

Optymalizacja podatkowa a unikanie opodatkowania

II. spotkanie

8. listopada 2012 r.

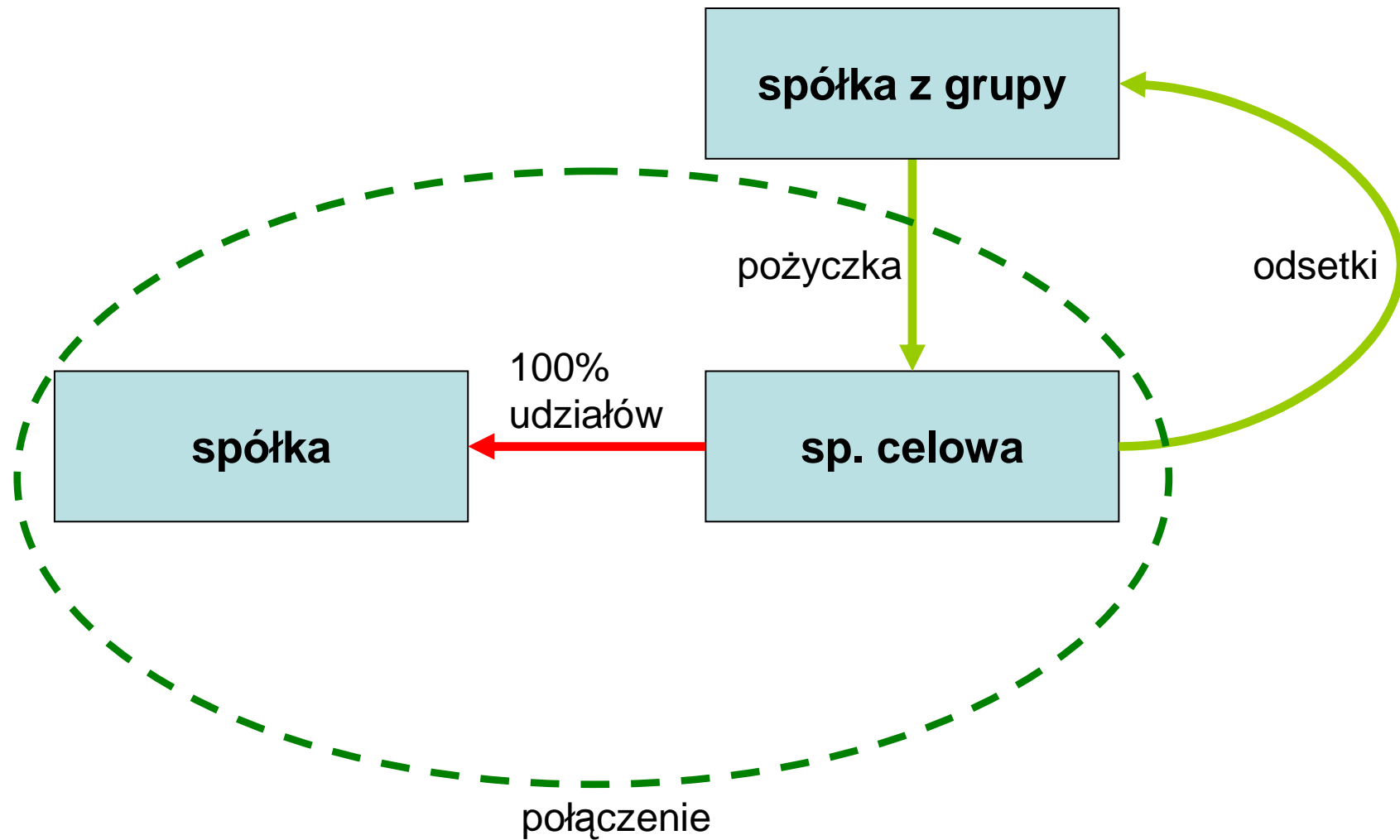
mgr Marcin Lachowicz
Katedra Prawa Finansowego



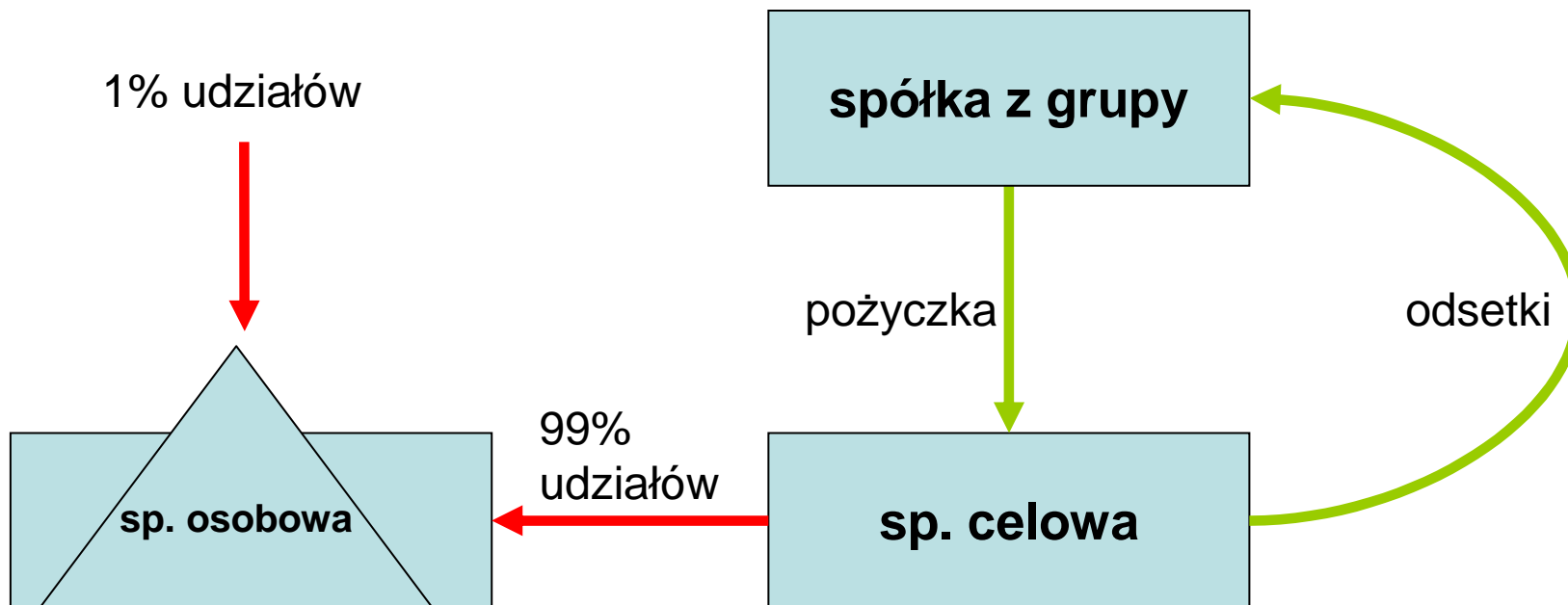
Wprowadzenie (II)

- „Aktualne” wybrane metody planowania podatkowego
 - *Debt push down*
 - *Share by share*
 - Wykorzystanie umowy z Cyprzem
 - Wykorzystanie umowy z Luksemburgiem
 - *Business restructuring*
 - Spółki komandytowo – akcyjne
 - Bankowozy
- Wprowadzenie do dyskusji i dyskusja

Debt push down (I) - połączenie

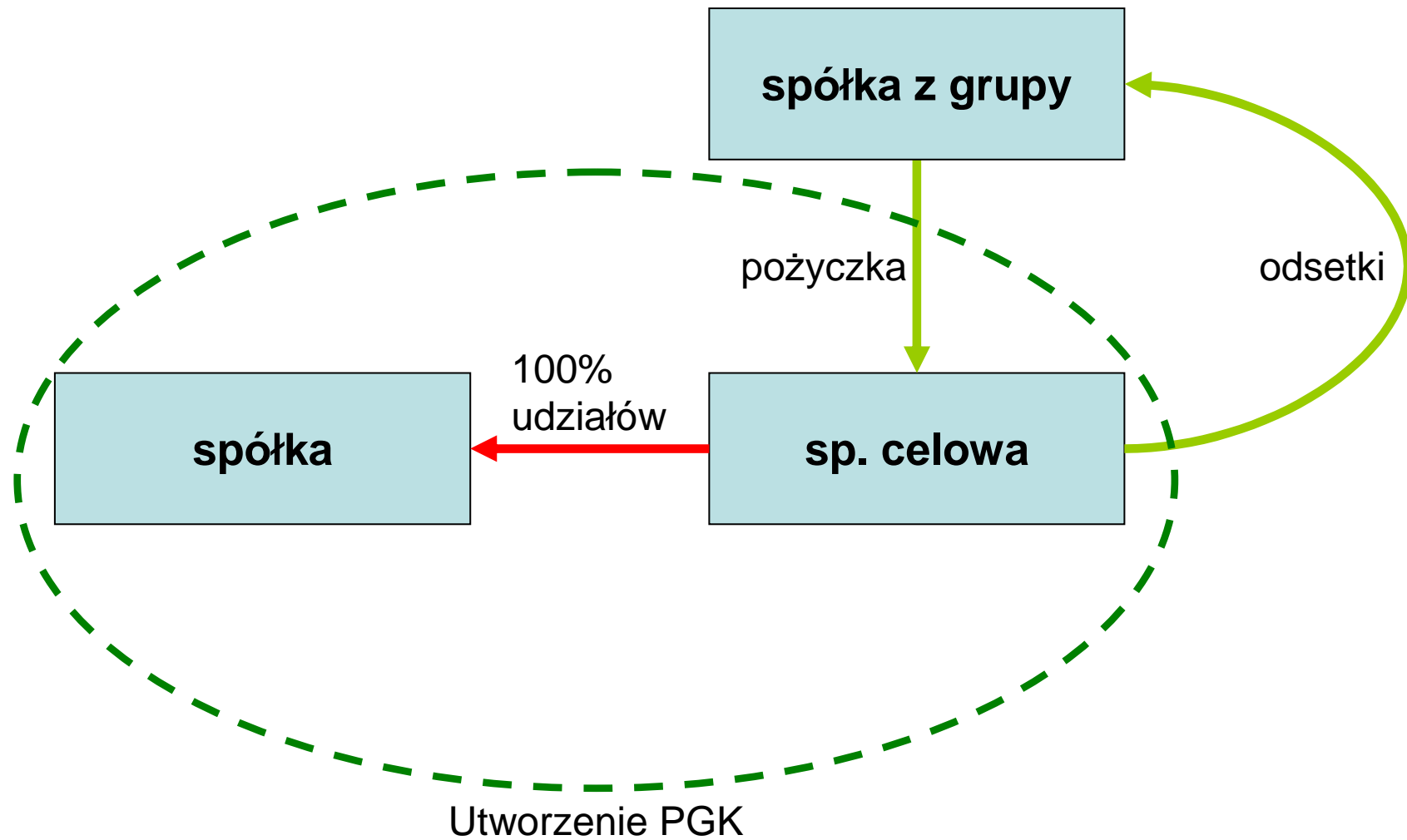


Debt push down (II) – spółka osobowa



Przekształcenie w spółkę osobową

Debt push down (III) – PGK

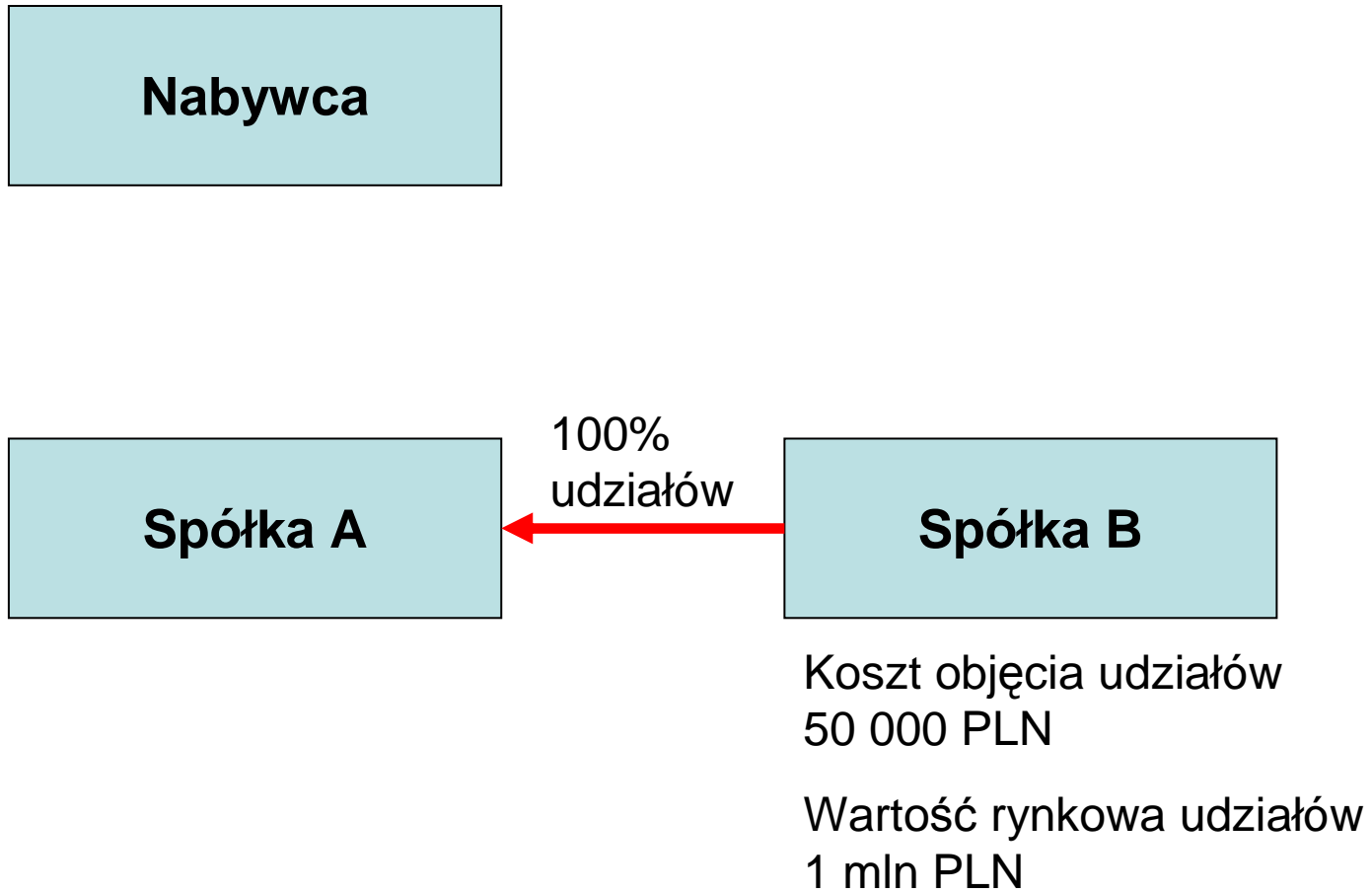


Debt push down (IV)

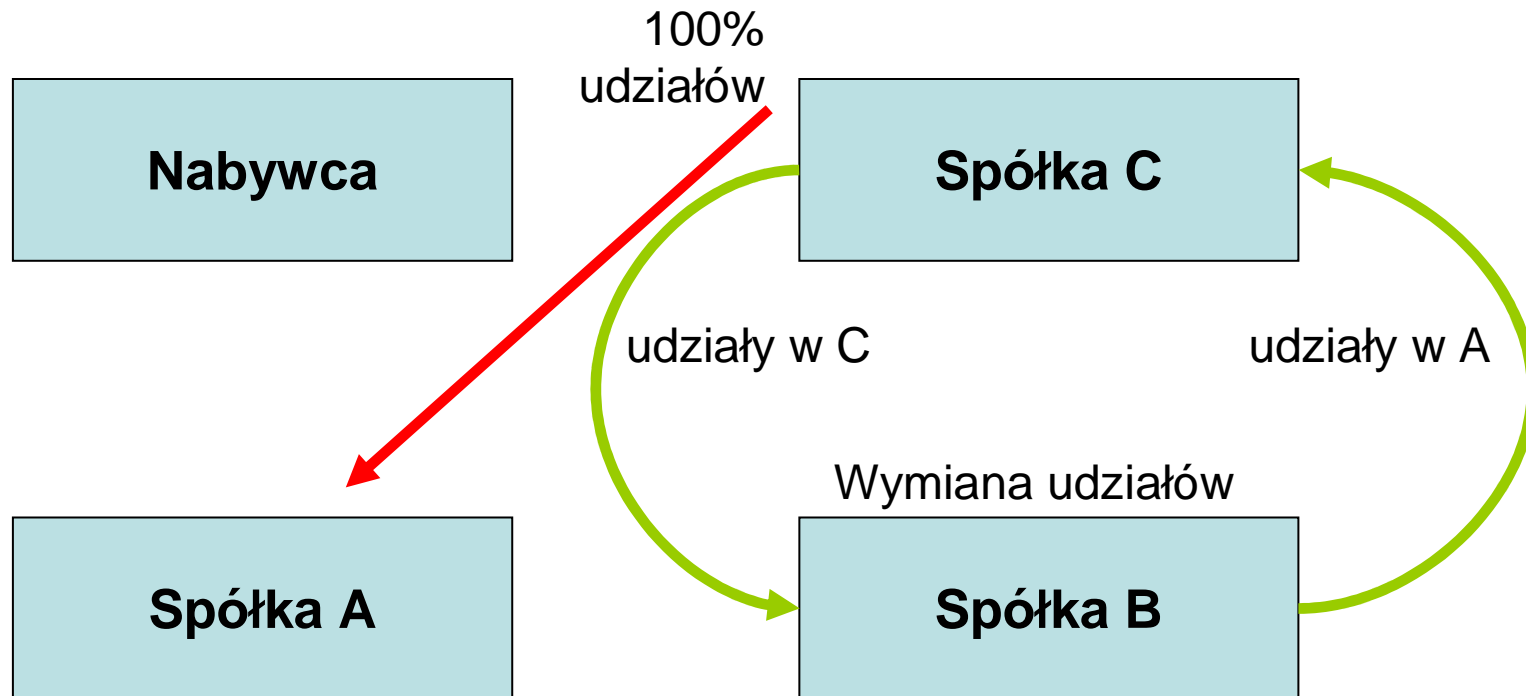
Przykładowe interpretacje, w których wydaje się, że
pytano o strukturę *debt push down*:

- post. Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 7 grudnia 2007 r., nr ITPB3/423-114/07/MT
- post. Naczelnika Warmińsko-Mazurskiego Urzędu Skarbowego w Olsztynie z dnia 30 października 2006 r., nr US.PD/423-34/MG/06)
- int. Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 20 lutego 2009 r., nr IPPB3/423-1614/08-2/ER
- int. Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 16 lutego 2011 r., nr IPPB3/423-853/10-4/JB

Share by share (I.a.)



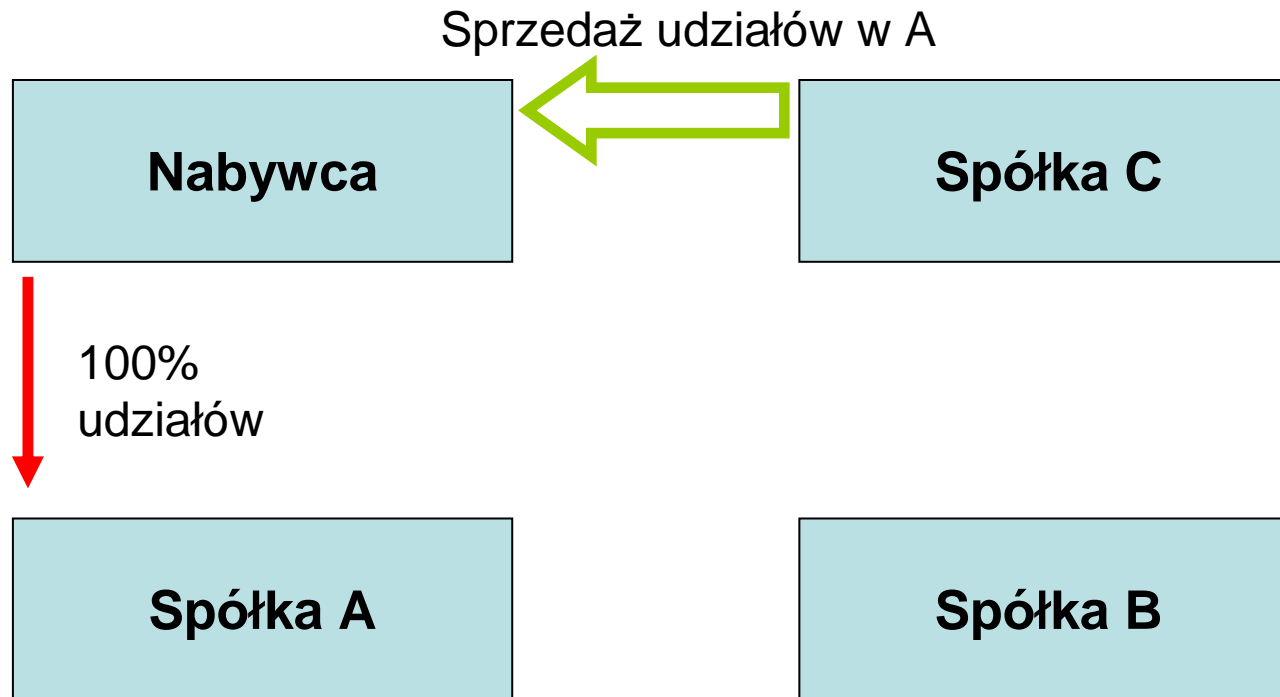
Share by share (I.b.)



Koszt objęcia udziałów
50 000 PLN

Wartość rynkowa udziałów
1 mln PLN

Share by share (l.c.)



Share by share (II)

Artykuł 11 ust. 1 Dyrektywy Rady 90/434/EWG

Państwo Członkowskie może odmówić stosowania lub cofnąć przywileje wynikające ze wszystkich lub z części przepisów (...) w przypadku gdy (...) wymiana udziałów (...) ma za zasadniczy cel lub za jeden z zasadniczych celów dokonanie oszustwa podatkowego lub unikanie opodatkowania; fakt, iż jedna z operacji określonych w art. 1 nie jest dokonywana w uzasadnionych celach gospodarczych, takich jak restrukturyzacja lub racjonalizacja działalności spółek uczestniczących w operacji, może stanowić domniemanie, że zasadniczym celem lub jednym z zasadniczych celów tej operacji jest oszustwo podatkowe lub unikanie opodatkowania (...).

Przepisy obowiązujące od 15 grudnia 2009 r.

Artykuł 15 ust. 1 Dyrektywy Rady 2009/133/WE

Państwo członkowskie może odmówić w całości lub częściowo stosowania lub cofnąć korzyści wynikające z art. 4-14, jeżeli stwierdza, że jedna z czynności określonych w art. 1(...) ma za zasadniczy cel lub za jeden z zasadniczych celów dokonanie oszustwa podatkowego lub unikanie opodatkowania; fakt, iż czynności tej nie dokonuje się w uzasadnionych celach gospodarczych, takich jak restrukturyzacja lub racjonalizacja działalności spółek uczestniczących w czynności, może stanowić domniemanie, że zasadniczym celem lub jednym z zasadniczych celów tej czynności jest oszustwo podatkowe lub unikanie opodatkowania (...).

Polska nie skorzystała z możliwości wprowadzenia przepisów przeciwdziałających unikaniu opodatkowania w sytuacji transakcji wymiany udziałów.

Share by share (III)

Przykładowe interpretacje, w których wydaje się, że
pytano o mechanizm *share by share*:

- int. Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 27 czerwca 2012 r.,
nr IPTPB3/423-160/12-2/GG

- int. Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 22 maja 2012 r.,
nr IBPBI/2/423-190/12/AP

- int. Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 20 kwietnia 2011 r.,
nr IBPBI/2/423-122/11/SD

Wykorzystanie umowy z Cyprem (I)

(a) klauzula *tax sparing credit* (zaliczenie fikcyjne)

(b) wynagrodzenia dyrektorskie

Klauzula *tax sparing credit* pozwala odliczyć od podatku do zapłaty w Polsce podatek, który mógł być zgodnie z umową pobrany przez Cypr, nawet w sytuacji, gdy zgodnie z prawem cypryjskim podatek ten nie został faktycznie pobrany.

Zgodnie z art. 10 ust. 2 umowy Cypr był uprawniony do pobrania 10% podatku u źródła od dywidend wypłacanych przez cypryjskie spółki na rzecz polskich akcjonariuszy.

Wykorzystanie umowy z Cyprzem (II)

Artykuł 24 ust. 1 umowy z Cyprzem z 1992 r.

W Polsce podwójnego opodatkowania unikać się będzie w sposób następujący: (...)

b) Jeżeli osoba mająca miejsce zamieszkania lub siedzibę w Polsce osiąga dochód, który zgodnie z postanowieniami **artykułu 10**, 11 i 12 niniejszej umowy **może być opodatkowany na Cyprze**, to Polska zezwoli na potrącenie od podatku dochodowego tej osoby kwoty równej podatkowi dochodowemu zapłaconemu na Cyprze. (...)

Wykorzystanie umowy z Cyprzem (III)

Zakończenie umowy z Cyprzem z 1992 r.

(...) Sporządzono w Warszawie dnia 4 czerwca 1992 r. w językach polskim, greckim i angielskim, przy czym wszystkie teksty są jednakowo autentyczne.

W przypadku rozbieżności przy interpretacji tekst angielski będzie uważany za rozstrzygający. (...)

Wykorzystanie umowy z Cyprem (IV)

W Polsce podwójnego opodatkowania unikać się będzie w sposób następujący: (...)

b) Jeżeli osoba mająca miejsce zamieszkania lub siedzibę w Polsce osiąga dochód, który zgodnie z postanowieniami **artykułu 10, 11 i 12** niniejszej umowy **może być opodatkowany na Cyprze**, to Polska zezwoli na potrącenie od podatku dochodowego tej osoby **kwoty równej podatkowi dochodowemu zapłaconemu na Cyprze**. (...)

In Poland, double taxation shall be avoided as follows: (...)

b) Where a resident of Poland derives income which, in accordance with the provisions of **Articles 10, 11 and 12** of this Agreement **may be taxed in Cyprus**, Poland shall allow as a deduction from the tax on the income of that resident **an amount equal to the tax payable in Cyprus**. (...)

Wykorzystanie umowy z Cyprem (V)

Przykładowe interpretacje, w których potwierdzono klauzulę *tax sparing credit*.

- int. Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 11 lipca 2012 r.,
nr IPPB2/415-513/12-2/AS

- int. Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 9 lipca 2012 r.,
nr IPTPB2/415-334/12-2/KR

W sobotę, 8 września 2012 r. weszła w życie ustawa ratyfikująca zmiany do polsko-cypryjskiej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. Podpisany w dniu 22 marca 2012 r. protokół zmieniający zakłada m.in. usunięcie klauzuli *tax sparing credit*.

Postanowienia zmienionej umowy będą miały zastosowanie od 1 stycznia 2013 r., o ile wcześniej dojdzie do wymiany dokumentów ratyfikacyjnych pomiędzy rządami obu krajów.

Wykorzystanie umowy z Cyprem (VI)

(b) wynagrodzenia dyrektorskie

Art. 16 umowy z Cyprem

Wynagrodzenia dyrektorów i inne podobne należności, które osoba mająca miejsce zamieszkania w Umawiającym się Państwie osiąga z tytułu członkostwa w radzie nadzorczej spółki mającej siedzibę w drugim Umawiającym się Państwie, mogą być opodatkowane w tym drugim Umawiającym się Państwie.

Cypr na podstawie wew. prawa nie nakłada podatku na takie płatności na rzecz osób fizycznych niebędących rezydentami podatkowymi.

Art. 24 ust. 1 umowy z Cyprem

W Polsce podwójnego opodatkowania unikać się będzie w sposób następujący:

a) jeżeli osoba mająca miejsce zamieszkania lub siedzibę w Polsce osiąga dochód lub posiada majątek, który zgodnie z postanowieniami niniejszej umowy może być opodatkowany na Cyprze, to Polska będzie -z zastrzeżeniem postanowień litery b) niniejszego artykułu - zwalniać taki dochód lub majątek od opodatkowania,

Wykorzystanie umowy z Cyprem (VII)

Przykładowe interpretacje, w których potwierdzono zwolnienie z opodatkowania wynagrodzeń dyrektorów:

- int. Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 5 czerwca 2012 r., nr IPPB2/415-313/12-2/AK

- int. Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 28 października 2010 r., nr IBPBII/1/415-677/10/ŚS

W sobotę, 8 września 2012 r. weszła w życie ustawa ratyfikująca zmiany do polsko-cypryjskiej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. Podpisany w dniu 22 marca 2012 r. protokół zmieniający zakłada m.in. usunięcie preferencji dla wynagrodzeń dyrektorskich otrzymywanych przez polskich rezydentów podatkowych ze spółek cypryjskich.

Postanowienia zmienionej umowy będą miały zastosowanie od 1 stycznia 2013 r., o ile wcześniej dojdzie do wymiany dokumentów ratyfikacyjnych pomiędzy rządami obu krajów.

Wykorzystanie umowy z Luksemburgiem (I)

(a) zwolnienie w Polsce dywidend z Luksemburga

(b) brak tzw. „klauzuli nieruchomościowej”

Dywidendy otrzymywane od spółek luksemburskich mogą być zgodnie z art. 10 umowy z Luksemburgiem z 1995 r. opodatkowane 5% lub 15% podatkiem u źródła.

Prawo podatkowe obowiązujące w Luksemburgu zasadniczo przewiduje opodatkowanie wypłata dywidend przez osoby prawne. Jednak wypłaty dywidend przez spółki-fundusze inwestycyjne na rzecz zagranicznych udziałowców tych spółek jest wolna od poboru podatku u źródła.

Zgodnie z art. 24 ust. 1 lit. a umowy z Luksemburgiem dywidendy otrzymane przez polskiego rezydenta podatkowego ze spółki luksemburskiej są zwolnione w Polsce z opodatkowania (metoda zwolnienia z progresją).

Wykorzystanie umowy z Luksemburgiem (II)

Przykładowe interpretacje, w których potwierdzono zwolnienie z opodatkowania dywidend z Luksemburga:

- int. Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 21 stycznia 2009 r., nr ILPB3/423-714/08-2/HS

- post. Ministra Finansów z dnia 24 października 2006 r., nr DD7-033-136/ML/06/5656

7 czerwca 2012 r. podpisano protokół zmieniający umowę z Luksemburgiem.

W wyniku zmian w odniesieniu do dochodu z dywidend znajdzie zastosowanie metoda zaliczenia proporcjonalnego.

W sierpniu skierowano do Sejmu projekt ustawy o ratyfikacji protokołu do umowy z Luksemburgiem (Druk sejmowy nr 671).

Wykorzystanie umowy z Luksemburgiem (III)

(b) brak tzw. „klauzuli nieruchomościowej”

Obecnie w przypadku sprzedaży **udziałów** w spółce Polskiej, której majątek składa się głównie z nieruchomości, zyski ze sprzedaży udziałów podlegają opodatkowaniu wyłącznie w państwie rezydencji sprzedawcy (art. 13 ust. 4 umowy).

Luksemburg nie pobiera podatku od zysków kapitałowych.

Wykorzystanie umowy z Luksemburgiem (I)

Przykładowa interpretacja, w której potwierdzono zwolnienie z opodatkowania w Polsce sprzedaży polskich spółek, gdy sprzedawcą był rezydent Luksemburga:

- int. Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 16 września 2011 r., nr IPPB5/423-568/11-2/AJ

7 czerwca 2012 r. podpisano protokół zmieniający umowę z Luksemburgiem.

W wyniku zmian treść art. 13 ust. 4 umowy zostanie zmieniona, tj. dodana zostanie klauzula nieruchomościowa. W efekcie sprzedaż udziałów w spółce, której wartość w więcej niż 50% pochodzi z majątku nieruchomego położonego w drugim państwie opodatkowana będzie w państwie położenia tych nieruchomości.

W sierpniu skierowano do Sejmu projekt ustawy o ratyfikacji protokołu do umowy z Luksemburgiem (Druk sejmowy nr 671).

Business restructuring (I.a.)

spółka

- kontakty i kontrakty z dostawcami
- receptury
- znaki towarowe
- kontakty i kontrakty z odbiorcami
- pracownicy
- wyposażenie

Znaczne ryzyko
działalności
gospodarczej.

Potencjalnie
wysoka marża.

Business restructuring (I.b.)

produkcja na zlecenie sp. celowej
na materiale powierzonym



- ~~- kontakty i kontrakty z dostawcami~~
- ~~- receptury~~
- ~~- znaki towarowe~~
- ~~- kontakty i kontrakty z odbiorcami~~
- pracownicy
- wyposażenie

Znaczne ryzyko
działalności
gospodarczej.

Potencjalnie
wysoka marża.

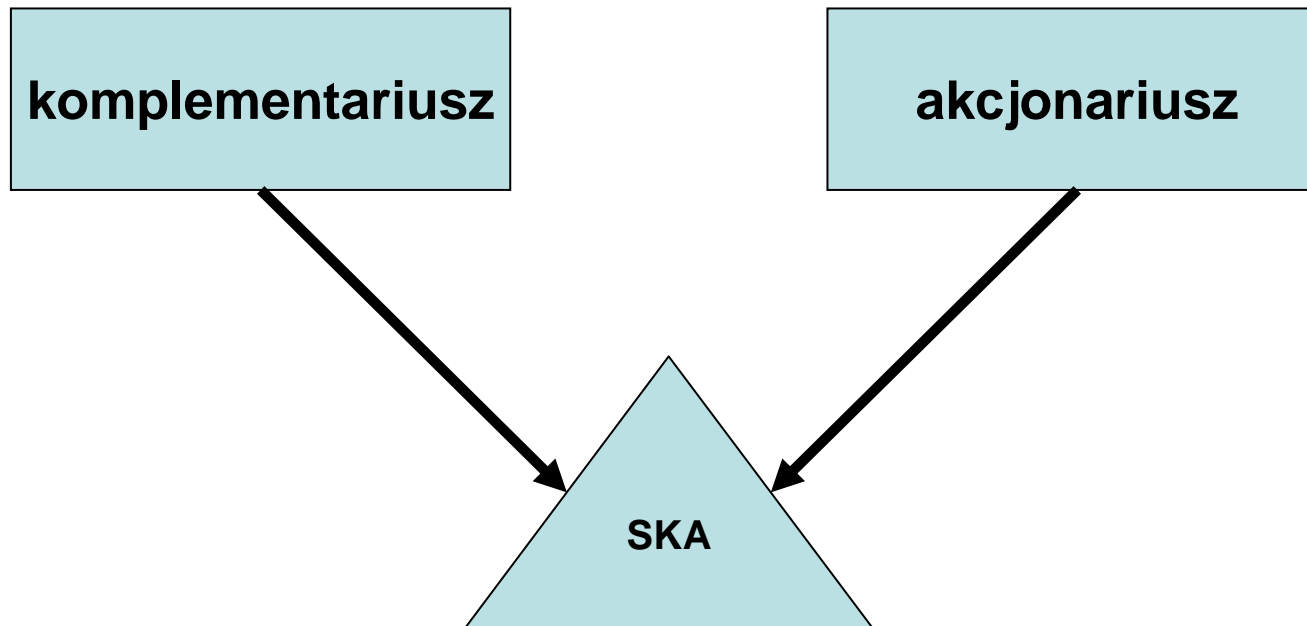


Business restructuring (II)

Przykładowe interpretacje, w których pytano o struktury świadczenia usług przerobu na zlecenie:

- int. Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 19 kwietnia 2012 r., nr IPPB5/423-16/12-6/PS
- int. Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 19 grudnia 2008 r., nr IPPB5/423-74/08-2/PS
- int. Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 3 listopada 2008 r., nr IPPB3/423-997/08-2/MK

Spółki komandytowo – akcyjne (I)



SKA nie jest podatnikiem podatku dochodowego.

Problem opodatkowania akcjonariuszy SKA.

Spółki komandytowo – akcyjne (II)

- uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 16 stycznia 2012 r., sygn. II FPS 1/11
- interpretacja ogólna Ministra Finansów z dnia 11 maja 2012 r., nr DD5/033/1/12/KSM/DD-125
- brak opodatkowania akcjonariuszy do czasu wypłaty dywidendy
- wydatki nie stanowiące kosztów uzyskania przychodów
- zgodnie z planami rządu od dnia 1 stycznia 2013 r. SKA staną się podatnikami podatku dochodowego
- podwójne opodatkowanie w znaczeniu ekonomicznym

Bankowozy

Przepisy regulujące podatek od towarów i usług ograniczają prawo do odliczenia podatku naliczonego od nabytych samochodów osobowych (oraz paliwa do tych samochodów).

Ograniczenie nie obejmuje pojazdów samochodowych będących **pojazdami specjalnymi** wymienionymi w załączniku do ustawy wprowadzającej to ograniczenie. Pojazdem specjalnym jest bankowóz.

Działania dealerów samochodowych i przedsiębiorców świadczących usługi adaptacji pojazdów.

Zmiana stanowiska organów podatkowych przejawiająca się w próbie uniemożliwienia odliczania podatku naliczonego (zob. int. Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 24 lipca 2012 r., nr IPTPP4/443-271/12-4/UNR).

Dziękuję za uwagę.

Kontakt

Marcin Lachowicz

lachowicz.marcin@gmail.com



www.knf.wpia.uw.edu.pl