

Optymalizacja podatkowa a unikanie opodatkowania

I. spotkanie

24. października 2012 r.

mgr Marcin Lachowicz
Katedra Prawa Finansowego



Wprowadzenie (I)

- Cel spotkań
- Motywy wyboru tematyki spotkań
- Przebieg spotkań
- Konkurs dla uczestników

Wprowadzenie (II)

- I. spotkanie
 - Wprowadzenie do tematyki oporu podatkowego oraz reakcji państw na to zjawisko
- II. spotkanie
 - „Aktualne” wybrane metody planowania podatkowego
- III. spotkanie
 - Dotychczasowe metody optymalizacji podatkowej
- IV. spotkanie
 - Debata. Rozstrzygnięcie konkursu. Podsumowanie

Wprowadzenie (III)

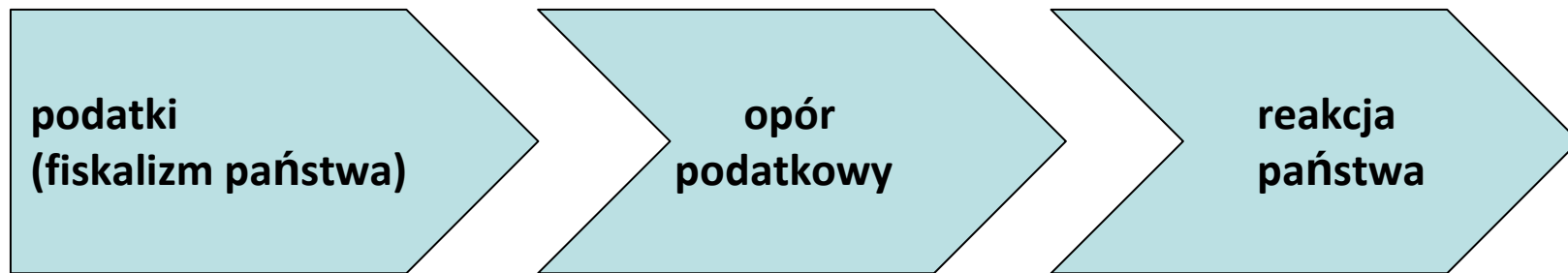
- Zjawisko oporu podatkowego
 - Unikanie opodatkowania a optymalizacja podatkowa/planowanie podatkowe.
- Reakcje państw na to zjawisko
- Polskie doświadczenia w walce ze zjawiskiem unikania opodatkowania
 - Losy generalnej klauzuli przeciwko obejściu prawa podatkowego
 - Szczególne klauzule przeciw unikaniu opodatkowania

Zjawisko oporu podatkowego (I)

- Art. 6. Ordynacji Podatkowej

Podatkiem jest publicznoprawne,
nieodpłatne, przymusowe oraz bezzwrotne
świadczenie pieniężne na rzecz Skarbu
Państwa, województwa, powiatu lub gminy,
wynikające z ustawy podatkowej.

Zjawisko oporu podatkowego (II)



Zjawisko oporu podatkowego (III)

- oszczędzanie podatkowe
 - *np. zmniejszenie konsumpcji*
- planowanie podatkowe
 - *wykorzystanie dozwolonych możliwości*
- unikanie opodatkowania
 - *pojęcie wieloznaczne; problemy klasyfikacyjne*
 - *np. pożyczka zamiast zwiększenia kapitału*
- uchylanie się od opodatkowania
 - *działanie nielegalne; oszustwo podatkowe*

Zjawisko oporu podatkowego (IV)

- unikanie opodatkowania

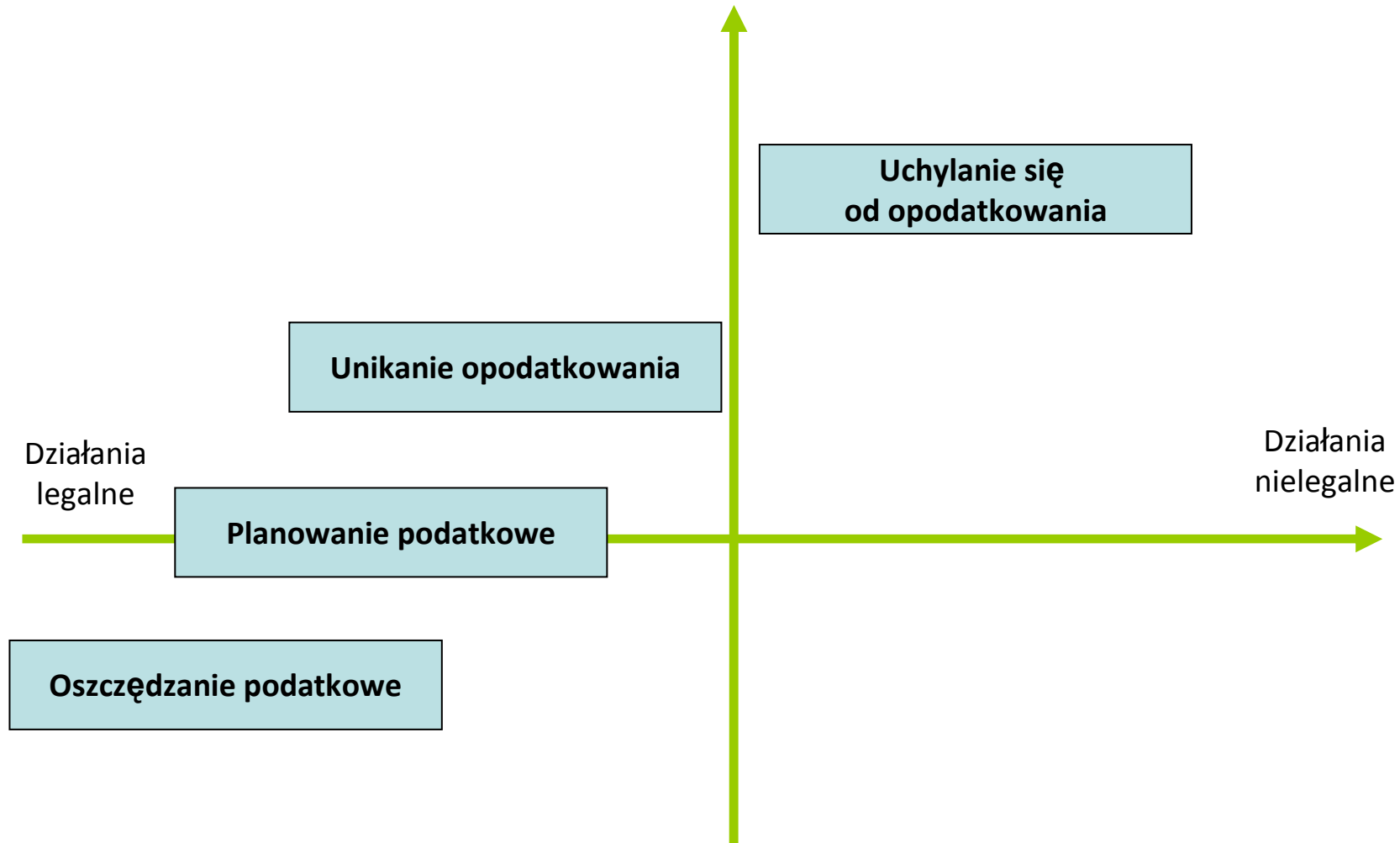
- dążenie do pozostawania poza zakresem obowiązku podatkowego
- działania jawne
- działania prowadzą do rezultatów niezgodnych z celem ustawy podatkowej

- uchylanie się od opodatkowania

- obowiązek podatkowy powstaje, ale jest zatajany
- działanie skryte, potajemne
- działania prowadzą do rezultatów sprzecznych z prawem

Zjawisko oporu podatkowego (V)

Duże ryzyko kwestionowania działań przez władze podatkowe



Brak/niewielkie ryzyko kwestionowania działań przez władze podatkowe

Zjawisko oporu podatkowego (VI)

- problematyka wolności unikania opodatkowania

- Art. 217 Konstytucji RP

Nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy.

Zjawisko oporu podatkowego (VII)

- Stanowisko RPO w postępowaniu przed Trybunałem Konstytucyjnym w sprawie o sygn. K 53/05

Każdy podatnik ma prawo kierować się w swoich działaniach również ich konsekwencjami podatkowymi. Skoro więc ustawodawca wprowadza zróżnicowanie opodatkowania różnych czynności prawnych, to organy podatkowe nie mogą mieć możliwości dyskredytowania tych działań w drodze administracyjnej. (...) nie da się wyprowadzić z prawa podatkowego takiej normy, która zakazywałaby takiego zachowania podatnika, które prowadzi do powstania zobowiązania podatkowego w niższej wysokości lub też powstania jak najwyższej ulgi.

Zjawisko oporu podatkowego (VIII)

- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 16 grudnia 2005 r. sygn. II FSK 82/05

Dążenie do płacenia jak najniższych podatków nie jest prawnie zakazane; jest niejako "naturalnym" prawem każdego podatnika. Do organów podatkowych, a następnie sądu administracyjnego należy ocena na ile skutecznie /zgodnie z prawem/ te dążenia są przez konkretny podmiot realizowane.

Zjawisko oporu podatkowego (IX)

Fragment z uzasadnienia do projektu zmian w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych. Projekt z dnia 24 sierpnia 2012 r.

Zasadniczym celem projektowanej ustawy jest zapewnienie pełniejszej realizacji, wywodzonej z art. 84 Konstytucji RP, zasady sprawiedliwości podatkowej w zakresie związanym z prowadzeniem działalności gospodarczej. Projekt nie przewiduje zmian w regulacjach dotyczących *stricte* zasad opodatkowania osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej.

Zasada sprawiedliwości podatkowej i związana z nią zasada powszechności opodatkowania doznają uszczerbku we wszystkich tych sytuacjach, w których dochód wynikający ze zdarzeń o ekonomicznie tożsamym skutku zostaje opodatkowany na różnym poziomie lub różnych zasadach, a nie jest to uzasadnione czynnikami obiektywnymi. Różnice te stanowią podstawę do podejmowania przez podatników działań potocznie zwanych „optymalizacją podatkową”, których podstawową cechą jest to, iż o wyborze konkretnego sposobu przeprowadzenia danej transakcji, czy formy prowadzenia działalności decydują wyłącznie bądź w przeważającej mierze przepisy prawa podatkowego. Należy podkreślić, iż chodzi o działania, które formalnie są zgodne z obowiązującym prawem. Okoliczność ta nie zmienia jednak faktu, iż – w świetle wspomnianego art. 84 Konstytucji, a także dyrektywy spójności systemu podatkowego – nie są to sytuacje pożądate.

Reakcje państw na opór podatkowy (I)

- Reakcja uzależniona od rodzaju oporu podatkowego
- Szereg metod w walce z nieakceptowanymi formami oporu podatkowego
 - Sankcje karne i administracyjne (np. w Polsce Kodeks karny skarbowy, odsetki od zaległości podatkowych)
 - Szkolenie administracji podatkowej
 - Ulepszanie/uszczelnianie prawa podatkowego (np. zmiana Ordynacji podatkowej w celu likwidacji korzyści z lokat jednodniowych)
 - Akcje informacyjne („weź paragon”)
 - Wprowadzanie norm przeciwdziałających unikaniu opodatkowania (normy generalne, normy dot. specyficznych form unikania opodatkowania)
 - Zwiększanie ilości kontroli podatkowych i budowanie narzędzi w celu lepszego doboru podmiotów do kontroli
 - Powstawanie klauzul orzeczniczych mających na celu walkę ze zjawiskiem unikania opodatkowania
 - Inne... (?)

Polskie doświadczenia w walce... (I)

W odniesieniu do zjawiska nazywanego obejściem prawa podatkowego proponowany jest podział na następujące trzy okresy:

(i) okres do dnia 31 grudnia 2002 r.

(ii) okres od dnia 1 stycznia 2003 r. do dnia 31 sierpnia 2005 r.

(iii) okres od dnia 1 września 2005 r.

Polskie doświadczenia w walce... (II)

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 7 kwietnia 1999 r. sygn. III SA 1610/98

„W sprawach podatkowych orzekające organy mogą oceniać umowy cywilnoprawne nie tylko z punktu widzenia wąsko pojętego interesu fiskalnego, ale także oceniać istotną treść umów pod względem skutków prawnych w świetle przepisów ogólnych k.c., dotyczących czynności prawnych, jak również przepisów o zobowiązaniach umownych, nie wykluczając oceny z punktu widzenia przesłanek z art. 58 § 1 k.c. w związku z art. 353 § 1 k.c.”

Polskie doświadczenia w walce... (III)

- Art. 58. § 1. Kodeksu cywilnego

Czynność prawna sprzeczna z ustawą albo mająca na celu obejście ustawy jest nieważna, chyba że właściwy przepis przewiduje inny skutek, w szczególności ten, iż na miejsce nieważnych postanowień czynności prawnej wchodzą odpowiednie przepisy ustawy.

- Art. 83. § 1. Kodeksu cywilnego

Nieważne jest oświadczenie woli złożone drugiej stronie za jej zgodą dla pozorów. Jeżeli oświadczenie takie zostało złożone dla ukrycia innej czynności prawnej, ważność oświadczenia ocenia się według właściwości tej czynności.

Polskie doświadczenia w walce... (IV)

Bogumił Brzeziński, Wykładnia prawa - tzw. obejście ustawy podatkowej. Glosa do wyroku NSA z 31.01.2002 r. (I SA/Gd 771/01)

„Przepis art. 58 KC może być skuteczny (...) w przypadku norm prawnych wyrażających zakazy bądź nakazy. Normy prawa podatkowego mają natomiast charakter parametryczny; nie kreują żadnych nakazów ani zakazów, ale określają - najogólniej - wysokość podatku w zależności od parametrów (tj. cech podmiotu i przedmiotu opodatkowania, z uwzględnieniem natężenia ich występowania). Przepisów prawa podatkowego nie można więc “obejść” - nie zawierają bowiem zakazów czy nakazów, które byłyby takim “obejściem” zagrożone.”

Polskie doświadczenia w walce... (V)

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 11 maja 2004 r. sygn. akt K 4/03
(sentencja została ogłoszona dnia 31 maja 2004 r. w Dz. U. Nr 122, poz. 1288.)

“Brak normy o charakterze ogólnym, odnoszącej się do zjawiska obejścia prawa podatkowego wskazywany był zarówno w dotychczasowym orzecznictwie sądowym, jak i w doktrynie prawa finansowego. W związku z tym w okresie poprzedzającym ustanowienie kwestionowanej regulacji zarysowały się w orzeczeniach Sądu Najwyższego, jak i Naczelnego Sądu Administracyjnego dwa stanowiska. Jedno, akceptujące zasadność i dopuszczalność odwoływania się przez organy podatkowe do cywilistycznej koncepcji obejścia prawa (art. 58 k.c.), wykorzystywanej do oceny stanów faktycznych normowanych kwestionowanym przepisem ordynacji podatkowej. Najbardziej reprezentatywny może być w tym względzie pogląd następujący: „organ podatkowy ma prawo ocenić dla celów podatkowych, czy czynność prawna jest ważna w świetle art. 58 k.c. i w konsekwencji skuteczna” (zob. wyrok NSA z 23 stycznia 1998 r., sygn. akt I SA/Łd 1054/97, niepubl.). Stanowisko powyższe poszukiwało więc w instytucji prawa cywilnego metody zapobiegania działaniom podatników, którzy wykorzystując legalne czynności cywilnoprawne, usiłowali zmienić na swoją korzyść ich kwalifikację podatkową.
(CDN)

Polskie doświadczenia w walce... (VI)

„Odwołanie się do unormowania art. 58 k.c. służyć miało w głównej mierze wypełnieniu możliwych luk, jakie pojawiają się w unormowaniach podatkowych, bez konieczności konstruowania specjalnej – wykorzystywanej wyłącznie na użytek prawa finansowego – ogólnej normy obejścia prawa podatkowego.

Stanowisko drugie, było zdecydowanie przeciwne uznaniu dopuszczalności zastosowania art. 58 k.c. na gruncie prawa podatkowego. Argumentem za takim poglądem była choćby następująca teza: „przepisy prawa podatkowego nie zawierają norm nakazujących lub zakazujących określone zachowania, lecz jedynie normy określające konsekwencje zachowań podatnika na gruncie tego prawa” (zob. wyrok NSA z 29 maja 2002 r., sygn. akt III SA 2602/00, Przegląd Orzecznictwa Podatkowego, 2003 r, z. 1, poz. 3).“

Polskie doświadczenia w walce... (VII)

Wyrok w sprawie Optimusa. Upadek (?) orzeczniczej doktryny przeciwdziałania unikaniu opodatkowania - wyrok Siedmiu Sędziów NSA z dnia 24 marca 2003 r. sygn. FSA 3/03

Dopiero z dniem 1 stycznia 2003 r. do przepisów ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa /Dz.U. nr 137 poz. 926 ze zm./ wprowadzono przepis art. 24b par. 1, uprawniający organy podatkowe i organy kontroli skarbowej przy rozstrzyganiu spraw podatkowych do pominięcia "podatkowych" skutków czynności prawnych dokonanych wyłącznie dla uzyskania korzyści o charakterze podatkowym. Nowelizacja ta ma niewątpliwie charakter normatywny, a nie jedynie wyjaśniający i potwierdza ona, że przed datą jej wejścia w życie praktyka taka pozbawiona była podstaw normatywnych.

Polskie doświadczenia w walce... (VIII)

Art. 24b Ordynacji podatkowej dodany z dniem 1 stycznia 2003 r.

- § 1 ww. art. z dniem 31 maja 2004 r. art. 24b § 1 został uznany za niezgodny z art. 2 w związku z art. 217 Konstytucji RP wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego z dnia 11 maja 2004 r. sygn. K 4/03
- § 2 uchylony przez art. 1 pkt 14 ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. (Dz.U.2005.143.1199) zmieniającej nin. ustawę z dniem 1 września 2005 r.

§ 1 (zakwestionowany przepis) „Organy podatkowe i organy kontroli skarbowej, rozstrzygając sprawy podatkowe, pomina skutki podatkowe czynności prawnych, jeżeli udowodnią, że z dokonania tych czynności nie można było oczekiwać innych istotnych korzyści niż wynikające z obniżenia wysokości zobowiązania podatkowego, zwiększenia straty, podwyższenia nadpłaty lub zwrotu podatku”.

§ 2 „Jeżeli strony, dokonując czynności prawnej, o której mowa w § 1, osiągnęły zamierzony rezultat gospodarczy, dla którego odpowiednia jest inna czynność prawna lub czynności prawne, skutki podatkowe wywodzi się z tej innej czynności prawnej lub czynności prawnych”.

Polskie doświadczenia w walce... (IX)

Art. 199a Ordynacji podatkowej dodany z dniem 1 września 2005 r. (tj. od dnia uchylecia art. 24b § 2 Ordynacji podatkowej)

§ 1. Organ podatkowy dokonując ustalenia treści czynności prawnej, uwzględnia zgodny zamiar stron i cel czynności, a nie tylko dosłowne brzmienie oświadczeń woli złożonych przez strony czynności.

§ 2. Jeżeli pod pozorem dokonania czynności prawnej dokonano innej czynności prawnej, skutki podatkowe wywodzi się z tej ukrytej czynności prawnej.

§ 3. Jeżeli z dowodów zgromadzonych w toku postępowania, w szczególności zeznań strony, chyba że strona odmawia składania zeznań, wynikają wątpliwości co do istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa, z którym związane są skutki podatkowe, organ podatkowy występuje do sądu powszechnego o ustalenie istnienia lub nieistnienia tego stosunku prawnego lub prawa.

Polskie doświadczenia w walce... (X)

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 22 czerwca 2012 r. sygn. II FSK 2466/10

Nieporozumieniem jest przy tym powoływanie się na brak w polskim prawie podatkowym ogólnej klauzuli antyabuzywnej (tak na s. 17 opracowania opatrzonego tytułem "Ekspertyza prawna"). Rządząca postępowaniem wyjaśniającym w sprawach podatkowych zasada swobodnej oceny dowodów wyznacza stosującym prawo organy wystarczające umocowanie do tego, by ustalić, czy konkretne zachowanie strony tego postępowania nie wykazuje cech obejścia albo nadużycia prawa, bez rozpatrywania go – jak chcą tego autorzy przywoływanego już wielokroć opracowania – "w »czarnym« kontekście, w jakim należy postrzegać podatnika".

Polskie doświadczenia w walce... (XI)

Szczególne regulacje przeciwdziałające unikaniu opodatkowania

- niedostateczna kapitalizacja/cienka kapitalizacja (art. 16 ust. 1 pkt 60 i 60 oraz art. 16 ust. 6-7b UPDOP dodane z dniem 1 stycznia 1999 r., planowana nowelizacja)
- regulacje w zakresie cen transferowych (art. 9a [dodany z dniem 1 stycznia 2001 r.] i art. 11 UPDOP wielokrotnie nowelizowany)
- łączenie/podział spółek z przyczyn podatkowych (art. 10 ust. 4 UPDOP dodany z dniem 1 stycznia 2001 r.)
- kontrolowana spółka zagraniczna (*Controlled Foreign Company* – *CFC*, propozycja PiS z czerwca 2012 r.)
- opodatkowanie w sytuacji przenoszenia poza Polskę składników majątkowych (propozycja PiS z czerwca 2012 r.)

Dziękuję za uwagę.

Kontakt

Marcin Lachowicz

lachowicz.marcin@gmail.com



www.knf.wpia.uw.edu.pl