak i dłużnych, klasyfikowany z tego względu przez niektóre państwa dla celów podatkowych jako instrument udziałowy, a przez inne – jako dłużny.
Transfer hybrydowy (<i>hybrid transfer</i>)	Kwalifikowane w zależności od państwa jako transfer aktywów lub pożyczka pod zastaw aktywów.
Spółka pośrednicząca (<i>conduit company</i>)	Pozwalająca na obniżenie zobowiązania podatkowego dzięki korzyściom wynikającym z umów o unikaniu opodatkowania, zlokalizowana jest ona w państwie, które zawarło na stosunkowo korzystnych zasadach umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania z państwem, nakładającym relatywnie wysokie stawki podatkowe, a będącym państwem pochodzenia dochodów podatnika, mającego rezydencję dla celów podatkowych w jurysdykcji stosującej szkodliwą konkurencję podatkową.
Podmioty posiadające podwójną rezydencję podatkową (<i>dual residence entities</i>)	Uznawane za rezydenta dla celów podatkowych w dwóch państwach i korzystające z preferencji podatkowych z tego samego tytułu w obydwu krajach.
Instrument pochodny (<i>derivative</i>)	Może zostać wykorzystany np. w zastępstwie za wypłatę odsetek (np. kontrakty wymiany płatności odsetkowych) i umożliwić uniknięcie opodatkowania dochodów odsetkowych u źródła; uniknięcie opodatkowania jest możliwe, jeżeli dochody z tytułu tego instrumentu nie są kwalifikowane jako dochody z tytułu odsetek lub są zwolnione z opodatkowania na gruncie prawa krajowego, czy umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania.
Zasady rozliczania strat w czasie (<i>loss relief</i>)	Ryzyko wykorzystywania tego instrumentu w celu unikania opodatkowania jest szczególnie wysokie w przypadku państw, które nie wprowadziły ograniczeń rozliczania straty w sytuacji fuzji i przejęć przedsiębiorstw.

Źródło: opracowanie własne na podstawie Hybka M.M. (2015) *Możliwości zapobiegania agresywnemu planowaniu finansowemu*. Kwartalnik Kolegium Ekonomiczno-Społecznego Studia i Prace/ Szkoła Główna Handlowa, t. 4 Finanse publiczne i ubezpieczenia, 2015 (nr 3), s. 115–128; *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, Paris 2013, s. 40–41; *Hybrid Mismatch Arrangements: Tax Policy And Compliance Issues*, OECD Publishing, Paris 2012, s. 7; *Corporate Loss Utilisation through Aggressive Tax Planning*, OECD Publishing, Paris 2011, s. 30.

Podkreślić należy, iż przedstawiona w tabeli 1 lista instrumentów agresywnego planowania podatkowego nie jest katalogiem zamkniętym i w dużej mierze zależy od kreatywności przedsiębiorstw i rozbieżności w poszczególnych systemach podatkowych. W związku z powyższym lista ta jest długa i agresywne planowanie podatkowe może odbywać się w szczególności poprzez wszelkiego rodzaju inwestycje w jednostki specjalnego przeznaczenia (np. spółki holdingowe, finansowe spółki zależne, spółki pośredniczące), które realizowane są w poszczególnych państwach oferujących preferencyjne zasady opodatkowania dla przedsiębiorstw. Utworzenie przez przedsiębiorstwo międzynarodowe spółki tego typu ułatwia finansowanie jego inwestycji zarówno ze źródeł zewnętrznych, jak i wewnętrznych bądź też służy celom sprzedaży lokalnej, administracji regionalnej lub zarządzania ryzykiem. Ponadto zauważyć można również, iż lista instrumentów agresywnego planowania podatkowego jest niezwykle zróżnicowana – może przyjmować zarówno najprostsze formy, jak i najbardziej skomplikowane konstrukcje, które ze względu na swoją złożoność i wielopoziomowość konstrukcji są bardzo trudne do zweryfikowania pod względem podatkowym. Przykładem mogą być tu wymienione przez Gajewskiego [2015] instrumenty dłużne, opcje czy tzw. *swap* oparte na specyficznych azjatyckich mechanizmach, które nie są znane polskiej administracji i kontroli skarbowej. Według raportu przygotowanego przez Departament Skarbu USA, zaprezentowanego w Komisji ds. Podatków przy Kongresie USA⁶, holdingi międzynarodowe w samej Unii Europejskiej czynnie wykorzystują ponad 600 instrumentów optymalizacji opodatkowania.

Jak już wspomniano, stosowanie przez przedsiębiorstwa instrumentów agresywnego planowania podatkowego prowadzi do ubytku dochodów publicznych, w związku z powyższym warto również odnieść się do danych prezentujących skalę tego zjawiska. W literaturze przedmiotu spotkać można się ze zróżnicowanymi szacunkami, ponieważ stopień niejawności informacji utrudnia dokładne określenie dokładnych kwot skali tego problemu. Dla przykładu w raporcie Joint Committee on Taxation według szacunków w 2014 roku budżet federalny USA stracił na zjawisku agresywnego planowania podatkowego kwotę 83,4 mld USA⁷, natomiast dane zaprezentowane w raporcie Tax Havens: International Tax Avoidance and Evasion wskazują na ubytek we wpływach budżetowych Stanów Zjednoczonych w kwocie przekraczającej 100 mld USD w skali roku.⁸ W przytoczonych powyżej raportach wskazano również na wzrostowy charakter tego zjawiska szacując, iż w latach 2014–2018 kwota ubytku dochodów publicznych osiągnie 418 mld USD. Wzrostowy cha-

⁶ Raport przygotowany przez Departament Skarbu USA, zaprezentowany w Komisji ds. Podatków przy Kongresie USA, Waszyngton 2013, s. 513

⁷ Estimates of Federal Tax Expenditures for Fiscal Years 2014–2018, Joint Committee on Taxation, Washington 2014, s. 26.

⁸ Gravelle J.G., Tax Havens: International Tax Avoidance and Evasion, Congressional Research Service, Washington 2015, s. 24.

rakter potwierdza również fakt, iż dane przytoczone przez Żółcińską [2004] wskazywały na stratę z tytułu utraty wpływów podatkowych w Stanach Zjednoczonych na poziomie 54–70 mld USD. Agresywne planowanie podatkowe przedsiębiorstw wpływa również na kondycję budżetową Polski, gdzie straty z tego tytułu w przypadku podatku CIT według danych Zespół KE ds. Międzynarodowego unikania opodatkowania w państwach członkowskich za 2014 rok sięgają 46 mld PLN rocznie⁹. Zdaniem Gajewskiego [2015] „skala zjawiska pozwala jednoznacznie stwierdzić, iż problem narastał od dłuższego czasu, odpowiednie służby zaś albo go bagatelizowały, albo go nie dostrzegały, albo nie miały pomysłu na skuteczne przeciwdziałanie temu zjawisku”. W związku z powyższym zasadne jest podjęcie wszelkich działań (zwłaszcza legislacyjnych), które pozwolą na skuteczne ograniczenie negatywnych skutków budżetowych agresywnego planowania podatkowego. Zdaniem Brodzkiej [2013] to właśnie wzrastająca rola przedsiębiorstw międzynarodowych przyczyniła się do zapoczątkowania szeregu inicjatyw, które miały na celu zabezpieczenie krajowych systemów podatkowych przed tak wielką skalą utraty wpływów podatkowych spowodowanych agresywnym planowaniem podatkowym. Brodzka wskazuje, iż inicjatywy te przebiegały dwutorowo zarówno na szczeblu międzynarodowym, jak i na poziomie krajowych systemów podatkowych.

3. Klauzula obejścia prawa podatkowego w Polsce – istota i przewidywane skutki

Jak wskazano w poprzedniej części artykułu zjawisko agresywnego planowania podatkowego nasila się, a jego negatywny wpływ na finanse państwa powoduje, że wiele państw zmienia swoją politykę podatkową i decyduje się na prowadzenie bardziej restrykcyjnej polityki fiskalnej. Jednym z narzędzi jakie w tej polityce są stosowane jest wprowadzenie do porządku prawnego klauzuli obejścia prawa podatkowego, nadającej w dużym stopniu arbitralne uprawnienia organów podatkowych do kwestionowania operacji gospodarczych, których głównym celem jest osiągnięcie nienależnych korzyści podatkowych. Olesińska [2016] wskazuje, iż klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania, która jest elementem systemów podatkowych w wielu krajach może być właściwym narzędziem do osiągnięcia tego celu. Obecnie taka klauzula występuje w ponad 25 porządkach prawnych, zarówno w krajach charakteryzujących się niskim poziomem szarej strefy podatkowej, jak np. Niemcy, Szwecji czy Szwajcarii, jak i w krajach, w których jej udział jest wysoki – np. Chinach, Brazylii czy Włoszech. Pierwsze próby wprowadzenia rozwiązań prawnych posiadające charakter rozwiązań sankcjonujących próbę ominięcia

⁹ Dane za 2014 rok, przygotowane przez Zespół KE ds. Międzynarodowego unikania opodatkowania w państwach członkowskich (lipiec 2015).

rozwiązań podatkowych miały już miejsce w XIX wieku¹⁰. Podejmowane działania zawsze związane były ze zjawiskiem obejścia prawa podatkowego, które jest jednym z najważniejszych zagadnień prawopodatkowych, zarówno w aspekcie teoretycznym, jak i praktycznym [Radzikowski, 2010]. Problem zmniejszania skutków unikania opodatkowania jest przedmiotem działań, zarówno na poziomie organizacji międzynarodowych, organów Unii Europejskiej, jak i autonomicznych inicjatyw podejmowanych przez poszczególne kraje. Największe osiągnięcia w tym zakresie posiada Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD)¹¹. Podstawowe reguły zawarte zostały już w Modelowej Konwencji OECD stanowiącej podstawę zapisów umów o unikaniu podwójnego opodatkowania¹². Problematyka agresywnej optymalizacji podatkowej, nie jest przedmiotem działań harmonizujących w UE. Jest jednak obszarem istotnego, dużego zainteresowania jej organów¹³. Nie zmienia to faktu, że pomimo rosnącej aktywności ustawodawców wielu krajów, oraz organizacji międzynarodowych, nie wypracowano do chwili obecnej uniwersalnego wzorca klauzuli obejścia prawa podatkowego. Dlatego też rozwiązania poszczególnych krajów mają charakter autonomiczny i do takich należy również zaliczyć rozwiązanie w Polsce.

Stosunek do instytucji obchodzenia prawa podatkowego i konsekwencji takiego działania w Polsce uzależniony był od dokonywanych zmian w całym systemie prawopodatkowym [Stanik, Winiarski, 2010]. Po raz pierwszy w Polsce do powszechnie obowiązujących norm prawa podatkowego wprowadzono w 2003 r. przepis określany mianem „klauzuli obejścia prawa podatkowego”¹⁴. Nadawał on organom podatkowym prawo do pomijania skutków podatkowych czynności prawnych, w sytuacji gdy zmierzały one jedynie do ominięcia lub zmniejszenia skutków

¹⁰ Commonwealth Income Tax Assesment Act 1915 (każda czynność, która ma lub zamierza mieć wpływ bezpośrednio lub pośrednio na wykonanie przepisów ustawy – jest nieważna z punktu widzenia podatkowego).

¹¹ OECD jako pierwsza zajęła się problematyką np. cen transferowych jako metody unikania opodatkowania. Zaproponowała środki wymiany informacji między poszczególnymi państwami.

¹² W 2013 r. przez tę organizację został zaproponowany plan walki z unikaniem opodatkowania (*Base Erosion and Profit Shifting Action Plan*) określający 15 kluczowych podatkowo obszarów (wsparła go również grupa G-20). Jego efektem są opublikowane w październiku 2015 r. raporty zawierające odpowiednie rekomendacje (BEPS 2015 Final Reports).

¹³ Bardzo ważną rolę w ocenie istoty obejścia prawa podatkowego w UE pełni orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości. Do najważniejszych wyroków w tej sprawie należą: wyrok z dnia 22 grudnia 2010 r. nadających generalne prawo podatnikom do optymalizacji podatkowej swoich działań gospodarczych, wyrok z dnia 21 lutego 2006 r. (C-255/02 Halifax) oraz wyrok z dnia 21 czerwca 2012 r. (C-80/11 i C-142/11).

¹⁴ W 1.01.2003 r. wszedł w życie art. 24b Ordynacji podatkowej, na mocy którego organ podatkowy miał prawo pominąć skutki podatkowe czynność prawnej, jeśli jedynym jej celem było zredukowanie ciężaru.

podatkowych. Po 2 miesiącach obowiązywania przepis został zakwestionowany i poddany ocenie Trybunału Konstytucyjnego, który uznał go za niekonstytucyjny.

W uzasadnieniu orzeczenia podano powody takie jak: naruszenie przez prawodawcę zasad poprawnej legislacji, niespełnienie zasad pewności i bezpieczeństwa prawnego rozwiązania prawnego oraz ochrony zaufania do państwa i prawa, brak podstaw do wprowadzenia takiej regulacji prawnej jeśli podejmowane przez niego działania są zgodne z prawem, oraz naruszenie zasady przewidywalności rozstrzygnięć prawnych w wyniku przyjęcia w rozwiązaniu interpretacji opartej o elementy subiektywne, jak – wrażenia i opinie¹⁵. Również nie udała się próba wprowadzenia klauzuli obejścia prawa podatkowego do przepisów Ordynacji podatkowej, które weszły w życie z dniem 1 stycznia 2016 r.¹⁶ Jednak nie oznaczało to zaprzestania inicjatywy zmiany przepisów, zakończonej wprowadzeniem w życie w lipcu 2016 r. klauzuli do krajowego porządku prawnego¹⁷. Dokonana zmiana powoduje, że zgodnie z zamierzeniami klauzula obejścia prawa podatkowego staje się narzędziem organów podatkowych do walki z agresywnym planowaniem podatkowym, określonym również jako agresywne planowanie podatkowe, oraz wzmocni autonomię prawa podatkowego wobec prawa cywilnego, chociaż również przed zmianą uważano, że obejścia prawa podatkowego nie należy uznawać za szczególną postać obejścia prawa cywilnego [Mastalski, 2010]. Pozostaje jednak pytanie czy przepis został skonstruowany w sposób jasny, nie budzący kontrowersji i obaw oraz czy przyczyni się do uporządkowania systemu prawa podatkowego? Niestety wydaje się, że dokonana zmiana nie spełnia oczekiwanych zasad legislacyjnych oraz gwarancji jej stosowania¹⁸. Znaczenie klauzuli, duże konsekwencje kwestionowania operacji gospodarczych, jak i słaba akceptowalność tej zmiany w środowisku przedsiębiorców wymaga aby rozwiązanie prawne spełniało przynajmniej następujące założenia:

- cel klauzuli powinien być jasno zdefiniowany;
- powinna być jednoznacznie określona granica konstrukcji normy prawnej;
- powinna być skonstruowana w sposób pogłębiający zaufanie do organów podatkowych, budzić poczucie sprawiedliwości i nie pozwalać na dowolne jej stosowanie przez urzędników;
- procedura postępowania winna być oparta o zbierany materiał dowodowy;

¹⁵ Zarzuty wydają się być nadal aktualne w obecnie wprowadzonym rozwiązaniu prawnym.

¹⁶ O potrzebie uszczelniania polskiego systemu podatkowego mówiło się już od kilku lat, między innymi w programie rządu przedstawionym przez premiera w 2001 r.

¹⁷ W dniu 14 czerwca 2016 r. w Dzienniku Ustaw opublikowana została ustawa nowelizująca Ordynację podatkową, wprowadzającą do porządku prawnego klauzulę obejścia prawa podatkowego (Dz. U. z 14 czerwca 2016 r. poz. 846).

¹⁸ Użyto sformułowania „wydaje się”, gdyż na obecnym etapie nie posiadamy jeszcze praktycznych przykładów weryfikujących przedstawione argumenty.

- norma prawna powinna wyznaczać obszar bezpiecznego planowania podatkowego a tym, samym wyznaczyć obszar określany mianem „agresywnego planowania podatkowego”.

Największe zastrzeżenia wzbudziła zmiana, która wbrew pierwotnej wersji klauzuli miała być stosowana tylko do czynności dokonanych po dniu wejścia w życie nowelizacji, a która spowodowała to, że organy podatkowe mogą również kwestionować transakcje dokonane przed tym terminem, również wówczas, gdy korzyści z nich wynikające nastąpią już w okresie obowiązywania zmiany¹⁹. Opinie co do oceny tej zmiany nie są jednoznaczne. Wyrażany jest pogląd, że obowiązek dbałości o należyte wywiązywanie się podmiotów gospodarczych z obowiązków podatkowych obowiązywał w zasadzie zawsze²⁰ oraz, że zawsze obowiązywała konstytucyjna zasada ochrony integralności finansów publicznych²¹. Z drugiej strony są również opinie, że zasada ta nie gwarantuje zachowania właściwych relacji pomiędzy interesem publicznym i interesem jednostki oraz, że poprzez brak przepisów przejściowych ingeruje w interesy w toku w sposób niedopuszczalny w państwie prawa. To sformułowanie dające prawo do oceny skutków zdarzeń mających miejsce przed wejściem w życie przepisów ustawy, nawet takich, które zostały zrealizowane zanim pojawił się projekt zmiany ustawy, pod znakiem zapytania stawia jakiegokolwiek racjonalne planowanie podatkowe. Stwarza to również zagrożenie, że również w przyszłości ustawodawca może dowolnie zmienić zapisy ze skutkiem wstecznym dla zasad opodatkowania danej czynności.

Ustawa po zmianach używa, w tak ważnym obszarze, określeń niejednoznacznych dających prawo do ich nadinterpretowania oraz stawiających przedsiębiorców w sytuacji, w której nie jest możliwe dokonanie oceny prawidłowego ich zachowania oraz przewidzenia ewentualnych skutków dokonywanych operacji gospodarczych. Celem wskazania powyższego niezbędnym jest zacytowanie brzmienia art. 199a Ordynacji podatkowej: „Czynność dokonana przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, sprzeczny w danych okolicznościach z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej, nie skutkuje osiągnięciem korzyści podatkowej, jeżeli sposób działania był sztuczny”.

Niewątpliwie w praktyce spornymi będą zapisy:

- *Czynność dokonana przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej* – kto i według jakiej miary będzie oceniał stopień zrealizowania czynności przede wszystkim dla korzyści podatkowych? Ustawodawca w sposób pozorny definiuje w dalszej części pojęcie transakcji podjętej w celu osiągnięcia korzyści

¹⁹ Zmiana nie była przypadkowa. Została wprowadzona na wniosek rządu – wywiad z wiceministrem finansów M. Banasiem, Nasz cel to walka z przestępczością, DGP nr 91/2016.

²⁰ Przywoływane są wyroki Trybunału Konstytucyjnego (np. z dnia 18 października 1994 r. sygn. K.2/94).

²¹ Przepisy retroaktywne i retrospektywne mogą być uznane za niegodne z konstytucją tylko wtedy, gdy naruszają konstytucyjnie chronione dobra.

majątkowej, jako takiej, w której pozostałe cele (ekonomiczne lub gospodarcze) należy uznać za mało istotne. Ponownie należy postawić pytanie w jak dużym stopniu arbitralna opinia organu co do małej istotności znaczenia ekonomicznego będzie podważalna.

- *Cel sprzeczny w danych okolicznościach z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej* – w jaki sposób oceniane będą tzw. dane okoliczności i w związku z jaką ustawą podatkową czynione będą zarzuty naruszenia przepisów?
- *Sztuczny sposób działania* – mimo tego, że ustawodawca próbuje zinterpretować w dalszym przepisie określenie *sztuczny sposób działania*, to jednak nie rozwiązuje to problemu interpretacyjnego a w zasadzie jedynie pogłębia kontrowersje. Za sztuczne uznaje się bowiem działanie odmienne od tego jaki podjął by inny rozsądnie działający podmiot. Kto zatem tworzyć będzie wzorzec rozsądnie działających podmiotów?

Kolejny przepis zmienionej ustawy określa, że w przypadku zakwestionowania transakcji, skutki podatkowe zostaną określone na podstawie *takiego stanu rzeczy, jaki mógłby zaistnieć, gdyby dokonano czynności odpowiedniej*. Brak wskazówek odnoszących się do sposobu prowadzenia postępowania w takich sprawach oraz zasad zbierania materiału dowodowego spowoduje, że jedynym arbitrem w tej sprawie będzie organ podatkowy.

Wprowadzenie ograniczenia, że nowe zasady a przede wszystkim ich konsekwencje nie będą dotyczyć operacji, w których korzyść podatkowa będzie mniejsza niż 100 000 zł stwarza gwarancje, że przepisy nie będą powszechnie stosowane dla większości operacji ale z drugiej strony koszty wydawania opinii zabezpieczających wynoszące 20 000 zł, a nade wszystko czas oczekiwania na ich wydanie wynoszący 6 miesięcy będą stanowić niewątpliwą przeszkodę dla przedsiębiorców. Tak długi okres wydawania opinii albo zniweczy planowany cel gospodarczy albo wykaże, że jego zrealizowanie narusza w opinii Ministra przepisy ustawy.

Nie powinna być generalnie kwestionowana potrzeba wprowadzenia klauzuli regulującej konsekwencje unikania opodatkowania, jednak wprowadzone zmiany, chociaż bazujące na wytycznych Komisji Europejskiej nie zostały właściwie dostosowane do polskich warunków. Norma prawna kontynuuje złą tradycję niejasnego, kontrowersyjnego i interpretowalnego prawa podatkowego, wracając do jednoznacznie złych modeli arbitralnego oceniania skutków podatkowych transakcji gospodarczych przez urzędników. Paradoksalnie wprowadzenie klauzuli uchylania od opodatkowania zbiegło się w czasie z uzupełnieniem przepisów ordynacji podatkowej o zasadę rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika. Powstaje zatem kolejna wątpliwość, w jaki sposób będą rozstrzygane liczne problemy interpretacyjne związane z wątpliwościami co do znaczenia i zakresu stosowania wprowadzonej normy prawnej [bliżej: Wyrzykowski, 2016].

4. Podsumowanie

W artykule przeanalizowano instytucję agresywnego planowania podatkowego w kontekście wprowadzonej w Polsce klauzuli obejścia prawa podatkowego co związane było z realizacją dwóch celów niniejszego artykułu. Pierwszym było przedstawienie pojęcia agresywnego planowania podatkowego oraz ukazanie jego istoty i instrumentów, drugim – omówienie istoty i przewidywanych skutków klauzuli obejścia prawa podatkowego w Polsce.

Zawarte w artykule dane wskazują, iż skala agresywnego planowania podatkowego jest ogromna, dlatego też koniecznym stało się podjęcie realnych działań przeciwdziałających temu zjawisku. Wprowadzona w Polsce klauzula obejścia prawa podatkowego w praktyce jest narzędziem służącym organom podatkowym do walki z agresywnym planowaniem podatkowym. Jednakże przedstawione w artykule rozważania wskazują, iż zdaniem autorów niniejszego artykułu konstrukcja prawna wprowadzonej w Polsce klauzuli obejścia prawa podatkowego nie jest wystarczająco jasna i jednoznaczna oraz nie spełnia oczekiwanych zasad legislacyjnych i gwarancji jej stosowania. Jednakże podkreślić należy, że na obecną chwilę nie można odpowiedzieć na pytanie czy klauzula nie będzie nadużywana przez urzędników i wykorzystywana w obszarach dla których, przynajmniej z intencji ustawodawcy nie została wyznaczona.

Bibliografia

1. Brodzka A. (2013) *Agresywne planowanie podatkowe – przyszłość czy przeszłość dla ponadnarodowych korporacji?* Nierówności Społeczne a Wzrost Gospodarczy, 2013 (nr 30), s. 365–375.
2. Gajewski D.J. (2015) *Międzynarodowe unikanie opodatkowania w Polsce – istota i przyczyny (ze szczególnym uwzględnieniem problematyki holdingów)*, [w:] Międzynarodowe unikanie opodatkowania wybrane zagadnienia. Warszawa: Krajowa Izba Gospodarcza, s. 9.
3. Gravelle J.G. (2015) *Tax Havens: International Tax Avoidance and Evasion*, Congressional Research Service, Washington 2015, s. 24.
4. Gruzziel K. (2009) *Istota i założenia optymalizacji podatkowej – wybrane aspekty*. Zesz. Nauk. SGGW Ekonomika i Organizacja Gospodarki Żywnościowej, 2009 (nr 77), s. 175–186.
5. Hybka M.M. (2015) *Możliwości zapobiegania agresywnemu planowaniu finansowemu*. Kwartalnik Kolegium Ekonomiczno-Społecznego Studia i Prace/ Szkoła Główna Handlowa, t. 4 Finanse publiczne i ubezpieczenia, 2015 (nr 3), s. 115–128.
6. Joint Committee on Taxation (2014) *Estimates of Federal Tax Expenditures for Fiscal Years 2014–2018*, Washington, s. 26.
7. Komisja Europejska (2012) *Zalecenie Komisji z dnia 6 grudnia 2012 r. w sprawie agresywnego planowania podatkowego*, 2012/772/UE, Bruksela.

8. Maj I. (2011) *Polityka organów podatkowych w zakresie obejścia prawa podatkowego*. W: P. Borszowski, A. Huchla, E. Rutkowska-Tomaszewska (red.), *Podatnik versus organ podatkowy*. Wrocław.
9. Mastalski R. (2010) [w:] Adamiak B., Korkowski J., Mastalski R., Zubrzycki J., *Ordynacja podatkowa, Komentarz*, Oficyna Wydawnicza Unimex.
10. OECD (2013) *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, Paris, s. 40–41.
11. OECD (2011) *Corporate Loss Utilisation through Aggressive Tax Planning*, OECD Publishing, Paris, s. 30.
12. OECD (2012) *Hybrid Mismatch Arrangements: Tax Policy and Compliance Issues*, OECD Publishing, Paris, s. 7.
13. Olesińska A. (2016) *Klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania – moda czy konieczność?*, Infos nr 5 (209). Warszawa, Biuro Analiz Sejmowych.
14. Poszwa M. (2007) *Zarządzanie podatkiem w małej i średniej firmie*. Warszawa, Wyd. C.H. Beck.
15. Radzikowski K. (2010) *Obejście prawa podatkowego w najnowszym orzecznictwie sądów administracyjnych*, Przegląd Podatkowy, 2010, nr 6.
16. Stanik K., Winiarski K. (2010) *Praktyczne problemy nadużycia i obejścia prawa podatkowego*, Wrocław.
17. Wyrzykowski W. (2016) *Klauzula obejścia prawa podatkowego a zasada in dubio pro tributario – zależności i kontrowersje*, [w:] Współczesne dylematy badań nad przedsiębiorczością w ujęciu dyscyplinarnym. Kraków, Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie.
18. Żółcińska W. (2004) *Burza w podatkowym raju*, CXO, 13.02.2004.

AGGRESSIVE TAX PLANING AND A CLAUSE TO CIRCUMVENT TAX LAW

Abstract

Companies, especially those operating in the international market are increasingly turning attention to the economic effects of taxation and the possibility of reducing the tax burden thus establishing comprehensive plans to reduce the tax conscious. The increasing role of multinational enterprises contributed to the initiation of a series of initiatives aimed at securing national tax systems in front of such a large scale loss of tax revenue due to aggressive tax planning. The purpose of this article is to present the definition of aggressive tax planning, presenting its essence and instruments and to discuss the nature and the anticipated effects of the clause to circumvent the tax law in Poland.

Key words: aggressive tax planning, a clause to circumvent tax law.