



UCZELNIA ŁAZARSKIEGO

Wydział Prawa i Administracji

mgr Jakub Jankowski

**Analiza skuteczności środków prawnych
stosowanych przez polskiego ustawodawcę
w celu ograniczenia optymalizacji
podatkowej w podatkach dochodowych
(lata 2011-2016)**

Rozprawa doktorska
przygotowana pod kierunkiem
dr. hab Roberta Gwiazdowskiego

Warszawa 2018

SPIS TREŚCI

Wykaz skrótów.....	4
Wstęp.....	9
1. Pojęcie optymalizacji podatkowej	34
1.1. Optymalizacja podatkowa a oszczędzanie podatkowe	38
1.2. Optymalizacja podatkowa a uchylanie się od opodatkowania	40
1.3. Optymalizacja podatkowa a unikanie opodatkowania	46
1.4. Optymalizacja podatkowa a obejście prawa podatkowego	53
1.5. Optymalizacja podatkowa a planowanie podatkowe.....	71
1.6. Optymalizacja podatkowa a treaty shopping.....	86
1.7. Optymalizacja podatkowa – próba sformułowania nowego zakresu znaczeniowego pojęcia ..	92
2. Przyczyny prawne optymalizacji podatkowej	94
2.1. Możliwości wynikające wprost z przepisów	96
2.2. Luki prawne w przepisach podatkowych	101
2.3. Manipulowanie instytucjami prawa podatkowego	110
2.4. Kreowanie możliwości optymalizacji podatkowej przez orzecznictwo sądów administracyjnych.....	122
2.5. Zasady wykładni prawa podatkowego w polskim systemie podatkowym	131
2.6. Szkodliwa konkurencja podatkowa w wymiarze międzynarodowym.....	139
2.7. Klasyfikacja rodzaju przyczyn prawnych optymalizacji podatkowej	151
3. Wybrane obszary optymalizacji podatkowej.....	152
3.1. Amortyzacja znaku towarowego będącego wartością niematerialną i prawną	154
3.2. Sprzedaż kluczowych środków trwałych	170
3.3. Sprzedaż udziałów/akcji.....	183
3.4. Wypłata niepodzielnych zysków	192
3.5. Wykorzystanie straty podatkowej	204
3.6. Neutralizacja dochodu z tytułu działalności operacyjnej	210
3.7. Wynagrodzenie kadry zarządzającej	216
4. Środki szczególne oraz ogólne ograniczania optymalizacji podatkowej	223
4.1. Przepisy dotyczące cienkiej kapitalizacji	225
4.2. Przepisy dotyczące zagranicznych spółek kontrolowanych.....	234
4.3. Przepisy dotyczące cen transferowych	250
4.4. Klauzula ogólna obejścia prawa podatkowego	261
4.4.1. Stan prawny do 31 grudnia 2002 r.	262
4.4.2. Stan prawny od 1 stycznia 2003 r. do 31 sierpnia 2005 r.....	264

4.4.3.	Stan prawny od 1 września 2005 r. do 15 lipca 2016 r.	266
4.4.4.	Stan prawny od 15 lipca 2016 r. do 31 grudnia 2016 r.	267
4.5.	Przepisy Ordynacji podatkowej dotyczące czynności pozornych	276
4.6.	Małe klauzule obejścia prawa podatkowego	280
4.7.	Umowne środki antyabuzywne	285
	Podsumowanie	289
	Bibliografia.....	345

Wykaz skrótów

NSA	– Naczelny Sąd Administracyjny
WSA	– Wojewódzki Sąd Administracyjny
TK	– Trybunał Konstytucyjny
SN	– Sąd Najwyższy
TSUE	– Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej
DIS	– Dyrektor Izby Skarbowej
NIK	– Najwyższa Izba Kontroli
UE	– Unia Europejska
OECD	– Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju
KM OECD	– Komentarz Modelowy OECD
CIT	– Podatek dochodowy od osób prawnych
PIT	– Podatek dochodowy od osób fizycznych
VAT	– Podatek od towarów i usług
PCC	– Podatek od czynności cywilnoprawnych
CCCTB	– Wspólna skonsolidowana podstawy opodatkowania
FIZ	– Fundusz inwestycyjny zamknięty
SKA	– Spółka komandytowo – akcyjna
PGK	– Podatkowa grupa kapitałowa
GAAR	– Klauzula ogólna obejścia prawa podatkowego
SAAR	– Klauzula szczególna obejścia prawa podatkowego
TAAR	– Mała klauzula obejścia prawa podatkowego
STAAR	– Szczególne umowne środki antyabuzywne
CFC	– Przepisy dotyczące zagranicznych spółek kontrolowanych
KSZ	– Kontrolowana spółka zagraniczna
UPO	– Umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania
M&A	– Fuzje, połączenia i podziały spółek
SCSp	– Societe en Commandite Speciale (spółka prawa luksemburskiego)
ZEA	– Zjednoczone Emiraty Arabskie

ZCP	– Zorganizowana część przedsiębiorstwa
Raport OECD z 1998 r.	– Raport Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju „Szkodliwa konkurencja podatkowa: nowy światowy problem”; Paryż 1998 r.
Uzasadnienie do MLI	– Uzasadnienie do rządowego projektu ustawy o ratyfikacji Konwencji wielostronnej implementującej środki traktatowego prawa podatkowego mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysku, sporządzonej w Paryżu dnia 24 listopada 2016 r., druk sejmowy nr 1776, Sejm VIII kadencji.
Dyrektywa 2009/133/WE	– Dyrektywa Rady 2009/133/WE z dnia 19 października 2009 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, podziałów przez wydzielenie, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów dotyczących spółek różnych państw członkowskich oraz przeniesienia statutowej siedziby SE lub SCE z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego (Dz.U.UE L.2009.310.34 ze zm.)
Dyrektywa 2011/96/UE	– Dyrektywa Rady 2011/96/UE z dnia 30 listopada 2011 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich (Dz.U.UE L.2011.345.8 ze zm.)
Dyrektywa 2006/112/WE	– Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. U. UE L.2006.347.1 ze zm.)
Dyrektywa 2003/49/WE	– Dyrektywa Rady 2003/49/WE z dnia 3 czerwca 2003 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego do odsetek oraz należności licencyjnych między powiązаныmi spółkami różnych Państw Członkowskich (Dz.U. UE.L.2003.157.49 ze zm.)
Dyrektywa ATAD	– Dyrektywa Rady 2016/1164/UE z dnia 12 lipca 2016 r. ustanawiająca przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego (Dz.U. UE.L.2016.193.1164 ze zm.)
MLI	– Wielostronna Konwencja w sprawie wdrożenia do umów o unikaniu podwójnego opodatkowania podatkowych instrumentów zapobiegania zmniejszaniu podstawy opodatkowania i transferowi zysków („Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting”(Dz.U. z 2017 r., poz.2104)

BEPS	– Plan działania OECD w zakresie przeciwdziałania erozji podstawy opodatkowania oraz transferowi zysków
TFUE	– Traktat o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Dz.U. z 2004 r. Nr 90, poz 864/2 ze zm.)
uptu	– Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U z 2004 r. Nr 54, poz 535 ze zm.)
updog	– Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 1992 r. Nr 21, poz. 86 ze zm.)
updog	– Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 1991 r. Nr 80, poz. 350 ze zm.)
upcc	– Ustawa z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz.U. z 2000 r. Nr 86, poz. 959 ze zm.)
upsd	– Ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz.U. z 1983 r. Nr 45, poz. 207 ze zm.)
upre	– Ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz.U. z 1998 r. Nr 144, poz. 930 ze zm.)
O.p.	– Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 1997 r. Nr 137, poz. 926 ze zm.)
k.c.	– Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks Cywilny (Dz.U. z 1964 r. Nr 16, poz. 93 ze zm.)
k.s.h.	– Ustawa z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych (Dz.U. z 2000 r. Nr 94, poz. 1037 ze zm.)
UPO nr 1	– Umowa między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Republiki Cypru w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku, sporządzona w Warszawie dnia 4 czerwca 1992 r. (Dz. U. z 1993 r. Nr 117, poz. 523, ze zm.)
UPO nr 2	– Konwencja między Rzeczpospolitą Polską a Wielkim Księstwem Luksemburga w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku, sporządzona w Luksemburgu dnia 14 czerwca 1995 r. (Dz. U. z 1996 r. Nr 110, poz. 527 ze zm.)
UPO nr 3	– Umowa między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Słowacką w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku, sporządzona w Warszawie dnia 18 sierpnia 1994 r. (Dz. U. z 1996 r. Nr 30, poz. 131 ze zm.)

UPO nr 4	– Umowa między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Zjednoczonych Emiratów Arabskich w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, sporządzona w Abu Zabi dnia 31 stycznia 1993 r. (Dz. U. z 1994 r. Nr 81, poz. 373 ze zm.)
UPO nr 5	– Umowa między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Malty w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, sporządzona w La Valetta dnia 7 stycznia 1994 r. (Dz. U. z 1995 r. Nr 49, poz. 256 ze zm.)
UPO nr 6	– Konwencja między Rzeczpospolitą Polską a Królestwem Niderlandów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, podpisana w Warszawie dnia 13 lutego 2002 r. (Dz. U. z 2003 r. Nr 216, poz. 2120)
UPO nr 7	– Umowa między Rządem Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej a Rządem Stanów Zjednoczonych Ameryki o uniknięciu podwójnego opodatkowania i zapobieżeniu uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, podpisana w Waszyngtonie dnia 8 października 1974 r. (Dz. U. z 1976 r. Nr 31, poz. 178)
UPO nr 8	– Umowa między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Federalną Niemiec w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i od majątku, podpisana w Berlinie dnia 14 maja 2003 r. (Dz. U. z 2005 r. Nr 12, poz. 90)
Nowelizacja z 2010 r.	– Ustawa z dnia 25 listopada 2010 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz.U. z 2010 r. Nr 226, poz. 1478)
Nowelizacja z 2013 r.	– Ustawa z dnia 8 listopada 2013 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku tonażowym (Dz.U z 2013 r., poz.1387)
Nowelizacja z 2014 r.	– Ustawa z dnia 29 sierpnia 2014 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2014 r., poz. 1328)
Nowelizacja z 2015 r.	– Ustawa z dnia 9 października 2015 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku

dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2015 r., poz. 1932)

- | | |
|-----------------------|---|
| Nowelizacja z 2016 r. | – Ustawa z dnia 5 września 2016 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2016 r., poz. 1550) oraz ustawa z dnia 29 listopada 2016 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2016 r., poz. 1926). |
| Nowelizacja z 2017 r. | – Ustawa z dnia 27 października 2017 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz.U. z 2017 r., poz. 2175). |
| Nowelizacja Ordynacji | – Ustawa z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2016 r., poz. 846) |
| Rozporządzenie TP | – Rozporządzenie z dnia 10 września 2009 r. w sprawie sposobu i trybu określenia dochodów osób prawnych w drodze oszacowania oraz sposobu i trybu eliminowania podwójnego opodatkowania osób prawnych w przypadku korekty zysków podmiotów powiązanych (Dz.U. z 2009 r. nr 160, poz. 1268). |

Wstęp

Problem erozji podstawy opodatkowania CIT w państwach wysoko rozwiniętych jest znany co najmniej od lat sześćdziesiątych XX wieku¹. Jak czytamy w wypowiedzi prezydenta Johna F.Kennedy'ego uzasadniającej wprowadzenie przepisów CFC do amerykańskiego systemu podatkowego *"Recently more and more enterprises organized abroad by American firms have arranged their corporate structures--aided by artificial arrangements between parent and subsidiary regarding intercompany pricing, the transfer of patent licensing rights, the shifting of management fees, and similar practices which maximize the accumulation of profits in the tax haven--so as to exploit the multiplicity of foreign tax systems and international agreements in order to reduce sharply or eliminate completely their tax liabilities both at home and abroad"*². Erozja podstawy opodatkowania w systemach podatkowych państw wysoko rozwiniętych wskutek stosowania sztucznych struktur holdingowych, opłat licencyjnych za prawa własności intelektualnej czy zawyżonych kosztów z tytułu *management fee* pomimo upływu niemal 60 lat nadal pozostaje kwestią nierozwiązaną³. Problem ten dotyczy również Polski⁴, gdzie optymalizacja podatkowa jest jedną z głównych przyczyn corocznych nowelizacji ustaw o podatkach dochodowych. Upadek sądowej oraz normatywnej klauzuli obejścia prawa podatkowego w latach 2003-2005 oraz narastającą szkodliwa konkurencja podatkowa ze strony innych jurysdykcji podatkowych spowodowały, iż optymalizacja podatkowa w Polsce przestała być jedynie domeną dużych korporacji międzynarodowych⁵. Ministerstwo finansów dostrzegając, że redukcja ciężarów fiskalnych z wykorzystaniem krajowych i zagranicznych wehikułów korporacyjnych upowszechniła się na niespotykaną dotąd skalę, podjęło szereg działań o charakterze zapobiegawczym. Punktem wyjścia było rozpoczęcie w 2011 r. negocjacji z rządem Cypru na temat zmiany dotychczasowej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania⁶. Na przestrzeni lat 2012-2014 wiele umów o unikaniu

¹ M.Dzudziec, Przegląd prac OECD związanych z BEPS w kontekście suwerenności państwa, Kwartalnik Prawa Podatkowego nr 3/2014, s.81.

² J.F.Kennedy, Special Message to the Congress on Taxation, 21 kwietnia 1961 r., źródło: <http://www.presidency.ucsb.edu/ws/?pid=8074>, data dostępu 31 listopada 2016 r.

³ M.Dzudziec, Przegląd prac....., op. cit., s.83 i 84.

⁴ Przykładowo w roku 2012 pięć największych zagranicznych koncernów informatycznych działających w Polsce zapłaciło łącznie dwa razy mniej podatku niż największa rodzima firma Asseco - źródło: J.Głuchowski, Patriotyzm a podatki, Kwartalnik Prawa Podatkowego nr 3/2014, s.15.

⁵ Do intensyfikacji zjawiska optymalizacji podatkowej przyczyniła się również akcesja Polski do Unii Europejskiej. Przystąpienie Polski do struktur wspólnotowych wiązało się z zasadniczymi zmianami w zakresie opodatkowania transakcji restrukturyzacyjnych oraz przychodów biernych (dywidendy, odsetki i należności licencyjne). Zmiany te znacząco zwiększyły możliwości optymalizacji podatkowej w polskim podatku CIT (więcej na temat wpływu prawa unijnego na polskie prawo podatkowe w K.Gortat-Kopacka, A.Sobaczak, Wpływ dyrektyw unijnych na kształtowanie CIT w Polsce (1), Przegląd Podatkowy nr 1/2005, s.16-22., Wpływ dyrektyw unijnych na kształtowanie CIT w Polsce (2), Przegląd Podatkowy nr 2/2005, s.23-29 oraz Wpływ dyrektyw unijnych na kształtowanie CIT w Polsce (3), Przegląd Podatkowy nr 3/2005, s.37-43).

⁶ Oczywiście ustawodawca podatkowy również wcześniej podejmował działania przeciwdziałające optymalizacji podatkowej m.in. wprowadzenie opodatkowania niepodzielnych zysków w momencie przekształcenia spółki kapitałowej w spółkę osobową (01.01.2009r.) lub likwidacja aportu przedsiębiorstwa jako zdarzenia pozwalającego na dokonanie aktualizacji wartości rynkowej znaku towarowego (01.01.2011r.), jednakże nigdy wcześniej ich skala nie była tak intensywna jak po roku 2011.

podwójnego opodatkowania zawartych przez Polskę, które pozwalały na optymalizację z wykorzystaniem zagranicznych spółek, zostało zmienionych lub oczekiwało na proces ratyfikacji⁷. Kolejnym krokiem ustawodawcy było wprowadzenie z początkiem 2014 r. opodatkowania spółek komandytowo-akcyjnych jako podatników podatku dochodowego od osób prawnych⁸. W połowie 2014 r. przyjęto kolejny pakiet zmian w ustawach dotyczących podatków dochodowych (tzw. I pakiet uszczelniający)⁹. Zasadniczym celem Nowelizacji z 2014 r. podobnie jak w przypadku zmian wprowadzonych z początkiem 2014 r. było ograniczenie zjawiska optymalizacji podatkowej¹⁰. Nowelizacja doprecyzowała nie tylko brzmienie istniejących już regulacji¹¹, ale również wprowadziła zupełnie nowe instytucje prawa podatkowego jak koncepcja opodatkowania zagranicznych spółek kontrolowanych. W latach 2015-2016 można było również zauważyć znacząco zwiększoną liczbę postępowań kontrolnych z zakresu transakcji restrukturyzacyjnych oraz cen transferowych. W połowie 2016 r. klauzula obejścia prawa podatkowego została ponownie wprowadzona do polskiego systemu podatkowego. Ponadto, w 2016 r. został uchwalony kolejny pakiet zmian mających uszczelnić pobór podatku CIT (tzw. II pakiet uszczelniający)¹². Analiza skuteczności poszczególnych wewnątrzkrajowych metod przeciwdziałania optymalizacji podatkowej ma pozwolić na ustalenie czy problem erozji podstawy opodatkowania w Polsce może być w sposób kompleksowy i strukturalny rozwiązany w ramach aktualnie istniejącego systemu podatku CIT, gdzie przedmiotem opodatkowania jest dochód¹³. Cel ten zostanie osiągnięty poprzez:

- i) dokładne wyjaśnienie czym jest optymalizacja podatkowa w podatkach dochodowych wraz ze wskazaniem różnic definicyjnych w stosunku do takich pojęć jak: uchylanie się od

⁷ M.in. umowy z Czechami, Słowacją, Zjednoczonymi Emiratami Arabskimi, Indiami, Cyprzem, Malta, Luksemburgiem, Szwajcarią, Malezją, Singapurem, Kanadą oraz Stanami Zjednoczonymi.

⁸ Dochód osiągnięty przez SKA na skutek precedensowej uchwały NSA z dnia 16 stycznia 2012 r. (sygn. akt II FPS 1/11) nie był opodatkowany na poziomie spółki oraz akcjonariusza do momentu wypłaty dywidendy.

⁹ Nowelizacja z 2014 r.

¹⁰ Jak czytamy w uzasadnieniu do projektu Nowelizacji z 2014 r. „*Połączony projekt zawiera zmiany mające na celu zwalczanie szkodliwej konkurencji ze strony części państw, przede wszystkim tzw. rajów podatkowych, oraz przeciwdziałanie odraczaniu lub unikaniu opodatkowania przy wykorzystaniu mechanizmu przesuwania dochodów do spółek zależnych zlokalizowanych w krajach o preferencyjnych systemach podatkowych. Cel ten będzie realizowany za pomocą rozwiązania przewidującego opodatkowanie dochodów z kontrolowanych spółek zagranicznych. (...) Jak wynika z powyższego zestawienia zmian, poza wprowadzeniem przepisów służących eliminacji mechanizmów wykorzystywanych w celu optymalizacji podatkowej i promocji innowacyjnej gospodarki, (...). Przyjęcie przez sąd stanowiska prezentowanego przez podatników skutkuje tym, iż przekazanie dywidendy w formie rzeczowej stało się dogodnym instrumentem optymalizacji podatkowej i unikania opodatkowania dochodów uzyskiwanych z tytułu zbywania składników majątkowych.*” - fragment uzasadnienia do Rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw – druk sejmowy nr 2330, Sejm VII kadencji, źródło: <http://www.sejm.gov.pl/sejm7.nsf/druk.xsp?nr=2330>

¹¹ Doprecyzowano m.in. przepisy dot. niepodzielonego zysku, dywidend rzeczowych oraz pożyczki partycypacyjnej.

¹² Nowelizacja z 2016 r.

¹³ Zdaniem niektórych praktyków oraz przedstawicieli doktryny prawa podatkowego problem erozji podstawy opodatkowania w Polsce powinien być rozwiązany poprzez przejście na system podatków przychodowych, który jest znacznie prostszy w stosunku do aktualnie obowiązującego systemu podatku CIT (por. H.Litwińczuk, Nowa konstrukcja podatków dochodowych, Przegląd Podatkowy nr 4/2003, s.6).

- opodatkowania, planowanie podatkowe, obejście prawa podatkowego czy unikanie opodatkowania – w rozdziale 1;
- ii) wskazanie przyczyn prawnych kreujących zjawisko optymalizacji podatkowej – w rozdziale 2;
 - iii) charakterystykę poszczególnych obszarów optymalizacji podatkowej w kontekście corocznych doraźnych nowelizacji ustaw podatkowych – w rozdziale 3;
 - iv) analizę skuteczności wewnątrzkrajowych środków prawnych zarówno o charakterze ogólnym, jak i szczególnym – w rozdziale 4;
 - v) porównanie w podsumowaniu możliwości optymalizacji podatkowej na początku oraz końcu badanego okresu (rok 2011 – stan wyjściowy, rok 2016 – stan końcowy) wraz ze wskazaniem alternatywnych konstrukcji zapobiegających optymalizacji podatkowej z uwzględnieniem ograniczeń o charakterze konstytucyjnym oraz międzynarodowym.

W rozdziale 1 zostało dokładnie zdefiniowane pojęcie optymalizacji podatkowej. Dotychczasowy dorobek doktryny oraz judykatury jest w tym zakresie stosunkowo duży, jednak nie ma on charakteru jednolitego¹⁴. Pojęcie to jest bowiem używane w obrocie gospodarczym w sposób intuicyjny bez pogłębionej analizy jego istotnych elementów podmiotowo-przedmiotowych¹⁵. Większość praktyków prawa podatkowego podejmując próby wyjaśnienia tego terminu poprzestanie na definicji przez wyliczenie np. „*optymalizacja podatkowa to transferowanie zysków z kraju rezydencji do rajów podatkowych*” lub „*optymalizacja podatkowa polega na prowadzeniu działalności gospodarczej z wykorzystaniem wehikulów korporacyjnych zlokalizowanych w krajach o przyjaznym systemie podatkowym*”. Próba zdefiniowania optymalizacji podatkowej w ten sposób będzie nieskuteczna, ponieważ w żadnym stopniu nie odnosi się do istoty tego zjawiska.

Pierwszym krokiem do pogłębionej analizy powinno być wskazanie różnic definicyjnych między terminem optymalizacja podatkowa a takimi pojęciami jak uchylanie się od opodatkowania czy oszustwo podatkowe. Uchylanie się od opodatkowania jest zawsze działaniem nielegalnym, sprzecznym z obowiązującym porządkiem prawnym. Polega ono na podejmowaniu działań zakazanych przez prawo podatkowe, a prowadzących do minimalizacji obciążeń podatkowych lub do całkowitej ich eliminacji¹⁶. Często przybiera postać zatajenia źródeł przychodów lub fałszowania dokumentów niezbędnych do

¹⁴ Przykładowo, B.Brzeziński wymienia następujące formy redukcji ciężarów fiskalnych: abstynencja podatkowa, oszczędzanie podatkowe, unikanie opodatkowania oraz uchylanie się od opodatkowania (zobacz. B.Brzeziński, Wstęp do nauki prawa podatkowego, wyd. Towarzystwo Naukowe Organizacji i Kierownictwa, Toruń 2003, s.87), natomiast K.Radzikowski wskazuje na następujące zachowania podatników ukierunkowane na minimalizację obciążeń podatkowych: oszczędzanie podatkowe, planowanie podatkowe, unikanie opodatkowania, uchylanie się od opodatkowania oraz obejście prawa podatkowego (zobacz K.Radzikowski, Normatywne podstawy koncepcji obejścia prawa podatkowego, Przegląd Podatkowy nr 9/2005, s.19).

¹⁵ A.Ladziński, Prawne granice optymalizacji podatkowej, Przegląd Podatkowy nr 6/2008, s. 18.

¹⁶ M.Dymek, Optymalizacja podatkowa czyli jak oszczędzić na podatku dochodowym od osób prawnych, wyd. Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr, Gdańsk 2006, s. 12-13.

obliczenia wysokości podatku¹⁷. Uchylenie się od opodatkowania jest oszustwem podatkowym zagrożonym sankcją karną¹⁸. Kryterium odróżniającym optymalizację podatkową od uchylania się od opodatkowania jest zgodność działań podatnika z obowiązującym prawem. Optymalizacja podatkowa jest zespołem działań mających na celu manewrowanie wysokością oraz rozkładem ciężarów fiskalnych w granicach obowiązującego prawa¹⁹. Jest to kształtowanie stosunku prawnego w taki sposób, który będzie się wiązać z redukcją ciężaru podatkowego, ale doprowadzi też do zamierzonego pierwotnie celu ekonomicznego²⁰. Podatnik ma prawo wyboru transakcji, która jest dla niego najbardziej korzystna podatkowo, a jednocześnie pozwala na osiągnięcie zamierzonego celu gospodarczego. Zasadę tę dobitnie podsumował prof. Zbigniew Radwański stwierdzając, że „*Nie ma żadnej podstawy prawnej, aby przyjąć masochistyczną zasadę, że strony powinny zawsze regulować swoje stosunki cywilnoprawne w sposób najbardziej dla fiskusa korzystny*”²¹. Optymalizację podatkową należy uznać za prawo podatnika i nie utożsamiać w żadnej mierze z jakimkolwiek działaniem o charakterze nielegalnym, ponieważ „*Konstytucyjny obowiązek ponoszenia podatków określonych w ustawie (art. 84 Konstytucji) nie oznacza nakazu uiszczania przez podatnika podatku w maksymalnej wysokości ani zakazu korzystania przez podatnika z różnych legalnych metod optymalizacji podatkowej*”²².

Drugim etapem jest wskazanie różnic między optymalizacją podatkową a unikaniem opodatkowania, które są pojęciami o zbliżonym zakresie znaczeniowym. Unikanie opodatkowania polega na wyborze takiej formy oraz struktury planowanej transakcji, w rezultacie której obciążenie podatkowe zostaje zredukowane w ramach i granicach obowiązującego prawa podatkowego, ale w sposób sprzeczny z tzw. duchem prawa podatkowego lub intencją ustawodawcy²³. Cechą wspólną optymalizacji podatkowej i unikania opodatkowania jest zgodność podjętych działań z prawem, chociaż w przypadku tego ostatniego pojęcia bardziej właściwym określeniem wydaje się być zgodność na granicy prawa²⁴. Należy zauważyć, że optymalizacja podatkowa to przede wszystkim wybór jednej z kilku możliwych transakcji, która będzie najkorzystniejsza podatkowo oraz pozwoli na realizację zamierzonego celu gospodarczego. Unikanie opodatkowania to natomiast kształtowanie stosunków

¹⁷ S.Dolata, Podstawy wiedzy o polskim systemie podatkowym, 2.wydanie, wyd. Wolters Kluwer, Warszawa 2011, s.46.

¹⁸ Art. 54, 56 i 76 k.k.s.

¹⁹ K.Gruziel, Istota i założenia optymalizacji podatkowej – wybrane aspekty, Zeszyty Naukowe SGGW - Ekonomia i Org. Gosp. Żywnościowej, nr 77/2009, s.185.

²⁰ K.Wójtowicz-Janicka, Optymalizacja podatkowa w doktrynie i orzecznictwie, [w:] Optymalizacja podatkowa, praca zbior. pod red Ł.Mazur, wyd. Wolters Kluwer, Warszawa 2012, s.16.

²¹ Z.Radwański, Glosa do wyroku NSA z 11.11.1999 r., OZ Białystok SA/Bk 289/99, Orzecznictwo Sądów Polskich nr 9/2000, s.135.

²² Wyrok TK z dnia 11 maja 2004 r., sygn. akt K 4/03.

²³ B.Kuźniacki, Skuteczność polskich ogólnych norm prawnopodatkowych jako narzędzi i potencjalnie służących zwalczaniu unikania opodatkowania przez wykorzystanie kontrolowanych zagranicznych spółek, Toruński Rocznik Podatkowy 2012, s. 31.

²⁴ Unikanie opodatkowania jest działaniem na granicy prawa, ponieważ wówczas możliwość redukcji ciężarów fiskalnych nie wynika wprost z przepisów prawa materialnego, lecz jest rezultatem działania podatnika nieprzewidzianego bezpośrednio przez ustawodawcę podatkowego (tak K.Radzikowski, Normatywne podstawy koncepcji obejścia prawa podatkowego, Przegląd Podatkowy nr 9/2005, s.19).

cywilnoprawnych, których zasadniczym celem jest osiągnięcie korzyści podatkowej, a nie realizacja określonego celu gospodarczego. Głównym motywem dokonania transakcji jest obniżenie wysokości zobowiązania podatkowego, natomiast pozostałe przesłanki mają w zasadzie znaczenie marginalne i drugorzędne. Można stwierdzić, że transakcja nie zostałaby dokonana, gdyby nie wiązała się ze znaczącymi korzyściami podatkowymi. Zupełnie inaczej jest w przypadku optymalizacji podatkowej, gdzie determinanta w postaci redukcji wysokości ciężaru fiskalnego jest tylko jednym z czynników decydujących o sposobie realizacji określonego celu gospodarczego. Cechą odróżniającą optymalizację podatkową od unikania opodatkowania powinien być cel dokonania transakcji. W przypadku unikania opodatkowania określona czynność prawna dokonywana jest wyłącznie w celu obniżenia podstawy opodatkowania, który stanowi jedyny motyw ekonomiczny dokonania transakcji. W odniesieniu do optymalizacji podatkowej korzyści podatkowe jedynie wyznaczają sposób przeprowadzenia określonego przedsięwzięcia, natomiast nie decydują w żadnej mierze o jego istocie. Podatnik dąży do realizacji określonego celu gospodarczego z jednoczesnym zachowaniem możliwie najmniejszego poziomu obciążeń podatkowych²⁵. Obrazując to w pewnym uproszczeniu można stwierdzić, że w przypadku optymalizacji podatkowej podatnik w pierwszej kolejności myśli o realizacji określonego przedsięwzięcia, a dopiero potem analizuje skutki podatkowe związane z różnymi możliwymi wariantami jego realizacji. Jeśli idzie o unikanie opodatkowania, to 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 z wyjątkiem uzyskania korzyści podatkowych. Należy zatem jednoznacznie rozdzielić pojęcie optymalizacji podatkowej od unikania opodatkowania, które tylko pozornie wydają się być pojęciami zbliżonymi. W dotychczasowym dorobku doktryny powyższe pojęcia były w sposób błędny używane zamiennie, co świadczy o daleko posuniętej falsyfikacji tego problemu w nauce prawa podatkowego²⁶. Niektórzy przedstawiciele doktryny podkreślają, że unikanie opodatkowania to wykorzystanie luk prawnych, do którego niezbędna jest znajomość prawa oraz wnikliwa analiza dokonywanych czynności²⁷, jednakże takie sformułowanie również nie zawiera istotnych różnic definicyjnych między optymalizacją podatkową i unikaniem opodatkowania. Pojawiają się również koncepcje próbujące definiować unikanie opodatkowania jako pośrednie łamanie prawa podatkowego, z uwagi na działania na granicy prawa²⁸. Wskazuje się, że jest to działanie *praeter legem*, niepozostające

²⁵ K.Wójtowicz-Janicka, Optymalizacja podatkowa, op. cit., s. 17.

²⁶ Przykładowo, K.Radzikowski definiuje unikanie opodatkowania jako każdą próbę podjętą za pomocą legalnych środków w kierunku uniknięcia lub zmniejszenia opodatkowania, które powstałoby bez tego działania – K.Radzikowski, Planowanie podatkowe a obejście prawa, [w:] Międzynarodowe planowanie podatkowe, praca zbior. pod red Ł. Ziółek, wyd. Difin, Warszawa 2007, s. 195.

S.Kudert i M.Jamroży za optymalizację podatkową uznają wybór takiej formy oraz struktury transakcji, w ramach i granicach obowiązującego prawa podatkowego, aby zmniejszyć poziom obciążeń podatkowych – M.Jamroży, S.Kudert, Optymalizacja podatkowa dochodów przedsiębiorstwa, Warszawa 2013, s. 24.

²⁷ A.Żabska, Optymalizacja podatkowa a oszustwo podatkowe, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego.Finanse. Rynki Finansowe, Ubezpieczenia nr 61/2013, s.263.

²⁸ K.Radzikowski, Planowanie podatkowe.... op. cit., s. 195-196.

w sprzeczności z obowiązującym prawem, ale też przezeń nieprzewidziane²⁹. Unikanie opodatkowania należy raczej uznać za agresywną formę optymalizacji podatkowej, która wypełnia znamiona obejścia prawa podatkowego. Takie podejście do problemu definicyjnego optymalizacji podatkowej i unikania opodatkowania pozwala na podkreślenie różnicy między tymi pojęciami z jednoczesnym wskazaniem, że zakres znaczeniowy obydwu definicji czasami może być częściowo zbieżny. A zatem, optymalizacja podatkowa tylko w niektórych przypadkach będzie jednocześnie unikaniem opodatkowania, które z założenia jest działaniem legalnym, jednakże podejmowanym tylko i wyłącznie w celu osiągnięcia korzyści podatkowej. Terminu unikanie opodatkowania należy używać w odniesieniu do działań znamionujących agresywną optymalizację podatkową³⁰.

Trzecim etapem analizy, który pozwoli na precyzyjne określenie zakresu znaczeniowego pojęcia optymalizacji podatkowej będzie wskazanie różnic definicyjnych tego pojęcia w stosunku do koncepcji obejścia prawa podatkowego. Jest ono definiowane jako wykorzystywanie cywilistycznej zasady swobody umów, która pozwala na manewrowanie obowiązkiem podatkowym i osiągnięcie stanu niższego opodatkowania w stosunku do oczekiwanego przez prawodawcę³¹. Niektórzy przedstawiciele doktryny za obejście prawa podatkowego uznają kształtowanie stosunków prawnych w celu osiągnięcia korzystnego rezultatu prawnego, sprowadzającego się w istocie do uniknięcia zapłacenia należnych podatków lub obniżenia ich wysokości³². Jeżeli kształtowanie stosunków cywilnoprawnych nie wynika z celów gospodarczych, lecz jest podejmowane wyłącznie w celu redukcji obciążeń fiskalnych, to wówczas powstają uzasadnione wątpliwości czy działania takiego nie uznać za obejście prawa podatkowego³³. Brak uzasadnienia ekonomicznego w postaci istnienia określonego (pierwotnego) celu gospodarczego jest tym co odróżnia obejście prawa podatkowego i unikanie opodatkowania od optymalizacji podatkowej. W przypadku braku klauzuli obejścia prawa podatkowego w systemie podatkowym zarówno unikanie opodatkowania i optymalizacja podatkowa są działaniami legalnymi. Cechą odróżniającą jest istnienie uzasadnienia ekonomicznego w postaci określonego celu gospodarczego w przypadku optymalizacji podatkowej oraz jego brak w sytuacji unikania opodatkowania. Wprowadzenie do systemu podatkowego klauzuli obejścia prawa podatkowego powoduje, że unikanie opodatkowania staje się czynnością zabronioną na gruncie prawa podatkowego, natomiast optymalizacja podatkowa pozostaje nadal działaniem legalnym i dozwolonym³⁴. Podatnik decydując się zatem na realizację określonego przedsięwzięcia ma prawo wyboru najkorzystniejszego

²⁹ P.Selera, Międzynarodowe a unijne prawo podatkowe w kontekście opodatkowania zysków przedsiębiorstw, wyd. Wolters Kluwer, Warszawa 2010, s.115.

³⁰ M.Gordon, Obejście prawa czy unikanie opodatkowania, uwagi terminologiczne, Toruński Rocznik Podatkowy 2013, s.178.

³¹ K.Radzikowski, Obejście prawa podatkowego w najnowszym orzecznictwie sądów administracyjnych, Przegląd Podatkowy nr 6/2010, s. 10.

³² K.J.Stanik, K.Winiarski, Praktyczne problemy nadużycia i obejścia prawa podatkowego, wyd. Unimex, Wrocław 2010, s. 18-20.

³³ P.Karwat, Obejście prawa podatkowego, Przegląd Podatkowy nr 2/2003, s.47.

³⁴ Powstaje wówczas pytanie o dopuszczalny zakres ingerencji prawa podatkowego w stosunki cywilnoprawne, jednakże powyższy problem jest domeną rozdziału 4 niniejszej pracy.

podatkowo modelu realizacji tejże inwestycji, o ile pierwotnym motywem podjęcia działania nie jest wyłącznie dążenie do uzyskania korzyści podatkowej.

Ostatnim etapem analizy jest wyjaśnienie znaczenia terminu planowanie podatkowe. Planowanie podatkowe i optymalizacja podatkowa są działaniami legalnymi w granicach obowiązującego prawa. W każdej z tychże sytuacji podatnik analizuje konsekwencje podatkowe różnych wariantów realizacji określonego celu gospodarczego, wybierając rozwiązanie najkorzystniejsze podatkowo. Istnienie pierwotnego celu gospodarczego, w stosunku do którego korzyść podatkowa jest wtórna, jest cechą wspólną optymalizacji i planowania pozwalającą na odróżnienie tychże pojęć od unikania opodatkowania³⁵. Cechą odróżniającą optymalizację od planowania jest fakt, że w tym ostatnim przypadku podatnik nie wykorzystuje luk prawnych w przepisach podatkowych, nie dokonuje szeregu transakcji stanowiących faktycznie jedną czynność prawną czy też nie kształtuje swoich stosunków cywilnoprawnych w sposób nietypowy. W przypadku planowania podatkowego podatnik wykorzystuje możliwości uzyskania oszczędności podatkowych wynikające bezpośrednio i wprost z przepisów prawa.

W rozdziale 2 została dokonana analiza przyczyn prawnych warunkujących powstanie optymalizacji podatkowej według stanu wyjściowego na rok 2011. Szczegółowe odniesienie się do problematyki przyczyn prawnych jest konieczne ze względu na cel niniejszej pracy doktorskiej. Nie jest możliwe dokonanie oceny skuteczności środków prawnych zapobiegających optymalizacji podatkowej bez pogłębionej analizy przyczyn prawnych kreujących to zjawisko.

Optymalizacja podatkowa jest „*następstwem różnorodności dopuszczalnych prawnie form organizacji obrotu gospodarczego, dla których ustawodawca podatkowy ustanowił odrębne zasady opodatkowania*”³⁶. Identyczne pod względem ekonomicznym zdarzenia gospodarcze mogą być różnie traktowane na gruncie prawa podatkowego. Odpowiednie ukształtowanie transakcji od strony cywilnoprawnej powoduje, iż możliwym staje się osiągnięcie efektu ekonomicznego z jednoczesnym niewystąpieniem skutków podatkowych³⁷. Możliwość różnicowania skutków podatkowych dla określonych stanów faktycznych jest nie tylko wynikiem złożoności współczesnych procesów gospodarczych, ale również wadliwej legislacji podatkowej³⁸. Znaczący stopień skomplikowania oraz niska jakość techniki legislacyjnej w tej gałęzi prawa powodują, iż cechą prawa podatkowego jest duża niestabilność³⁹. Złożoność regulacji podatkowej i jej niedostosowanie do bieżących realiów gospodarczych jest pochodną mnogości przepisów w tej gałęzi prawa, które powstają na skutek wielokrotnych nowelizacji⁴⁰. Nowelizacje stosunkowo nowo uchwalonych ustaw podatkowych,

³⁵ Patrz przykład nr 9.

³⁶ K.Wójtowicz-Janicka, Optymalizacja podatkowa....., op.cit., s. 16.

³⁷ K.Wójtowicz-Janicka, Optymalizacja podatkowa....., op.cit., s. 17.

³⁸ Ibidem.

³⁹ H.Filipczyk, Postulat pewności prawa w wykładni operatywnej prawa podatkowego, wyd. Wolters Kluwer, Warszawa 2013, s.41.

⁴⁰ H.Filipczyk, Postulat pewności....., op.cit., s.42.

wielokrotne zmiany prawa w tym samym roku oraz nowelizacje jednym aktem wielu ustaw podatkowych mogą prowadzić do słabości stanowionego prawa podatkowego⁴¹. Niektórzy przedstawiciele doktryny uznają wadliwość i niedoskonałość tworzonego prawa podatkowego za przyczyny techniczne, zachęcające podatników do optymalizacji podatkowej⁴².

Ustawodawca tworząc określony przepis prawny nigdy nie będzie w stanie przewidzieć wszystkich możliwych stanów faktycznych, których powinna dotyczyć nowotworzona norma prawna. Należy zauważyć, że niespójność lub niekompletność poszczególnych norm prawnych jest nieodłączną i immanentną cechą każdego systemu prawnego. O ile w pewnych gałęziach prawa (np. prawo cywilne) problem ten może być rozwiązany poprzez zastosowanie analogii o tyle w prawie podatkowym ze względu na jego specyfikę nie jest to możliwe. Państwo w stosunku do obywateli dysponuje określonymi instrumentami przymusu, pozwalającymi na wyegzekwowanie zobowiązania publicznoprawnego (podatku). Nie jest dopuszczalne, aby organ podatkowy dysponujący władztwem administracyjnym w stosunku do drugiej strony stosunku administracyjnoprawnego nadużywał swojej pozycji poprzez domaganie się zapłaty podatku w przypadku, gdy istnieją uzasadnione wątpliwości co do zakresu obowiązku podatkowego. W prawie podatkowym powszechnie przyjmuje się prymat wykładni literalnej w stosunku do pozostałych dyrektyw wykładni⁴³. Obywatel dokonując określonej czynności prawnej musi mieć pewność co do wysokości zobowiązania podatkowego, które będzie musiał uiścić na rzecz państwa⁴⁴. Wykładnia rozszerzająca przepis ustawy podatkowej nie może prowadzić do zwiększenia obowiązków podatkowych podatnika⁴⁵. Jest to jedna z podstawowych zasad stosowania prawa podatkowego przez sądy administracyjne oraz organy podatkowe⁴⁶. Prawo podatkowe ściśle ingeruje w prawo własności poprzez zmniejszenie wysokości dochodu podatnika, dlatego jego stosowanie musi wynikać z konkretnej i precyzyjnej normy prawnej. Jeżeli brzmienie konkretnego przepisu prawnego nie pozwala na skonstruowanie jednoznacznej normy prawnej kreującej obowiązek podatkowy, to wówczas dany stan faktyczny nie powinien być opodatkowany⁴⁷. Podatek jest częściowo zaprzeczeniem praw i wolności obywatelskich, dlatego musi mieć ograniczony charakter w takim stopniu, aby nie zniweczyć tych praw i swobód⁴⁸. Konstruowanie norm prawa podatkowego na podstawie literalnego brzmienia przepisu z jednoczesnym ograniczonym zakresem wykładni pozajęzykowej ma gwarantować, iż prawo własności nie zostanie nadmiernie lub niesłusznie uszczuplone. Prawo podatkowe jest prawem ingerencyjnym i należy przestrzegać w nim zasady, że

⁴¹ A.Gomułowicz, Podatki a etyka, wyd. Wolters Kluwer, Warszawa 2013, s. 76.

⁴² J.Wycisłok, Optymalizacja podatkowa. Legalne zmniejszanie obciążeń podatkowych, wyd. C.H. Beck, Warszawa 2013, s.13.

⁴³ Wyrok NSA z dnia 30 marca 2011 r., sygn. akt II FSK 1925/09, z dnia 17 grudnia 2010 r., sygn. akt II FSK 1495/09.

⁴⁴ Wyrok NSA z dnia 17 czerwca 2013 r., sygn. akt II FSK 702/11.

⁴⁵ K.Radzikowski, Analogia w prawie podatkowym, Przegląd Podatkowy nr 4/2007, s. 18.

⁴⁶ B.Brzeziński, W.Nykiel, Zasady ogólne prawa podatkowego, Przegląd Podatkowy nr 3/2002, s.10.

⁴⁷ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 19 listopada 2008 r., sygn. akt III SA/Wa 1306/08, orzeczenie prawomocne.

⁴⁸ A.Mariański, Rozstrzyganie wątpliwości na korzyść podatnika (2), Przegląd Podatkowy nr 10/2009, s.37.

obowiązki nakładane na obywateli mają wynikać bezpośrednio z ustawy. Prymat wykładni systemowej i celowościowej nad językową nie jest dopuszczalny, gdy prowadzi do pogorszenia sytuacji podatnika⁴⁹. Zasada *in dubio pro tributario* nakazuje rozstrzygać wszelkie wątpliwości co do istnienia obowiązku podatkowego czy wysokości zobowiązania podatkowego na korzyść podatnika⁵⁰. Ponadto, powyższa reguła zakazuje dokonywania pozajęzykowej wykładni przepisów prawa podatkowego sprzecznej z wynikami wykładni językowej, jeżeli jej rezultat jest niekorzystny dla podatnika⁵¹. Dodatkowym oparciem dla tak sformułowanej tezy jest treść art. 217 Konstytucji RP, zgodnie z którą wszystkie elementy konstrukcyjne podatku muszą być określone w ustawie. Organ podatkowy określając zakres obowiązków podatkowych obywatela musi działać na podstawie i w granicach, które wyznacza mu ustawa podatkowa⁵². Podatnik jest zobowiązany do ponoszenia na rzecz państwa różnego rodzaju ciężarów publicznoprawnych tylko w takim zakresie, jaki wynika z literalnej wykładni przepisu prawa podatkowego. Uprawnione jest stwierdzenie, że wszelkie czynności prawne lub stany faktyczne nie objęte zakresem danej normy prawnopodatkowej są wolne od opodatkowania. Podatnikowi jako stronie słabszej w stosunku administracyjnoprawnym przysługuje prawo do domniemania, iż dane działanie nie jest opodatkowane, jeżeli obowiązek podatkowy nie jest możliwy do skonstruowania na podstawie literalnego brzmienia danego przepisu prawnego⁵³. Odzwierciedleniem szczególnej ochrony podatnika jest również sposób wykładni prawa unijnego dotyczącego podatków zharmonizowanych na poziomie wspólnotowym⁵⁴. Jeżeli przepis prawa krajowego odmiennie reguluje określoną kwestię niż prawo wspólnotowe, a zarazem polepsza sytuację prawną podatnika, zastosowanie znajdzie przepis prawa krajowego. W sytuacji odwrotnej, gdy prawo wspólnotowe przyznaje podatnikowi szerszy zakres uprawnień niż prawo krajowe, zastosowanie znajdzie przepis prawa wspólnotowego. Podatnikowi przysługuje prawo wyboru między prawem krajowym a wspólnotowym, natomiast organy podatkowe nie mogą stosować prawa krajowego niezgodnego z prawem wspólnotowym⁵⁵. Można stwierdzić, iż podatnik jest w pewnym zakresie uprzywilejowany i faworyzowany w procesie wykładni prawa podatkowego ze względu na potrzebę szczególnej ochrony. Podatnik nie może ponosić konsekwencji niedoskonałości legislacyjnych ustawodawcy. Ma on obowiązek zapłaty podatku, jeżeli normy prawa podatkowego zostały zinterpretowane zgodnie z obowiązującymi regułami⁵⁶. Zakaz stosowania analogii

⁴⁹ A.Mariański, Rozstrzyganie wątpliwości....., op.cit., s.38.

⁵⁰ L.Morawski, Zasady wykładni prawa, wyd. Towarzystwo Naukowe Organizacji i Kierownictwa, Toruń 2006, s. 166.

⁵¹ A.Mariański, Rozstrzyganie wątpliwości....., op.cit, s.38.

⁵² R.Mastalski, Miejsce wykładni językowej w procesie stosowania prawa podatkowego, Przegląd Podatkowy nr 8/2007, s. 7-8.

⁵³ A.Mariański, Rozstrzyganie wątpliwości na korzyść podatnika (1), Przegląd Podatkowy nr 8/2009, s.23.

⁵⁴ Głównie podatek VAT.

⁵⁵ J.Martini, Ł.Karpiesiuk, VAT w orzecznictwie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości, wyd. C.H. Beck, Warszawa 2005, s.25 i 26.

⁵⁶ A.Mariański, Rozstrzyganie....., op.cit., s.23.

w prawie podatkowym oraz zasada *in dubio pro tributario* stanowią mechanizmy chroniące podatnika przed niedoskonałością i ułomnością stanowionego prawa podatkowego⁵⁷.

Optymalizacja podatkowa powoduje, iż dochód wynikający ze zdarzeń o ekonomicznie tożsamym skutku zostaje opodatkowany na różnym poziomie lub różnych zasadach. Podatnicy decydując o sposobie przeprowadzenia transakcji, biorą pod uwagę głównie przepisy prawa podatkowego, które pozwalają na korzystne ukształtowanie wysokości obciążeń publicznoprawnych. Jest to w pewnym stopniu zaprzeczenie zasady sprawiedliwości podatkowej oraz powszechności opodatkowania. Podatnik działając na podstawie literalnego brzmienia przepisu jest chroniony przez zasadę wyłączności ustawy oraz pewności stanowionego prawa, jednakże cel jego działania (redukcja wysokości zobowiązania podatkowego) prowadzi do dyskryminacji podatkowej podmiotów charakteryzujących się daną cechą istotną w równym stopniu. Jeżeli wykładnia językowa prowadzi do rozstrzygnięcia absurdalnego, godzi w cel instytucji prawnej, pomija oczywisty błąd legislacyjny lub prowadzi do sprzeczności z fundamentalnymi wartościami konstytucyjnymi, to wówczas należy odwołać się do pozostałych zasad wykładni⁵⁸. A zatem, wolno odstąpić od znaczenia literalnego (potocznego) danego przepisu, gdy prowadzi do absurdałnych z punktu widzenia społecznego lub ekonomicznego konsekwencji lub prowadzi do rażąco niesprawiedliwych rozstrzygnięć. Zdaniem niektórych przedstawicieli doktryny, wykładnia przepisu nie można pomijać fiskalnych celów opodatkowania i rzeczywistych intencji ustawodawcy, ponieważ stosowanie prawa podatkowego powinno być pogodzeniem dwóch przeciwstawnych interesów, tj. interesu Skarbu Państwa (podmiotu uprawnionego do nakładania i poboru podatków) oraz podatnika, tj. podmiotu zobowiązanego do zapłaty świadczenia pieniężnego⁵⁹. W takiej sytuacji dochodzi do kolizji wartości konstytucyjnych, tj. zasady praworządności, zaufania do Państwa i stanowionego przez nie prawa, wyłączności ustawy w określaniu danin publicznych z zasadą powszechności opodatkowania, równości i jednakowego traktowania przez władze publiczne⁶⁰. Należy zauważyć, że Trybunał Konstytucyjny nie dokonał hierarchizacji zasad konstytucyjnych w sprawach podatkowych⁶¹. W przypadku optymalizacji podatkowej niewątpliwie istnieją wartości konstytucyjne przemawiające za odstąpieniem od wykładni językowej, jednakże akceptacja takiego stanu rzeczy w perspektywie długofalowej jest niepożądana ze względu na bezpieczeństwo obrotu prawnego i pewności stanowionego prawa. Pominięcie skutków podatkowych wynikających z literalnego brzmienia przepisu w zależności od tego czy celem transakcji

⁵⁷ M.Andruszko, Wybrane zasady prawa podatkowego wobec przedsiębiorcy, Studia Finansowoprprawne nr 3/2014, Wydział Prawa, Administracji i Ekonomii Uniwersytetu Wrocławskiego, Wrocław 2014, s. 13.

⁵⁸ L.Morawski, Zasady wykładni....., op.cit., s. 78-79.

⁵⁹ A.Marzec, Wykładnia językowa w prawie podatkowym – prymat czy wyłączność, Kwartalnik Prawa Podatkowego nr 1/2012 r., s. 64.

⁶⁰ B.Banaszak, "Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz", wyd. C.H. Beck, Warszawa 2009, s. 183.

⁶¹ A.Biegalski, Przedawnienie zobowiązania podatkowego-kilka uwag w sprawie nowelizacji Ordynacji podatkowej z 2005 r. na tle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, [w:] Ordynacja podatkowa w teorii i praktyce, praca zbior. pod red. L. Etel, wyd. Temida 2, Białystok 2008, s.23.

jest redukcja ciężarów fiskalnych, należy uznać za niedopuszczalne⁶². Rozwiązanie problemu optymalizacji podatkowej poprzez odstąpienie od wykładni językowej przepisu prawa w zależności do stanu faktycznego będącego przedmiotem wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej lub kontroli podatkowej jest niedopuszczalne ze względów systemowych. Doprowadziłoby to do łamania podstawowych praw podatnika zagwarantowanych w Konstytucji oraz pozwoliło ustawodawcy na jeszcze większą niefrasobliwość w tworzeniu prawa podatkowego⁶³. Należy uznać, że zasada wyłączności ustawy w sprawach podatkowych, pewności stanowionego prawa mają priorytet w stosunku do zasady sprawiedliwości podatkowej oraz powszechności opodatkowania. Orzecznictwo sądów administracyjnych uznaje redukcję ciężarów fiskalnych za prawo podatnika, przyznając prymat zasadzie wyłączności ustawy w sprawach podatkowych oraz pewności stanowionego prawa podatkowego. Poglądy judykatury najlepiej oddaje stanowisko wyrażone w wyroku warszawskiego WSA, zgodnie z którym, jeżeli obowiązujący porządek prawny stwarza podatnikowi możliwość wyboru kilku legalnych konstrukcji do osiągnięcia zamierzonego celu gospodarczego, z których każda będzie miała inny wymiar podatkowy, to wybór najkorzystniejszego rozwiązania nie może być traktowany jako obejście prawa⁶⁴. Żaden przepis prawa podatkowego nie nakazuje podatnikowi podejmowania decyzji gospodarczych pozbawionych efektywności podatkowej. Wybór najbardziej optymalnego podatkowo rozwiązania jest wolnym wyborem każdego podatnika⁶⁵. Dążenie przedsiębiorcy do maksymalizacji zysku, a nie zobowiązań podatkowych stanowi istotę działalności gospodarczej⁶⁶. Jest to działanie legalne, ponieważ w obowiązującym stanie prawnym nie występuje norma nakładająca na podatnika obowiązek działania dla powstania zobowiązania w najwyższej – określonej w ustawie – wysokości⁶⁷. Należy zauważyć, że kształt linii orzeczniczej sądów administracyjnych jest częściowo wynikiem braku regulacji prawnej, która wprowadzałaby nakaz

⁶² Organy podatkowe zyskałyby nowe uprawnienie nie wynikające wprost z żadnego przepisu prawa. Najlepszą ilustracją tego problemu jest sprawa przychodu osób prawnych z tytułu nominalnej wartości udziałów objętych w spółce kapitałowej (art. 12 ust.1 pkt 7 updop). Ze względów podatkowych podatnicy często decydują się na przeniesienie wartości aportu na kapitał zapasowy spółki kapitałowej (por. J.Jankowski, Aport nieruchomości z agio jako sposób na optymalizację podatkową, Nieruchomości nr 9/2014). Jeżeli celem aportu z agio była optymalizacja podatkowa, to wówczas organy podatkowe doszacowują przychód podmiotu wnoszącego z tytułu nominalnej wartości udziałów do wysokości wartości rynkowej wkładu niepieniężnego. Dyspozycja art. 12 ust.1 pkt 7 updop mówi wyraźnie o przychodzie w wysokości nominalnej wartości udziałów. Wartość nominalna jest stałą obiektywną i z jej istoty wynika, że nie może być podwyższona oraz że nie podlega ona mechanizmom rynkowym. Nie ma w przepisach prawa handlowego unormowania, które obligowałoby wspólników do ukształtowania wartości nominalnej udziału w wysokości równej wartości rynkowej przedmiotu aportu. Pominiecie skutków wykładni językowej przepisu podatkowego w zależności od tego czy celem transakcji była optymalizacja podatkowa narusza zasadę spójności i zupełności stanowionego prawa podatkowego. Użycie pojęć pochodzących z innych gałęzi prawa w znaczeniu odmiennym niż w nich przyjęte powinno zatem być wyjątkiem od zasady i mieć uzasadnienie, wynikające z celów, które ma realizować prawo podatkowe i przede wszystkim, winno wynikać z wykładni ustawy podatkowej, w szczególności z wykładni językowej (por. R. Mastalskiego, Stosowanie prawa podatkowego, Warszawa 2008 r., s. 82-83).

⁶³ A.Mariański, Rozstrzyganie wątpliwości....., op.cit., s.39.

⁶⁴ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 30 marca 2004 r., sygn. akt III SA/Wa 1195/05, orzeczenie prawomocne.

⁶⁵ Wyrok NSA z dnia 10 lipca 1996 r., sygn. akt SA/Ka 1244/95.

⁶⁶ Wyrok NSA z dnia 31 stycznia 2002 r., sygn. akt I SA/Gd 771/01.

⁶⁷ Wyrok NSA z dnia 12 listopada 2010 r., sygn. akt II FSK 955/10.

ponoszenia ciężarów fiskalnych w najwyższym z możliwych zakresów⁶⁸.

W niektórych przypadkach to właśnie orzecznictwo sądów administracyjnych jest źródłem powstania nowych sposobów optymalizacji podatkowej. Niejednokrotnie zdarzają się wyroki, które zostały wydane z pominięciem podstawowych reguł interpretacji tekstu prawnego oraz spotkały się z jednoznaczną krytyką doktryny. Przykładowo, warszawski WSA uznał, że spółka komandytowo-akcyjna nie stanowi w Polsce zakładu dla jej cypryjskiego akcjonariusza⁶⁹. Zdaniem sądu, skoro przedsiębiorstwem jest spółka komandytowo-akcyjna z siedzibą w Polsce i prowadząca działalność w Polsce, to nie może ona być równocześnie własnym zakładem położonym w Polsce. Sąd dochodząc do powyższej konkluzji powołał się na ustawę o podatku od towarów i usług ignorując stosowne postanowienia umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, co było działaniem nieuprawnionym⁷⁰. Ponadto, w przywołanym wyroku przedmiotem analizy była instytucja nieznana prawu podatkowemu, tj. konstrukcja własnego zakładu polskiej spółki komandytowo-akcyjnej⁷¹. W przedmiotowej sprawie nie został również uwzględniony dorobek wybitnych przedstawicieli międzynarodowego prawa podatkowego⁷². Powyższy wyrok spotkał się z jednoznaczną krytyką doktryny⁷³.

Należy również zwrócić uwagę na inny aspekt tworzenia prawa podatkowego. Ustawodawca wprowadza do prawa podatkowego nowe instytucje mające z założenia służyć podatnikom, które w praktyce są wykorzystywane do optymalizacji podatkowej. Najlepszym tego przykładem jest instytucja interpretacji indywidualnych prawa podatkowego. Przepisy dotyczące zasad wydawania interpretacji indywidualnych wprost zezwalają na zadawanie pytań w sprawie przyszłych stanów faktycznych. Umożliwia to podatnikom uprzednie potwierdzenie skutków podatkowych transakcji optymalizacyjnych. Możliwe jest pytanie o różne warianty przyszłych transakcji w celu zminimalizowania ryzyka podatkowego lub wybrania sposobu postępowania, który będzie najkorzystniejszy podatkowo. Eliminacja ryzyka podatkowego związanego z optymalizacją podatkową jest dodatkowym czynnikiem motywującym podatników do dokonywania redukcji obciążeń fiskalnych. Organy podatkowe próbują przeciwdziałać wykorzystaniu interpretacji indywidualnych do optymalizacji podatkowej poprzez odmowę wszczęcia postępowania, jednakże niektóre sądy administracyjne uznają prawo podatnika do pytania o różne warianty transakcji, nawet jeżeli jej celem

⁶⁸ K.Wójtowicz-Janicka, *Optymalizacja podatkowa*....., op.cit., s. 15.

⁶⁹ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 15 marca 2011 r., sygn. akt III SA/Wa 1637/10, orzeczenie nieprawomocne.

⁷⁰ W.Knap, *Narzędzia optymalizacji podatkowej w relacjach transgranicznych, z uwzględnieniem umów o unikaniu podwójnego opodatkowania*, [w:] *Optymalizacja podatkowa*, praca zbior. pod red. L. Mazur, wyd. Wolters Kluwer, Warszawa 2012, s.46.

⁷¹ W.Knap, *Narzędzia optymalizacji*....., op.cit., s.47.

⁷² W komentarzu "Klaus Vogel on Double Taxation Conventions. A Commentary to the OECD-, UN- and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation on Income and Capital", red. Klaus Vogel, Third Edition 1997 r., s. 408, autor wyraźnie stwierdza, iż posiadanie udziału w zagranicznej spółce osobowej jest równoznaczne z posiadaniem zakładu w tym państwie i w konsekwencji prowadzi do opodatkowania przychodu z udziału w spółce osobowej jako przychodu wspólnika z tytułu działalności gospodarczej zgodnie z art. 7 KM OECD.

⁷³ M.Jamroży, A.Jamroży, *Spółka osobowa prawa handlowego: Aspekty prawno-podatkowe, optymalizacja podatkowa*, wyd. Wolters Kluwer, Warszawa 2012, s. 251.

jest optymalizacja podatkowa⁷⁴. „Podatnicy często podejmują pewne decyzje biznesowe pod wpływem uzyskanych interpretacji organu, które uznają za prawidłowe. Trudno z tego powodu czynić im zarzut”⁷⁵. Ustawodawca modernizuje prawo podatkowe wprowadzając nowe mechanizmy zabezpieczania interesu podatnika jak wspomniane interpretacje indywidualne, jednakże jednocześnie nie wykluczając z tego grona podmiotów dokonujących optymalizacji podatkowej. Czasami ustawodawca wprowadzając pewne ułatwienia ma możliwość nieuwzględnienia w gronie podmiotów uprawnionych podatników, których głównym motywem działania jest korzyść podatkowa, jednakże z niewiadomych przyczyn nie decyduje się na to. Najlepszym tego przykładem jest wprowadzona do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych transakcja wymiany udziałów implementująca postanowienia Dyrektywy Rady 2009/133/WE⁷⁶. Wymiana udziałów jest neutralna podatkowo dla jej uczestników, dlatego stanowi atrakcyjne narzędzie optymalizacji podatkowej. W momencie wymiany udziałów do przychodów podatkowych udziałowców spółki nabywanej nie zalicza się wartości udziałów nabytych w spółce nabywającej⁷⁷. Ponadto, spółka nabywająca nie rozpoznaje przychodu w wysokości wartości udziałów nabytych od udziałowców spółki nabywanej⁷⁸. Wymiana udziałów może być wykorzystana do aktywacji dla celów podatkowych cichych rezerw na wartości udziałów posiadanych przez udziałowców⁷⁹. Przykładowo, udziałowiec A spółki X posiada jej udziały o wartości rynkowej 150 j.p., które zostały nabyte za 50 j.p. W przypadku sprzedaży udziałów konieczne będzie zapłacenie podatku w wysokości 19 j.p. $[(150 \text{ j.p.} - 50 \text{ j.p.}) \times 19\%]$. Mechanizm wymiany udziałów pozwala na nieopodatkowaną sprzedaż udziałów spółki X. Udziałowiec A dokonuje wymiany udziałów ze spółką Y. W wyniku przeprowadzonej transakcji A jest udziałowcem spółki Y, która jest z kolei staje się udziałowcem spółki X. Wartość nominalna udziałów wydanych przez Y na rzecz A odpowiada wartości rynkowej udziałów spółki X, tj. 150 j.p. W przypadku sprzedaży udziałów spółki X z poziomu nowego udziałowca Y podatek do zapłaty wyniesie 0 j.p. $[(150 \text{ j.p.} - 150 \text{ j.p.}) \times 19\%]$. Powyższy schemat optymalizacji jest częściowo wynikiem braku implementacji postanowień dyrektyw unijnych przeciwdziałających unikaniu opodatkowania przy wymianie udziałów⁸⁰.

⁷⁴ Wyroki WSA w Krakowie z dnia 27 czerwca 2013 r., sygn. akt I SA/Kr 636/13 i sygn. akt I SA/Kr 640/13, orzeczenie nieprawomocne.

⁷⁵ Wyrok WSA w Krakowie z dnia 27 kwietnia 2012 r., sygn. akt I SA/Kr 361/12, orzeczenie prawomocne.

⁷⁶ Powyższa regulacja została wprowadzona z momentem wejścia Polski do Unii Europejskiej – 1 maja 2004 r.

⁷⁷ H. Litwińczuk, *Opodatkowanie dochodu przy przekształceniach, połączeniach i podziałach przedsiębiorców i zbyciu zorganizowanej masy majątkowej oraz likwidacji przedsiębiorcy*, [w:] *Prawo podatkowe przedsiębiorców* praca zbior. pod red. H. Litwińczuk, 7 wydanie, wyd. Wolters Kluwer, Warszawa 2013, s. 324.

⁷⁸ Ibidem.

⁷⁹ H. Litwińczuk, *Opodatkowanie dochodu*....., op.cit., s. 326.

⁸⁰ 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 (...)”.

Inną przyczyną kreującą optymalizację podatkową jest zjawisko szkodliwej konkurencji podatkowej w wymiarze międzynarodowym. W polskim prawie podatkowym nie istnieje definicja szkodliwej konkurencji podatkowej. Polski ustawodawca w sposób enumeratywny na poziomie rozporządzenia stworzył jedynie listę krajów uznawanych za „państwa i terytoria stosujące szkodliwą konkurencję podatkową”⁸¹. Doktryna wyodrębnia dwa rodzaje szkodliwej konkurencji podatkowej: zwykły oraz kwalifikowany⁸². Podstawą podziału jest braku współpracy międzynarodowej z organami aparatu skarbowego oraz wymiaru sprawiedliwości innych państw⁸³. Brak efektywnej wymiany informacji z organami skarbowymi innych państw w połączeniu z znacząco niższym poziomem opodatkowania w tym państwie powoduje, iż można uznać to państwo za kraj stosujący szkodliwą konkurencję podatkową w kwalifikowanej postaci⁸⁴. Stosowanie jedynie znacząco niższego poziomu opodatkowania przez dane państwo jest zwykłą postacią szkodliwej konkurencji podatkowej⁸⁵.

Dla celów niniejszej pracy doktorskiej przedmiotem analizy będzie szkodliwa konkurencja podatkowa w zwykłej postaci, ponieważ kwalifikowana forma tego zjawiska ma w dużej mierze charakter przestępczy⁸⁶. Optymalizacja podatkowa stanowiąca legalne i dozwolone działanie podatnika jest głównie związana z zwykłą formą szkodliwej konkurencji podatkowej. Błędne jest przy tym utożsamianie krajów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową w zwykłej postaci z państwami określanymi jako raje podatkowe⁸⁷. Istnieją jurysdykcje podatkowe stosujące preferencyjne opodatkowanie jedynie do wąskiej kategorii dochodów (np. dywidend lub praw własności intelektualnej)⁸⁸. Państwa te są również określane jako specjalistyczne raje podatkowe⁸⁹. Nie należy jednak w żadnej mierze utożsamiać państwa cechującego się relatywnie wysokim poziomem opodatkowania i oferującego przywileje wyłącznie określonym typom podmiotów gospodarczych lub

⁸¹ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 23 kwietnia 2015 r. w sprawie określenia krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową w podatku dochodowego od osób fizycznych (Dz.U. z 2015 r., poz. 599) oraz rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 23 kwietnia 2015 r. w sprawie określenia krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (Dz.U. z 2015 r., poz. 600). W niniejszych rozporządzeniach wymieniona jest lista krajów, które ustawodawca uznaje za kraje stosujące szkodliwą konkurencję podatkową.

⁸² R.Nawrot, *Szkodliwa konkurencja podatkowa*, wyd. Difin, Warszawa 2011, s.387.

⁸³ Ibidem.

⁸⁴ R.Nawrot, *Szkodliwa.....*, op. cit., s.388.

⁸⁵ Ibidem.

⁸⁶ Kwalifikowaną formą szkodliwej konkurencji podatkowej stosują głównie kraje wymienione w w/w rozporządzeniach ministra finansów. Powyższe jurysdykcje podatkowe są wykorzystywane do ukrywania dochodów przed organami podatkowymi lub wprowadzenia do obiegu prawnego środków pieniężnych pochodzących z nielegalnego źródła. Do niniejszej grupy państw odnosi się również raport OECD „Szkodliwa konkurencja podatkowa: nowy światowy problem” z 1998 r. W niniejszym raporcie zostały wskazane cechy charakterystyczne systemów prawnych państw stosujących szkodliwą konkurencję podatkową w kwalifikowanej formie: brak opodatkowania lub jedynie nominalne opodatkowanie dochodu, brak efektywnej wymiany informacji z organami podatkowymi innych państw oraz brak przejrzystego prawa.

⁸⁷ Jest to termin funkcjonujący w języku potocznym, który dotychczas nie doczekał się definicji legalnej w ustawodawstwie podatkowym Rzeczypospolitej Polskiej. Pojęcie to jest właściwe dla państw określanych jako jurysdykcje offshore – zamorskie centra finansowe (więcej na temat istoty i klasyfikacji rajów podatkowych w R.Krasnodębski, M.Oboszyńska-Krasnodębska, *Raje podatkowe*, cz.I, Przegląd Podatkowy nr 1/1995, s.14-16).

⁸⁸ Holandia, Luksemburg czy Cypr.

⁸⁹ P.Folfas, *Przenoszenie działalności gospodarczej do rajów podatkowych jako strategia zarządzania finansami korporacji transnarodowych: motywy, formy, korzyści i zagrożenia*, Bank i Kredyt nr 12/2008, s.17.

przedsięwzięć z typową jurysdykcją offshore. Przykładem kraju z Europy Środkowo - Wschodniej stosującego szkodliwą konkurencję podatkową w zwykłej postaci są Węgry⁹⁰. Problem zjawiska szkodliwej konkurencji podatkowej jest istotny, ponieważ dotyczy również państw z Unii Europejskiej. Podatek dochodowy od osób prawnych w przeciwieństwie do podatku VAT i akcyzy nie jest zharmonizowany na poziomie wspólnotowym. Poszczególne państwa UE mogą konkurować między sobą w zakresie stawek podatku CIT oraz różnego rodzaju ulg inwestycyjnych w celu zachęcenia rezydentów innego państwa członkowskiego do fizycznej relokacji działalności gospodarczej⁹¹. Rzeczypospolita Polska nie może w sposób skuteczny zablokować transferu kapitału do Cypru, Luksemburga czy Holandii ze względu na zasadę swobody przepływu kapitału (art. 63 TFUE), która jest jedną z naczelných zasad ustawodawstwa wspólnotowego⁹². Ustawodawca podatkowy nie może wprowadzić środków ograniczających optymalizację podatkową, które w sposób bezpośredni lub pośredni ograniczałyby zasadę swobody przepływu usług, kapitału lub przedsiębiorczości⁹³. Należy zwrócić uwagę, że zasada swobody przepływu kapitału znajduje zastosowanie również w odniesieniu państw trzecich, które w stosunku do Polski mogą stosować szkodliwą konkurencję podatkową zarówno w kwalifikowanej, jak i zwykłej postaci⁹⁴. Przykładowo, TSUE w wyroku z 30 września 2010 r. w sprawie Oasis East (sygn. akt C-395/09) uznał generalny zakaz odliczania podatku naliczonego od importu usług, w związku z którym zapłata należności dokonywana jest na rzecz podmiotu z raju podatkowego, za niezgodny z prawem wspólnotowym. Obowiązujący wówczas art. 88 ust. 1 pkt 1 upu pozbawiał podatników prawa do odliczenia podatku naliczonego w przypadku importu usług, w związku z którym zapłata należności była dokonywana bezpośrednio lub pośrednio na rzecz podmiotu mającego miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na obszarze jednego z krajów lub terytoriów określonych w załączniku nr 5 do upu⁹⁵. W związku z wyrokiem TSUE art. 88 ust. 1 pkt 1 oraz załącznik nr 5 zostały uchylone ustawą z dnia 18 marca 2011 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Prawo o miarach (Dz.U. 2011, Nr 64, poz.332). Akcesja Polski do struktur wspólnotowych otworzyła przed podatnikami nowe sposoby optymalizacji podatkowej, jednocześnie w znacznym stopniu ograniczając możliwości ustawodawcy w zakresie ograniczania tego zjawiska.

W rozdziale 3 i 4 wskazane zostają wewnątrz krajowe środki zapobiegania optymalizacji podatkowej. Szczegółowa analiza środków prawnych ma na celu ocenę ich skuteczności oraz

⁹⁰ Ustawodawstwo podatkowe Węgier oferuje różnego rodzaju preferencje podatkowe m.in. szeroki zakres zwolnienia partycypacyjnego, brak podatku u źródła od pasywnych dochodów (tj. dywidendy, odsetki oraz należności licencyjne), szczególne zasady opodatkowania praw własności intelektualnej.

⁹¹ K.Burak, Konkurencja podatkowa, Biuro Studiów i Ekspertyz Nr 1152/2005, s.4.

⁹² R.Nawrot, Szkodliwa..., op. cit., s. 186.

⁹³ M.Rudnicki, Ł.Szczygielski, Przegląd regulacji..., op.cit., s. 9.

⁹⁴ R.Nawrot, Szkodliwa..., op. cit., s. 186.

⁹⁵ Państwa w stosunku do których wprowadzono ograniczenia w podatku VAT były terytoriami stosującymi szkodliwą konkurencję podatkową w rozumieniu rozporządzeń ministra finansów w sprawie określenia krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową dla celów podatku dochodowego od osób prawnych i osób fizycznych.

wskazanie, które z nich mają pierwszorzędne znaczenie w zwalczaniu optymalizacji podatkowej. W niniejszej pracy doktorskiej przedmiotem analizy będą wyłącznie metody normatywne, rozumiane jako stanowienie nowych norm prawa podatkowego mających ograniczyć optymalizację podatkową⁹⁶. Opis środków ograniczających uzyskiwanie korzyści podatkowych został poprzedzony pogłębioną analizą pojęcia optymalizacji podatkowej oraz przyczyn prawnych kreujących to zjawisko. Dokładne zdefiniowanie oraz wskazanie przyczyn prawnych jest niezbędne dla celów niniejszej pracy doktorskiej, ponieważ tylko w takim przypadku będzie możliwe udzielenie odpowiedzi na pytanie czy dotychczasowe działania ustawodawcy były skuteczne oraz sformułowanie ewentualnych postulatów o charakterze *de lege ferenda*.

W rozdziale 3 zostaje dokonana ocena skuteczności corocznych doraźnych nowelizacji ustaw podatkowych jako środka prawnego zapobiegającego optymalizacji podatkowej. W doktrynie wskazuje się na dwa rodzaje środków krajowych zapobiegających optymalizacji podatkowej: klauzule ogólne oraz szczególne (m.in. przepisy o cenach transferowych, regulacje z zakresu tzw. cienkiej kapitalizacji oraz przepisy dotyczące zagranicznych spółek kontrolowanych)⁹⁷. Powyższy podział nie oddaje w pełnym stopniu katalogu środków prawnych jakim dysponuje ustawodawca w celu zwalczania zjawiska optymalizacji podatkowej. Z podziału na środki o charakterze ogólnym i szczególnym należy wyodrębnić jeszcze jeden dodatkowy środek w postaci przepisów *ad-hoc*, które są skierowane przeciwko ściśle określonym zachowaniom podatników. Co roku ustawodawca dokonuje znaczących zmian w prawie podatkowym, których zasadniczym celem jest ograniczenie optymalizacji podatkowej. Wprowadzone zmiany często nie są środkami o charakterze ogólnym lub szczególnym, lecz mają na celu jedynie wyeliminowanie określonego schematu optymalizacji podatkowej⁹⁸. Doraźną i jednostkową zmianę w ustawie podatkowej, uchwaloną jedynie w celu wyeliminowania określonego schematu, trudno uznać za szczególny środek prawny⁹⁹. Coroczne nowelizacje ustaw podatkowych niewątpliwie stanowią również wewnątrzkrajowy środek, który należy uznać za odrębną metodę zwalczania optymalizacji podatkowej w stosunku do środków ogólnych oraz szczególnych¹⁰⁰. Zmiany

⁹⁶ P. Karwat, Nadużycie prawa w obszarze prawa podatkowego, [w:] Nadużycie prawa, praca zbior. pod red. H. Izdebski, A. Stępkowski, wyd. Liber, Warszawa 2002, s. 147.

⁹⁷ M. Rudnicki, Ł. Blak, Wewnątrzkrajowe środki walki z unikaniem opodatkowania – zarys problemu, Monitor Podatkowy nr 8/2007, s. 22-23.

⁹⁸ Przykładowo, określony stan faktyczny staje się przychodem podlegającym opodatkowaniu lub pewna grupa wydatków przestaje być uznawana za koszt uzyskania przychodów.

⁹⁹ Niewątpliwie przepisy o CFC mają znacznie szerszy zasięg podmiotowy i przedmiotowy niż regulacje wprowadzające opodatkowanie wypłaty dywidendy w formie rzeczowej na poziomie spółki kapitałowej. Regulacje CFC są wyrazem dostrzeżenia przez ustawodawcę głębszego problemu jakim jest transfer dochodów z kraju z wykorzystaniem zagranicznych spółek, natomiast przepisy wprowadzające opodatkowanie dywidend rzeczowych mają wyeliminować wyłącznie możliwości dokonywania wielokrotnego podwyższania wartości początkowej tych samych środków trwałych na skutek wypłaty dywidendy niepieniężnej. Problem wykorzystania w optymalizacji podatkowej zagranicznych spółek wymagał o wiele bardziej kompleksowej i wyczerpującej regulacji niż zmiany w zakresie dywidend rzeczowych. Nowe przepisy w zakresie CFC są o wiele bardziej uniwersalne niż regulacje dotyczące dywidend wypłacanych w formie niepieniężnej.

¹⁰⁰ W doktrynie jest również dokonany podział środków na normy *ad hoc* oraz normy ogólne (por. P. Karwat, Nadużycie prawa w obszarze prawa podatkowego, [w:] Nadużycie prawa praca zbior. pod red. H. Izdebski, A. Stępkowski, Warszawa 2002, s. 147), jednakże zaliczenie szczególnych środków prawnych do grupy norm *ad hoc*

w ustawach podatkowych nie były jako dotąd przedmiotem analizy pod kątem ich skuteczności jako środka zapobiegającego optymalizacji podatkowej. Powyższe stanowi interesujący problem badawczy, ponieważ kompleksowa analiza pozwoli na udzielenie odpowiedzi na pytanie czy nowelizacje ustaw podatkowych powinny stanowić jedynie uzupełnienie dla pozostałych środków, czy też stanowić samoistny środek zapobiegający optymalizacji podatkowej. W celu rozstrzygnięcia tego dylematu autor wskazuje najczęstsze obszary optymalizacji podatkowej oraz próby ustawodawcy mające na celu wyeliminowanie określonych schematów optymalizacyjnych w poszczególnych obszarach. Najczęstszymi obszarami optymalizacji podatkowej są: aktywacja znaku towarowego dla celów podatkowych, sprzedaż kluczowych środków trwałych, wykorzystanie straty podatkowej, strukturyzacja niepodzielnego zysku, wynagrodzenie kadry menedżerskiej, neutralizacja dochodu z tytułu działalności operacyjnej oraz sprzedaż udziałów/akcji¹⁰¹. Przedmiotem rozdziału 4 jest m.in. analiza przepisów CFC jako środka szczególnego w kontekście zwalczania optymalizacji podatkowej z wykorzystaniem zagranicznych jurysdykcji podatkowych, dlatego w rozdziale 3 zostaną zaprezentowane schematy optymalizacyjne zawierające głównie krajowe podmioty.

Znak towarowy podlega amortyzacji jako wartość niematerialna i prawna jedynie w przypadku nabycia od podmiotu trzeciego. Przedsiębiorcy posiadający znaki towarowe wytworzone we własnym zakresie nie mogą w żaden sposób rozliczyć podatkowo wartości znaku towarowego¹⁰². Oszczędności podatkowe w przypadku aktywacji znaku towarowego dla celów podatkowych mogą być znaczące, ponieważ wartość rynkowa znaku może wynosić nawet kilkanaście milionów złotych¹⁰³. W celu aktywacji znaku towarowego, jako wartości niematerialnej i prawnej podlegającej amortyzacji, tworzony jest dodatkowy podmiot - spółka celowa¹⁰⁴. Na rzecz tego podmiotu przekazywany jest znak towarowy. Transakcja ma na celu nieopodatkowany przyrost wartości znaku towarowego dla celów podatkowych (tzw. ujawnienie cichych rezerw - *step up*)¹⁰⁵. Nieopodatkowany transfer aktywa z jednoczesną możliwością amortyzacji znaku towarowego według jego aktualnej wartości rynkowej pozwala podatnikom na stworzenie efektywnej tarczy podatkowej na okres kilku lat¹⁰⁶.

w świetle obecnej dynamiki zwalczania optymalizacji podatkowej przez ustawodawcę oraz wielości stosowanych metod nie jest zasadne.

¹⁰¹ Niektóre z wyżej wymienionych obszarów optymalizacji podatkowej pomimo, iż dotyczą podatku dochodowego od osób fizycznych (np. wynagrodzenie kadry menedżerskiej), są przedmiotem analizy w niniejszej rozprawie doktorskiej ze względu na funkcjonalny związek z problematyką optymalizacji podatkowej w podatku CIT.

¹⁰² J.Jankowski, Nieskuteczność walki ze zjawiskiem optymalizacji podatkowej za pomocą zmian legislacyjnych, Doradztwo Podatkowe - Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych nr 10/2014, s. 5.

¹⁰³ K.Kowalik, Firma może zyskać na prawach własności intelektualnej, Rzeczpospolita z 03.12.2013 r.

¹⁰⁴ J.Jankowski, Nieskuteczność..., op.cit., s. 5.

¹⁰⁵ Istotą cichej rezerwy jest dodatnia różnica pomiędzy wartością składnika majątkowego w dwóch różnych datach szacowania – dacie pierwotnego nabycia oraz dacie przekazania na rzecz podmiotu trzeciego (por. H.Litwińczuk, Opodatkowanie dochodu przy przekształceniach, połączeniach i podziałach przedsiębiorców, zbyciu zorganizowanej masy majątkowej oraz likwidacji przedsiębiorcy, [w:] Prawo podatkowe przedsiębiorców praca zbior. pod red. H. Litwińczuk, Warszawa 2013, s. 272).

¹⁰⁶ W przypadku znaku towarowego dochód podatkowy jest obniżany poprzez amortyzację znaku towarowego lub w postaci opłat licencyjnych za prawo do korzystania ze znaku towarowego.

W skład przedsiębiorstwa często wchodzi aktywa, których obecna wartość rynkowa jest znacznie wyższa niż wartość historyczna z momentu nabycia. W przypadku sprzedaży takiego aktywa podatek dochodowy do zapłaty będzie stosunkowo wysoki, ponieważ przychodem będzie aktualna wartość rynkowa, a kosztem podatkowym wartość historyczna z momentu nabycia. Podatnicy dążą do ujawnienia wartości cichych rezerw w celu redukcji wysokości zobowiązania podatkowego¹⁰⁷. Podwyższenie kosztu uzyskania przychodów pozwala na znaczące obniżenie dochodu podatkowego. Dokonanie aktualizacji wartości początkowej środka trwałego w postaci nieopodatkowanego przyrostu wartości aktywa dla celów podatkowych jest podobnie jak w przypadku znaku towarowego istotą optymalizacji podatkowej¹⁰⁸. W odniesieniu do sprzedaży kluczowych aktywów przedsiębiorstwa (np. nieruchomości) *step – up* nie jest jedyną możliwością obniżenia wysokości zobowiązania podatkowego. Czasami dokonywany jest łańcuch transakcji, którego końcowym efektem jest nieopodatkowane przekazanie aktywa na rzecz ostatecznego nabywcy z jednoczesnym transferem środków pieniężnych na rzecz sprzedawcy¹⁰⁹.

Spółki kapitałowe podlegają podwójnemu opodatkowaniu w sensie ekonomicznym. Podatek dochodowy jest płacony dwukrotnie tj. na poziomie spółki oraz jej wspólników. Podatnicy w celu uniknięcia podwójnego podatku często decydują się na niewypłacanie dywidendy przez stosunkowo długi okres czasu. W ten sposób opodatkowaniu podlega jedynie dochód spółki kapitałowej. Transfer aktywów pieniężnych spółki kapitałowej w postaci zatrzymanych (skumulowanych) dochodów do jej wspólników następował często poprzez przekształcenie spółki kapitałowej w spółkę osobową, jej likwidację i rozdysponowanie środków pieniężnych pomiędzy byłych wspólników¹¹⁰. Ustawodawca chcąc przeciwdziałać tej metodzie optymalizacji podatkowej wprowadził z dniem 1 stycznia 2009 r. przepisy dotyczące opodatkowania zysków zatrzymanych w spółce kapitałowej w momencie jej przekształcenia w spółkę osobową¹¹¹. Zgodnie z nowelizowanymi przepisami opodatkowaniu podlega wartość niepodzielonych zysków w spółce kapitałowej w przypadku przekształcenia w spółkę niebędącą osobą prawną¹¹². Ustawodawca nie zdefiniował jednak w ustawach podatkowych i ustawie o rachunkowości jak należy rozumieć pojęcie niepodzielonych zysków. Odpowiednia strukturyzacja niepodzielnego zysku pozwala na jego nieopodatkowaną wypłatę do wspólników spółki kapitałowej.

¹⁰⁷ Dochód podatkowy w postaci różnicy między wartością rynkową a historyczną aktywa znika w momencie ujawnienia cichych rezerw. Co do zasady, nieopodatkowane ujawnienie nadwyżki wartości majątku jest ograniczane przez ustawodawcę poprzez wprowadzanie zasady kontynuacji wyceny środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych, jednakże nie zawsze nie jest to zabieg skuteczny (por. H. Litwińczuk, *Ogólna charakterystyka podatków dochodowych*, [w:] *Prawo podatkowe przedsiębiorców* praca zbior. pod red. H. Litwińczuk, Warszawa 2013, s. 91).

¹⁰⁸ J. Jankowski, *Aport nieruchomości z agio jako sposób na optymalizację podatkową*, *Nieruchomości* nr 9/2014, s. 31.

¹⁰⁹ P. Chróścicki, A. Sakowska, *Optymalizacja podatkowa w Polsce – przykłady stosowania przepisów regulujących wybrane podatki bezpośrednie*, [w:] *Optymalizacja podatkowa*, praca zbior. pod red. Ł. Mazur, wyd. Wolters Kluwer, Warszawa 2012, s. 176-177.

¹¹⁰ A. Zaleska, *Zysk niepodzielny, czyli jaki*, *Rzeczpospolita* z 19.02.2014 r.

¹¹¹ H. Litwińczuk, *Ogólna charakterystyka podatków dochodowych*, [w:] *Prawo podatkowe przedsiębiorców* praca zbior. pod red. H. Litwińczuk, wyd. Wolters Kluwer, Warszawa 2013, s. 93.

¹¹² Ł. Karczyński, *Opodatkowanie przekształceń spółek*, wyd. Wolters Kluwer, Warszawa 2011, s. 291.

Optimalizacja wynagrodzenia kadry zarządzającej choć dotyczy osób fizycznych, a nie osób prawnych, będzie również przedmiotem analizy w rozdziale 3. Członkiem kadry zarządzającej osobą prawną jest często osoba fizyczna będąca jednocześnie właścicielem tego przedsiębiorstwa. Wynagrodzenie kadry menedżerskiej jest zatem częściowo sposobem dystrybucji zysków osoby prawnej do ostatecznego odbiorcy (właściciela lub udziałowca). Zarobki menedżerów są opodatkowane według skali podatkowej (18% i 32%) jako przychód z działalności wykonywanej osobiście (art. 13 pkt 9 upodof)¹¹³. Istotą optymalizacji jest zwiększenie pensji netto menedżera z jednoczesnym zachowaniem jej dotychczasowej wysokości brutto¹¹⁴.

Struktura z wykorzystaniem funduszu inwestycyjnego pozwala na bezterminowe odroczenie momentu opodatkowania dochodu oraz jego nieopodatkowaną dystrybucję na rzecz ostatecznego odbiorcy¹¹⁵. Odpowiednie ukształtowanie struktury podmiotów w ramach grupy kapitałowej umożliwia praktycznie likwidację jakiegokolwiek opodatkowania¹¹⁶. Fundusze inwestycyjne zwolnione z podatku dochodowego i będące współnikiem spółki osobowej transparentnej podatkowo stanowią jedną z najbardziej efektywnych podatkowo struktur korporacyjnych¹¹⁷. Powyższa struktura cieszy się szczególną popularnością w projektach nieruchomościowych lub obrocie aktywami finansowymi¹¹⁸.

W przypadku sprzedaży udziałów optymalizacja podatkowa jest podobna jak w przypadku sprzedaży kluczowych środków trwałych. W celu uniknięcia powstania dochodu podatkowego dokonywane są różnego rodzaju transakcje restrukturyzacyjne, które mają spowodować podwyższenie kosztów uzyskania przychodów przy sprzedaży udziałów¹¹⁹. W przeciwnym razie powstałaby konieczność zapłacenia podatku dochodowego w znacznej wysokości, ponieważ przychodem byłaby wartość rynkowa a kosztem wartość historyczna¹²⁰.

W rozdziale 4 zostaje dokonana analiza środków zwalczania optymalizacji podatkowej z uwzględnieniem podziału na środki szczególne oraz ogólne. W odniesieniu do środków szczególnych przedmiotem badania będą przepisy dotyczące KSZ, cienkiej kapitalizacji oraz cen transferowych (ang. *specific anti-avoidance rules* – SAAR). W zakresie środków ogólnych przedmiotem analizy będzie klauzula ogólna obejścia prawa podatkowego (ang. *general anti-avoidance rules* – GAAR), przepisy

¹¹³ A.Cmoch, Korzystne rozwiązania podatkowe dla menedżerów, Dziennik Gazeta Prawna z 14.02.2014 r.

¹¹⁴ J.Jankowski, Optymalizacja wynagrodzenia kadry menedżerskiej, Prawo i Podatki nr 2/2014, s.20.

¹¹⁵ J.Jankowski, Optymalizacja podatkowa z wykorzystaniem funduszu inwestycyjnego zamkniętego, Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych nr 5/2014, s.6.

¹¹⁶ P.Tomczykowski, Inwestycje w FIZ a kwestie podatkowe. Optymalizacja podatkowa, Parkiet z 28.10.2009 r.

¹¹⁷ P.Świniarski, Jest andidotum na zapędy fiskusa, Rzeczpospolita z 09.02.2015 r.

¹¹⁸ Ł.Zalewski, Luksemburg pomaga polskim akcjonariuszom SKA, Dziennik Gazeta Prawna z 04.11.2013 r.

¹¹⁹ A.Waławczyk, K.Gil, Sprzedaż akcji oraz udziałów nabytych w drodze aportu z agio – czy istnieją argumenty uzasadniające ograniczenie wartości kosztów po stronie spółki otrzymującej aport ?, Przegląd Podatkowy nr 5/2012, s. 39.

¹²⁰ R.Nawrot, Restrukturyzacje Przedsiębiorstw. Aspekty podatkowe, wyd. Difin, Warszawa 2011, s. 165.

Ordynacji dotyczące pozorności oraz małe klauzule obejścia prawa podatkowego (ang. *targeted anti-avoidance rules – TAAR*)¹²¹.

Analiza przepisów CFC (ang. *controlled foreign company*) jako szczególnego środka prawnego w kontekście zwalczania optymalizacji podatkowej jest konieczna, ponieważ jedną z przyczyn prawnych optymalizacji podatkowej jest szkodliwa konkurencja podatkowa¹²². Niezbędne jest ustalenie czy ten środek prawny może skutecznie przeciwdziałać optymalizacji podatkowej z wykorzystaniem zagranicznych jurysdykcji podatkowych. W krajach o wysokim poziomie opodatkowania rozpowszechniła się praktyka zakładania spółek zależnych w jurysdykcjach podatkowych o stosunkowo niskim poziomie opodatkowania lub opodatkowujących preferencyjnie pewne ściśle określone kategorie dochodu¹²³. Wprowadzenie regulacji CFC ma utrudnić podatnikom tworzenie spółek zależnych, których celem nie jest prowadzenie rzeczywistej działalności gospodarczej, lecz jedynie uniknięcie wyższego opodatkowania w Polsce¹²⁴. Przepisy dotyczące opodatkowania dochodów KSZ opierają się na koncepcji nałożenia w Polsce podatku od dochodów tych spółek na ich wspólników będących polskimi rezydentami podatkowymi¹²⁵. Istotą tych rozwiązań jest przypisanie zysków spółki zależnej z siedzibą w zagranicznej jurysdykcji podatkowej polskiemu rezydentowi podatkowemu bez względu czy dokonano faktycznej wypłaty tychże zysków¹²⁶. Jeżeli polski podatnik kontroluje spółkę zagraniczną osiągającą dochód podatkowy (będącą w rozumieniu updog KSZ), to jest on zobowiązany do zapłaty podatku w Polsce¹²⁷.

Na przykładzie Cypru, Luksemburga i Malty zostanie przeanalizowany wpływ regulacji CFC na możliwości tworzenia efektywnych podatkowo struktur z wykorzystaniem tychże jurysdykcji. Spółki z tych jurysdykcji podatkowych są najczęściej wykorzystywane przez polskich podatników jako wehikuly korporacyjne przynoszące korzyści podatkowe¹²⁸. O atrakcyjności podatkowej tychże jurysdykcji decydowały dwa czynniki: wewnętrzne ustawodawstwo podatkowe oraz szczególnie korzystne postanowienia umów o unikaniu podwójnego opodatkowania¹²⁹. Ustawodawca dostrzegając

¹²¹ Pod koniec rozdziału 4 zostają również omówione umowne środki antyabuzyjne przeciwdziałające wykorzystaniu UPO do uzyskania nieuzasadnionych korzyści podatkowych. Przedmiotem analizy będą następujące kategorie umownych środków antyabuzyjnych:

- 1) klauzule ochronne wewnętrznych środków antyabuzyjnych (tzw. klauzule zabezpieczające),
- 2) klauzule ograniczenia korzyści (ang. *limitation of benefits – LOB*)
- 3) klauzula ogólna przeciwdziałająca nieuzasadnionemu wykorzystaniu przepisów UPO,
- 4) szczególne umowne środki antyabuzyjne (ang. *specific treaty anti-abuse rules – STAAR*).

Kwestie ze zostaną omówione skrótowo ze względu na ograniczone znaczenie w przeciwdziałaniu zjawisku optymalizacji podatkowej w badanym okresie.

¹²² B.Kuźniacki, Krytyczna analiza polskiego projektu CFC, Przegląd Podatkowy nr 7/2013, s. 11.

¹²³ M.Rudnicki, Ł.Szczygielski, Przegląd regulacji CFC w wybranych państwach Unii Europejskiej w rok po wyroku ETS w sprawie Cadbury Schweppes (C-196/04), Monitor Podatkowy nr 9/2007, s. 9.

¹²⁴ B.Kuźniacki, Krytyczna analiza....., op. cit., s.11.

¹²⁵ W.Missala, Opodatkowanie zagranicznych spółek kontrolowanych (CFC) – co czeka polskich podatników, Przegląd Podatkowy nr 11/2014, s. 15.

¹²⁶ M.Rudnicki, Ł.Szczygielski, Przegląd regulacji....., op. cit., s. 10.

¹²⁷ W.Missala, Opodatkowanie zagranicznych....., op.cit., s.15.

¹²⁸ R.Nawrot, Europejskie raje podatkowe – Cypr i Luksemburg, Biuletyn Rachunkowości nr 17/2010, s.60.

¹²⁹ Przykładowo, wykorzystując postanowienia polsko-cypryjskiej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2012 r. możliwe było stworzenie struktur

problem wykorzystywania UPO do optymalizacji podatkowej, podjął działania zmierzające do renegocjacji ich postanowień¹³⁰. Wprowadzone zmiany nie przyniosły jednak pożądanych efektów, zwiększając jedynie koszty tworzenia efektywnych podatkowo struktur¹³¹.

Przepisy dotyczące cienkiej kapitalizacji (ang. *thin cap*) mają nakłonić podatników do zachowania „zdrowej” proporcji kapitału i długu w finansowaniu działalności gospodarczej¹³². Finansowanie zwrotne jest atrakcyjne podatkowo, ponieważ pozwala na obniżenie wysokości dochodu podatkowego u dłużnika¹³³. Odsetki stanowiące koszt uzyskania przychodów zmniejszają zobowiązanie podatkowe spółki kapitałowej, dzięki czemu część dochodów spółki zostaje wytransferowana do wspólników, bez konieczności płacenia podatku dochodowego na poziomie spółki¹³⁴. Dywidendy wypłacane udziałowcom/akcjonariuszom w przeciwieństwie do odsetek nie stanowią dla spółki kosztu uzyskania przychodów¹³⁵. Ustawodawca chcąc przeciwdziałać zjawisku „drenowania” zysków spółki przez jej udziałowców (zwłaszcza zagranicznych), wprowadził ograniczenia w możliwości zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów spółki odsetek od pożyczek udzielonych przez jej udziałowców (akcjonariuszy)¹³⁶. Rozwiązaniem preferowanym przez ustawodawcę jest finansowanie w formie kapitału własnego np. podwyższenie kapitału zakładowego spółki.

Przepisy o cenach transferowych (ang. *transfer pricing*) są niewątpliwie najważniejszą z klauzulą SAAR mającą przeciwdziałać nieuzasadnionemu przerzucaniu dochodów pomiędzy poszczególnymi jurysdykcjami podatkowymi¹³⁷. Przerzucanie dochodów jest najczęściej

optymalizacyjnych z zastosowaniem klauzuli *tax sparing* oraz *director's fee mechanism* (por. A. Pęczyk-Tofel, M. Tofel, *Tax sparing* przy wypłacie dywidendy z Cypru oraz zwolnienie z opodatkowania w Polsce wynagrodzenia dyrektora, *Monitor Podatkowy* nr 2/2009). W odniesieniu do polsko-luksemburskiej UPO szczególną popularnością cieszyły się schematy optymalizacyjne oparte na podwójnym nieopodatkowaniu likwidacji luksemburskiej spółki SOPARFI (por. R. Nawrot, *Restrukturyzacje Przedsiębiorstw*..., op.cit., s. 249).

¹³⁰ Z dniem 1 stycznia 2013 r. weszła w życie nowa wersja polsko-cyprijskiej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, która wprowadzała szereg zmian mających na celu likwidację najbardziej popularnych schematów optymalizacyjnych (por. M. Zdyb, M. Wiśniewski, *Zmiany w polsko-cyprijskiej umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania*, *Przegląd Podatkowy* nr 10/2012, s. 6-12). W odniesieniu do Luksemburga zmieniona umowa weszła w życie z dniem 1 stycznia 2014 r. Najważniejsze zmiany to: wprowadzenie klauzuli nieruchomościowej oraz metody odliczenia jako metody unikania podwójnego opodatkowania w stosunku do dywidend (por. Ł. Zalewski, *Od 2013 roku rozliczenia w rajach będą trudniejsze, ale nadal możliwe*, *Dziennik Gazeta Prawna* z 15.11.2012 r.).

¹³¹ Korzyści związane z mechanizmem *director's fee* można było zachować poszerzając strukturę o spółkę z Zjednoczonych Emiratów Arabskich (por. R. Nawrot, *Raj podatkowy przenosi się z Cypru do Zjednoczonych Emiratów Arabskich*, *Dziennik Gazeta Prawna* z 24.09.2012 r.) natomiast w stosunku do optymalizacji wypłaty dywidendy opartej na klauzuli *tax sparing* alternatywnym rozwiązaniem było założenie dodatkowej spółki na Słowacji (por. M. Maj, *Do rajy podatkowej przez Słowację*, *Rzeczpospolita* z 03.06.2013 r.).

¹³² S.Krempa, P.Woźniakiewicz, *Niedostateczna kapitalizacja – zasady zaliczania odsetek do kosztów uzyskania przychodów od 2015 r. Metoda podstawowa (1)*, *Przegląd Podatkowy* nr 12/2014, s. 18.

¹³³ A. Waclawczyk, *Czy przepisy o niedostatecznej kapitalizacji są zgodne z Konstytucją RP?*, *Monitor Podatkowy* nr 6/2010, s. 17.

¹³⁴ A. Pęczyk-Tofel, *Pojęcie „zadłużenia” na gruncie przepisów o cienkiej kapitalizacji*, *Monitor Podatkowy* nr 2/2011, s. 55.

¹³⁵ A. Wasiluk, *Finansowanie długiem*, [w:] *Międzynarodowe planowanie podatkowe*, praca zbior. pod red. Ł. Ziółek, wyd. Difin, Warszawa 2007, s. 34.

¹³⁶ A. Hellwig, M. Kramarczyk, *Celowość istnienia przepisów o niedostatecznej kapitalizacji w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych*, *Monitor Podatkowy* nr 5/2005, s. 16.

¹³⁷ M. Rudnicki, Ł. Blak, *Wewnątrzkrajowe środki*..., op.cit., s. 23.

wykorzystywane przez podmioty powiązane mające siedzibę w dwóch państwach, w których stosowane są znacznie odbiegające od siebie wysokością stawki podatkowe¹³⁸. Wartość transakcji pomiędzy tymi podmiotami jest ustalana w sposób odbiegający od warunków rynkowych, aby w polskiej spółce operacyjnej nie powstał dochód podatkowy podlegający opodatkowaniu w Polsce¹³⁹. Generowanie dodatkowego dochodu w podmiocie zagranicznym poza Polską, którego obciążenia podatkowe są względniejsze, prowadzi do zmniejszenia łącznego ciężaru podatkowego ponoszonego przez grupę podmiotów powiązanych¹⁴⁰. Regulacje dotyczące cen transferowych ograniczają swobodę kształtowania cen pomiędzy podmiotami powiązаными, nakazując kształtowanie warunków transakcji na zasadach rynkowych (ang. *arm's length rule*)¹⁴¹.

Klauzula ogólna obejścia prawa podatkowego występuje zazwyczaj w danym systemie podatkowym w jednej z dwóch postaci: normy prawnej o bardzo ogólnym charakterze lub doktryny orzeczniczej wypracowanej przez sądy orzekające w sprawach podatkowych¹⁴². Pozwala ona organom podatkowym pominąć skutki podatkowe czynności zmierzającej do uzyskania korzyści podatkowej i zastosować przepisy prawa podatkowego dotyczące czynności, która została uznana przez organ podatkowy jako właściwa dla osiągnięcia danego celu gospodarczego¹⁴³. W polskim systemie podatkowym obowiązywała zarówno normatywna, jak i sądowa klauzula obejścia prawa podatkowego. W odniesieniu do klauzuli GAAR można wyróżnić zasadniczo cztery okresy¹⁴⁴:

1. Stan prawny do 31 grudnia 2002 r.,
2. Stan prawny od 1 stycznia 2003 r. do 31 sierpnia 2005 r.,
3. Stan prawny od 1 września 2005 r. do 15 lipca 2016 r.,
4. Stan prawny od 15 lipca 2016 r. do 31 lipca 2016 r.

W okresie do 31 grudnia 2002 r. nie obowiązywała żadna klauzula obejścia prawa podatkowego w znaczeniu normatywnym. Organy podatkowe zwalczały optymalizację podatkową stosując sądową klauzulę obejścia prawa podatkowego. Działania podatników zmierzające do minimalizacji obciążeń podatkowych były traktowane jako szczególnego rodzaju obejścia prawa w sensie cywilistycznym¹⁴⁵. Poglądy reprezentowane na gruncie powyższej koncepcji obejścia prawa podatkowego polegały na tym, że przy odpowiednim zastosowaniu przepisów k.c. możliwe jest zanegowanie ważności transakcji (ale tylko w odniesieniu do skutków podatkowych), o ile zamiarem stron przy dokonaniu czynności (np.

¹³⁸ A.Kaźmierski, Przerzucanie dochodów pomiędzy podmiotami powiązаными, Monitor Podatkowy nr 11/2000, s.13.

¹³⁹ Ibidem.

¹⁴⁰ T.Klatkiewicz, P.Wiewiórka, Ceny transferowe, Monitor Podatkowy nr 6/2001, s.7.

¹⁴¹ M.Rudnicki Ł.Blak, Wewnętrzne środki....., op.cit., s. 23.

¹⁴² B.Kuźniacki, Skuteczność polskich....., op. cit., s.36.

¹⁴³ M.Kalinowski, M.Pakulska, Perspektywy funkcjonowania w polskim prawie podatkowym klauzul generalnych służących zwalczaniu unikania opodatkowania, Monitor Podatkowy nr 5/2005, s.20 i n.

¹⁴⁴ K.J.Stanik, Obejście i nadużycie prawa w prawie podatkowym, Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego nr 5/2008, s. 50.

¹⁴⁵ B.Brzeziński, Prawo cywilne a prawo podatkowe, Toruński Rocznik Podatkowy 2008, s.135-136.

zawarciu umowy) było uzyskanie korzyści podatkowej¹⁴⁶. Trafnie powyższą koncepcję podsumował Trybunał Konstytucyjny uznając, iż stanowisko to poszukiwało w instytucji prawa cywilnego metody zapobiegania działaniom podatników, którzy wykorzystując legalne czynności cywilnoprawne, usiłowali zmienić na swoją korzyść ich kwalifikację podatkową¹⁴⁷. Koncepcja sądowej klauzuli obejścia prawa podatkowego była przedmiotem licznych kontrowersji w doktrynie¹⁴⁸. Stosowanie art. 58 k.c. do zanegowania skutków podatkowych czynności prawnej budziło liczne wątpliwości, ponieważ norm prawa podatkowego nie można obejść – nie zawierają bowiem zakazów czy nakazów, które byłyby takim “obejściem” zagrożone¹⁴⁹. Normy prawa podatkowego mają charakter parametryczny, tj. określają wysokość podatku w zależności od parametrów (cech podmiotu i przedmiotu opodatkowania, z uwzględnieniem natężenia ich występowania)¹⁵⁰. W stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2003 r. do 31 sierpnia 2005 r. w polskim systemie podatkowym funkcjonowała również klauzula obejścia prawa podatkowego w znaczeniu normatywnym. Ustawodawca znówelizował Ordynację podatkową dodając art. 24b¹⁵¹. Na podstawie niniejszego przepisu, organy podatkowe mogły pomijać skutki podatkowe czynności prawnych, z których nie można było oczekiwać innych istotnych korzyści niż podatkowe (art. 24b § 1). Organ był uprawniony do określenia jaka czynność prawna jest najbardziej odpowiednia do osiągnięcia danego celu gospodarczego i do ustalenia na podstawie tejże właściwej czynności skutków podatkowych transakcji (art. 24b § 2)¹⁵². Ponadto, do Ordynacji wprowadzono art. 24a, na podstawie którego organ podatkowy mógł zanegować skutki podatkowe pozornej czynności prawnej i wywodzić je z ukrytej czynności prawnej¹⁵³. Organ podatkowy mógł zwalczać optymalizację podatkową stosując sądową i normatywną klauzulę obejścia prawa podatkowego, jednakże stan ten szybko uległ zmianie. Lata 2003-2005 miały przełomowe znaczenie dla dalszych losów klauzuli obejścia prawa podatkowego ze względu na precedensowe orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego oraz Trybunału Konstytucyjnego. Orzeczenie NSA w sprawie Optimusa (wyrok NSA z 24.11.2003 r. sygn. akt FSA 3/03) spowodowało upadek koncepcji sądowej klauzuli

¹⁴⁶ M.Goettel, A.Goettel, Prawo cywilne a prawo podatkowe, [w:] Instytucje prawa cywilnego w konstrukcji prawnej podatków, praca zbior. pod red. M. Goettel, M. Lemonnier, wyd. Wolters Kluwer, Warszawa 2011, s. 57.

¹⁴⁷ Wyrok TK z dnia 11 maja 2004 r., sygn. akt K 4/03.

¹⁴⁸ Niektórzy przedstawiciele doktryny dopuszczali możliwości negowania skutków podatkowych czynności prawnej na podstawie cywilistycznej konstrukcji obejścia prawa (por. A. Kaźmierczyk-Jachowicz, Klauzula obejścia prawa podatkowego, Rejent nr 4/2007, s. 123).

¹⁴⁹ B.Brzeziński, Wykładnia prawa - tzw. obejście ustawy podatkowej. Glosa do wyroku NSA z 31.01.2002 r. (sygn. akt I SA/Gd 771/01), Monitor Podatkowy nr 6/2002, s. 50.

¹⁵⁰ Ibidem.

¹⁵¹ Ustawa z dnia 12 września 2002 roku o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2002 r. Nr 169 poz. 1387).

¹⁵² A.Ladziński, Klauzula przeciw obejściu prawa podatkowego musi być precyzyjna, Dziennik Gazeta Prawna z 12.04.2012 r.

¹⁵³ Art. 24a w przeciwieństwie do art. 24b nie stanowił klauzuli obejścia prawa podatkowego, ponieważ jego dyspozycją były objęte czynności prawne o charakterze fikcyjnym, które nigdy nie zostały w rzeczywistości wykonane. Art. 24b odnosił się z kolei do czynności prawnych, których zasadniczym celem było uzyskanie korzyści podatkowej, jednak zawsze czynności te miały charakter rzeczywisty, a nie pozorny (tak K.Radzikowski, Obejście prawa podatkowego w najnowszym orzecznictwie sądów administracyjnych, Przegląd Podatkowy nr 6/2010, s. 12).

obejścia prawa podatkowego w jej dotychczasowym kształcie¹⁵⁴. W uzasadnieniu m. in. stwierdzono: „co do zasady, przepisy prawa podatkowego nie zawierają norm nakazujących lub zakazujących określone zachowania, lecz jedynie normy określające konsekwencje podatkowe zachowań podatnika na gruncie tego prawa. Jedynie nieliczne, wyrażnie i wyjątkowo określone normy przewidują swoiste sankcje podatkowe na wypadek, gdyby podatnik dokonujący określonych czynności tak je ukształtował, by osiągnąć zmniejszenie zobowiązania podatkowego lub zwiększenie ulgi (przykładem w tym zakresie może być przepis art. 17 ust. 1 VATU). Samo ich istnienie potwierdza jednak generalną zasadę wykluczającą możliwość stosowania tzw. klauzuli obejścia prawa podatkowego”. Ponadto, Trybunał Konstytucyjny uznał art. 24b § 1 O.p. za niezgodny z Konstytucją wskazując, że klauzula generalna obejścia prawa podatkowego nie spełnia konstytucyjnych standardów przyzwoitej legislacji w postaci należytej określoności zobowiązań podatkowych (art. 217 Konstytucji RP). Art. 24a i 24b z dniem 1 września 2005 r., zostały usunięte z Ordynacji Podatkowej. W ich miejsce został wprowadzony art. 199a, który zakresem stosowania jest odbiciem art. 24a O.p. Na jego podstawie organy podatkowe mogą kwestionować jedynie pozorne czynności prawne dokonywane przez podatników¹⁵⁵. Organy podatkowe muszą zaakceptować każdą transakcję cywilnoprawną mającą na celu optymalizację podatkową, jeżeli nie miała ona charakteru pozornego¹⁵⁶. Tak więc dopóki podatnicy poruszają się w granicach wyznaczonych prawem i podejmują czynności ważne z punktu widzenia prawa, mają prawo oczekiwać, że organy podatkowe będą respektować skutki podatkowe właściwe dla podejmowanych przez podatników czynności¹⁵⁷. Cel umowy, jakim może być optymalizacja zobowiązań podatkowych nie może być traktowany jako podstawa do zakwestionowania ważności umowy¹⁵⁸. Upadek sądowej doktryny obejścia prawa podatkowego w połączeniu z wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego uznającym niekonstytucyjność obowiązującej wówczas klauzuli ogólnej obejścia prawa podatkowego spowodował, iż jedynym reprezentatywnym poglądem w orzecznictwie sądów administracyjnych pozostała koncepcja uznająca prawo podatnika do minimalizacji obciążeń podatkowych¹⁵⁹. Wyrok

¹⁵⁴ B.Brzeziński, Narodziny i upadek orzeczniczej doktryny obejścia prawa podatkowego, Przegląd Orzecznictwa Podatkowego nr 1/2004, s. 8.

¹⁵⁵ H.Filipczyk, Kwalifikacja cywilnoprawna czynności a art.199a § 3 Ordynacji podatkowej, Prawo i Podatki nr 12/2007, s. 20.

¹⁵⁶ Wyrok NSA z dnia 15 maja 2015 r., sygn. akt II FSK 662/15.

¹⁵⁷ A.Ladziński, Prawne granice....., op. cit., s.20.

¹⁵⁸ A.Ladziński, P.Mardas, T.Nowak, M.Tkaczyk, Granice swobodnego kształtowania przez podatników wysokości ich zobowiązań podatkowych, Przegląd Podatkowy nr 12/2008, s. 12.

¹⁵⁹ Niektórzy przedstawiciele doktryny wskazywali, że w stanie prawnym od 1 września 2005 r. do 18 lipca 2016 r. funkcjonowała sądowa klauzula obejścia prawa podatkowego podobnie jak w stanie prawnym do 31 grudnia 2002 r. Wcześniej sądowa klauzula funkcjonowała bez jakichkolwiek unormowań zaś obecnie regulację dedykowaną temu zagadnieniu jest art.199a O.p. (tak K.Stanik, Konstrukcja obejścia i nadużycia prawa podatkowego w krajowej i europejskiej praktyce orzeczniczej, Jurysdykcja Podatkowa nr 3/2009, s.15). W skrajnych przypadkach, gdy podatnicy nie potrafili w sposób czytelny wyjaśnić przyczyn gospodarczych restrukturyzacji, sądy administracyjne pozwalały organom podatkowym podważyć skutki podatkowe przeprowadzonej restrukturyzacji na podstawie art. 199a O.p. (M.Chądryński, B.Godusławski, Znad Wisły daleko nam do rajów, Dziennik Gazeta Prawna z 05.12.2017 r.). Wskazywano, iż punktem wyjścia dla oceny skutków podatkowych czynności cywilnoprawnej przez organ podatkowy powinna być zasada swobody podatnika w obniżaniu obciążenia podatkowego (zasada wolności unikania opodatkowania), zaś samo obejście prawa podatkowego należy traktować jako nadużycie zasady wolności unikania opodatkowania (por. wyrok WSA w

TSUE w sprawie C-255/02 „Halifax” z dnia 21 lutego 2006 r. odwołujący się do koncepcji „nadużycia prawa wspólnotowego” spowodował częściowy powrót koncepcji sądowej klauzuli obejścia prawa podatkowego, jednakże wyłącznie w zakresie podatku VAT z pominięciem podatków bezpośrednich¹⁶⁰.

Małe klauzule obejścia prawa podatkowego stanowią rozwiązanie zbliżone do generalnej klauzuli obejścia prawa podatkowego, jednakże dotyczą one konkretnych transakcji. Przykładem może być klauzula uzasadnionych przyczyn ekonomicznych, obowiązująca w stosunku do połączeń i podziałów spółek kapitałowych (art. 10 ust. 4 updog)¹⁶¹. Klauzule TAAR są odrębnym wewnątrzkrajowym środkiem przeciwdziałającym optymalizacji podatkowej w stosunku do klauzul szczególnych SAAR, ponieważ przesłanki oraz skutki stosowania obydwu tych klauzul są zupełnie odmienne.

Podsumowanie jest odpowiedzią na pytanie czy problem optymalizacji podatkowej może zostać rozwiązany w ramach aktualnie funkcjonującego systemu podatku CIT. W tym zakresie zostają sformułowane postulaty *de lege lata* pod adresem ustawodawcy. Ponadto, wskazane zostają alternatywne konstrukcje zapobiegające optymalizacji podatkowej z uwzględnieniem ograniczeń o charakterze konstytucyjnym oraz międzynarodowym (postulaty *de lege ferenda*).

Lublinie z dnia 29 kwietnia 2011 r., sygn. akt I SA/Lu 60/11, orzeczenie prawomocne). Judykatura stwierdzała, iż dyspozytywny charakter czynności cywilnoprawnych, w kontekście powszechnie używanej koncepcji odrębności prawa podatkowego, wyraża się w możliwości kształtowania przez strony wzajemnych praw i obowiązków w sposób swobodny, jednak swoboda ta dotyczy wyłącznie prawa cywilnego K.Raczkowski, A.Krukowski, Optymalizacja podatkowa w teorii i praktyce zarządzania wiedzą bezpieczeństwa ekonomicznego, Monitor Prawa Celnego i Podatkowego nr 8/2010, s. 276-281).

¹⁶⁰ Zastosowanie koncepcji nadużycia prawa wspólnotowego w sferze podatków bezpośrednich wymaga jego przyjęcia do systemu prawa krajowego, natomiast polskie prawo podatkowe na ten moment nie zawierało takiej normy (E.Prejs, Nadużycia prawa podmiotowego w prawie podatkowym, Przegląd Podatkowy nr 10/2006, s.32).

¹⁶¹ Zgodnie z przywołanym przepisem, jeżeli połączenie lub podział spółek nie są przeprowadzane z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych, lecz głównym bądź jednym z głównych celów takiej operacji jest uniknięcie lub uchylene się od opodatkowania, to wówczas nie będzie zapewniona neutralność podatkowa transakcji po stronie spółki przejmującej oraz udziałowców spółki przejmowanej (art. 10 ust. 2 pkt 1 oraz art. 12 ust. 4 pkt 12 updog).

1. Pojęcie optymalizacji podatkowej

Geneza terminu optymalizacja podatkowa jest wytworem języka potocznego używanego przez doradców podatkowych oferującym swoim klientom różnego rodzaju sposoby obniżenia podstawy opodatkowania¹⁶². Pojęcie to jest używane w obrocie gospodarczym w sposób intuicyjny bez pogłębionej analizy jego istotnych elementów podmiotowo-przedmiotowych¹⁶³. Wielość definicji funkcjonujących w doktrynie pozwala na stwierdzenie, iż do dnia dzisiejszego nie udało się wypracować jednolitego rozumienia terminu optymalizacja podatkowa. Optymalizacja podatkowa jest często definiowana poprzez wyliczenie jej charakterystycznych elementów, bez określenia czym tak naprawdę jest. Bardzo często można spotkać się z następującymi stwierdzeniami „*optymalizacja podatkowa polega na wykorzystaniu spółek z rajów podatkowych do obniżenia dochodu w państwie rezydencji podatnika*” lub „*optymalizacja podatkowa to takie ukształtowanie stosunku cywilnoprawnego, który wiąże się z jak najmniejszym obciążeniem podatkowym*”. W celu podjęcia próby zdefiniowania tego terminu na nowo, koniecznym krokiem jest analiza dotychczasowego dorobku doktryny w tym zakresie.

Optymalizacja podatkowa jest czasami definiowana jako wybór zgodnego z prawem sposobu osiągnięcia określonego rezultatu ekonomicznego przy założeniu minimalizacji towarzyszących temu obciążeń podatkowych¹⁶⁴. Istnieją opinie, że jest to wykorzystanie różnorodności dopuszczalnych prawnie form organizacji obrotu gospodarczego, dla których ustawodawca podatkowy ustanowił odrębne zasady opodatkowania¹⁶⁵. Ponadto wskazuje się, że jest to taki sposób uregulowania wzajemnych relacji prywatnoprawnych, który będzie się wiązać z redukcją ciężaru podatkowego, ale doprowadzi też do zamierzonego pierwotnie celu ekonomicznego¹⁶⁶. Dokonanie optymalizacji podatkowej jest poprzedzone intensywnym planowaniem działań pod kątem osiągnięcia z góry założonego efektu w postaci oszczędności podatkowej¹⁶⁷. Podatnik decydujący się na powiązanie określonych procesów biznesowych z jednoczesnym dokonaniem optymalizacji podatkowej dąży do maksymalizacji zysku poprzez minimalizację obciążeń podatkowych¹⁶⁸. Jest to zatem zespół działań mających na celu kształtowanie wysokości oraz rozkładu ciężarów podatkowych w najkorzystniejszy z możliwych dla podatnika sposobów¹⁶⁹. Przepisy podatkowe stanowią jeden z istotnych czynników mających wpływ na strategię biznesową przedsiębiorstwa. Dokonanie określonej transakcji czy rozpoczęcie działalności w określonym segmencie gospodarki jest poprzedzone szczegółową analizą przepisów prawa podatkowego w celu określenia najbardziej optymalnego podatkowo scenariusza.

¹⁶² A.Ladziński, Prawne granice....., op.cit., s.18.

¹⁶³ Ibidem.

¹⁶⁴ S.Kudert, M.Jamroży, Optymalizacja opodatkowania dochodów przedsiębiorstw, wyd. Wolters Kluwer, Warszawa 2013, s. 24.

¹⁶⁵ K.Wójtowicz-Janicka, Optymalizacja podatkowa....., op. cit., s.16.

¹⁶⁶ Ibidem.

¹⁶⁷ A.Ladziński, Prawne granice....., op. cit., s. 19.

¹⁶⁸ K.Wójtowicz-Janicka, Optymalizacja podatkowa....., op. cit., s.16.

¹⁶⁹ K.Gruziel, Istota i założenia....., op.cit., , s. 185.

Optymalizacja podatkowa w aspekcie transgranicznym jest niesłusznie kojarzona tylko i wyłącznie z dążeniem do akumulacji zysków w krajach o niewielkim poziomie obciążeń podatkowych¹⁷⁰. Takie podejście do optymalizacji podatkowej prowadzi do falsyfikacji tego problemu w doktrynie prawa podatkowego.

Przykład nr 1

Alfa Sp. z o.o. planuje poszerzenie swojej dotychczasowej floty samochodowej. Prowadzone są negocjacje z niemieckim kontrahentem Beta GmbH. Tabor samochodowy ma zostać pozyskany na podstawie umowy leasingu. Intencją stron jest, aby raty leasingowe nie były obciążone w Polsce podatkiem u źródła. W przypadku przekazania samochodów na podstawie leasingu operacyjnego płatność na rzecz Beta GmbH będzie obciążona 5% podatkiem u źródła w Polsce w świetle postanowień umowy polsko-niemieckiej o unikaniu podwójnego opodatkowania. Jeżeli jednak strony zdecydują się na zawarcie umowy leasingu finansowego, to wówczas płatność na rzecz niemieckiego kontrahenta nie powinna podlegać polskiemu podatkowi u źródła. Część odsetkowa raty leasingowej zostanie uznana za zyski przedsiębiorstwa (art. 7 UPO nr 8) lub odsetki wypłacane w związku ze sprzedażą na kredyt wyposażenia przemysłowego (art. 11 UPO nr 8)¹⁷¹.

(Źródło: opracowanie własne)

Na podstawie niniejszego przykładu można stwierdzić, że optymalizacja podatkowa w aspekcie międzynarodowym nie musi kojarzyć się wyłącznie z lokowaniem zysku w krajach o niskim poziomie obciążeń fiskalnych. Niewątpliwie transakcje takie zdarzają się i stanowią one jeden z elementów (części składowych) zakresu znaczeniowego terminu optymalizacja podatkowa, jednakże nie można utożsamiać tego zjawiska wyłącznie z lokowaniem kapitału w zagranicznych jurysdykcjach podatkowych. Optymalizacja podatkowa w znaczeniu transgranicznym to również wykorzystanie postanowień poszczególnych UPO oraz wewnętrznego ustawodawstwa podatkowego wybranych państw w celu wyboru najefektywniejszego wariantu transakcji/inwestycji (przykład nr 1).

Optymalizacja podatkowa jest również często utożsamiana z wykorzystaniem istniejących luk w przepisach podatkowych do uzyskania korzyści podatkowej w postaci nienałożenia podatku na określony stan faktyczny¹⁷². Należy podzielić stanowisko doktryny, iż optymalizacja podatkowa jest szczególnie przydatna tam, gdzie występują obszary niewiedzy, nieostrych sformułowań w przepisach, brak jest uregulowań pewnych kwestii lub uregulowanie ich w sposób niepełny¹⁷³. Podatnik wykorzystując zasadę swobodnego kształtowania swoich stosunków prawnych dąży, aby stan faktyczny był jak najmniej bliski hipotezie normy prawa podatkowego, która przełożyłaby się następnie na powstanie zobowiązania podatkowego¹⁷⁴. Działanie takie można określić „nadmierną przebiegłością

¹⁷⁰ K.Gruziel, Istota i założenia....., op. cit., s. 182-183.

¹⁷¹ J.Jankowski, Leasing ruchomości jest objęty podatkiem u źródła, Prawo i Podatki nr 10/2014, s. 20.

¹⁷² M.Żabska, Optymalizacja podatkowa....., op. cit., s. 263.

¹⁷³ W.Wąsowski, Optymalizacja podatkowa a oszustwa podatkowe, Przegląd Corporate Governance nr 4(20)/2009, s. 56.

¹⁷⁴ K.Raczkowski, A.Krukowski, Optymalizacja podatkowa....., op.cit., s. 278 i n.

w wykorzystaniu możliwości prawnych”¹⁷⁵.

Część źródeł optymalizacji podatkowej wynika ze świadomego działania ustawodawcy. Część jednak może wynikać z niedopatrzeń legislacyjnych ustawodawcy powodujących powstanie luk prawnych¹⁷⁶. W doktrynie określane są jako tzw. luki aksjologiczne, tj. sytuacje, w których brak regulacji prawnej powoduje nieprawidłowe działanie z punktu widzenia wartości wyznawanych przez podmiot dokonujący wykładni prawa¹⁷⁷. Luki w prawie podatkowym stanowią istotne źródło optymalizacji podatkowej, ponieważ ustawodawca nie jest w stanie objąć zakres przedmiotowym podatku wszystkich form obrotu gospodarczego (przykład nr 2).

Przykład nr 2

Przed faktycznym otrzymaniem wynagrodzenia za umorzone udziały wspólnik X dokonał cesji swojej wierzytelności na rzecz spółki Beta z siedzibą w Wielkiej Brytanii. Alfa Sp. z o.o., w związku z brakiem wiedzy o przelewie wierzytelności, wypłaciła środki na rzecz wspólnika X i potrąciła 19% podatek. Kwota wypłacona X była mu nienależna, natomiast Spółka Beta nigdy nie była udziałowcem spółki Alfa. W związku z powyższym 19 % zryczałtowany podatek został pobrany nienależnie i podlega zwrotowi. (Źródło: P.Dudek, Luka w prawie pozwoliła na optymalizację rzędu 7 mln zł, Dziennik Gazeta Prawna z 18.05.2015 r)

Czasami optymalizacja podatkowa jest definiowana jako działanie prowadzące do minimalizacji obciążeń podatkowych poprzez taki wybór czynności prawnych oraz taki dobór instrumentów polityki podatkowej, który zapewnia obniżenie łącznych obciążeń podatkowych, a tym samym maksymalizację zysków netto¹⁷⁸. Znajomość przepisów podatkowych i związana z tym możliwość kreowania efektywnych podatkowo stanów faktycznych pozwala podatnikom manewrować wysokością zobowiązania podatkowego¹⁷⁹. Przedsiębiorcy mogą legalnie płacić niższe podatki wykorzystując możliwości jakie dają przepisy podatkowe. Korzystanie z optymalizacji podatkowej pozwala obniżyć obciążenia podatkowe, a co za tym idzie prowadzi do poprawy wyniku finansowego netto. Kluczowe jest w tym przypadku opracowanie odpowiedniej analizy oraz stworzenie na jej podstawie strategii podatkowej, która pozwoli w legalny sposób minimalizować obciążenia wobec budżetu państwa.

Niewątpliwie redukcja obciążeń podatkowych stanowi nieodłączny element długofalowej strategii rozwoju przedsiębiorstwa. Świadczy to o powszechności tego zjawiska w obrocie gospodarczym. Podatki wywierają istotny wpływ na politykę finansową oraz inwestycyjną przedsiębiorstwa¹⁸⁰. W procesie podejmowania decyzji nie można pomijać skutków podatkowych, gdyż

¹⁷⁵ P.M.Gaudernet, J.Molinier, *Finanse publiczne*, wyd. Wolters Kluwer, Warszawa 2000, s. 585-586.

¹⁷⁶ R.Iniewski, A.Nikończyk, *Świadomy Podatnik. Przewodnik*, wyd. Polska Konfederacja Pracodawców Prywatnych Lewiatan, Warszawa 2011, s.19.

¹⁷⁷ P.Karwat, *Nadużycie prawa.....*, op. cit., s. 144.

¹⁷⁸ M.Dymek, *Optymalizacja podatkowa.....*, op.cit., s. 11.

¹⁷⁹ M.Jamroży, S.Kudert, *Optymalizacja opodatkowania.....*, op. cit., s. 23 i 24.

¹⁸⁰ D.Gajewski, *Istota optymalizacji podatkowej-wybrane zagadnienia*, Doradztwo podatkowe Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych nr 11/2014, s. 9.

zazwyczaj każdy z rozważanych wariantów wiąże się z różnymi konsekwencjami podatkowymi¹⁸¹. Zróżnicowana podstawa opodatkowania w zależności od wyboru konkretnego projektu inwestycyjnego ma wpływ na rentowność inwestycji. Nieuwzględnienie konsekwencji podatkowych w procesach decyzyjnych może skutkować podjęciem decyzji gospodarczej cechującej się brakiem jakiejkolwiek efektywności podatkowej (przykład nr 3)¹⁸².

Przykład nr 3

Wspólnik X posiada wierzytelność wobec spółki Alfa sp. z o.o. Planowana jest konwersja wierzytelności na kapitał zakładowy. Możliwe są w tym zakresie dwa warianty. W pierwszym wariantcie X wnosi do Alfa Sp. z o.o. wkład niepieniężny w postaci wierzytelności. W wyniku konfuzji zobowiązanie spółki wobec wspólnika wygasa. Powyższe rozwiązanie cechuje się brakiem efektywności podatkowej, ponieważ X jako podmiot wnoszący aport rozpozna z tego tytułu przychód (art. 12 ust.1 pkt 7 updop). Objęcie dodatkowych udziałów przez X w zamian za aport wierzytelności generuje przychód podatkowy. W drugim wariantcie X zobowiązuje wnieść do Alfa sp. z o.o. wkład pieniężny w wysokości odpowiadającej wartości wierzytelności. Następnie wierzytelność Alfa sp. z o.o. o pokrycie udziałów zostaje potrącona z wierzytelnością X wobec Alfa. Wzajemne potrącenie wierzytelności jest neutralne podatkowo. Drugie rozwiązanie gwarantuje ten sam rezultat ekonomiczny, jednakże nie wiąże się z powstaniem obowiązku podatkowego.

(Źródło: Katarzyna Wójtowicz-Janicka, Optymalizacja podatkowa w Polsce – przykłady stosowania przepisów regulujących wybrane podatki bezpośrednie, [w:] Optymalizacja podatkowa, praca zbior. pod red Ł.Mazur, LEX a Wolters Kluwer business, Warszawa 2012, s. 198-199).

Optymalizacja podatkowa jest kojarzona z wieloma zjawiskami (transfer kapitału do rajów podatkowych, wykorzystanie luk w systemie podatkowym, strategia zarządzania podatkami w nowoczesnym przedsiębiorstwie), które stanowią jedynie pewien element (fragment) całości. Precyzyjne określenie zakresu znaczeniowego tego pojęcia jest niezbędne dla prawidłowego sformułowania definicji optymalizacji podatkowej. Właściwe określenie zakresu znaczeniowego optymalizacji podatkowej jest z kolei nieodzowne dla poprawnego zdiagnozowania przyczyn prawnych kreujących optymalizację podatkową oraz oceny skuteczności dotychczasowych środków prawnych mających na celu ograniczenie tego zjawiska.

¹⁸¹ M.Jamroży, S.Kudert, Optymalizacja opodatkowania....., op. cit., s. 54.

¹⁸² M.Jamroży, S.Kudert, Optymalizacja opodatkowania....., op. cit., s.54.

1.1. Optymalizacja podatkowa a oszczędzanie podatkowe

Oszczędzanie podatkowe (ang. *tax saving*) polega na obniżeniu podatku poprzez powstrzymywanie się od dokonywania określonych działań, z którymi łączy się powstanie obowiązku podatkowego¹⁸³. W takiej sytuacji działanie podatnika pozostaje poza hipotezą normy podatkowej, co powoduje brak urzeczywistnienia się podatkowego stanu faktycznego¹⁸⁴. Trafnie zatem oszczędzanie podatkowe jest określane jako „powstrzymywanie się”¹⁸⁵. Jest to świadome zarządzanie posiadanymi zasobami finansowymi, które w aspekcie podatkowym oznacza dokonywanie wyborów skutkujących zmniejszeniem wysokości podatku¹⁸⁶. Zachowanie podatnika musi być przy tym zgodne z obowiązującym prawem¹⁸⁷.

Oszczędzanie podatkowe niewątpliwie wpływa na zmniejszanie dochodów budżetowych państwa, jednakże nie jest tego powodu oceniane negatywnie przez ustawodawcę¹⁸⁸. Organ podatkowy nie może zmusić podatnika do zwiększenia dochodu w celu zapłacenia większego podatku¹⁸⁹. Podatnik może zaniechać działalności będącej przedmiotem opodatkowania¹⁹⁰. Oszczędzanie podatkowe nie jest popularne wśród podatników ze względu na ograniczenia w postaci możliwości korzystania z określonych kategorii dóbr i usług¹⁹¹. Dużo większym zainteresowaniem podatników cieszy się optymalizacja podatkowa, ponieważ jest ona zaprzeczeniem oszczędzania podatkowego. Podatnik dokonuje redukcji poziomu obciążeń fiskalnych dzięki swojej aktywności, a nie pasywności i coraz to nowym ograniczeniom¹⁹². Optymalizacja podatkowa podobnie jak oszczędzanie podatkowe stanowi legalną formę obniżania podatków, jednakże w przeciwieństwie do oszczędzania podatkowego jest to aktywna forma działania podatnika¹⁹³. Niektórzy przedstawiciele doktryny uznają termin oszczędzanie podatkowe za niewłaściwy, ponieważ na skutek takich zachowań nie powstaje obowiązek podatkowy, a co za tym idzie nie można mówić o oszczędnościach podatkowych¹⁹⁴. Wskazują, iż takie zachowania podatników należy uznać za przykład abstynencji podatkowej¹⁹⁵, natomiast oszczędzanie podatkowe jest to działanie podatnika za pomocą legalnych środków mających na celu zmniejszenie

¹⁸³ P.M. Gaudernet, J. Molinier, *Finanse*....., op.cit., s. 585.

¹⁸⁴ D.Gajewski, *Istota optymalizacji*....., op.cit., s.10.

¹⁸⁵ A.Klonowska, *Ekonomiczne skutki ucieczki przed podatkiem*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie nr 778/2008, s. 213.

¹⁸⁶ M.Żabska, *Optymalizacja podatkowa*....., op. cit., s. 262.

¹⁸⁷ Ibidem.

¹⁸⁸ A.Klonowska, *Ekonomiczne skutki*....., op. cit., s. 213.

¹⁸⁹ Ibidem.

¹⁹⁰ S.Dolata, *Podstawy wiedzy*....., op. cit., s.50.

¹⁹¹ Ibidem.

¹⁹² A.Klonowska, *Ekonomiczne skutki*....., op. cit., s. 213.

¹⁹³ Ibidem.

¹⁹⁴ B.Brzeziński, *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, wyd. Towarzystwo Naukowe Organizacji i Kierownictwa, Toruń 2003, s.87.

¹⁹⁵ Ibidem.

opodatkowania¹⁹⁶. Należy przy tym zauważyć, iż powyższa klasyfikacja była poprawna w latach dziewięćdziesiątych XX wieku, gdy wśród form oporu podatkowego nie wyróżniano optymalizacji podatkowej czy planowania podatkowego. Wówczas jedyną reprezentatywną klasyfikacją był podział na dwie podstawowe kategorie w postaci unikania opodatkowania oraz uchylania się od opodatkowania¹⁹⁷. Na przestrzeni lat poglądy doktryny ewoluowały i obecnie nie budzi już większych wątpliwości, iż odmian ucieczki od podatków (oporu podatkowego) jest znacznie więcej niż dwa. Aktualnie można mówić o co najmniej pięciu rodzajach zachowań podatników: oszczędzaniu podatkowym, planowaniu podatkowym, unikaniu opodatkowania, uchylaniu się od opodatkowania oraz obejściu prawa podatkowego¹⁹⁸.

¹⁹⁶ R.Zelwiański, Obejście prawa podatkowego. Komentarz do wyroku TK z 11 maja 2004 r., sygn. akt K 4/03, Przegląd Podatkowy nr 9/2004, s.38.

¹⁹⁷ M.Rudnicki, Ł.Blak, Wewnątrz krajowe środki....., op.cit., s. 21.

¹⁹⁸ D.Gajewski, Istota optymalizacji....., op.cit., s.10.

1.2. Optymalizacja podatkowa a uchylanie się od opodatkowania

Optymalizacja podatkowa, której celem jest minimalizacja wysokości płaconego podatku w ramach i granicach obowiązujących przepisów jest działaniem legalnym¹⁹⁹. Uchylanie się od opodatkowania (ang. *tax evasion*) to ograniczanie lub eliminacja obciążenia podatkowego z naruszeniem obowiązującego prawa²⁰⁰. Działanie to polega na niepłaceniu należnych podatków poprzez ukrywanie przed administracją podatkową stanów faktycznych podlegających opodatkowaniu²⁰¹. Podatnik nieuiszcza ciężaru podatkowego przy wykorzystaniu instrumentów prawnie zakazanych sprowadzających się w istocie do niewykazania do opodatkowania czynności prawnych lub stanów faktycznych, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie obowiązku podatkowego²⁰². Działanie to może przybierać formę bierną (nieujawnianie organowi podatkowemu stanu faktycznego lub prawnego podlegającego opodatkowaniu) lub czynną (aktywne działania podatnika zmierzające do zaniżenia płaconych podatków)²⁰³. Bezprawne odliczanie od dochodu ulg podatkowych czy niewykazywanie dochodu podlegającego opodatkowaniu jest sprzeczne z powszechnie obowiązującymi normami prawa podatkowego, co w konsekwencji prowadzi do traktowania tego zjawiska jako przestępstwa (defraudacji podatkowej), za które przewidziana jest odpowiedzialność karna²⁰⁴. Czasami wyróżnia się oszustwo podatkowe jako kategorię szczególną uchylania się od opodatkowania – bezpośrednie i umyślne naruszenie prawa podatkowego polegające na podstępnym uchylaniu się od wymiaru lub uiszczenia całości lub części podatku²⁰⁵. Uchylanie się od opodatkowania jest z reguły mniej lub bardziej zakamuflowanym oszustwem podatkowym, choć z zasady nadawane są mu pozory legalizmu²⁰⁶. Należy jednoznacznie podkreślić, iż jest to działanie sprzeczne z prawem, polegające na wprowadzeniu organu podatkowego w błąd i w efekcie nielegalnym eliminowaniu lub zmniejszeniu ciężaru podatkowego²⁰⁷. Bezprawne uchylanie się od opodatkowania może być również efektem braku świadomości podatnika co do istnienia zobowiązania podatkowego (tzw. brak dyscypliny budżetowej)²⁰⁸. W konsekwencji, niewypełnienie obowiązków sprawozdawczych względem organów podatkowych to działanie zarówno świadome, jak i nieświadome – wynikające

¹⁹⁹ A.Ladziński, Prawne granice....., op.cit., s.21.

²⁰⁰ B.Brzeziński, Wstęp do..., op.cit., s.91.

²⁰¹ Ibidem.

²⁰² T.Klimczak, Obejście ustawy-zagrozenie realizacja zasady pewności opodatkowania, Monitor Podatkowy nr 4/2000, s. 12 i n. oraz A.Bernal, Zjawisko uchylania się od podatków dochodowych i metody jego ograniczania, wyd. Difin, Warszawa 2008, s. 46.

²⁰³ D.Koreń, Kształtowanie obciążeń podatkowych w stosunkach międzynarodowych, Monitor Podatkowy nr 8/2014, s. 12.

²⁰⁴ A.Melezini, Optymalizacja podatkowa w przedsiębiorstwie jako element wychodzenia z kryzysu gospodarczego, Prawo i Podatki nr 3/2012, s. 1-2.

²⁰⁵ P.Pietrasz, Opodatkowanie dochodów nieujawnionych, wyd. Wolters Kluwer, Warszawa 2007, s. 48.

²⁰⁶ W.Modzelewski, Wyłudzenie zwrotów oraz uchylanie się od opodatkowania podatkiem od towarów i usług – przyczyny i skala zjawiska, Doradztwo Podatkowe - Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych nr 7/2013, s. 8

²⁰⁷ J.Wyćisłok, Optymalizacja podatkowa....., op. cit., s. 8.

²⁰⁸ R.Sowiński, Uchylanie się od opodatkowania, Wydawnictwo Naukowe UAM, Poznań 2009, s. 14.

z braku informacji o istnieniu zobowiązania podatkowego²⁰⁹.

W optymalizacji podatkowej podatnik korzysta z wszelkich możliwości i uprawnień jakie dają mu przepisy prawa, aby obniżyć wysokość zobowiązania podatkowego do maksymalnie najniższego poziomu, jednocześnie nie wychodząc poza przepisy prawa²¹⁰. Wszelkie czynności prawne, które czynią zadość prawu cywilnemu i mają związek z prowadzoną działalnością, a których wypadkową są korzyści podatkowe stanowią legalną optymalizację podatkową zgodną z obowiązującym prawem²¹¹. Celem optymalizacji podatkowej jest niedopuszczenie do konkretyzacji zobowiązania podatkowego, natomiast uchylanie stanowi ucieczkę od podatku, który już powstał z mocy prawa i nie został zapłacony²¹². Celem działania podatnika nie jest ochrona przed powstaniem zobowiązania podatkowego, lecz dążenie do niewykonania już powstałego zobowiązania podatkowego²¹³. Istotą optymalizacji podatkowej jest natomiast dążenie do nieziszczenia się stanu faktycznego podlegającego opodatkowaniu²¹⁴.

Optymalizacja podatkowa stanowi „uchybiecie sensowi i celowi ustawy podatkowej”, natomiast uchylanie się od podatku jest „bezpośrednim” złamaniem ustawy podatkowej stanowiącym działanie *contra legem*²¹⁵. Działanie podatnika w postaci optymalizacji podatkowej ma zawsze charakter jawny w przeciwieństwie do uchylania się od podatku, które zawsze cechuje się tajemnicą i skrytością działań podatnika²¹⁶. Kryterium odróżniającym uchylanie się od opodatkowania od optymalizacji podatkowej jest karalność takiego działania²¹⁷. Prawo karne skarbowe penalizuje m.in. uchylanie się od opodatkowania przez nieujawnianie podmiotu lub przedmiotu opodatkowania (art. 54 k.k.s.), nierzetelne prowadzenie ksiąg (art. 61 k.k.s.), niewystawianie faktur i rachunków, jak i wystawianie ich w sposób nierzetelny oraz posługiwanie się takim dokumentem czy też wyłudzenie zwrotu podatku VAT (art. 76 k.k.s.)²¹⁸. Sankcje zawarte w kodeksie karno skarbowym stanowią jednoznaczny wyraz stanowiska ustawodawcy wobec problemu uchylania się od opodatkowania, które jest uznawane za zjawisko społecznie niepożądane. Optymalizacja podatkowa stanowi natomiast działanie podatnika ukierunkowane na redukcję ciężarów fiskalnych w ramach i granicach obowiązujących przepisów, które co prawda nie spotyka się z przychylną reakcją administracji skarbowej lecz jest przez nią akceptowane²¹⁹.

²⁰⁹ R.Sowiński, Uchylanie się....., op.cit., s.15.

²¹⁰ A.Ladziński, P.Mardas, T.Nowak, M.Tkaczyk, Granice swobodnego....., op.cit., s.17.

²¹¹ A.Melezini, Optymalizacja podatkowa jako skuteczna forma remedium na kryzys finansowy, [w:] Finanse publiczne i prawo finansowe w Europie Centralnej i Wschodniej w warunkach kryzysu finansowego, praca zbior. pod red E.Ruśkowski, I. Zaverucha, wyd. Temida 2, Białystok 2010, s.445.

²¹² P.Pietrasz, Opodatkowanie dochodów....., op.cit., s. 48.

²¹³ A.Klonowska, Ekonomiczne skutki....., op.cit., s. 215.

²¹⁴ P.Selera, Międzynarodowe a unijne prawo....., op. cit., s.115.

²¹⁵ P.Pietrasz, Opodatkowanie dochodów....., op.cit., s.48.

²¹⁶ Ibidem.

²¹⁷ A.Klonowska, Ekonomiczne skutki....., op. cit., s. 215.

²¹⁸ K.Wójtowicz-Janicka, Optymalizacja podatkowa....., op.cit., s. 20.

²¹⁹ B.Brzeziński, Wykładnia prawa....., op.cit., s.50.

Powyższa analiza powinna pozwolić na jednoznaczną ocenę jakie zachowanie podatnika stanowi optymalizację podatkową bądź uchylanie się od opodatkowania. W praktyce często jest to niemożliwe, ponieważ działanie podatnika, które wydaje się być działaniem w graniach obowiązującego prawa w rzeczywistości ma charakter fikcyjny, a co za tym idzie jest sprzeczne z obowiązującym prawem (przykład nr 4)²²⁰.

Przykład nr 4

Cyprijska spółka kapitałowa Cyp. Co świadczy usługi doradcze na rzecz Alfa Sp. z o.o. Wynagrodzenie należne na rzecz Cyp. Co pomniejsza dochód podatkowy Alfa Sp. z o.o. W ten sposób część zysku wypracowanego przez polską spółkę zostaje wytransferowana do obcej jurysdykcji podatkowej, gdzie będzie opodatkowana według korzystniejszych zasad. Faktycznie Cyp. Co nie świadczy żadnych usług na rzecz Alfa Sp. z o.o. Faktury mają charakter fikcyjny, ponieważ nie dokumentują rzeczywistych transakcji.

(Źródło: opracowanie własne)

Dokonywanie szeregu operacji oraz wykorzystywanie skomplikowanych struktur korporacyjnych może być niekiedy uznane przez organy podatkowe za w pełni legalne działanie albo za uchylanie się od obowiązków podatkowych²²¹. To dwa na pozór tożsame, a jednak zasadniczo różniące się pojęcia²²². Dobrą ilustrację tego problemu stanowi mechanizm nieopodatkowanej sprzedaży udziałów za pośrednictwem spółki cyprijskiej w stanie prawnym obowiązującym do 31 grudnia 2012 r. (przykład nr 5).

Przykład nr 5

Polski rezydent podatkowy X posiada udziały w spółce produkcyjnej Alfa sp. z o.o. X planuje dokonać sprzedaży posiadanych udziałów. Zgodnie z przepisami updof sprzedaż udziałów jest opodatkowana podatkiem dochodowym w wysokości 19%. W celu uniknięcia podatku X dokonuje darowizny posiadanych udziałów na rzecz cyprijskiej spółki Cyp. Co (odpowiednika polskiej sp. z o.o.). Zgodnie z postanowieniami polsko-cyprijskiej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania²²³ powyższe przysporzenie na rzecz Cyp. Co należy potraktować jako zysk przedsiębiorstwa (art. 7 UPO nr 1) podlegający opodatkowaniu jedynie na Cyprze²²⁴. Cyp. Co dokonuje sprzedaży posiadanych udziałów na rzecz podmiotu trzeciego. Dochód z powyższej transakcji nie podlega opodatkowaniu zarówno w Polsce, jak i na Cyprze. X pełniący funkcję dyrektora zarządzającego

²²⁰ P.Selera, Międzynarodowe a unijne prawo....., op. cit., s.115.

²²¹ R.Nawrot, Wynagrodzenia dyrektorskie ze spółek maltańskich, unikanie czy uchylanie się od opodatkowania, Kwartalnik Prawa Podatkowego nr 3/2015, s.52.

²²² J.Wyśiłek, Optymalizacja podatkowa....., op. cit., s.7.

²²³ W stanie prawnym obowiązującym do 31 grudnia 2012 r.

²²⁴ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 22 kwietnia 2013 r., nr. IPPB5/423-96/13-4/AJ.

Cyp.Co otrzymuje wynagrodzenie, które faktycznie stanowi dochód z sprzedaży udziałów Alfa Sp. z o.o. Wynagrodzenie polskich rezydentów z tytułu pełnienia funkcji zarządczych w spółkach cypryjskich również nie podlegało opodatkowaniu w Polsce i na Cyprze²²⁵. Ponadto, X jest również faktycznym (ukrytym) udziałowcem Cyp. Co. Oznacza to, iż w cypryjskim rejestrze spółek figuruje jedynie powiernik-nominalny udziałowiec, natomiast faktyczny udziałowiec nie jest widoczny.

(Źródło: opracowanie własne)

Na gruncie powyższego stanu faktycznego (przykład nr 5) wątpliwości może budzić rzeczywisty charakter wynagrodzenia X z tytułu pełnienia funkcji dyrektora zarządzającego. X ukrywa pod pozornym wynagrodzeniem członka zarządu, faktyczną wypłatę dywidendy z zysków Cyp.Co osiągniętych z sprzedaży udziałów Alfa. Darowizna na rzecz Cyp. Co będzie neutralna podatkowo dla X jedynie pod warunkiem, iż nie będzie on otrzymywał z tego tytułu żadnych świadczeń zwrotnych. Działanie X wypełnia znamiona uchylania się od opodatkowania, ponieważ wiąże się z nieujawnieniem przedmiotu lub podstawy opodatkowania²²⁶. Pozorne czynności prawne ukrywające rzeczywisty charakter czynności w sposób pozwalający na uzyskanie „nienależnych” korzyści podatkowych (neutralność podatkowa darowizny czy nieopodatkowanie faktycznej wypłaty dywidendy) należy zaliczyć do kategorii uchylania się od opodatkowania²²⁷. Uchylanie się od opodatkowania to zatem sytuacja, w której podatnik nie wykonuje zobowiązania podatkowego lub uzyskuje „nienależne” korzyści podatkowe²²⁸.

Problem bezprawnego uzyskiwania „nienależnych” korzyści podatkowych w większym stopniu dotyczy podatku VAT, gdzie sztuczne konstrukcje prawne są wykorzystywane do wyłudzenia tego podatku (przykład nr 6). Działania podatników ukierunkowane na wyłudzenie podatku VAT polegają zazwyczaj na:

- 1) wystawianiu fałszywych dokumentów, tworzących pozory powstania podatku naliczonego, które dokumentują czynności wykonywane fikcyjnie, zarówno przez nieistniejące, jak i istniejące realnie podmioty;
- 2) fałszowaniu rzeczywistych miejsc świadczenia czynności lub jej przedmiotu, rodzących podatek naliczony, powodujących, że podatek naliczony pozornie powstaje po stronie nabywcy (usługobiorcy) – pozornie odwrócone obciążenie;

²²⁵ Ł.Łazuch, Zostań dyrektorem i zaoszczędź na PIT, Rzeczpospolita z 01.12.2011 r.

²²⁶ Zgodnie z art. 54 § 1 k.k.s. podatnik, który uchylając się od opodatkowania, nie ujawnia właściwemu organowi przedmiotu lub podstawy opodatkowania lub nie składa deklaracji, przez co naraża podatek na uszczuplenie, podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych albo karze pozbawienia wolności, albo obu tym karom łącznie.

²²⁷ R.Sowiński, Uchylanie się....., op.cit., s.19.

²²⁸ R.Sowiński, Uchylanie się....., op.cit., s.15.

3) fałszowaniu ewidencjonowania i deklarowania podatku naliczonego z tytułu rzeczywiście zaistniałych czynności, które (jakoby) powodują powstanie tego podatku lub prawa do odliczenia²²⁹.

Przykład nr 6

Alfa Sp. z o.o. z siedzibą w Polsce sprzedaje towary Beta GmbH z siedzibą w Niemczech. Obydwie spółki są podatnikami VAT i są zarejestrowane w swoich państwach dla celów transakcji wewnątrzwspólnotowych. Niemiecki kontrahent odbiera towar swoim transportem. Alfa Sp. z o.o. otrzymuje dokumenty przewozowe potwierdzające wywóz towaru do Niemiec. Alfa Sp. z o.o. dokonuje wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów (WDT) w Polsce, natomiast Beta GmbH dokonuje wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów (WNT) w Niemczech. Alfa Sp. z o.o. wystawia fakturę z zerowym VAT, jednocześnie zachowując prawo do odliczenia podatku naliczonego²³⁰. W rzeczywistości towar nigdy nie dojechał do Niemiec. Towar pozostaje w Polsce i jest wprowadzany do obrotu w kraju po niższej cenie²³¹. W ten sposób spółka Alfa uzyska zwrot podatku VAT w Polsce z tytułu transakcji, które de facto nie miała miejsca.

(Źródło: opracowanie własne)

Należy również wspomnieć o unikaniu opodatkowania oraz uchylaniu się opodatkowania w kontekście międzynarodowym. Międzynarodowe unikanie opodatkowania to uzyskanie przy pomocy legalnych metod redukcji wysokości zobowiązania podatkowego, które wynika z przepływu (lub jego braku) przez granice podatkowe osób i kapitału²³². Uchylanie się od opodatkowania w aspekcie międzynarodowym to przede wszystkim ukrywanie dochodu i majątku w rajach podatkowych przed organami podatkowymi państwa rezydencji²³³. Władze podatkowe nie są w stanie kontrolować aktywów swoich rezydentów ulokowanych w rajach podatkowych, ponieważ państwa te zazwyczaj nie przekazują innym krajom informacji o obrotach i dochodach realizowanych przez nierezydentów²³⁴. Brak transparentności oraz nieujawnianie informacji o rachunkach bankowych zlokalizowanych w rajach podatkowych sprzyja lokowaniu środków pieniężnych w bankach usytuowanych w tych państwach²³⁵. Korzystanie z przywilejów rajów podatkowych jest możliwe bez konieczności fizycznej obecności zarządu, personelu, inwestorów w jurysdykcji, w której zarejestrowane jest

²²⁹ W.Modzelewski, Wyłudzenie zwrotów....., op. cit., s.8.

²³⁰ T.Pabiański, W.Śliż, Zorganizowane działania przestępcze wykorzystujące mechanizmy konstrukcyjne podatku VAT (1), Przegląd Podatkowy nr 1/2007, s.1-3.

²³¹ M.Chądryński, Tak działa karuzela z VAT. Co roku budżet traci kilkadziesiąt miliardów, Dziennik Gazeta Prawna z 12.12.2014 r.

²³² T.Lipowski, Raje podatkowe. Charakterystyka i sposoby wykorzystywania, wyd. Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr, Gdańsk 2002, s. 37.

²³³ L.Oręziak, Konkurencja podatkowa i harmonizacja podatków w ramach Unii Europejskiej: implikacje dla Polski, wyd.Wyższa Szkoła Handlu i Prawa, Warszawa 2007, s.92.

²³⁴ Ibidem.

²³⁵ K.Tetlak, Międzynarodowe aspekty opodatkowania dochodu, [w:] Prawo podatkowe przedsiębiorców praca zbior. pod red. H. Litwińczuk, wyd. Wolters Kluwer, Warszawa 2013, s. 410.

przedsiębiorstwo²³⁶. Centra usług finansowych odgrywają znaczącą rolę w gospodarce rajów podatkowych, o czym świadczy dobitnie duża liczba i skala instytucji finansowych zajmujących się świadczeniem usług finansowych wobec nierezydentów²³⁷. Postępująca globalizacja, ekspansja korporacji transnarodowych, liberalizacja przepływów kapitałowych oraz przenoszenie części działalności gospodarczej za granicę niewątpliwie ułatwiają ukrywanie dochodów w rajach podatkowych²³⁸. Założenie instytucji bankowej w raju pozwala na wytransferowanie części dochodu z spółek operacyjnych zlokalizowanych w jurysdykcjach podatkowych o wysokim poziomie obciążeń fiskalnych (przykład nr 7). Organy podatkowe nie są w stanie zazwyczaj określić dalszej historii kapitału, który trafia do raju podatkowego.

Przykład nr 7

Spółka Alfa Sp. z o.o. otrzymuje kredyt od banku OpusTrust Global znajdującego się na Kajmanach. Odsetki od pożyczki jako koszt uzyskania przychodu pomniejszają podstawę opodatkowania spółki operacyjnej, natomiast dochód odsetkowy nie jest w ogóle opodatkowany w raju podatkowym. Właścicielami banku OpusTrust Global są udziałowcy spółki Alfa Sp. z o.o., którzy nie zgłosili tego faktu polskim organom podatkowym licząc na możliwość ukrycia części swoich dochodów na Kajmanach.
(Źródło: opracowanie własne)

Na bazie dotychczasowych rozważań należy jednoznacznie stwierdzić, że uchylania się od opodatkowania nie należy utożsamiać z optymalizacją podatkową, która stanowi legalne działanie podatnika zorientowane na ponoszenie jak najmniejszych obciążeń podatkowych²³⁹. Granicę między optymalizacją podatkową a uchylaniem się od opodatkowania wyznacza Ordynacja podatkowa określająca skutki czynności pozornych na gruncie prawa podatkowego oraz Kodeks karny skarbowy określający sankcje karne za nielegalne unikanie podatków²⁴⁰.

²³⁶ I.Kuchciak, Wykorzystanie rajów podatkowych w celu zwiększenia wartości przedsiębiorstwa, Studia i Prace Wydziału Nauk Ekonomicznych i Zarządzania nr 6/2008, wyd. Uniwersytet Szczeciński, s.355.

²³⁷ P.Wiśniewski, Charakterystyka centrów finansowych offshore- tzw. rajów podatkowych, Studia BAS Nr 3(31) 2012, s.187.

²³⁸ P.Folfas, Przenoszenie działalności gospodarczej....., op. cit., s.20.

²³⁹ D.Gaca, Odpowiedzialność karna skarbową za przestępstwo oszustwa podatkowego, Monitor Podatkowy nr 9/2010, s.30.

²⁴⁰ Ibidem.

1.3. Optymalizacja podatkowa a unikanie opodatkowania

Optymalizacja podatkowa i unikanie opodatkowania (ang. *tax avoidance*) są terminami używanymi zamiennie. Unikanie opodatkowania jest pojęciem zbliżonym do optymalizacji podatkowej, jednakże zakres znaczeniowy obu tych pojęć nie jest tożsamy. W doktrynie wyróżnia się dwie podstawowe formy oporu podatkowego²⁴¹:

- unikanie opodatkowania polegające na zmniejszaniu poziomu obciążeń podatkowych w ramach i granicach obowiązujących przepisów,
- uchylanie się od opodatkowania polegające na minimalizacji obciążeń podatkowych poprzez podejmowanie działań zakazanych przez prawo podatkowe.

Wykorzystanie odmienności opodatkowania poszczególnych instytucji prawa prywatnego celem redukcji ciężarów podatkowych w graniach obowiązującego prawa jest cechą odróżniającą unikanie od uchylania się od opodatkowania²⁴². W przypadku unikania opodatkowania podatnik dokonuje czynności zgodnej z prawem, zaś uchylenie się od opodatkowania wiąże się z naruszeniem obowiązujących norm prawnych. Innymi słowy, unikanie opodatkowania jest legalnym sposobem redukcji wysokości zobowiązania podatkowego stanowiącym przeciwieństwo oszustw podatkowych i uchylania się od płacenia podatków. Polega ono bowiem na stosowaniu się do przepisów podatkowych oraz dopełnianiu wszelkich obowiązków sprawozdawczych względem administracji skarbowej²⁴³. Podatnik przekazuje organom podatkowym wszelkie dane niezbędne dla ustalenia bądź określenia swego zobowiązania podatkowego, jednakże z uwagi na formę lub treść czynności podatnika, osiąga on pewne niespodziewane czy niemile widziane przez organy podatkowe oszczędności podatkowe²⁴⁴. Zachowanie podatnika nie jest uznawane przez prawo za podlegające opodatkowaniu, ale prowadzi do rezultatów, o których można powiedzieć z dużym prawdopodobieństwem, że ich opodatkowanie leżało także w zamiarach ustawodawcy²⁴⁵. Aby uniknąć podatku podatnik podejmuje czynności, które nie podlegając opodatkowaniu (np. połączenie przez przejęcie czy wymiana udziałów), prowadzą do sytuacji, których rezultatem jest minimalizacja wysokości zobowiązania podatkowego²⁴⁶. Działania podatnika następują w ramach istniejących przepisów, ale są niezgodne z duchem prawa²⁴⁷. Podatnik wyeliminowuje bowiem ciężar opodatkowania lub znacząco ogranicza w stosunku do poziomu uznawanego za

²⁴¹ A.Gomułowicz, J.Małecki, Podatki i prawo podatkowe, 3.wydanie, wyd. LexisNexis, Warszawa 2006, s. 263-264.

²⁴² B.Brzeziński, Wstęp do....., op.cit., s.87.

²⁴³ A.Zalasiński, Klauzule ograniczenia korzyści z umów o unikaniu podwójnego opodatkowania a prawo WE, Europejski Przegląd Sądowy nr 1/2008, s. 19.

²⁴⁴ A.Bartosiewicz, „Agresywna optymalizacja podatkowa” a odpowiedzialność karna skarbową, Przegląd Podatkowy nr 9/2017, s. 30.

²⁴⁵ B.Brzeziński, Wstęp do....., op.cit., s.87.

²⁴⁶ B.Brzeziński, Wstęp do....., op.cit., s.88.

²⁴⁷ D.Gajewski, Istota optymalizacji....., op.cit., s.11.

adekwatny do danej sytuacji rozpatrywanej z ekonomicznego a nie formalnoprawnego punktu widzenia²⁴⁸. Podejmowane działania często nie są bowiem racjonalne i ich sensu próżno szukać w sferze pozapodatkowej²⁴⁹. W wyniku odpowiedniego ukształtowania struktur i form prawnych działalności w ramach grupy kapitałowej, jak również transakcji pomiędzy poszczególnymi podmiotami powiązanymi, efektywna stawka podatkowa koncernu/holdingu z tytułu działalności w Polsce kształtuje się często na dużo niższym poziomie niż nominalna stawka podatkowa²⁵⁰.

W procesie unikania opodatkowania podatnicy wykorzystują niejasne przepisy oraz luki w uregulowaniach normatywnych²⁵¹, jednakże unikanie opodatkowania nadal pozostaje działaniem w pełni skutecznym i niewadliwym na gruncie prawa cywilnego, nie nosząc znamion pozorności czy też działania z zamiarem obejścia prawa²⁵². W doktrynie mówi się często o „pozornej legalności” unikania opodatkowania, ponieważ jest postępowanie zgodne z treścią przepisów prawa podatkowego oraz wiążące się z ujawnieniem przez podatnika okoliczności relewantnych dla określenia wysokości zobowiązania podatkowego²⁵³. Podkreśla się, że jest to działanie *praeter legem*, niepozostające w sprzeczności z obowiązującym prawem, ale też przezeń nieprzewidziane²⁵⁴. Prawo nie zachęca do podejmowania działań mających na celu unikanie opodatkowania, jednocześnie nie wprowadzając w tym zakresie żadnych imperatywnych zakazów. Trafnie koncepcję tą podsumowuje B.Brzeziński uznając za unikanie opodatkowania następujące zachowanie podatnika:

- podatnik tak układa bieg swoich spraw, aby minimalizować obciążenie podatkowe,
- postępowanie to nie jest sprzeczne z prawem,
- administracja podatkowa nie aprobeje działania podatnika uznając osiągnięte przez niego korzyści podatkowe za bezzasadne, ale jednocześnie
- administracja podatkowa nie jest w stanie (bądź z jakiś względów nie chce) pozbawić podatnika wspomnianych korzyści²⁵⁵.

W doktrynie można również spotkać się z definicją unikania opodatkowania w wąskim i szerokim rozumieniu. Unikanie opodatkowania w szerokim rozumieniu oznacza każdą próbę podjętą za pomocą legalnych środków w kierunku uniknięcia lub zmniejszenia opodatkowania, które powstałoby bez tego działania, natomiast w wąskim rozumieniu unikanie opodatkowania to niedopuszczalne obniżenie

²⁴⁸ A.Olesińska, Klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania, wyd. Towarzystwo Naukowe Organizacji i Kierownictwa, Toruń 2013, s.17.

²⁴⁹ P.Powierza, Koncepcja masy manewrowej, czyli sztuka operowania przychodem i kosztem podatkowym w czasie, Monitor Podatkowy nr 11/2007,

²⁵⁰ M.Rudnicki, Ł.Blak, Wewnątrz krajowe środki....., op.cit., s.21.

²⁵¹ M.Kalinowski, M.Pakulska, Perspektywy funkcjonowania....., op.cit., s.24.

²⁵² M.Gordon, Obejście prawa....., op.cit., s. 176.

²⁵³ A.Zalasiński, Nadużycie swobody przedsiębiorczości unikanie opodatkowania – glosa do wyroku ETS z 12.09.2006 r. w sprawie C-196/04 Cadbury Schweppes plc, Cadbury Schweppes Overseas Ltd przeciwko Commissioners of Inland Revenue, Europejski Przegląd Sądowy nr 1/2007, s.44.

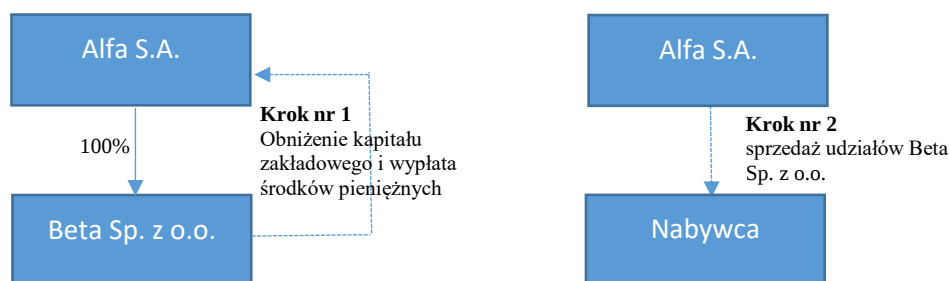
²⁵⁴ P.Selera, Międzynarodowe a unijne..., op. cit., s.115.

²⁵⁵ B.Brzeziński, Wykładnia prawa....., op.cit., s.51.

obciążenia podatkowego ze względu na obowiązującą klauzulę ogólną obejścia prawa podatkowego (tzw. pośrednie łamanie prawa podatkowego)²⁵⁶. Optymalizacją podatkową jest w tym przypadku unikanie opodatkowania w szerokim rozumieniu²⁵⁷. Prezentowane koncepcje „pozornej legalności unikania opodatkowania” czy też „działania na granicy prawa (pośrednie łamanie prawa podatkowego)” mają istotne znaczenie poznawcze, jednakże nie mają znaczenia prawnego. Na gruncie prawa podatkowego zachowanie podatnika może być bowiem działaniem legalnym podlegającym ochronie prawnej bądź działaniem nielegalnym²⁵⁸. Konsekwencją zakwestionowania poprawności podatkowej kwalifikacji czynów podatnika będą bowiem wyłącznie odsetki od zaległości podatkowej, a nie sankcje karne²⁵⁹. Podatnik nie ukrywa przed organami podatkowymi swojej działalności, lecz wręcz domaga się uznania jej legalności²⁶⁰.

Należy zauważyć, że optymalizacja podatkowa to przede wszystkim wybór jednej z kilku możliwych transakcji, która będzie najkorzystniejsza podatkowo oraz pozwoli na realizację zamierzonego celu gospodarczego. Unikanie opodatkowania to natomiast kształtowanie stosunków cywilnoprawnych, których zasadniczym celem jest osiągnięcie korzyści podatkowej, a nie realizacja określonego celu gospodarczego. Głównym motywem dokonania transakcji jest obniżenie wysokości zobowiązania podatkowego, natomiast pozostałe przesłanki mają w zasadzie znaczenie marginalne i drugorzędne (przykład nr 8).

Przykład nr 8



Spółka Alfa S.A. posiada 100 % udziałów w kapitale spółki Beta Sp. z o.o. Kapitał zakładowy sp. z o.o. wynosi 1 000 000 mln zł, natomiast spółka akcyjna posiada 10 udziałów każdy o wartości nominalnej 100 000 zł (objęte w zamian za wkład gotówkowy wysokości 1 mln zł). Spółka akcyjna dąży do wykreowania dodatkowej starty podatkowej w celu neutralizacji osiągniętych dochodów. Następuje obniżenie kapitału zakładowego sp. z o.o. i wypłata środków pieniężnych na rzecz spółki akcyjnej będącej udziałowcem (krok nr 1). Spółka akcyjna posiada nadal 10 udziałów, jednakże o znacząco

²⁵⁶ K. Radzikowski, Planowanie podatkowe....., op.cit., s.195-196.

²⁵⁷ R.Iniewski, A.Nikończyk, Świadomy Podatnik....., op. cit., s. 15.

²⁵⁸ Modzelewski.W (red.), Wstęp do nauki polskiego prawa podatkowego, 8. Wydanie, wyd. Instytut Studiów Podatkowych,Warszawa 2008, s.62.

²⁵⁹ R.Sowiński, Uchyłanie się....., op.cit., s.16.

²⁶⁰ Ibidem.

obniżonej wartości nominalnej. Kapitał zakładowy spółki Beta wynosi 5000 zł, a wartość nominalna każdego z udziałów to 500 zł. Zostaje dokonana sprzedaż udziałów w spółce z o.o. po cenie odpowiadającej aktualnej wartości nominalnej z kosztem uzyskania przychodów w wysokości z momentu obejmowania udziałów (**krok nr 2**). W ten sposób spółka akcyjna ponosi znaczącą stratę podatkową. (Źródło: M. Kondej, *Optymalizacja podatkowa z wykorzystaniem instytucji obniżenia kapitału zakładowego spółki z ograniczoną odpowiedzialnością poprzez zmniejszenie wartości nominalnej jej udziałów*, *Przegląd Prawniczy, Ekonomiczny i Społeczny*, nr 1/2012)

Komentarz podatkowy do kroku nr 1: Katalog dochodów z udziału w zyskach osób prawnych określony w art. 10 updop ma charakter otwarty. W konsekwencji, środki otrzymane przez wspólnika z tytułu obniżenia wartości nominalnej udziału, należy uznać za dochód z udziału w zyskach osób prawnych²⁶¹. W takiej sytuacji dochód powstały na skutek obniżenia wielkości nominalnej udziałów może być zwolniony z opodatkowania na podstawie art. 22 ust. 4 updop. pod warunkiem, iż:

- wypłacającym dywidendę oraz inne przychody z tytułu udziału w zyskach osób prawnych jest spółka będąca podatnikiem podatku dochodowego, mająca siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (*spółka Beta Sp. z o.o.*);
- uzyskującym dochody (przychody) z dywidend oraz inne przychody z tytułu udziału w zyskach osób prawnych jest spółka podlegająca w Rzeczypospolitej Polskiej lub w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego, opodatkowaniu podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągnięcia (*spółka Alfa S.A.*);
- spółka uzyskująca przychód (*spółka Alfa S.A.*) posiada bezpośrednio nie mniej niż 10% udziałów (akcji) w kapitale spółki wypłacającej zysk (*spółka Beta Sp. z o.o.*);
- spółka uzyskująca przychód (*spółka Alfa S.A.*) nie korzysta ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na źródło ich osiągnięcia.

Komentarz podatkowy do kroku nr 2: Obniżenie wartości nominalnej udziałów pozwala na zwrot środków pieniężnych do spółki Alfa, jednakże nie powinno to powodować obniżenia podatkowego kosztu nabycia udziałów²⁶². Zgodnie z art. 16 ust. 1 pkt. 8 updop wszystkie wydatki poniesione na objęcie lub nabycie udziałów stanowią w momencie odpłatnego zbycia tych udziałów koszt uzyskania przychodu. W ustawie podatkowej brak jest przepisu, który pozwalałaby modyfikować tak ustalony

²⁶¹ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 10 czerwca 2015 r., nr ILPB4/4510-1-106/15-2/ŁM.

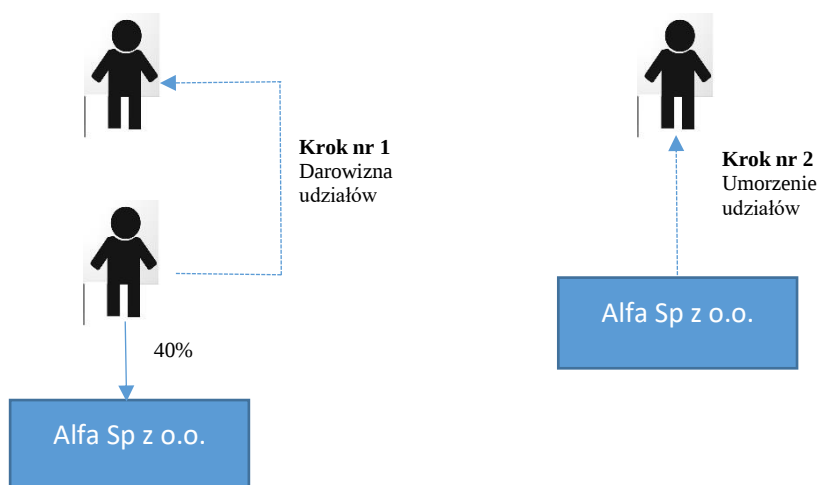
²⁶² M.Kondej, *Optymalizacja podatkowa z wykorzystaniem instytucji obniżenia kapitału zakładowego spółki z ograniczoną odpowiedzialnością poprzez zmniejszenie wartości nominalnej jej udziałów*, *Przegląd Prawniczy, Ekonomiczny i Społeczny*, nr 1/2012, s. 17.

koszt uzyskania przychodu w przypadku zmiany wielkości poniesionych wydatków²⁶³. W sytuacji obniżenia nominalnej wartości udziałów po ich objęciu nie ma podstawy do obniżania kosztu uzyskania przychodu z tytułu objęcia udziałów²⁶⁴.

Można stwierdzić, że transakcja z przykładu nr 8 nie zostałaby dokonana, gdyby nie wiązała się ze znaczącymi korzyściami podatkowymi. Zupełnie inaczej jest w przypadku optymalizacji podatkowej, gdzie determinanta w postaci redukcji wysokości ciężaru fiskalnego jest tylko jednym z czynników decydujących o sposobie realizacji określonego celu gospodarczego. Cechą odróżniającą optymalizację podatkową od unikania opodatkowania powinien być cel dokonania transakcji. W przypadku unikania opodatkowania określona czynność prawna dokonywana jest wyłącznie w celu obniżenia poziomu opodatkowania, która stanowi jedyny motyw ekonomiczny dokonania transakcji²⁶⁵. W odniesieniu do optymalizacji podatkowej korzyści podatkowe jedynie wyznaczają sposób przeprowadzenia określonego przedsięwzięcia, natomiast nie decydują w żadnej mierze o jego istocie. Zachowanie podatnika spełnia wówczas zazwyczaj następujące przesłanki:

- podatnik do osiągnięcia zamierzonego celu gospodarczego wybiera nietypowe środki,
- dana czynność prawna poza realizacją celu gospodarczego służy również obniżeniu opodatkowania,
- w stosunku do pojedynczych czynności prawnych trudno odnaleźć jakiegokolwiek cele pozapodatkowe (przykład nr 9)²⁶⁶.

Przykład nr 9



²⁶³ Ibidem.

²⁶⁴ Wyrok WSA w Krakowie z dnia 6 lipca 2011 r. (sygn. akt I Sa/Kr 753/11 – orzeczenie prawomocne) oraz z dnia 29 listopada 2011 r. (sygn. akt I Sa/Kr 1464/11 – orzeczenie nieprawomocne).

²⁶⁵ P.Powierza, Koncepcja masy....., op.cit., s.16.

²⁶⁶ Ibidem.

*W stanie prawnym obowiązującym do 31.12.2013 r. X posiada 40% w Alfa Sp.z o.o., natomiast Y posiada 50% udziałów w spółce Alfa (X jest ojcem Y). W związku z planowaną sukcesją międzypokoleniową oraz pozyskaniem inwestora strategicznego, X dokonuje darowizny udziałów na rzecz Y (**krok nr 1**). W umowie darowizny udziały wyceniano według ich aktualnej wartości rynkowej. Następnie, spółka z o.o. dokonuje odkupu części darowanych udziałów od Y w drodze umorzenia automatycznego lub przymusowego (**krok nr 2**).*

(Źródło: opracowanie własne)

Komentarz podatkowy do kroku nr 1: Darowizna udziałów pomiędzy osobami fizycznymi nie podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych oraz jest zwolniona z podatku od spadków i darowizn (art. 2 ust. 1 pkt 3 updof w zw. z art. 4a upsd)²⁶⁷.

Komentarz podatkowy do kroku nr 2: W przypadku umorzenia udziałów (w trybie umorzenia przymusowego bądź automatycznego) nabytych w drodze darowizny, koszty ustala się do wysokości wartości umarzanych udziałów z dnia dokonania darowizny. Wcześniejsze przekazanie udziałów w drodze darowizny najbliższemu członkowi rodziny pozwala na podwyższeniu kosztu uzyskania przychodu przez zbyciem udziałów na rzecz spółki z o.o. Dzięki temu przychód podatkowy z tytułu umorzenia udziałów jest w zasadzie równy kosztowi uzyskania przychodu. A zatem, dochód podatkowy będzie kształtował się na poziomie zbliżonym do zera. Tym samym w przypadku umorzenia udziałów, otrzymanych wcześniej w drodze darowizny, opodatkowaniu podlega wyłącznie różnica pomiędzy wysokością wynagrodzenia otrzymanego z tytułu umorzenia udziałów, a wartością udziałów ustaloną na moment darowizny²⁶⁸. Powyższy schemat optymalizacji podatkowej stał się nieaktualny w związku z Nowelizacją z 2013 r.

W pewnym uproszczeniu można stwierdzić, że w przypadku optymalizacji podatkowej podatnik w pierwszej kolejności myśli o realizacji określonego przedsięwzięcia, a dopiero potem analizuje skutki podatkowe związane z różnymi możliwymi wariantami jego realizacji. Jeśli idzie o unikanie opodatkowania, to 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 podatkowych. Należy zatem jednoznacznie rozdzielić pojęcie optymalizacji podatkowej od unikania opodatkowania. Zasadne jest uznanie unikania opodatkowania za agresywną formę

²⁶⁷ Stosownie do art. 2 ust. 1 pkt 3 updof, przepisów ustawy o PIT nie stosuje się do przychodów podlegających przepisom o podatku od spadków i darowizn. W myśl natomiast art. 4a upsd, zwalnia się od podatku nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych przez małżonka, zstępnych, wstępnych, pasierbą, rodzeństwo, ojczyma i macochę, jeżeli zgłoszą nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego w terminie 6 miesięcy od dnia powstania obowiązku podatkowego.

²⁶⁸ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 25 czerwca 2013 r., nr IPPB2/415-397/13-2/EL.

optymalizacji podatkowej, która wypełnia znamiona obejścia prawa podatkowego²⁶⁹. Takie podejście do problemu definicyjnego optymalizacji podatkowej i unikania opodatkowania pozwala na podkreślenie różnicy między tymi pojęciami z jednoczesnym wskazaniem, że zakres znaczeniowy obydwu definicji czasami może być częściowo zbieżny. A zatem, optymalizacja podatkowa tylko w niektórych przypadkach będzie jednocześnie unikaniem opodatkowania, które z założenia jest działaniem legalnym, jednakże podejmowanym tylko i wyłącznie w celu osiągnięcia korzyści podatkowej. Terminu unikanie opodatkowania należy używać w odniesieniu do działań znamionujących agresywną optymalizację podatkową²⁷⁰.

Należy przy tym zauważyć, że sam ustawodawca dokonał rozróżnienia na optymalizację podatkową od unikania opodatkowania w projekcie uzasadnienia do Nowelizacji z 2013 r.²⁷¹. W projekcie tym ustawodawca w stosunku do unikania opodatkowania użył sformułowania „rażące przejawy tzw. agresywnej optymalizacji podatkowej”, jednocześnie sugerując, iż odroczenie w czasie powstania obowiązku podatkowego z wykorzystaniem SKA nie jest przykładem unikania opodatkowania²⁷². Również na poziomie unijnym można zauważyć tendencję do rozdzielenia definicyjnego terminu optymalizacja podatkowa oraz unikanie opodatkowania (agresywna optymalizacja podatkowa)²⁷³.

²⁶⁹ Słusznie wskazuje się w doktrynie, iż unikanie opodatkowania, obejście prawa podatkowego i nadużycie prawa podatkowego dotyczą tak naprawdę tego samego zjawiska (A.Zalasiński, Nadużycie swobody przedsiębiorczości a unikanie opodatkowania – glosa do wyroku ETS z 12.09.2006 r. w sprawie C-196/04 Cadbury Schweppes plc, Cadbury Schweppes Overseas Ltd przeciwko Commissioners of Inland Revenue, Europejski Przegląd Sądowy nr 1/2007, s.43).

²⁷⁰ M Gordon, Obejście prawa....., op. cit., s.178.

²⁷¹ Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku tonazowym, druk sejmowy nr 1725, Sejm VII Kadencji.

²⁷² B.Kuźniacki, Krytyczna analiza planów opodatkowania spółek komandytowych i komandytowo-akcyjnych w Polsce jakoremedium na unikanie opodatkowania: alternatywne rozwiązanie w definicji komplementariusza, Przegląd Podatkowy nr 10/2013, s.10-11.

²⁷³ Komisja Europejska posługuje się terminem „planowanie podatkowe” oraz „agresywne planowanie podatkowe”. Z tą ostatnią sytuacją mamy do czynienia w przypadku sztucznych transakcji, których zasadniczym celem jest unikanie opodatkowania i które prowadzą do uzyskania korzyści podatkowej (zobacz Zalecenie Komisji Europejskiej z dnia 6 grudnia 2012 r. w sprawie agresywnego planowania podatkowego – Dz.U.UE L.2012.338.41) Przykładowe cechy charakterystyczne agresywnego planowania podatkowego to:

- charakterystyka prawna poszczególnych etapów, z jakich składa się restrukturyzacja, jest niespójna z istotą prawną tej restrukturyzacji jako całości,
- transakcja lub szereg transakcji są przeprowadzane w sposób, który nie byłby zwykle stosowany w ramach działalności gospodarczej uznawanej za racjonalną,
- transakcja lub szereg transakcji zawiera elementy, których skutkiem jest wzajemne kompensowanie lub anulowanie tych elementów,
- zawarte transakcje są okrężne,
- transakcja lub szereg transakcji prowadzi do znaczącej korzyści podatkowej, która jednak nie ma odzwierciedlenia w ryzyku gospodarczym podejmowanym przez podatnika ani w jego przepływach pieniężnych,
- oczekiwany zysk przed opodatkowaniem jest nieznaczny w porównaniu z kwotą oczekiwanej korzyści podatkowej.

1.4. Optymalizacja podatkowa a obejście prawa podatkowego

Obejście prawa ma miejsce, gdy:

- czynność prawna dokonana przez strony jest *prima facie* zgodna z prawem,
- istnieje norma prawna bezwzględnie wiążąca zakazująca osiągnięcia pewnego skutku (celu) oraz,
- dokonana przez strony czynność prawna prowadzi do osiągnięcia takiego zabronionego celu (skutku)²⁷⁴.

Obejście prawa podatkowego jest natomiast szczególnym przypadkiem szerszego zjawiska obejścia prawa w ogóle, a charakteryzuje je specyficzny cel – uniknięcie opodatkowania²⁷⁵. Podatnik obchodzi przepisy ustawy podatkowej poprzez nadużycie konstrukcji cywilnoprawnej, której zastosowanie prowadzi do nieureczywistnienia stanu faktycznego, z którym ustawa podatkowa wiąże obowiązek podatkowy²⁷⁶. Podatnik nie doprowadza do ureczywistnienia się normatywnego podatkowoprawnego stanu faktycznego poprzez ukrycie prawdziwego „oblicza” efektu gospodarczego, który w przypadku przyjęcia „naturalnego” oblicza podlegałby opodatkowaniu²⁷⁷. Cechami charakterystycznymi transakcji mających na celu obejście ustawy podatkowej są nienaturalność, nieefektywność gospodarcza, nadmierna zawichość, nieprzejrzystość oraz rozwlekłość²⁷⁸. Rezultatem obejścia prawa podatkowego jest przyjęcie pewnego nieistniejącego stanu prawnego jako prawdziwego i wywierającego skutki podatkowe²⁷⁹. W przypadku określenia skutków podatkowych działania niezgodnie z jego ekonomicznym sensem, poprzez wykorzystanie sztucznej i zawilej konstrukcji cywilnoprawnej, podatnik powinien spodziewać się podważenia skutków podatkowych transakcji²⁸⁰. Następuje bowiem obniżenie wysokości zobowiązania podatkowego poprzez dokonanie czynności prawnej formalnie legalnej, lecz niemożliwej do zaakceptowania na gruncie prawa podatkowego²⁸¹. 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 podatkowej²⁸². Rozdzwiek pomiędzy formą prawną a faktyczną treścią czynności pozwala podatnikowi na zastosowanie przepisu prawa materialnego do określonego stanu

²⁷⁴ K.J.Stanik, K.Winiarski, Praktyczne problemy....., op.cit., s. 18.

²⁷⁵ H.Litwińczuk, Obejście prawa podatkowego w świetle doświadczeń międzynarodowych, Przegląd Podatkowy nr 9/1999, s.4.

²⁷⁶ K.J.Stanik, K.Winiarski, Praktyczne problemy....., op.cit., s. 19.

²⁷⁷ R.Mastalski, Autonomia prawa podatkowego a spójność i zupełność systemu prawa, Przegląd Podatkowy nr 10/2003, s.16.

²⁷⁸ Ibidem.

²⁷⁹ S.Brzeszczyńska, Prawo cywilne czy podatkowe ?, Monitor Podatkowy nr 10/2002, s.14.

²⁸⁰ F.Świtała, Nieważność czynności prawnej a autonomia prawa podatkowego, Monitor Podatkowy nr 4/2002, s.6.

²⁸¹ D.M.Malinowski, Stosowanie przepisów dotyczących obejścia prawa podatkowego, Przegląd Podatkowy nr 4/2005, s.3.

²⁸² P.Karwat, Obejście prawa....., op.cit., s.50.

faktycznego/czynności prawnej w sposób sprzeczny z intencją ustawodawcy²⁸³. Działanie podatnika jest negatywnie oceniane przez ustawodawcę ze względu na niezgodność formy prawnej i gospodarczej treści stosunku, prowadzącą do korzystniejszego opodatkowania w stosunku do pozostałych podmiotów znajdujących się w podobnej sytuacji prawno-ekonomicznej²⁸⁴. W ten sposób następuje manewrowanie obowiązkiem podatkowym i osiągnięcie stanu niższego opodatkowania w stosunku do oczekiwanego przez ustawodawcę²⁸⁵. Podatnik na skutek odpowiedniego ukształtowania stanu faktycznego nie płaci podatku, mimo osiągnięcia skutków gospodarczych, jakie osiągnąłby w sytuacji opodatkowanej²⁸⁶. Przeprowadzenie przedsięwzięcia gospodarczego w sposób, którego ustawa podatkowa nie przewiduje, powoduje jego wyłączenie spod opodatkowania²⁸⁷. Postępowanie podatnika zmierza do osiągnięcia korzystnego rezultatu prawnego sprowadzającego się na gruncie prawa podatkowego w istocie do uniknięcia zapłacenia należnych podatków lub obniżenia ich wysokości²⁸⁸.

Odwołując się do dotychczasowego dorobku doktryny można wskazać na następujące cechy konstytutywne obejścia prawa podatkowego:

- osiągnięcie przez podatnika takiego efektu gospodarczego (finansowego), które zgodnie z wolą ustawodawcy powinien być obciążony podatkiem,
- nadanie tej transakcji takiej formy cywilnoprawnej, z którą nie wiąże się obowiązek podatkowy,
- forma transakcji ma nietypowy charakter w odniesieniu do efektu gospodarczego (finansowego),
- podatnik zdradza zamiar dokonania obejścia podatku²⁸⁹.

Nie sposób jednak uznać, iż obejściem prawa podatkowego są wszystkie działania podatnika ukierunkowane na minimalizację obciążenia podatkowego na skutek nietypowego ukształtowania stosunku cywilnoprawnego. Obejściem prawa podatkowego nie są inicjatywy podatnika zmierzające do legalnego obniżenia opodatkowania poprzez dokonywanie takich czynności cywilnoprawnych, które przynoszą korzyści również w sferze pozapodatkowej²⁹⁰. W przeciwnym wypadku, podatnik musiałby zachować pasywną postawę wobec regulacji prawa podatkowego i układać swoje stosunki gospodarcze w sposób pozbawiony efektywności podatkowej. Innymi słowy, podatnik wówczas biernie akceptuje przypisaną danym efektom gospodarczym najmniej korzystną kwalifikację podatkową²⁹¹. Przyjęcie

²⁸³ D.Szubielska, Nie było obejścia prawa podatkowego. Glosa do wyroku NSA z dnia 24 listopada 2003 r., FSA 3/03, Przegląd Podatkowy nr 2/2004, s.7.

²⁸⁴ H.Litwińczuk, Obejście prawa....., op.cit., s.5.

²⁸⁵ K.Radzikowski, Obejście....., op.cit., s.10.

²⁸⁶ S.Rozmaryn, Prawo podatkowe a prawo prywatne w świetle wykładni prawa, Warszawa 1939, s. 167 i n.

²⁸⁷ B.Kubista, Czy w polskim prawie podatkowym jest miejsce na klauzulę o unikaniu podwójnego opodatkowania? [w:] Czy w Polsce istnieje system podatkowy?, praca zbior. pod red. J. Glumińska-Pawlic, wyd. Śląski Oddział Krajowej Izby Doradców Podatkowych, Katowice 2016, s. 93–95.

²⁸⁸ Wyrok NSA z dnia 18 listopada 2009 r., sygn. akt I FSK 1133/08.

²⁸⁹ K.J.Stanik, K.Winiarski, Praktyczne problemy....., op.cit., s. 19 i powołana tam literatura.

²⁹⁰ R.Zelwiański, Obejście prawa....., op.cit., s.37.

²⁹¹ K.Radzikowski, Normatywne podstawy....., op.cit., s. 19.

odmiennej wykładni powodowałoby niemożność terminologicznego odróżnienia optymalizacji podatkowej od obejścia prawa podatkowego. Celem optymalizacji podatkowej jest rzeczywiście najczęściej minimalizacja obciążenia podatkowego, jednakże nie jest to cel sam w sobie, lecz wyłącznie środek do osiągnięcia innego pozapodatkowego celu gospodarczego. Podatnik musi brać pod uwagę bardzo wiele innych czynników jak na przykład bezpieczeństwo prawne transakcji²⁹². Należy uznać, że punktem wyjściowym jest zasada wolności unikania opodatkowania, natomiast okoliczności konkretnej sprawy decydują o tym czy działanie podatnika stanowiła nadużycie tej wolności (obejście prawa podatkowego). Nie można przy tym zgodzić się z poglądem, iż w granicach wolności unikania podatku leżą jedynie takie czynności, które stanowią odpowiedni/adekwatny środek do zamierzonego i osiągniętego celu gospodarczego. Odrzucić należy również tezę, iż nie jest możliwe stworzenie katalogu precyzyjnych przesłanek pozwalających na „*wytyczenie sztywnej granicy pomiędzy legalnym unikaniem opodatkowania przy wykorzystaniu elementów konstrukcyjnych danego podatku, (...) a obchodzeniem prawa podatkowego*”²⁹³. Definiując pojęcie obejścia prawa podatkowego trzeba rozstrzygnąć, czy w definicji tej należy nawiązać do woli podatnika, czy też jedynie wskazać formę czynności prowadzących do uzyskania korzyści podatkowej²⁹⁴. Jest to de facto wybór pomiędzy przesłanką subiektywnego zamiaru podatnika a kryterium adekwatności/odpowiedności czynności prawnej. Przeciwnicy koncepcji badania intencji podatnika wskazują, że trudno jest zdefiniować pojęcie intencji oraz udowodnić, jakie były rzeczywiste intencje podatnika²⁹⁵. Postulują oni definiowanie obejścia prawa podatkowego na podstawie testu kontroli przebiegu transakcji przez podatnika. W myśl tej koncepcji sprawdza się, czy unikanie opodatkowania (obejście prawa podatkowego) było możliwe poprzez wdrożenie serii transakcji, z której każda rozpatrywana osobno ma rzetelny charakter, lecz w sumie przynoszą podatnikowi korzyść nieprzewidzianą w przepisach prawa²⁹⁶. Przesłanka ta w zasadzie sprowadza się do analizy zachowań podatnika na podstawie kryterium odpowiedności/adekwatności czynności prawnej²⁹⁷. Kryterium adekwatności/odpowiedności czynności prawnej wydaje się być bardziej obiektywnym kryterium niż istnienie pierwotnego celu gospodarczego ustalanego na podstawie subiektywnego zamiaru podatnika, jednakże koncepcja przedstawiona w rozdziale 1.3. pozwala na ostrzejsze zawężenie granic między optymalizacją podatkową a unikaniem opodatkowania wypełniającym znamiona obejścia prawa podatkowego. Jeżeli podatnik udowodniłby, że motywem jego działania była realizacja określonego celu gospodarczego innego niż wyłącznie korzyść podatkowa, to wówczas organ podatkowy nie byłby uprawniony do ingerowania w czynności cywilnoprawne

²⁹² A.Ladziński, Prawne granice....., op.cit., s.19.

²⁹³ Tak NSA w wyroku z dnia 11 września 2003 r., sygn. akt I SA/Wr 1399/02.

²⁹⁴ M.Kalinowski, M.Pakulska, Perspektywy funkcjonowania....., op.cit., s.20 i n.

²⁹⁵ D.Koreń, Kształtowanie obciążeń....., op.cit., s.16.

²⁹⁶ Ibidem.

²⁹⁷ Koncepcja ta była popierana przez niektórych przedstawicieli doktryny, którzy wskazywali iż zamieszczenie w ówczesnie obowiązującym art. 24b O.p. przesłanki odpowiedniej czynności prawnej odpowiada niemieckiej koncepcji opodatkowaniu ciągu zdarzeń rozpatrywanych jako „całkowity plan” (niem. *Gesamtplan*) podatnika – zobacz J.Szczepański, Unikanie opodatkowania w świetle orzecznictwa niemieckiego, Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny zeszyt 1/2014, s. 117.

dokonane przez podatnika²⁹⁸. Oznacza to, iż większa liczba czynności prawnych pozostająca w ścisłym związku czasowym i przedmiotowym stanowiącą realizację określonego celu gospodarczego stanowiłaby optymalizację podatkową niepodlegającą klauzuli GAAR.

Podsumowując istotne znaczenie dla oceny czy optymalizacja podatkowa stanowi obejście prawa podatkowego powinny mieć następujące kryteria:

- motyw działania podatnika (realizacja obiektywnego celu gospodarczego czy też wyłącznie dążenie do uzyskania nieuzasadnionych korzyści podatkowych),
- fikcyjny (nieefektywny) charakter działania podatnika,
- rozmiar osiągniętych korzyści podatkowych²⁹⁹.

W wersji założeń do projektu nowelizacji Ordynacji podatkowej z 9 września 2013 r. ustawodawca podał osiem przykładowych obszarów mogących prowadzić do obejścia prawa podatkowego³⁰⁰.

- planowanie podatkowe z wykorzystaniem instrumentów hybrydowych (przykład nr 10),
- zastosowanie przepisów umów o unikaniu podwójnego opodatkowania (przykład nr 11),
- wykorzystanie trustów (przykład nr 12),
- wykorzystanie podmiotów tworzonych w rajach podatkowych (przykład nr 13),
- struktury tworzone przez najlepiej zarabiających sportowców i artystów (przykład nr 14),
- wykorzystanie zagranicznych fundacji (przykład nr 15),
- konstrukcje z wykorzystaniem sztucznych podmiotów holdingowych (przykład nr 16),
- wykorzystanie instrumentów finansowych w agresywnym planowaniu podatkowym (przykład nr 17)

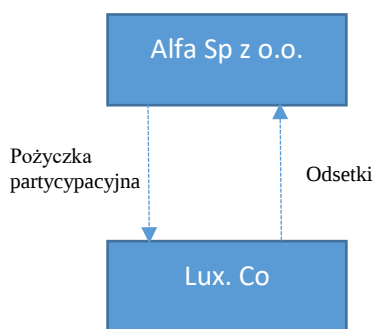
Poniżej zostają zaprezentowane przykładowe struktury dla poszczególnych obszarów.

²⁹⁸ Innymi słowy, nie można mówić o unikaniu opodatkowania (obejściu prawa podatkowego) jeżeli realizacja celu gospodarczego możliwa jest z wykorzystaniem różnych czynności cywilnoprawnych wywołujących odmienne skutki na gruncie prawa podatkowego (tak K.Radzikowski, Kiedy działania optymalizacyjne mogą być kwestionowane przez organy podatkowe ? – glosa do wyroku NSA z 16 grudnia 2005 r., II FSK 82/05, Jurdysdykcja Podatkowa nr 2/2008, s.80).

²⁹⁹ D.Gajewski, Istota optymalizacji....., op.cit., s.11.

³⁰⁰ G.Leśniak, Klauzula z 30-proc. sankcją od bezprawnie uzyskanych korzyści, Dziennik Gazeta Prawna z 18.12.2013 r.

Przykład nr 10



Spółka Alfa sp. z o.o. udzieliła pożyczki partycypacyjnej luksemburskiej spółce Lux.Co na okres 20 lat. Alfa Sp. z o.o. będzie otrzymywała wynagrodzenie w wysokości 15 % zysku osiągniętego na realizacji projektu deweloperskiego finansowanego pożyczką.

(Źródło: opracowanie własne)

Komentarz podatkowy do przykładu nr 10: Pożyczka partycypacyjna (ang. *participation loan*) jest hybrydowym instrumentem finansowym (*mezzazine*) posiadającym zarówno cechy kapitału jak i finansowania długiem³⁰¹. Odsetki od takiej pożyczki nie są ustalane na określonym poziomie, lecz są uzależnione od zysku osiągniętego przez pożyczkobiorcę. Finansowanie w formie pożyczki partycypacyjnej jest korzystne podatkowo zarówno z punktu widzenia wypłacającego wynagrodzenia (Lux. Co), jak i otrzymującego wynagrodzenie (Alfa Sp. z o.o.)³⁰². Pozwala na potrącenie kosztu dla celów podatkowych po stronie dokonującego wypłaty wynagrodzenia (Lux. Co), poza tym nie kreuje dochodu do opodatkowania dla otrzymującego takie wynagrodzenie (Alfa Sp. z o.o.)³⁰³. W Luksemburgu płatności z tytułu pożyczki partycypacyjnej są uznawane za odsetki, natomiast w Polsce przychód z tego tytułu zostanie zakwalifikowany jako zwolniona z opodatkowania dywidenda na podstawie art. 20 ust. 3 updog. Dominująca linia orzecnicza sądów administracyjnych uznaje odsetki z tytułu pożyczki partycypacyjnej za dywidendę na gruncie polskiego prawa podatkowego niezależnie od sposobu traktowania tej płatności w państwie siedziby dłużnika³⁰⁴. W ten sposób powstaje podwójna korzyść podatkowa. W Luksemburgu płatności z tytułu pożyczki partycypacyjnej pomniejszają podstawę opodatkowania Lux.Co, natomiast w Polsce są zwolnione z opodatkowania jako dywidenda³⁰⁵. Dla potrzeb niniejszej analizy założono, że będą spełnione warunki zwolnienia

³⁰¹ G.Lukasik, Rola hybrydowych instrumentów finansowych w strategii finansowania rozwoju przedsiębiorstwa, Problemy Zarządzania nr 4 (34)/2011, t. 2, wyd. Wydział Zarządzania Uniwersytetu Warszawskiego, s. 122.

³⁰² A.Wasiluk, Finansowanie długiem....., op. cit., s.26.

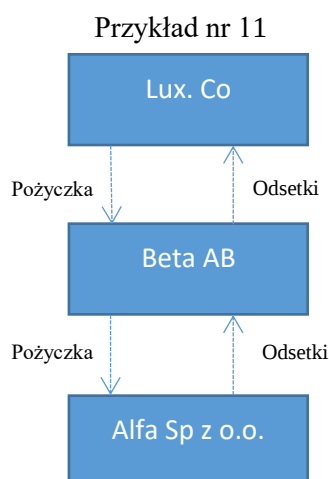
³⁰³ G.Tomiczek, Zastosowanie narzędzia hybrydowego w planowaniu podatkowym, Monitor Podatkowy 7/2008, s.20.

³⁰⁴ Wyrok NSA z dnia 29 listopada 2011 r., (sygn. akt II FSK 942/10), wyrok NSA z dnia 14 stycznia 2014 r., sygn. akt II FSK 187/12.

³⁰⁵ M.Jamroży, A.Kopeć, Instrument hybrydowego finansowania na przykładzie praw do udziału w zyskach spółki zależnej w Niemczech, Monitor Podatkowy nr 10/2013, s. 23.

dywidendy z opodatkowania przewidziane w art. 20 ust. 3 updog³⁰⁶.

Powyższy schemat optymalizacji podatkowej (przykład nr 10) był możliwy do przeprowadzenia w stanie prawnym obowiązującym do dnia 31 grudnia 2014 r.³⁰⁷. Z dniem 1 stycznia 2015 r. do art. 20 updog zostały dodane ust. 16, wyłączający zastosowanie zwolnienia przewidzianego w art. 20 ust. 3 do dywidend i innych dochodów (przychodów) z tytułu udziału w zyskach osób prawnych, w części, w jakiej w państwie spółki wypłacającej wypłacane z tego tytułu kwoty w jakiegokolwiek formie podlegają zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów, odliczeniu od dochodu, podstawy opodatkowania lub od podatku spółki wypłacającej³⁰⁸.



Alfa Sp. z o.o. pełni rolę spółki celowej prowadzącej różnego rodzaju inwestycje na terenie Polski. Spółka Alfa zaciąga pożyczkę od spółki Beta AB będącej szwedzkim rezydentem podatkowym. Następnie Beta AB zaciąga pożyczkę od luksemburskiej spółki Lux. Co. Szwedzka spółka Beta AB realizuje niewielką marżę (0,1-0,5%) na odsetkach pełniąc jedynie rolę podmiotu pośredniczącego pomiędzy Lux. Co a Alfa Sp. z o.o. i jest w praktyce wyłączona z ponoszenia ryzyka ekonomicznego. Zdecydowana większość odsetek jest kierowana do luksemburskiej spółki (Lux.Co).

(Źródło: opracowanie własne)

Komentarz podatkowy do przykładu nr 11: Lux. Co zamierza udzielić finansowania Alfa Sp. z o.o. Postanowienia polsko-luksemburskiej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania przewidują 5%

³⁰⁶ - wypłacającym dywidendę oraz inne przychody z tytułu udziału w zyskach osób prawnych jest spółka podlegająca w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego opodatkowaniu podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągania (Lux.Co);

- uzyskującym dochody (przychody) z dywidend oraz inne przychody z tytułu udziału w zyskach osób prawnych, jest spółka będąca podatnikiem podatku dochodowego, mająca siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (spółka Alfa Sp. z o.o.);

- spółka uzyskująca przychód (spółka Alfa Sp. z o.o.) posiada bezpośrednio nie mniej niż 10% udziałów (akcji) w kapitale spółki wypłacającej zysk (spółka Lux.Co);

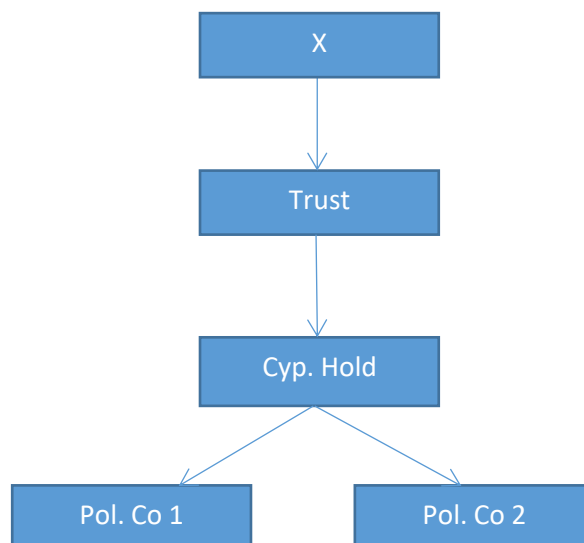
- spółka uzyskująca przychód (spółka Alfa Sp. z o.o.) nie korzysta ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na źródło ich osiągania.

³⁰⁷ Nowelizacja z 2014 r.

³⁰⁸ M. Patyras, Zmiany zawarte w ustawie o CIT od 1 stycznia 2015 r., Prawo i Podatki nr 1/2015, s. 4.

stawkę podatku u źródła z tytułu odsetek wypłacanych podmiotowi zagranicznemu³⁰⁹. W celu uniknięcia podatku u źródła konieczne jest wykorzystanie dodatkowego podmiotu w strukturze. Odpowiednio ukształtowana struktura finansowania inwestycji długiem pozwala na eliminację podatku u źródła w Polsce³¹⁰. Część umów o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartych przez Polskę przewiduje 0% stawkę podatku u źródła w Polsce z tytułu odsetek wypłacanych na rzecz zagranicznego podmiotu (np. z Szwecją, Norwegią i Finlandią)³¹¹. Spółki zlokalizowane w krajach, których umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania przewidują opodatkowanie odsetek jedynie w kraju odbiorcy, pozwalają na stworzenie struktury finansowania inwestycji w oparciu o mechanizm pożyczki zwrotnej (ang. *back-to-back loan*)³¹². Szwedzka spółka Beta AB zostaje wykorzystana do zawarcia umów pożyczki z jednej strony z Alfa Sp. z o.o., a z drugiej – z Lux. Co. Wykorzystanie podmiotu szwedzkiego jako pośrednika pozwala na uniknięcie podatku u źródła w Polsce, ponieważ polsko-szwedzka umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania przewiduje opodatkowanie odsetek jedynie w kraju odbiorcy (tj. Szwecji)³¹³. Mechanizm *back-to-back loan* (przykład nr 11) jest doskonałą ilustracją wykorzystywania korzystnych regulacji przewidzianych w niektórych UPO do uzyskania nieuzasadnionych korzyści podatkowych (ang. *treaty shopping*)³¹⁴. Zjawisko *treaty shopping* zostaje szerzej omówione w dalszej części pracy doktorskiej.

Przykład nr 12



³⁰⁹ Protokół zmieniający Konwencję między Rzeczpospolitą Polską a Wielkim Księstwem Luksemburga w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku, sporządzoną w Luksemburgu dnia 14 czerwca 1995 r. podpisany 7 czerwca 2012 r. (Dz.U. z 2013 r., poz. 964).

³¹⁰ J.Jankowski, Optymalizacja podatkowa poszczególnych etapów inwestycji w polskim sektorze nieruchomości, Nieruchomości nr 4/2014, s. 31.

³¹¹ A.Pęczyk-Tofel, M.Tofel, Podatek „u źródła” od odsetek wypłacanych zagranicznemu odbiorcy, Monitor Podatkowy nr 7/2009, s.54-55.

³¹² A.Pęczyk-Tofel, M.Tofel, Podatek „u źródła” od odsetek....., op. cit., s. 54 i 55.

³¹³ Konwencja między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Królestwa Szwecji w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, podpisana w Sztokholmie dnia 19 listopada 2004 r. (Dz. U. z 2006 r. nr 26, poz. 193).

³¹⁴ J.Rusek, Optymalizacja obciążeń podatkowych z tytułu dywidend wypłacanych w ramach struktur międzynarodowych, Przegląd Podatkowy nr 12/2009, s.16.

Polski rezydent podatkowy będący osobą fizyczną (X) jest beneficjentem trustu, który jest udziałowcem cypryjskiej spółki (Cyp. Hold). Spółka cypryjska pełni rolę spółki holdignowej w stosunku do dwóch polskich spółek operacyjnych (Pol. Co 1 i Pol. Co 2). Cyp. Hold w ramach holdingu otrzymuje wynagrodzenie w postaci dywidend, odsetek oraz należności licencyjnych. Trust ma charakter dyskrejonalny, tj. założyciel przyznaje powiernikowi szeroki zakres uprawnień w zakresie zarządzania majątkiem³¹⁵. W gestii powiernika pozostają decyzje, kiedy i w jakiej wysokości wypłacać zyski lub kapitały wchodzące w skład trustu. Beneficjenci trustu nie otrzymują regularnie stałych dochodów. Trust ma charakter nieodwoływalny, tj. założyciel w chwili przekazania aktywów do trustu traci nad nimi kontrolę.

(Źródło: opracowanie własne)

Komentarz podatkowy do przykładu nr 12: W stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2015 r. polscy rezydenci podatkowi (zarówno osoby fizyczne, jak i osoby prawne) są opodatkowani z tytułu osiągnięcia dochodu przez KSZ, w której posiadają udział w kapitale, prawo głosu w organach kontrolnych lub stanowiących lub prawo do uczestnictwa w zysku³¹⁶. Wykorzystanie trustu pozwala X na uniknięcie w Polsce 19-proc. podatku od dochodów cypryjskiej spółki³¹⁷.

Trust jako wydzielona pula zasobów majątkowych zarządzanych przez powiernika nie spełnia kryteriów uznania go za KSZ, ponieważ nie jest spełnione kryterium formy organizacyjnoprawnej, o którym mowa w art. 30f ust. 2 updof. W doktrynie podkreśla się, iż spełnienie przesłanki uzyskania kontroli nad zagraniczną spółką przez polskich podatników powinno oznaczać, że mogą oni podejmować kluczowe decyzje dotyczące zagranicznej jednostki, w szczególności o terminie dystrybucji i ilości dystrybuowanego zysku, oraz są w stanie uzyskać od tej spółki informacje potrzebne

³¹⁵ Trust jest umową cywilnoprawną, której stronami są: założyciel trustu, powiernik (instytucja powiernicza) oraz uprawniony do korzystania z majątku trustu (por. M.Grzymała, Ł.Jeśkiewicz, Wykorzystanie rajów podatkowych w międzynarodowym planowaniu podatkowym, [w:] Międzynarodowe planowanie podatkowe, praca zbior. pod red Ł. Ziółek, wyd. Difin, Warszawa 2007, s. 125). Nie jest to zatem osoba prawna, lecz wydzielona pula zasobów zarządzanych przez powiernika na podstawie wiążącej umowy prawnej (por. D. L. Hill, T.Kardach, Trust i prywatna fundacja jako narzędzia planowania podatkowego - wybrane zagadnienia, cz. I., Przegląd Podatkowy nr 5/2007, s. 15). Prawnym (nominalnym) właścicielem majątku jest instytucja powiernicza, natomiast właścicielem ekonomicznym jest beneficjent (por. K. Tetlak, Międzynarodowe aspekty, op. cit., s. 411).

³¹⁶ Zgodnie z art. 30f ust. 2 updof zagraniczna spółka oznacza:

- osobę prawną,
- spółkę kapitałową w organizacji,
- jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej inną niż spółka niemająca osobowości prawnej,
- spółkę niemającą osobowości prawnej, o której mowa w art. 1 ust. 3 pkt 2 updof.

W dyspozycji art. 30f ust. 3 updof ustawodawca uszczegółowił które z powyższych podmiotów można uznać za zagraniczną spółkę kontrolowaną.

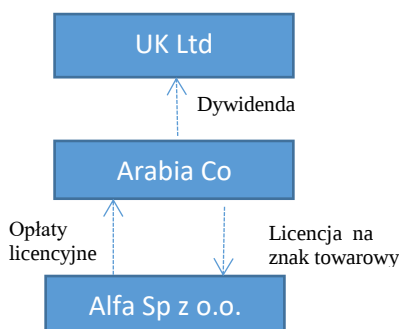
Z przywołanych przepisów wynika, iż analiza czy dany podmiot może zostać uznany za zagraniczną spółkę kontrolowaną w rozumieniu updof ma charakter dwuetapowy. W pierwszej fazie należy ocenić czy dana forma organizacyjnoprawna została objęta dyspozycją art. 30f ust. 2 updof. Następną fazą jest zaliczenie spółki zagranicznej do jednej z trzech kategorii, o których mowa w art. 30f ust. 3 updof. Spełnienie wszystkich przesłanek w ramach dwustopniowej analizy pozwala uznać dany podmiot za KSZ.

³¹⁷ Art. 30f ust. 1 updof.

do ustalenia zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym³¹⁸. Trust nie podlega przepisom CFC, ponieważ nie posiada kapitału, który dzieliłby się na udziały obejmowane przez beneficjenta, a beneficjent nie zasiada w organach kontrolnych ani stanowiących trustu. Ponadto, trust nie dystrybuuje zysku, w którym można by partycypować³¹⁹.

Cyp. Hold może być uznana za KSZ jedynie na podstawie art. 30f ust. 3 pkt 3 updog. Z uwagi na niespełnienie dyspozycji art. 30f ust. 3 pkt 3 lit. a) updog Cyp Hold nie będzie spełniała warunków do uznania jej za KSZ. Przywołany przepis mówi o pośrednim posiadaniu udziałów w kapitale zagranicznej spółki, praw głosu w organach kontrolnych lub stanowiących lub udziałów związanych z prawem do uczestnictwa w zyskach. Fakt pozostawiania przez X beneficjentem trustu, która jest prawnym właścicielem udziałów Cyp Hold, nie jest pośrednim posiadaniem udziałów w zagranicznej spółce. W konsekwencji, Cyp Co nie spełnia warunków uznania za zagraniczną spółkę kontrolowaną. A zatem, reżim CFC nie powinien dotyczyć spółek kontrolowanych przez trust³²⁰.

Przykład nr 13



Alfa Sp. z o.o. jest właścicielem sieci hipermarketów (sklepów wielkopowierzchniowych) w Polsce. Spółka Arabia Co. udzieliła licencji na korzystanie ze znaku towarowego polskiej spółce Alfa Sp. z o.o. Spółka Arabia Co. ma siedzibę w Arabii Saudyjskiej oraz jest rezydentem podatkowym tego państwa. Spółka Alfa Sp. z o.o. uiszcza corocznie na rzecz arabskiej spółki opłatę licencyjną, która zazwyczaj jest równa wysokości dochodu podatkowego polskiej spółki. Zysk wytransferowany z Polski i skumulowany w arabskiej spółce jest następnie wypłacany na rzecz faktycznego beneficjenta (UK Ltd) w formie dywidendy.

(Źródło: opracowanie własne)

Komentarz podatkowy do przykładu nr 13: Działanie spółki zlokalizowanej na obszarze Arabii Saudyjskiej jako licencjodawcy pozwala na transferowanie dochodu z Polski³²¹. Wartość usług

³¹⁸ B.Kuźniacki, Krytyczna analiza....., op. cit., s. 15.

³¹⁹ M.K.Wiśniewski, Już niedługo dodatkowy podatek dla inwestujących za granicą, Rzeczpospolita z 15.10. 2014 r.

³²⁰ P.Goździowska, CFC może utrudnić planowanie spadkowe, Dziennik Gazeta Prawna z 06.06.2014 r.

³²¹ I.Kuchciak, Wykorzystanie rajów podatkowych....., op. cit., s.357.

świadczonych przez Arabia Co będzie bowiem zaliczana do kosztów uzyskania przychodów Alfa Sp. z o.o., która w ten sposób obniży swoją podstawę opodatkowania³²². Wysoki przychód Arabio Co jest bez znaczenia z uwagi na brak opodatkowania w Arabii Saudyjskiej. W dalszej kolejności możliwe są różnego rodzaju transgraniczne transakcje finansowe (np. dywidenda), które pozwolą na transfer kapitału do spółki holdingowej (UK Ltd)³²³. Wartość usługi w postaci licencji na znak towarowy jest zazwyczaj ustalana na poziomie przewidywanego dochodu spółki operacyjnej i może odbiegać od wartości rynkowej³²⁴. Usługi świadczone przez spółki zlokalizowane w państwach o niskim poziomie obciążeń podatkowych mają zazwyczaj charakter niematerialny, dlatego trudno zweryfikować ich rzeczywistą wartość rynkową oraz fakt wykonania usługi.

Sposobem przeciwdziałania wykorzystaniu rajów podatkowych w unikaniu opodatkowania jest 20 – proc. podatek u źródła przewidziany w art. 21 ust. 1 updop. Powyższy przepis przewiduje opodatkowanie w Polsce podatkiem u źródła płatności na rzecz nierezydentów z tytułu różnego rodzaju niematerialnych³²⁵. Warunkiem zastosowania 20% stawki podatku jest brak umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartej przez Polskę z państwem nierezydenta otrzymującego płatności. Niepodpisywanie umów z rajami podatkowymi jest powszechną praktyką stosowaną przez państwa wysoko rozwinięte cechujące się relatywnie wysokim poziomem obciążeń fiskalnych. Arabia Saudyjska nie znajduje się jednak na liście państw stosujących szkodliwą konkurencję podatkową oraz posiada umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartą z Rzeczpospolitą Polską³²⁶. W przypadku spółki zlokalizowanej w Arabii Saudyjskiej należności licencyjne będą opodatkowane w Polsce 10 – proc. podatkiem u źródła³²⁷. Zagraniczna spółka UK Ltd będąca brytyjskim rezydentem podatkowym nie podlega polskim przepisom CFC, które dotyczą jedynie polskich rezydentów podatkowych posiadających udziały w zagranicznych spółkach.

³²² R.Nawrot, *Restrukturyzacje Przedsiębiorstw*....., op. cit., s. 231.

³²³ R.Nawrot, *Restrukturyzacje Przedsiębiorstw*....., op. cit., s. 229.

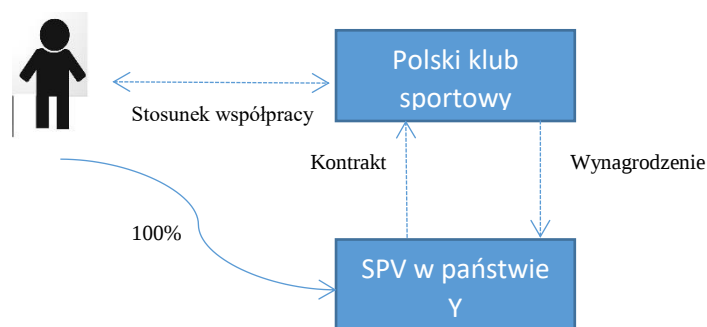
³²⁴ P.Folfas, *Przenoszenie działalności gospodarczej*....., op. cit., s.25.

³²⁵ Dyspozycją art. 21 ust. 1 updop objęte są m.in następujące kategorie przychodów: z praw autorskich lub praw pokrewnych, z praw do projektów wynalazczych, znaków towarowych i wzorów zdobniczych, w tym również ze sprzedaży tych praw, z należności za udostępnienie tajemnicy receptury lub procesu produkcyjnego, za użytkowanie lub prawo do użytkowania urządzenia przemysłowego, w tym także środka transportu, urządzenia handlowego lub naukowego, za informacje związane ze zdobytym doświadczeniem w dziedzinie przemysłowej, handlowej lub naukowej (know-how), z tytułu świadczeń: doradczych, księgowych, badania rynku, usług prawnych, usług reklamowych, zarządzania i kontroli, przetwarzania danych, usług rekrutacji pracowników i pozyskiwania personelu, gwarancji i poręczeń oraz świadczeń o podobnym charakterze.

³²⁶ Konwencja między Rzeczpospolitą Polską a Królestwem Arabii Saudyjskiej w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu oraz Protokół do tej Konwencji, podpisane w Rijadzie dnia 22.02.2011 r. (Dz. U. z 2012 r. poz. 502).

³²⁷ Art. 12 ust. 2 polsko-arabskiej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania.

Przykład nr 14



X jest zawodowym koszykarzem i rezydentem Stanów Zjednoczonych. X jest zawodnikiem klubu koszykarskiego w Polsce. Spółka SPV jest formalną stroną kontraktu z polskim klubem. Wynagrodzenie jest wypłacane na rzecz SPV, w której X jest 100% udziałowcem.

(Źródło: opracowanie własne)

Komentarz podatkowy do przykładu nr 14: SPV zlokalizowana w państwie Y pełni rolę tzw. spółki estradowej (wynagrodzenie za występy sportowca jest wypłacane spółce, a nie sportowcowi)³²⁸. Dzięki wykorzystaniu spółki estradowej wypłacane wynagrodzenie nie jest opodatkowane w Polsce³²⁹. W przypadku bezpośredniej płatności na rzecz sportowca wystąpiłaby konieczność opodatkowania dochodu X w Polsce. Powyższy schemat optymalizacji podatkowej zachowuje swoją aktualność na gruncie obecnie obowiązującej polsko-amerykańskiej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania³³⁰. Projekt nowej umowy przewiduje, że jeżeli dochód z osobistej działalności sportowca przypada podmiotowi trzeciemu, to wówczas państwo, w którym działalność ta jest wykonywana, ma prawo opodatkować taki dochód³³¹. Obecnie obowiązująca UPO nie reguluje w sposób kompleksowy opodatkowania dochodów sportowców, co pozwala X na transferu dochodu z Polski, pomimo iż Rzeczpospolita Polska jest państwem źródła dochodu³³².

³²⁸ K.Holmes, Regulacje zapobiegające unikaniu opodatkowania, [w:] Wprowadzenie do międzynarodowego prawa podatkowego praca zbior. H.Hamaekers, K.Holmes, J.Głuchowski, T.Kardach, W.Nykiel, wyd. LexisNexis, Warszawa 2006, s.302.

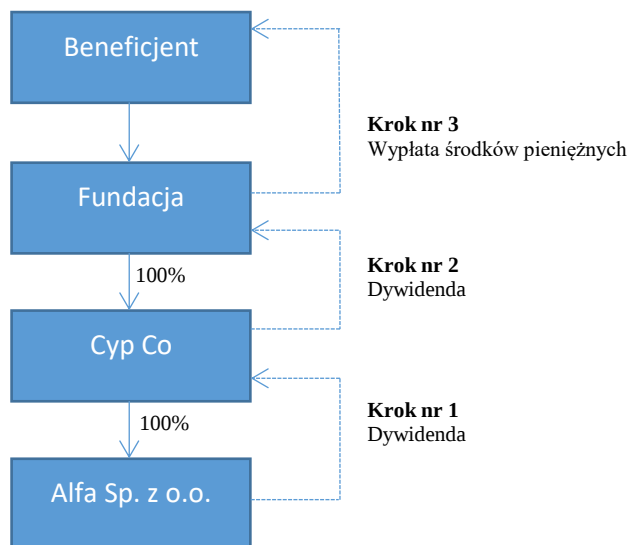
³²⁹ Ł. Zalewski, Umowa między Polską a USA o unikaniu podwójnego opodatkowania jest korzystna wyłącznie dla fiskusa, Dziennik Gazeta Prawna z 26.02.2013 r.

³³⁰ Umowa między Rządem Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej a Rządem Stanów Zjednoczonych Ameryki o uniknięciu podwójnego opodatkowania i zapobieżeniu uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, podpisana w Waszyngtonie dnia 8.10.1974 r. (Dz. U. z 1976 r. nr 31, poz. 178)

³³¹ Konwencja między Rzecząpospolitą Polską a Stanami Zjednoczonymi Ameryki w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, podpisana w Warszawie dnia 13.02.2013 r.

³³² P.Rochowicz, Koniec amerykańskiej gry z polskim fiskusem, Rzeczpospolita z 11.02.2013 r.

Przykład nr 15



Cyprijska spółka kapitałowa (Cyp. Co) jest 100% udziałowcem polskiej spółki produkującej sprzęt budowlany (Alfa Sp. z o.o.). Jedynym udziałowcem cyprijskiej spółki jest Fundacja prawa Księstwa Liechtensteinu (Fundacja). Beneficjentem uprawnionym do otrzymywania świadczeń pieniężnych oraz niepieniężnych na podstawie aktu założycielskiego Fundacji (niem. Stiftungsurkunde) jest osoba fizyczna będąca polskim rezydentem podatkowym.

(Źródło: opracowanie własne)

Komentarz podatkowy do kroku nr 1: Dywidenda wypłacona przez polską spółkę kapitałową na rzecz cyprijskiego udziałowca jest zwolniona z opodatkowania w Polsce na podstawie art. 22 ust. 4 updop³³³. Dywidenda otrzymana przez Cyp. Co jest zwolniona z opodatkowania również na Cyprze w ramach tzw. zwolnienia partycypacyjnego (ang. *participation exemption*)³³⁴. Reżim participation exemption obowiązują w wielu państwach Unii Europejskiej. Najczęściej dotyczy on podmiotów korporacyjnych powiązanych kapitałowo³³⁵. Warunkami skorzystania ze zwolnienia są zazwyczaj minimalny próg udziałowy w spółce zależnej oraz posiadanie udziałów przez określony czas³³⁶.

³³³ Dla potrzeb niniejszej analizy założono, że warunki zwolnienia przewidziane w art. 22 ust. 4 updop są spełnione, tj.:

- Alfa Sp. z o.o. jest polskim rezydentem podatkowym, natomiast Cyp.Co cyprijskim rezydentem podatkowym,
- Cyp. Co posiada bezpośrednio nie mniej niż 10 % udziałów w kapitale Alfa Sp. z o.o.,
- Cyp. Co nie korzysta na Cyprze z ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym.

³³⁴ Polega ona na zwolnieniu z opodatkowania dywidendy oraz innych kategorii dochodu z udziału w zyskach osób prawnych w państwie rezydencji spółki otrzymującej przychód.

³³⁵ W niektórych państwach UE zwolnienie partycypacyjne dotyczy szerszej kategorii podmiotów niż odpowiedników polskiej spółki z ograniczoną odpowiedzialnością i spółki akcyjnej.

³³⁶ A. Hellwig, Zmiany w podatku dochodowym od osób prawnych, Monitor Podatkowy nr 1/2007, s. 11-12.

Cypryjski system zwolnienia partycypacyjnego nie przewiduje wymogu, co do okresu posiadania udziałów/akcji, natomiast minimalny próg udziałowy w spółce zależnej to 1%³³⁷.

Komentarz podatkowy do kroku nr 2: Dalszy transfer aktywów pieniężnych do Fundacji będzie również neutralny podatkowo. Prawo cypryjskie nie przewiduje podatku u źródła od dywidend wypłacanych nierezydentom, bez względu na to, czy odbiorca dywidendy jest osobą prawną czy fizyczną³³⁸. A zatem, dywidenda wypłacona przez Cyp. Co nie jest opodatkowana na Cyprze podatkiem u źródła. Zgodnie natomiast z prawem podatkowym Liechtensteinu w toku swojego bieżącego funkcjonowania fundacja nie podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym w tym kraju³³⁹.

Komentarz podatkowy do kroku nr 3: Przekazanie środków pieniężnych przez Fundację na rzecz beneficjenta nie będzie opodatkowane w Liechtensteinie³⁴⁰. Otwartą kwestią pozostaje natomiast sposób opodatkowania przedmiotowych wypłat na terytorium Polski. W opinii doktryny oraz organów podatkowych na gruncie polskich przepisów podatkowych takie wypłaty, otrzymywane od zagranicznej fundacji przez beneficjentów będących osobami fizycznymi, powinny być uznane za darowiznę podlegającą podatkowi od spadków i darowizn³⁴¹. Stosunek beneficjent – Fundacja należy zaklasyfikować do III grupy podatkowej w rozumieniu ustawy o podatku od spadków i darowizn³⁴². Darowizny otrzymane przez beneficjenta będą opodatkowane w Polsce według skali podatkowej³⁴³.

Konstrukcja prawna fundacji jest znana wielu państwom Unii Europejskiej, jednakże nie stanowi ona jednolitej konstrukcji prawnej³⁴⁴. Fundacje można podzielić na dwie zasadnicze grupy: publiczne i prywatne. Fundacje prywatne są tworzone dla realizacji celów określonej grupy osób (np. rodziny) lub wybranej osoby prywatnej, natomiast fundacje publiczne świadczą usługi użyteczności publicznej nieukierunkowane na realizację partykularnych interesów wybranych jednostek³⁴⁵. W polskim systemie prawnym tworzenie fundacji prywatnych/rodzinnych nie jest prawnie

³³⁷ M.Zdyb, Opodatkowanie spółek holdingowych w wybranych krajach Unii Europejskiej, Przegląd Podatkowy nr 12/2008, s.39.

³³⁸ W.Knap, P.Wójciak Optymalizacja podatkowa z wykorzystaniem jurysdykcji krajów o łagodnym reżimie podatkowym, Przegląd Podatkowy nr 5/2007, s.24.

³³⁹ J.Rusek, Wykorzystanie fundacji prywatnej (rodzinnej) w procesie planowania podatkowego, Monitor Podatkowy nr 11/2011, s.29.

³⁴⁰ D.Gajewski, Prywatna fundacja jako instrument optymalizacji opodatkowania - część II, Monitor Prawa Celnego i Podatkowego nr 10/2013, s.393.

³⁴¹ Tak m.in. J. Rusek, Wykorzystanie fundacji prywatnej (rodzinnej) w procesie planowania podatkowego, Monitor Podatkowy nr 11/2011, s.29 oraz Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacji indywidualnej prawa podatkowego z dnia 22 stycznia 2009 r., nr IPPB2/415-1479/08-4/MK.

³⁴² Art. 15 ust. 1 upsd.

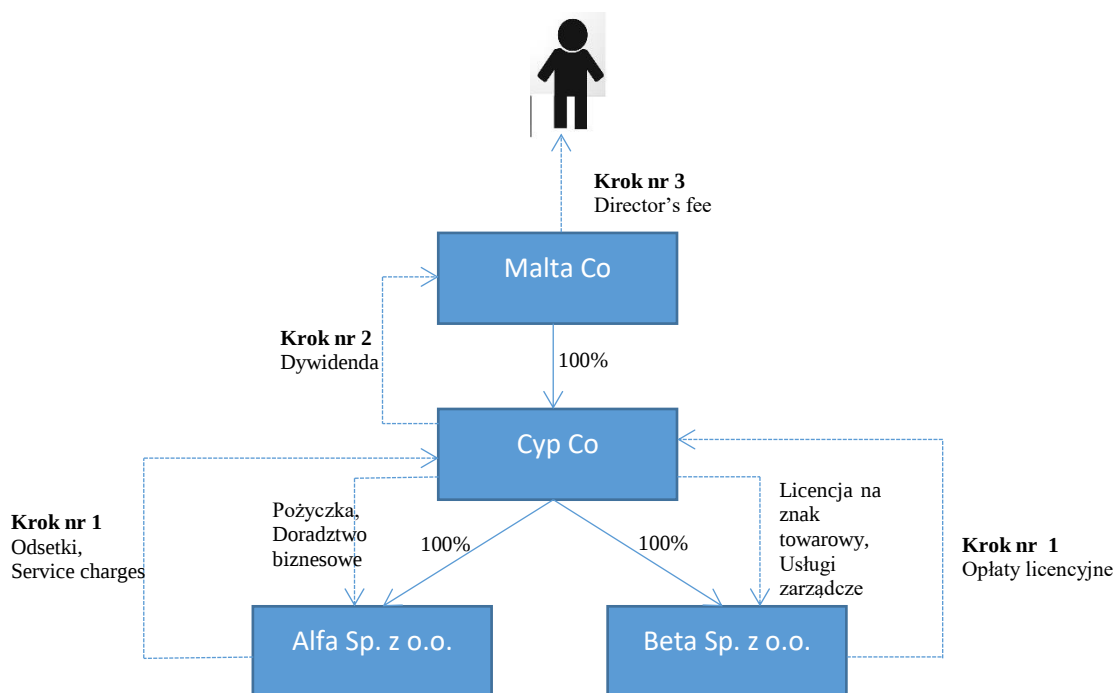
³⁴³ W zależności od wysokości darowizny stawka podatkowa wyniesie 12%, 16% lub 20%.

³⁴⁴ D.Gajewski, Prywatna fundacja jako instrument optymalizacji opodatkowania. Część I, Monitor Prawa Celnego i Podatkowego nr 09/2013, s. 349.

³⁴⁵ Ibidem.

dopuszczalne³⁴⁶. Fundacji prywatna jako element optymalizacji opodatkowania jest zatem możliwa tylko i wyłącznie z wykorzystaniem zagranicznych jurysdykcji podatkowych³⁴⁷.

Przykład nr 16



X jest osobą fizyczną i polskim rezydentem podatkowym. X pełni funkcję dyrektora zarządzającego w maltańskiej spółce kapitałowej – Malta Co (odpowiednik polskiej spółki z ograniczoną odpowiedzialnością). Maltańska spółka posiada 100% udziałów w cypryjskiej spółce kapitałowej – Cyp Co (odpowiednik polskiej spółki z ograniczoną odpowiedzialnością). Cyp Co jest jedynym udziałowcem w dwóch polskich spółkach operacyjnych (Alfa Sp. z o.o. i Beta Sp. z o.o.). Cypryjska spółka świadczy na rzecz polskich spółek różnego rodzaju usługi m.in. udzielanie licencji na znak towarowy, doradztwo biznesowe, usługi zarządcze czy udzielanie pożyczek.

(Źródło: opracowanie własne)

Komentarz podatkowy do kroku nr 1: Co do zasady, usługi świadczone przez Cyp Co na rzecz Alfa Sp. z o.o. i Beta Sp. z o.o. podlegają w Polsce podatkowi u źródła w stawce 20% (art. 21 ust. 1 pkt 1 i 2a updop). W przypadku podmiotów powiązanych kapitałowo istnieje możliwość zwolnienia z opodatkowania podatkiem u źródła w Polsce odsetek i należności licencyjnych na podstawie w art. 21 ust. 3 updop. Na gruncie niniejszego stanu faktycznego warunki zwolnienia odsetek

³⁴⁶ J.Rusek, Wykorzystanie fundacji prywatnej....., op. cit., s. 26.

³⁴⁷ Szczegółne atrakcyjne dla polskich rezydentów podatkowych są fundacje prywatne założone w Holandii, Malcie, Austrii, Antylach Holenderskich i Liechtensteinie (J.Rusek, Wykorzystanie fundacji prywatnej....., op. cit., s. 25).

i należności licencyjnych z podatku u źródła w Polsce są spełnione³⁴⁸. Dochody z usług zarządczych i doradztwa biznesowego podlegają natomiast opodatkowaniu wyłącznie na Cyprze³⁴⁹. Połowa dochodu z odsetek otrzymanych przez Cyp. Co jest zwolniona z podatku dochodowego na Cyprze³⁵⁰. Pozostała część dochodu podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym w wysokości 12, 5 %³⁵¹. Dochód z licencji, usług zarządczych i doradztwa biznesowego będą opodatkowane stawką podatkową w wysokości 12, 5%³⁵².

Spółka cypryjska w stosunku do polskich spółek operacyjnych pełni rolę spółki holdingowej³⁵³. Spółka holdingowa zazwyczaj sama nie wytwarza żadnych towarów oraz nie prowadzi działalności gospodarczej o profilu produkcyjno-usługowym³⁵⁴. Znaczną część dochodów spółki holdingowej stanowią tzw. dochody bierne (dywidendy, odsetki i należności licencyjne)³⁵⁵. Zasadniczym celem jej istnienia jest zapewnienie udziałowcom kontroli nad spółkami w obrębie danej grupy kapitałowej³⁵⁶.

³⁴⁸ - wypłacającym należności jest spółka będąca podatnikiem podatku dochodowego mająca siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (*Alfa Sp. z o.o. i Beta Sp. z o.o.*),

- uzyskującym przychody jest spółka podlegająca w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego opodatkowaniu podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów bez względu na miejsce ich osiągnięcia (*Cyp Co*),

- spółka wypłacająca należność (*Alfa Sp. z o.o. i Beta Sp. z o.o.*) posiada bezpośrednio nie mniej niż 25% udziałów w kapitale spółki uzyskującej przychód (*Cyp Co*), lub spółka uzyskująca przychód (*Cyp Co*) posiada bezpośrednio nie mniej niż 25% udziałów w kapitale spółki wypłacającej należność (*Alfa Sp. z o.o. i Beta Sp. z o.o.*),

- spółka uzyskująca przychód (*Cyp Co*) nie korzysta ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na źródło ich osiągnięcia.

³⁴⁹ Zysk przedsiębiorstwa w rozumieniu art. 7 UPO nr 1.

³⁵⁰ M.Zdyb, *Opodatkowanie spółek*..., op. cit., s.39.

³⁵¹ Jeżeli jednak dochód Cyp Co z odsetek zostanie uznany za uzyskany w ramach działalności gospodarczej, to wówczas cały dochód Cyp Co z tytułu odsetek będzie opodatkowany stawką w wysokości 12.5 % bez prawa do 50% zwolnienia.

³⁵² Schemat optymalizacyjny przykładu nr 16 był szczególnie atrakcyjny kiedy stawka podatku dochodowego na Cyprze wynosiła 10%. Stawka CIT została podniesiona z dniem 1 stycznia 2013 r. W odniesieniu do licencji na znak towarowy istnieje możliwość znaczącego zmniejszenia poziomu efektywnego opodatkowania. Cypryjski system podatkowy przewiduje preferencyjne opodatkowanie dochodów osiąganych przez spółkę mającą siedzibę na Cyprze z tytułu eksploatacji przysługujących jej praw własności intelektualnej (tzw. IP Box). 80 % dochodu (przychody pomniejszone o koszty) spółki cypryjskiej osiągniętego z tytułu użytkowania praw własności intelektualnej jest zwolnione z opodatkowania.

³⁵³ Pod pojęciem „spółki holdingowej” należy rozumieć spółkę prawa handlowego, której głównym przedmiotem działalności jest zarządzanie, obrót akcjami i udziałami spółek zależnych, doradztwo biznesowe dla spółek z grupy m.in. podejmowanie strategicznych decyzji, monitorowaniu ryzyka kredytowego, gospodarczego i walutowego, identyfikacji możliwości biznesowych (por. M. Grzymała, K. Szydłowska, *Spółka holdingowa jako instrument planowania podatkowego*, [w:] *Międzynarodowe planowanie podatkowe*, praca zbior. pod red Ł. Ziółek, Warszawa 2007, s. 83).

³⁵⁴ D.Gajewski, *Spółka holdingowa na przykładzie wybranych państw Unii Europejskiej jako forma planowania podatkowego (Część I)*, Monitor Prawa Celnego i Podatkowego nr 6/2013, s. 233.

³⁵⁵ M.Grzymała, K.Szydłowska, *Spółka holdingowa jako instrument planowania podatkowego*, [w:] *Międzynarodowe planowanie podatkowe*, praca zbior. pod red Ł. Ziółek, wyd. Difin, Warszawa 2007, s. 83.

³⁵⁶ D. Gajewski, *Spółka holdingowa*..., op. cit., s. 234.

Znajomość wewnętrznych przepisów podatkowych różnych państw oraz korzystnych regulacji przewidzianych w wybranych UPO pozwala na tworzenie efektywnych podatkowo struktur holdingowych, w których przepływów środków pieniężnych w obrębie grupy kapitałowej odbywa się bez podatku³⁵⁷. Struktury holdingowe mogą obejmować dwie lub więcej spółek zlokalizowanych w różnych państwach w zależności od planowanego modelu inwestycyjnego³⁵⁸. Spółka cypryjska może zostać wykorzystana jako spółka holdingowa, ponieważ:

- Cypr posiada szeroką sieć umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, które zazwyczaj przewidują brak lub minimalną stawkę podatku u źródła z tytułu dywidend, odsetek i należności licencyjnych,
- cypryjskie ustawodawstwo podatkowe nie przewiduje opodatkowania podatkiem u źródła na Cyprze dywidend, odsetek i należności licencyjnych wypłacanych nierezydentom³⁵⁹,
- dochody uzyskane przez spółkę cypryjską ze zbycia papierów wartościowych (np. udziałów, papierów dłużnych) nie podlegają opodatkowaniu na Cyprze³⁶⁰,
- zyski spółki cypryjskiej otrzymywane z zakładów zagranicznych poza Cyprem są zwolnione z podatku,
- korzystny reżim tzw. zwolnienia partycypacyjnego³⁶¹,
- brak przepisów dotyczących zagranicznych spółek kontrolowanych³⁶²,
- na Cyprze nie obowiązuje generalna klauzula obejścia prawa podatkowego,
- brak przepisów dotyczących cienkiej kapitalizacji.

Komentarz podatkowy do kroku nr 2: Wypłata dywidendy przez cypryjską spółkę na rzecz maltańskiego udziałowca nie jest opodatkowana na Cyprze podatkiem u źródła. Dywidenda otrzymana przez Malta Co jest zwolniona z opodatkowania na Malcie w ramach reżimu *participation exemption*³⁶³.

Komentarz podatkowy do kroku nr 3: Zgodnie z polsko – maltańską umową o unikaniu podwójnego opodatkowania wynagrodzenie polskich rezydentów podatkowych z tytułu pełnienia funkcji członka

³⁵⁷ J.Rusek, Optymalizacja obciążeń podatkowych....., op. cit., s. 16.

³⁵⁸ Ibidem.

³⁵⁹ W odniesieniu do należności licencyjnych warunkiem braku podatku u źródła jest wykonywanie prawo do korzystania z tych należności licencyjnych poza Cyprem. Odsetki i dywidendy wypłacane nierezydentom są zwolnione z podatku u źródła niezależnie od statusu odbiorcy (osoba fizyczna lub prawna) oraz charakteru wypłaty (płatność wewnątrzgrupowa).

³⁶⁰ M. Zdyb, Opodatkowanie spółek....., op. cit., s.39.

³⁶¹ Jedynym wymogiem zwolnienia dywidendy otrzymanej z zagranicy jest posiadanie przez spółkę cypryjską 1% udziału w kapitale spółki zagranicznej.

³⁶² Pewną odmianą przepisów CFC jest regulacja przewidująca brak zwolnienia dla dywidend otrzymanych przez spółkę cypryjską z zagranicznych spółek, tj:

- spółka wypłacająca dywidendę osiąga większość (tj. więcej niż 50%) swojego dochodu z pasywnych źródeł, oraz
- podatek dochodowy w państwie rezydencji spółki wypłacającej dywidendę jest znacząco niższy od cypryjskiego podatku dochodowego.

³⁶³ Prawo maltańskie przewiduje zwolnienie z opodatkowania dywidendy otrzymanej przez maltańską spółkę od zagranicznej spółki pod warunkiem posiadania 10-procentowego udziału w spółce nie będącej rezydentem maltańskim.

zarządu lub rady nadzorczej w spółce maltańskiej może być opodatkowane na Malcie, natomiast Polska zwalnia taki dochód z opodatkowania³⁶⁴. Co do zasady, tego rodzaju dochody otrzymywane przez polskiego rezydenta podatkowego od spółki będącej rezydentem podatkowym Malty podlegają opodatkowaniu w tym państwie³⁶⁵. W niektórych sytuacjach prawo maltańskie przewiduje jednak zwolnienie z opodatkowania takiego dochodu³⁶⁶. W efekcie dochód polskiego rezydenta podatkowego X nie jest opodatkowany zarówno w Polsce, jak i na Malcie. Sposób w jaki Malta poddaje opodatkowaniu wynagrodzenie X z tytułu pełnienia funkcji dyrektora zarządzającego w spółce maltańskiej nie wpłynie na sytuację X na gruncie ustawy o PIT³⁶⁷.

Przykład nr 17

X jest polskim rezydentem podatkowym oraz posiadaczem krótkoterminowej polisy ubezpieczeniowej na życie (tzw. polisolokata). Składka płacona przez X jest niemal w całości inwestowana przez Towarzystwo Ubezpieczeniowe, jedynie niewielka część składki jest przekazywana na typową ochronę ubezpieczeniową. Ubezpieczenie na życie powiązane z ubezpieczeniowym funduszem kapitałowym ma charakter ochronno-inwestycyjny, co oznacza, iż pewna część płaconej składki ubezpieczeniowej przeznaczona jest na pokrycie przewidzianej umową ochrony, zaś pozostała - na zakup jednostek uczestnictwa w ubezpieczeniowym funduszu kapitałowym (UFK), który inwestuje środki w różnego rodzaju instrumenty finansowe (np. akcje, obligacje, instrumenty pochodne).

(Źródło: opracowanie własne)

Komentarz podatkowy do przykładu nr 17: Polisolokata stanowi połączenie polisy ubezpieczeniowej oraz lokaty bankowej (ubezpieczenia oraz produktu depozytowego). Jest umową ubezpieczenia na życie, w których świadczenie jest uzależnione od wartości określonego indeksu lub innej wartości bazowej. Produkty takie są określane jako produkty strukturyzowane³⁶⁸. Połączenie cech ubezpieczenia i lokaty bankowej w ramach polislokaty pozwalało na uniknięcie podatku kapitałowego (tzw. podatek Belki – art. 30a ust. 1 pkt 3 updof.). Obowiązująca ustawa z dnia 22 maja 2003 r. o działalności ubezpieczeniowej (Dz. U. z 2013 r. poz. 950, ze zm.) nie precyzuje, czy produkty strukturyzowane

³⁶⁴ Zgodnie z art. 16 UPO nr 5, wynagrodzenia i inne podobne należności, które osoba mająca miejsce zamieszkania w Umawiającym się Państwie otrzymuje z tytułu członkostwa w radzie zarządzającej spółki lub w innym podobnym organie spółki mającej siedzibę w drugim Umawiającym się Państwie, mogą być opodatkowane w tym drugim Państwie. Z kolei art. 23 UPO nr 5 przewiduje, że jeżeli osoba mająca miejsce zamieszkania lub siedzibę w Polsce osiąga dochód, który może być opodatkowany na Malcie, to Polska będzie zwalniać taki dochód z opodatkowania.

³⁶⁵ M.Żuk, Malta nie zastąpi dyrektorem Cypru, Dziennik Gazeta Prawna z 18.04.2013 r.

³⁶⁶ Przykładowo, członek zarządu spółki maltańskiej otrzymuje wynagrodzenie za usługi doradcze w postaci analizy ryzyka biznesowego. W praktyce każdy przypadek z wykorzystaniem mechanizmu *director's fee* na Malcie wymaga potwierdzenia w drodze wiążącej interpretacji prawa podatkowego wydanej przez tamtejsze organy podatkowe.

³⁶⁷ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 30 marca 2015 r., nr IPTPB1/4511-6/15-4/KO.

³⁶⁸ Odpowiedź sekretarza stanu w Ministerstwie Finansów Janusza Cichonia z dnia 11 lutego 2014 r. na interpelację poselską z dnia 16 stycznia 2014 r., nr 23681 w sprawie planów opodatkowania polislokata.

powinny zostać sklasyfikowane jako produkty zaliczane do grupy 1 czy grupy 3 działu I załącznika do ustawy, co powoduje, iż zakłady ubezpieczeń klasyfikują takie produkty najczęściej do grupy 1 działu I (ubezpieczenia na życie)³⁶⁹. Polisolokaty były zwolnione z opodatkowania na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 4 updof, zgodnie z którym wolne od podatku są kwoty otrzymane z tytułu ubezpieczeń majątkowych i osobowych³⁷⁰. W stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2015 r. znowelizowany przepis stanowi, że wolne od podatku są kwoty otrzymane z tytułu ubezpieczeń majątkowych i osobowych, z wyjątkiem dochodu z tytułu inwestowana składki ubezpieczeniowej w związku umową ubezpieczenia, w której świadczenie zakładu ubezpieczeń jest ustalane w oparciu o określone indeksy lub inne wartości bazowe (oprócz umów ubezpieczenia na życie o charakterze ochronnym).

Wyliczenie przykładów obejścia prawa podatkowego zawarte w założeniach do projektu nowelizacji Ordynacji podatkowej wskazuje jakie obszary optymalizacji podatkowej ministerstwo finansów uznaje za niepożądane. Powyższe wyliczenie nie odzwierciedla jednak w żadnym stopniu problematyki obejścia prawa podatkowego w polskim systemie podatkowym. Niektóre ze wspomnianych instytucji (np. trust czy fundacja) są stosunkowo rzadko wykorzystywane przez polskich podatników³⁷¹ lub wkrótce przestaną istnieć wraz z wejściem w życie zmienionych postanowień umów o unikaniu podwójnego opodatkowania³⁷². Ponadto, pewne struktury w opinii doktryny prawa podatkowego nie stanowią niedozwolonego obejścia prawa podatkowego³⁷³. Niektóre z przykładów są wykorzystywane na szeroką skalę przez podatników, jednakże ustawodawca nie wskazuje jakich konkretnie sytuacji zazwyczaj dotyczą³⁷⁴. Niekompletność listy stworzonej przez ministerstwo finansów pokazuje jak trudne jest dokładne i precyzyjne określenie zjawiska obejścia prawa podatkowego.

³⁶⁹ Ibidem.

³⁷⁰ P.Molik, Polislokaty z PIT od 2015 roku. Chyba że klient kupi je wcześniej, Dziennik Gazeta Prawna z 05.02.2014 r.

³⁷¹ W odniesieniu do struktur z wykorzystaniem fundacji prawa prywatnego i trustów nie można wykluczyć w przyszłości zwiększenia zainteresowania podatników z uwagi na obowiązujące w Polsce od 1 stycznia 2015 r. przepisy dotyczące zagranicznych spółek kontrolowanych.

³⁷² Struktury wykorzystywane przez najlepiej zarabiających amerykańskich sportowców i artystów.

³⁷³ A.Majdańska, Tax arbitrage a obejście prawa podatkowego, Prawo i Podatki nr 10/2011, s.16-17 oraz M. Jamróży, A. Kopeć, Instrument hybrydowego finansowania na przykładzie praw do udziału w zyskach spółki zależnej w Niemczech, Monitor Podatkowy nr 10/2013, s. 27.

³⁷⁴ Konstrukcje z wykorzystaniem sztucznych struktur holdingowych lub zastosowanie przepisów umów o unikaniu podwójnego opodatkowania.

1.5. Optymalizacja podatkowa a planowanie podatkowe

Optymalizacja podatkowa jest definiowana jako wybór zgodnego z prawem sposobu osiągnięcia określonego rezultatu ekonomicznego przy założeniu minimalizacji towarzyszących temu obciążeń podatkowych³⁷⁵, natomiast planowanie podatkowe (ang. *tax planning*) to prowadzenie interesów majątkowych w sposób umożliwiający wykorzystanie dozwolonych prawnie możliwości minimalizacji obciążenia podatkowego³⁷⁶. Jest to stosowanie najkorzystniejszych – z punktu widzenia opodatkowania – przepisów prawa podatkowego, w celu minimalizowania obciążenia podatkowego³⁷⁷. W przeciwieństwie do oszczędzania podatkowego planowanie podatkowe nie wiąże się z powstrzymywaniem się od prowadzenia zwykłej aktywności gospodarczej³⁷⁸. Planowanie podatkowe może dotyczyć wyboru najkorzystniejszej podatkowo formy prawnej prowadzenia przedsiębiorstwa działalności czy sposobu finansowania inwestycji³⁷⁹. Wskazuje się, że klasyczne planowanie podatkowe obejmowało również zarządzanie ryzykiem podatkowym, jednakże z czasem polityka (strategia) podatkowa przedsiębiorstw przekształciła się de facto w optymalizację opodatkowania „wypierając” zarządzanie ryzykiem podatkowym z zakresu znaczeniowego planowania podatkowego³⁸⁰. Podatnik w ramach planowania podatkowego ma prawo do „aktywnego” podejścia do norm prawa podatkowego i kierowania się nimi przy układaniu swoich stosunków cywilnoprawnych³⁸¹. Celem planowania podatkowego jest stworzenie optymalnych podatkowo struktur i rozstrzygnięć odnoszących się do konkretnych działań gospodarczych (operacyjnych lub inwestycyjnych) podatników³⁸². Podatnik dokonuje analizy dostępnych wariantów realizacji określonego przedsięwzięcia i decyduje się na ten, który wiąże się z jak najmniejszym poziomem obciążeń podatkowych (przykład nr 18).

Przykład nr 18

X jest osobą fizyczną prowadzącą jednoosobową działalność gospodarczą (handel sprzętem AGD) i jest polskim rezydentem podatkowym. X jest opodatkowany w Polsce 19% podatkiem liniowym. X zamierza rozszerzyć swoją działalność na terytorium Niemiec. Przedmiotem wątpliwości pozostaje sposób prowadzenia działalności w Niemczech. X zastanawia się, który z poniższych wariantów będzie dla niego najbardziej korzystny podatkowo:

- *spółki osobowa [spółka jawna (niem. Offene Handelsgesellschaft/OHG) lub spółka komandytowa (niem. Kommanditgesellschaft/KG)],*

³⁷⁵ A.Ladziński, Prawne granice....., op.cit., s.18.

³⁷⁶ B.Brzeziński, Anglosaskie doktryny orzecznicze dotyczące unikania opodatkowania, wyd. Uniwersytetu Mikołaja Kopernika, Toruń 1996, s.10.

³⁷⁷ D.Koreń, Kształtowanie obciążeń, op.cit., s.14.

³⁷⁸ D.Gajewski, Istota optymalizacji....., op.cit., s.10.

³⁷⁹ D.Koreń, Kształtowanie obciążeń....., op.cit., s.14.

³⁸⁰ D.Gajewski, Zarządzanie ryzykiem podatkowym holdingów międzynarodowych, Monitor Podatkowy nr 9/2016, s.23.

³⁸¹ K.Radzikowski, Normatywne podstawy....., op.cit., s.19.

³⁸² J.Wyćisłok, Optymalizacja podatkowa....., op.cit., s.29-40.

- spółki kapitałowa w Niemczech [spółka z ograniczoną odpowiedzialnością (niem. GmbH), spółka akcyjna (niem. AG)],
- inwestycja bezpośrednia z terytorium Polski.

(Źródło: opracowanie własne)

Komentarz podatkowy do przykładu nr 18: W przypadku prowadzenia działalności za pośrednictwem spółki osobowej X byłby zobowiązany do zapłaty następujących podatków³⁸³:

- podatek dochodowy od osób fizycznych w Niemczech³⁸⁴,
- podatek od działalności handlowej i przemysłowej (niem. *Gewerbsteuer*)³⁸⁵,
- dodatek solidarnościowy (niem. *Solidaritätszuschlag*)³⁸⁶.

Kalkulacja wysokości podatku dla niemieckiej spółki osobowej*	
Dochód podatkowy	100,00
(1) Podatek od działalności gospodarczej (<i>Gewerbsteuer</i>)**	$100 \times 14\% = 14,00$
(2) Podatek dochodowy od osób fizycznych (<i>Einkommensteuer</i>)	$100 \times 45\% = 45,00$
(3) Zaliczenie podatku <i>Gewerbsteuer</i> na poczet <i>Einkommensteuer</i>	$100 \times 3,5\% \times 3,8 = 13,30$
(4) Dodatek solidarnościowy (<i>Solidaritätszuschlag</i>)	$5,5\% \times (45,00 - 13,30) = 1,74$
Podatek w Niemczech (1) + (2) – (3) + 4	$14 + 45 - 13,3 + 1,74 = 47,44$
Podatek w Polsce	Dochód zwolniony ³⁸⁷
Efektywna stawka podatkowa	$47,44 / 100 = 47,44\%$

* Kalkulację opracowano na podstawie informacji zawartych w artykule M. Jamroży, M. Sobieszek, Wybór optymalnej podatkowo formy prowadzenia działalności w Niemczech, *Monitor Podatkowy* nr 7/2008.

** Założono, że lokalna stawka (*Hebensatz*) wynosi 400%.

W przypadku prowadzenia działalności za pośrednictwem niemieckiej spółki kapitałowej pod uwagę należy wziąć następujące obciążenia podatkowe:

- podatek dochodowy od osób prawnych w Niemczech (niem. *Körperschaftsteuer*)³⁸⁸,

³⁸³ Spółki osobowe są traktowane w Niemczech w sposób transparentny. Podatnikiem podatku dochodowego nie jest więc sama spółka, lecz jej wspólnicy (por. J. Banach, T. Piekielnik, Wybór podatkowo optymalnej formy działalności gospodarczej w Niemczech, *Monitor Podatkowy* nr 11/2005, s. 25-31).

³⁸⁴ Dochody osób fizycznych są opodatkowane w Niemczech według progresywnej skali podatkowej (najwyższa stawka podatkowa wynosi 45%).

³⁸⁵ Podatek ten płaci każda firma po przekroczeniu obrotów 24.500 EUR w stosunku rocznym. Stopa bazowa tego podatku wynosi 3,5 %. Tę kwotę gmina mnoży przez swoją własną stawkę poboru (niem. *Hebesatz*). Osoba fizyczna będąca wspólnikiem spółki osobowej dysponuje ponadto możliwością pomniejszenia swojego podatku dochodowego o pewną część podatku od działalności gospodarczej – por. M. Jamroży, M. Sobieszek, Wybór optymalnej podatkowo formy prowadzenia działalności w Niemczech, *Monitor Podatkowy* nr 7/2008, s. 13-18.

³⁸⁶ W wysokości 5,5% kwoty należnego podatku dochodowego od osób fizycznych (por. M. Jamroży, M. Sobieszek, Wybór optymalnej....., op. cit., s.13-18.).

³⁸⁷ Spółka osobowa transparentna podatkowa (spółka jawna lub komandytowa) stanowi dla X zakład na terytorium Niemiec w rozumieniu art. 5 UPO nr 8. W konsekwencji dochody X osiągnięte na terytorium Niemiec za pośrednictwem spółki osobowej będą podlegały w Polsce zwolnieniu z opodatkowania stosownie do art. 7 w zw. z art. 24 UPO.

³⁸⁸ Stawka podatku dochodowego od osób prawnych w Niemczech wynosi 15%.

- podatek od działalności handlowej i przemysłowej (niem. *Gewerbesteuer*),
- dodatek solidarnościowy (niem. *Solidaritätzuschlag*),
- podatek u źródła w Niemczech od dywidendy³⁸⁹,
- podatek od dywidendy w Polsce³⁹⁰.

Kalkulacja wysokości podatku dla niemieckiej spółki kapitałowej*	
Dochód podatkowy	100,00
(1) Podatek od działalności gospodarczej (Gewerbsteuer)**	$100 \times 14\% = 14,00$
(2) Podatek dochodowy od osób prawnych (Körperschaftsteuer)	$100 \times 15\% = 15,00$
(3) Dodatek solidarnościowy (Solidaritätzuschlag)	$5,5\% \times 15 = 0,825$
(4) Niemiecki podatek u źródła od dywidendy	$(100 - 29,825) \times 15\% = 10,53$
Podatek w Niemczech (1) + (2) + (3) + (4)	$14 + 15 + 0,825 + 10,53 = 40,36$
(5) Podatek od dywidendy w Polsce	$(100 - 29,825) \times 4\% = 2,8$
Efektywna stawka podatkowa	$43,16 / 100 = 43,16\%$

* Kalkulację opracowano na podstawie informacji zawartych w artykule M. Jamróży, M. Sobieszek, Wybór optymalnej podatkowo formy prowadzenia działalności w Niemczech, Monitor Podatkowy nr 7/2008.

** Założono, że lokalna stawka (Hebensatz) wynosi 400%.

W przypadku inwestycji bezpośredniej inwestorzy prowadzący działalność handlową, nietworzący oddziału czy też spółki (osobowej bądź kapitałowej) na terenie Niemiec nie podlegają tam zasadniczo obowiązkowi podatkowemu od swoich dochodów³⁹¹. Skład towarowy na terytorium Niemiec należący do X, nie będzie stanowił zakładu w rozumieniu art. 5 UPO nr 8³⁹². W konsekwencji, dochody X będą podlegały opodatkowaniu wyłącznie w Polsce (stawka 19%), jako zysk przedsiębiorstwa w rozumieniu art. 7 UPO nr 8.

Kalkulacja wysokości podatku dla inwestycji bezpośredniej z terytorium Polski	
Dochód podatkowy	100,00
Podatek w Polsce	$100 \times 19\% = 19,00$
Efektywna stawka podatkowa	$19 / 100 = 19\%$

(Źródło: opracowanie własne)

³⁸⁹ W przypadku dystrybucji dywidendy przez niemiecką spółkę kapitałową do osoby fizycznej – polskiego rezydenta podatkowego podatek u źródła w Niemczech wyniesie 15% (por. M. Jamróży, M. Sobieszek, Wybór optymalnej....., op. cit., s.13-18).

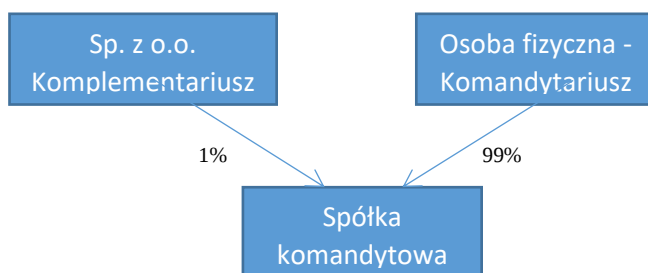
³⁹⁰ W konsekwencji stosowania przez Polskę metody zaliczenia do ww. dochodów (art. 24 ust. 2b UPO nr 8), ciąży na podatniku obowiązek uiszczenia podatku w wysokości różnicy między krajowym poziomem opodatkowania (19%) tych dochodów oraz podatku uiszczonego za granicą (15%), tj. 4% wysokości dywidendy brutto (por. J. Banach, T. Piekielnik, Wybór podatkowo....., op. cit., s. 25-31).

³⁹¹ J.Banach, T.Piekielnik, Wybór podatkowo....., op. cit., s. 25-31.

³⁹² Ibidem.

Na bazie powyższego przykładu można stwierdzić, że planowanie podatkowe i optymalizacja podatkowa są działaniami legalnymi w granicach obowiązującego prawa. W każdej z tychże sytuacji podatnik analizuje konsekwencje podatkowe różnych wariantów realizacji określonego celu gospodarczego wybierając rozwiązanie najkorzystniejsze podatkowo. Analizując przykład nr 18 należy uznać, że cechą odróżniającą optymalizację od planowania jest fakt, że w tym ostatnim przypadku podatnik nie wykorzystuje luk prawnych w przepisach podatkowych³⁹³. W przypadku planowania podatkowego podatnik wykorzystuje możliwości uzyskania oszczędności podatkowych wynikające bezpośrednio i wprost z przepisów prawa (przykład nr 19)³⁹⁴.

Przykład nr 19



Spółka komandytowa prowadzi działalność w branży budowlanej jako deweloper i generalny wykonawcy. Komandytariuszem z 99% prawem udziału w zysku jest osoba fizyczna. Rolę komplementariusza pełni spółka z ograniczoną odpowiedzialnością, w której prezesem zarządu jest osoba fizyczna będąca komandytariuszem w sp.k³⁹⁵. Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością ma prawo do 1% udziału w zysku.

(Źródło: opracowanie własne)

Komentarz podatkowy do przykładu nr 19: Wybór formy prawnej ma istotne znaczenie dla sposobu opodatkowania dochodów przedsiębiorstwa. Dochód spółki kapitałowej podlega podwójnemu opodatkowaniu w sensie ekonomicznym – na poziomie spółki w momencie jego osiągnięcia oraz na poziomie wspólników w przypadku podjęcia decyzji o wypłacie dywidendy³⁹⁶. Spółka kapitałowa choć gwarantuje bezpieczeństwo prawne w postaci ograniczonej odpowiedzialności wspólników za zobowiązania jest rozwiązaniem nieefektywnym podatkowo³⁹⁷. Wspólnicy spółek osobowych ponoszą nieograniczoną odpowiedzialność za zobowiązania spółek, jednakże ryzyko to jest częściowo kompensowane dzięki transparentności podatkowej spółek osobowych. Oznacza to, że podatnikiem podatku dochodowego nie jest spółka osobowa, a jej wspólnicy³⁹⁸. A zatem, dochód spółki osobowej

³⁹³ Odmienny pogląd prezentuje A.Klonowska uznając, iż planowanie podatkowe to także wykorzystanie wątpliwości interpretacyjnych ostatecznie rozstrzyganych na korzyść podatnika (zobacz A.Klonowska, Luka podatkowa. Skutki dla finansów publicznych, wyd. C.H. Beck, Warszawa 2017, s.23).

³⁹⁴ M.Gużek, M.Stefaniak, Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania, Monitor Podatkowy nr 11/2016, s.23.

³⁹⁵ Przyjęto założenie, że zarząd w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością jest jednoosobowy.

³⁹⁶ H.Litwińczuk, Ogólna charakterystyka..., op. cit., s.74.

³⁹⁷ Opinia M. Szałachy w artykule „Sposoby na uniknięcie podwójnych podatków”, Parkiet z 31.10.2011 r.

³⁹⁸ M.Jamroży, A.Jamroży, Spółka osobowa..., op. cit., s.121.

podlega jednokrotnemu opodatkowaniu na poziomie jej wspólników. Wybór spółki osobowej wiąże się z korzyściami podatkowymi, jak również z ryzykiem w postaci nieograniczonej odpowiedzialności wspólnika za zobowiązania spółki. Struktury korporacyjne łączące w sobie podstawowe zalety spółek osobowych i kapitałowych w postaci ograniczonej odpowiedzialności oraz jednokrotnego opodatkowania dochodu stanowią istotę planowania podatkowego w zakresie działalności operacyjnej³⁹⁹. Kluczowe znaczenie w strukturze spółka z ograniczoną odpowiedzialnością spółka komandytowa odgrywa sposób podziału zysku. Komandytariusz nie ponoszący odpowiedzialności za zobowiązania spółki komandytowej ma prawo do 99% udziału w zysku, natomiast komplementariusz ponoszący nieograniczoną odpowiedzialność praktycznie nie partycypuje w ewentualnych zyskach spółki (1 – proc. udział w zysku sp.k.)⁴⁰⁰. Pełnienie przez komandytariusza funkcji prezesa zarządu w sp. z o.o. pozwala na zachowanie wpływu na sposób prowadzenia spółki komandytowej, bez konieczności ponoszenia ryzyka nieograniczonej odpowiedzialności za zobowiązania⁴⁰¹. Dochód spółki komandytowej podlega opodatkowaniu na poziomie jej wspólników (zasada transparentności spółek osobowych)⁴⁰². W konsekwencji większość dochodu będzie podlegała jednokrotnemu opodatkowaniu na poziomie komandytariusza stawką podatkową w wysokości 19%⁴⁰³. Organy podatkowe nie kwestionują legalności takiej struktury na gruncie prawa podatkowego⁴⁰⁴. Dodatkową zaletą struktury jest możliwość zwolnienia komandytariusza z obowiązku pokrywania straty spółki komandytowej. Wspólnicy spółki komandytowej mogą uregulować udział w stratach spółki odmiennie od udziału w zyskach spółki i takie postanowienia będą skuteczne na gruncie prawa cywilnego i handlowego⁴⁰⁵. W konsekwencji komandytariusz może rozliczyć podatkowo stratę, w której faktycznie nie partycypował⁴⁰⁶.

Fakt, że planowanie podatkowe wynika z wyraźnej dyspozycji przepisów ustaw podatkowych nie oznacza jednak, że zakres tego pojęcia nie dotyczy struktur korporacyjnych pozwalających na minimalizację obciążeń podatkowych. Należy bowiem zauważyć, że niektórzy autorzy zaliczają do planowania podatkowego również następujące sytuacje: zarządzanie stratami podatkowymi, zarządzanie płynnością, opodatkowanie zdarzeń restrukturyzacyjnych czy przekształcenia, połączenia,

³⁹⁹ Ł.Karczyński, Spółka komandytowa jako narzędzie optymalizacji opodatkowania, *Prawo i Podatki* nr 10/2007, s.1.

⁴⁰⁰ M.Jamroży, A.Jamroży, Spółka osobowa....., op. cit., s. 315.

⁴⁰¹ J.Jankowski, Spółka komandytowa wspiera optymalizację podatkową, *Prawo i Podatki* nr 11/2014, s. 22.

⁴⁰² Każdy wspólnik pod względem podatkowym jest traktowany jak samodzielny przedsiębiorca (por. M.Bandzmer, Status podatkowopravny spółek osobowych w świetle międzynarodowego prawa podatkowego, *Kwartalnik Prawa Podatkowego* nr 1/2010, s.37.

⁴⁰³ Osoby fizyczne będące wspólnikami spółki komandytowej mogą dokonać wyboru, czy będą płacić podatek dochodowy obliczany według skali podatkowej (18%, 32%), czy też 19% podatek liniowy. Wybór metody opodatkowania będzie zależeć od tego jak wysoki jest prognozowany dochód spółki komandytowej.

⁴⁰⁴ J.Jerzmanowski, Praktyczne aspekty tworzenia i organizacji spółek komandytowych z udziałem spółek z o.o. jako komplementariuszy, *Przegląd Prawa Handlowego* nr 10/2010, s. 45.

⁴⁰⁵ K.Tomaszewski, Spółki komandytowe: Wspólnik nie rozliczy straty, której nie pokrył, *Dziennik Gazeta Prawna* z 18.06.2013 r.

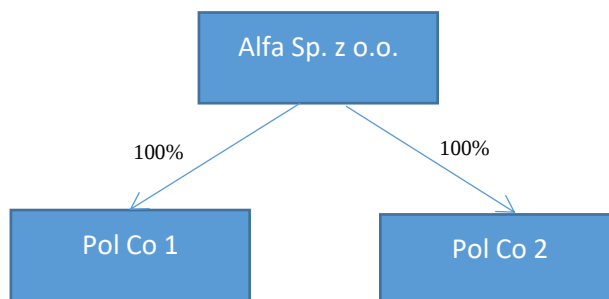
⁴⁰⁶ Wyrok NSA z dnia 12 marca 2013 r., sygn. akt II FSK 1421/11.

podziały oraz aporty w spółkach handlowych⁴⁰⁷. W takim przypadku planowanie podatkowe przestaje być czymś oczywistym wynikającym wprost z przepisów podatkowych i zaczyna zbliżać się do zakresu znaczeniowego optymalizacji podatkowej.

W celu precyzyjnego wyznaczenia granicy pomiędzy optymalizacją podatkową i planowaniem podatkowym należy dokonać podziału na podstawowe planowanie podatkowe i zaawansowane planowanie podatkowe. Według tego podziału podstawowe planowanie podatkowe to prawo wyboru, które ustawodawca pozostawia podatnikom i które nie budzi kontrowersji. Za typowe obszary podstawowego planowania podatkowego w takim zestawieniu uznaje się: wybór metody amortyzacji oraz poziomu stawki amortyzacyjnej, kształtowanie momentu rozpoznania przychodów i kosztów, rozliczanie kosztów bezpośrednich i pośrednich, usługi marketingowe i reprezentacja w kosztach podatkowych, wierzytelności nieściągalne w kosztach podatkowych, ulga technologiczna, problematyka cen transferowych, forma prawna działalności, wybór roku podatkowego, uproszczone zaliczki na podatek dochodowy, polityka płacowa przedsiębiorcy, wybór formy stosunku prawnego łączącego pracownika i przedsiębiorcę, samochody firmowe⁴⁰⁸.

Zaawansowane planowanie podatkowe podobnie jak podstawowe planowanie podatkowe wynika wprost z przepisów, jednakże zaawansowana odmiana planowania podatkowego nie jest związana z bardzo prostymi i oczywistymi zagadnieniami (przykład nr 20).

Przykład nr 20



Alfa Sp. z o.o. jest jedynym udziałowcem w dwóch polskich spółkach operacyjnych (Pol Co 1 i Pol Co 2), które są spółkami kapitałowymi. Spółka Alfa w 2015 r. osiągnęła dochód podatkowy w wysokości 200 j., natomiast spółki zależne poniosły stratę podatkową w wysokości 100.j każda z osobna. Spółka Alfa zapłaciła w 2015 r. podatek dochodowy w wysokości 38 j. (200 j. x 19% = 38 j.).

(Źródło: opracowanie własne)

⁴⁰⁷ R.Iniewski, A.Nikończyk, Świadomy Podatnik....., op.cit. , s. 7.

⁴⁰⁸ H.Kozłowska, Optymalizacja podatkowa przedsiębiorstwa w dobie kryzysu, wyd. Stowarzyszenie Księgowych w Polsce. Warszawa 2011, s. 3-5.

Komentarz podatkowy do przykładu nr 20: W polskim systemie podatkowym spółka kapitałowa posiadająca udziały w innej spółce kapitałowej nie może obniżyć swojego dochodu o stratę poniesioną przez spółkę zależną⁴⁰⁹. Efekt w postaci natychmiastowego odliczania strat można osiągnąć poprzez:

- utworzenie podatkowej grupy kapitałowej,
- wykorzystanie spółki komandytowej jako spółki celowej⁴¹⁰.

Podatkowa grupa kapitałowa jest podatnikiem wyłącznie dla celów podatku dochodowego od osób prawnych⁴¹¹. Rozliczenia podatkowe CIT są scentralizowane w ramach jednego podmiotu jakim jest podatkowa grupa kapitałowa⁴¹². Może ona zostać utworzona przez co najmniej dwie spółki kapitałowe mające siedzibę na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (spółka z ograniczoną odpowiedzialnością lub spółka akcyjna)⁴¹³. Jedna ze spółek musi posiadać bezpośrednio co najmniej 95% udziału w kapitale zakładowym drugiej spółki⁴¹⁴.

Kalkulacja wysokości podatku podatkowej grupy kapitałowej	
(1) Alfa Sp. z o.o.	200 j.
(2) Pol Co 1	- 100 j.
(3) Pol Co 2	- 100 j.
Dochód PGK (1) + (2) + (3)	(200 j.) + (- 100 j.) + (- 100 j.) = 0 j.
Podatek PGK	19 % x 0 j. = 0 j.

(Źródło: opracowanie własne)

Utworzenie PGK pozwala na minimalizację wysokości podatku dochodowego od osób prawnych na skutek pokrycia dochodu Alfa z stratami Pol Co 1 i 2.⁴¹⁵ Oszczędność podatkowa uzyskana dzięki wspólnemu opodatkowaniu spółek w ramach podatkowej grupy kapitałowej to 38 j. Struktura z wykorzystaniem PGK nie jest jednak atrakcyjna dla Alfa Sp. z o.o., Pol Co 1 i Pol Co 2, ponieważ jednym z warunków jej funkcjonowania jest osiągnięcie przez PGK za każdy rok podatkowy określonego

⁴⁰⁹ J.Jankowski, Przyczyny popularności spółek komandytowych w polskim sektorze nieruchomości, Nieruchomości nr 5/2014, s. 34.

⁴¹⁰ J.Jankowski, Podatkowa grupa kapitałowa daje tylko pozorne korzyści, Prawo i Podatki nr 5/2014, s.21

⁴¹¹ K.G.Szymański, Opodatkowanie spółek kapitałowych, wyd. Wolters Kluwer, Warszawa 2006, s. 411.

⁴¹² R.Namysłowski, Swoboda kształtowania cen a VAT, Prawo i Podatki nr 4/2014, s. 4

⁴¹³ A.Waławczyk, K.Gil, Praktyczne aspekty funkcjonowania podatkowych grup kapitałowych – wybrane zagadnienia, Monitor Prawa Podatkowego nr 2/2012, s. 10.

⁴¹⁴ Między spółką musi zatem zachodzić relacja kapitałowa spółka matka – spółka córka. Ponadto, przeciętny kapitał zakładowy przypadający na każdą ze spółek powinien wynosić nie mniej niż 1 000 000 zł.

⁴¹⁵ P.Selera, Grupa podatkowa w niemieckim prawie podatkowym a możliwe kierunki zmian polskiego prawa podatkowego, Kwartalnik Prawa Podatkowego nr 4/2014, s.52

wskaźnika dochodowości⁴¹⁶. Z założenia podatkowa grupa kapitałowa powinna wykazywać dochód do opodatkowania⁴¹⁷. Nie jest to zatem struktura docelowa dla spółek Alfa, Pol Co 1 i Pol Co 2.

Inną możliwością jest przekształcenie spółek Pol Co 1 i Pol Co 2 w spółki osobowe (np. komandytowe), w których jedynym wspólnikiem będzie Alfa Sp. z o.o. Zastąpienie spółki kapitałowej przez spółkę komandytową w strukturze grupy kapitałowej pozwala na natychmiastowe odliczenie straty poniesionej przez spółkę komandytową na poziomie jej wspólników⁴¹⁸. Podatnikiem podatku dochodowego nie jest spółka komandytowa, lecz jej wspólnicy. Nie ustala się więc dochodu spółki komandytowej, tylko jej przychody i koszty uzyskania przychodów, które następnie są przypisywane wspólnikom spółki komandytowej proporcjonalnie do ich prawa udziału w zysku (art. 5 ust. 1 updop)⁴¹⁹. Jeżeli spółka kapitałowa prowadzi działalność za pośrednictwem kilku spółek komandytowych, to na poziomie spółki kapitałowej – wspólnika spółek osobowych, dla celów podstawy opodatkowania podlegają zsumowaniu dochody oraz straty poszczególnych spółek osobowych⁴²⁰.

Kalkulacja podatku dla spółki kapitałowej – wspólnika spółek osobowych	
(1) Alfa Sp. z o.o.	200 j.
(2) Pol Co 1 sp.k.	- 100 j.
(3) Pol Co 2 sp.k.	- 100 j.
Dochód grupy na poziomie spółki kapitałowej (1) + (2) + (3)	(200 j.) + (- 100 j.) + (- 100 j.) = 0 j.
Podatek grupy	19 % x 0 j. = 0 j.

(Źródło: opracowanie własne)

Podobnie jak w przypadku PGK struktura z spółką komandytową pozwala na efektywne obniżenie wysokości zobowiązania podatkowego w ramach grupy kapitałowej. Alfa Sp. z o.o. nie musi płacić podatku dochodowego w wysokości 38 j., ponieważ dochód spółki kapitałowej uległ zsumowaniu ze stratami spółek komandytowych. W konsekwencji, w ramach grupy nie wystąpi konieczność zapłacenia podatku dochodowego. Struktura z spółką komandytową daje identyczny efekt jak utworzenie podatkowej grupy kapitałowej, jednakże wykorzystanie spółki komandytowej jest o wiele prostsze niż funkcjonowanie w formule podatkowej grupy kapitałowej⁴²¹. Możliwość bezpośredniego uwzględniania strat powstałych w spółce komandytowej przez wspólników jest szczególnie korzystna

⁴¹⁶ Warunek ten polega na tym, że holding podatkowy musi mieć dochodowość (mierzoną stosunkiem dochodu do przychodu) nie mniejszą niż 3% w skali roku (por. D. Gajewski, Czy austriackie rozwiązania holdingowe mogą być wzorem dla zmian przepisów o podatkowej grupie kapitałowej?, Monitor Podatkowy nr 12/2013, s. 25).

⁴¹⁷ W doktrynie wskazuje się, że wspomniany warunek ma chronić budżet państwa przed niekontrolowaną utratą dochodów ze strony spółek tworzących podatkową grupę kapitałową (por. W. Modzelewski, Prawnopodatkowe ograniczenia polityki zerowego bilansu podatkowego w podatkowych grupach kapitałowych, Monitor Podatkowy nr 11/1996, s. 24–27.).

⁴¹⁸ J.Szlęzak-Matusewicz, Spółka komandytowa jako forma optymalizacji podatkowej, Prawo Przedsiębiorcy z 18.05.2010 r., nr 19/2010, s. 29.

⁴¹⁹ H.Kozłowska, Optymalizacja podatkowa....., op. cit., s. 70.

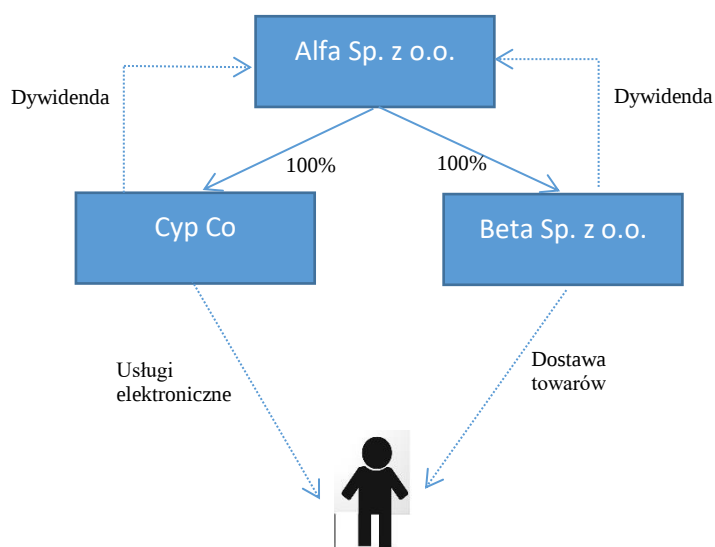
⁴²⁰ P.Chróścicki, A.Sakowska, Optymalizacja podatkowa w Polsce....., op. cit., s. 157.

⁴²¹ J.Jankowski, Podatkowa grupa kapitałowa....., op. cit., s. 21.

przy tworzeniu nowych przedsiębiorstw, które w początkowym okresie działalności mogą ponosić straty⁴²².

Zaawansowane planowanie podatkowe mimo, że jest prawem wyboru przyznanym przez ustawodawcę może budzić kontrowersje ze względu na efekt końcowy w postaci redukcji ciężarów fiskalnych. W przeciwieństwie do optymalizacji podatkowej nie można jednak zarzucić podatnikowi, iż kształtuje swoje stosunki cywilnoprawne lub korporacyjne w sposób nietypowy (przykład nr 21)

Przykład nr 21



Alfa Sp. z o.o. jest udziałowcem w dwóch spółkach kapitałowych – polskiej Beta Sp. z o.o. oraz cypryjskiej Cyp Co (odpowiednik polskiej spółki z ograniczoną odpowiedzialnością. Beta Sp. z o.o. prowadzi za pośrednictwem internetu sprzedaż różnych towarów oferując znaczne rabaty (dostawa jest realizowana na terytorium Polski). Klienci chcący dokonać zakupu muszą zakupić różnego rodzaju usługi elektroniczne, których dostawcą jest cypryjska spółka Cyp Co. Odbiorcami usług i towarów są osoby fizyczne nieprowadzące działalności gospodarczej będące polskimi rezydentami podatkowymi. Sprzedaż towarów stanowi niewielką część dochodów grupy kapitałowej. Większość dochodu stanowią usługi elektroniczne świadczone przez cypryjską spółkę. Serwer należący do Cyp Co znajduje się na terytorium Cypru. Cyp Co nie posiada w Polsce zakładu.

(Źródło: M.Gorazda, Efektywna podatkowo struktura dla e-commerce w Unii Europejskiej - studium przypadku, <http://www.gsw.com.pl/publikacje/podatki>, data dostępu: 26.08.2015 r.)

Komentarz podatkowy do przykładu nr 21: Większa część dochodu grupy kapitałowej podlega opodatkowaniu wyłącznie na Cyprze stawką podatkową w wysokości 10%⁴²³ (art. 7 UPO

⁴²² S.Kuros, Opodatkowanie dochodów ze spółek osobowych – na przykładzie Sp. z o.o. & Co. Sp.komandytowa, Monitor Podatkowy nr 7/2002, s.13.

⁴²³ Stan faktyczny na podstawie stanu prawnego obowiązującego w 31.12.2012 r.

nr 1). Istotnym elementem w planowaniu struktury podatkowej jest również kwestia podatku VAT. W przypadku usług elektronicznych które są dostarczane przez podatnika z siedzibą na Cyprze na rzecz osoby fizycznej (niepodatnika VAT) zamieszkałej w Polsce, miejscem świadczenia usług była siedziba działalności gospodarczej usługodawcy (art. 28c upu)⁴²⁴. W konsekwencji, usługi elektroniczne podlegają opodatkowaniu na Cyprze podatkiem VAT w stawce 15%⁴²⁵.

Analiza przykładu nr 21 wymaga odniesienia się do kwestii tzw. międzynarodowego planowania podatkowego. Jest ono definiowane jako optymalizacja obciążeń publicznoprawnych z uwzględnieniem przepisów międzynarodowego prawa podatkowego oraz wewnętrznych rozwiązań poszczególnych państw o łagodnym systemie podatkowym (tzw. raje podatkowe)⁴²⁶. Odpowiednie użycie przepisów licznych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, unijnego prawa podatkowego oraz specyficznych postanowień wewnętrznego ustawodawstwa podatkowego wybranych jurysdykcji podatkowych powoduje, iż transgraniczne transakcje nie wywołują żadnych skutków podatkowych⁴²⁷. Do międzynarodowego planowania podatkowego należy również zaliczyć manewrowanie polityką cen transferowych pomiędzy podmiotami powiązаныmi w sposób pozwalający na łączne obniżenie obciążenia podatkowego przedsiębiorstwa (koncernu) międzynarodowego, między innymi poprzez alokację położenia źródeł dochodów⁴²⁸. Terminu tego nie należy jednak mylić z międzynarodowym uchylaniem się od opodatkowania, mającym na celu ukrycie przed organami podatkowymi państwa rezydencji przeprowadzonych transakcji, posiadanego majątku oraz osiągniętego dochodu w celu minimalizacji bądź niewykazywania podstawy opodatkowania⁴²⁹. W dorobku OECD wskazuje się, że jest to element strategii planowania podatkowego, które wykorzystują luki i rozbieżności w przepisach podatkowych dla ukrycia zysków lub ich transferowania do miejsc, w których podatnik wykazuje małą aktywność lub w ogóle jej brak, ale gdzie podatki są niskie, co skutkuje niewysokim opodatkowaniem lub brakiem opodatkowania podatkiem dochodowym⁴³⁰. Elementem międzynarodowego planowania podatkowego może być zatem przerzucanie dochodów między podmiotami powiązаныmi czy zjawisko *treaty shopping*⁴³¹. W doktrynie polskiego prawa podatkowego struktury optymalizacyjne stworzone na podstawie przepisów UPO i ukierunkowane wyłącznie na uzyskanie korzyści podatkowych (przykład nr 15 i 26) są uznawane za planowanie podatkowe⁴³². Zachowanie te należy raczej klasyfikować jako

⁴²⁴ Z dniem 1 stycznia 2015 r. został znowelizowany art. 28k upu. W chwili obecnej miejscem świadczenia usług elektronicznych na rzecz osób niebędących podatnikami zawsze będzie miejsce, w którym taki konsument ma siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu.

⁴²⁵ E. Matyszevska, Na Cyprze przedsiębiorca zapłaci niskie podatki, *Gazeta Prawna* z 11.08.2007 r.

⁴²⁶ W. Knap, P. Wójciak, Optymalizacja podatkowa....., op.cit., s.21.

⁴²⁷ D. Gajewski, Czy w polskim ustawodawstwie istnieje potrzeba tworzenia holdingowego prawa podatkowego?, *Monitor Podatkowy* nr 9/2014, s. 28.

⁴²⁸ M. Jamróży, Ceny transferowe a reorganizacja działalności przedsiębiorstwa międzynarodowego, *Monitor Podatkowy* nr 4/2011, s. 22.

⁴²⁹ D. Gajewski, Istota optymalizacji....., op.cit., s.11.

⁴³⁰ M. Czerwiński, A. Wieśniak-Wisniewska, Świat podatków po projekcie BEPS i jego wpływ na polskich podatników, *Przegląd Podatkowy* nr 6/2016, s. 22.

⁴³¹ D. Gajewski, Czy w polskim ustawodawstwie....., op.cit., s. 28.

⁴³² Zobacz G. Tomiczek, Zastosowanie narzędzia hybrydowego w planowaniu podatkowym, *Monitor Podatkowy* nr 7/2008, J. Rusek, Wykorzystanie fundacji prywatnej (rodzinnej) w procesie planowania podatkowego. *Monitor*

międzynarodowe unikanie opodatkowania⁴³³, natomiast termin planowanie podatkowe pozostawić wyłącznie dla tych czynności, które są związane z prowadzeniem rzeczywistej działalności gospodarczej w wymiarze transgranicznym (przykład nr 21)⁴³⁴. Za planowanie podatkowe nie powinny być przy tym uznawane czynności związane z arbitrażem podatkowym (np. hybrydyzacja osobowości prawnej czy hybrydowe instrumenty finansowe) polegającym na wykorzystaniu różnic w prawie podatkowym dwóch państw w celu przeprowadzenia transakcji skutkującej efektem w postaci podwójnego nieopodatkowania dochodu⁴³⁵.

Zaawansowane planowanie podatkowe opisane w przykładzie nr 21 choć prowadzi do przesunięcia opodatkowania części dochodu grupy kapitałowej osiągniętego w Polsce do jurysdykcji podatkowej Cypru, nie powinno być uznane za optymalizację podatkową czy też unikanie opodatkowania. Należy zauważyć, że struktura z przykładu nr 21 nie jest w żadnym przypadku sztuczną strukturą holdingową oraz nie została stworzona w celu wykorzystania postanowień poszczególnych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania (tzw. *treaty shopping*). W niniejszej sytuacji podatnik dokonuje restrukturyzacji w ramach grupy kapitałowej poprzez relokację domicylu podatkowego poszczególnych spółek oraz nowy podział funkcji w ramach grupy kapitałowej. Celem działania podatnika jest dążenie do stworzenia nowej struktury korporacyjnej połączone z chęcią redukcji obciążeń fiskalnych. Większość dochodu grupy kapitałowej nie pochodzi z tytułu świadczenia usług niematerialnych (np. usługi doradcze) czy też dochodów pasywnych (np. odsetki). Ponadto, spółki operacyjne Cyp Co i Beta Sp. z o.o. prowadzą rzeczywistą działalność gospodarczą.

Analiza przykładu nr 21 wskazuje, iż rozdzielenie definicyjne zaawansowanego planowania podatkowego od optymalizacji na podstawie kryterium korzyści podatkowych wynikających wprost z przepisów prawa może budzić kontrowersje. Działania podatnika w pewnym momencie staje się w odkrywaniem możliwości wynikających z przepisów, co do których ustawodawca jednak nie przewidział wprost rezultatu w postaci efektywnej podatkowo struktury korporacyjnej. Rozwiązaniem tego problemu jest szerokie rozumienie zwrotu „wprost z przepisów prawa podatkowego”. W konsekwencji, w zakres znaczeniowy pojęcia zaawansowane planowania podatkowe wchodzi również przypadki, w których redukcja ciężarów fiskalnych nie jest dokonywana w wyniku wykorzystania luk prawnych, ale nie jest również rezultatem możliwości wynikających wprost z przepisów prawa podatkowego (przykład nr 22).

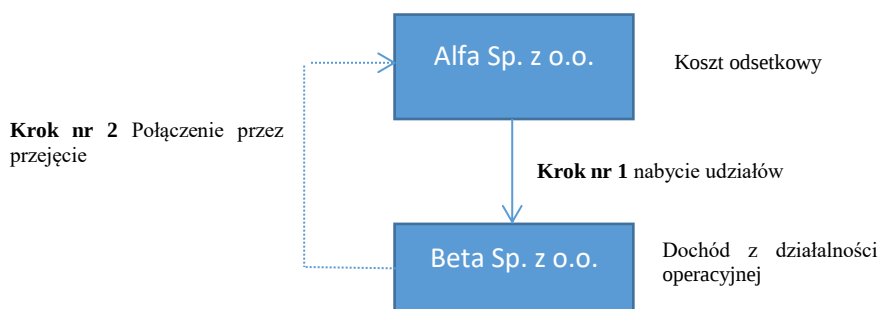
Podatkowy nr 11/2011 oraz Optymalizacja obciążeń podatkowych z tytułu dywidend wypłacanych w ramach struktur międzynarodowych, Przegląd Podatkowy nr 12/2009.

⁴³³ Tak m.in. M.Rudnicki, Ł.Szczygielski, Przegląd regulacji....., op.cit., s.9.

⁴³⁴ A.Zalasiński, Nadużycie swobody....., op.cit., s.44.

⁴³⁵ Arbitraż podatkowy jest nadal uznawany przez niektórych przedstawicieli doktryny za planowanie podatkowe niemające charakteru agresywnej optymalizacji podatkowej (unikania opodatkowania) – zobacz A.Majdańska, Tax arbitrage a obejście prawa podatkowego, Prawo i Podatki nr 10/2011, s.16-17 oraz M. Jamroży, A. Kopeć, Instrument hybrydowego finansowania na przykładzie praw do udziału w zyskach spółki zależnej w Niemczech, Monitor Podatkowy nr 10/2013, s. 27 i K.Tetlak, Międzynarodowe aspekty opodatkowania dochodu, [w:] Prawo podatkowe przedsiębiorców praca zbior. pod red. H. Litwińczuk, wyd. Wolters Kluwer, Warszawa 2013, s. 405.

Przykład nr 22



Alfa Sp. z o.o. jest nową spółką założoną w celu nabywania nieruchomości komercyjnych. Beta Sp. z o.o. jest właścicielem sieci budynków o przeznaczeniu handlowo-usługowym. Działalność prowadzona przez spółkę Beta cechuje się wysokim wskaźnikiem rentowności. Spółka Alfa zamierza nabyć nieruchomości należące do spółki Beta poprzez zakup jej udziałów. Spółka Alfa Sp. z o.o. sfinansowała nabycie udziałów w Beta Sp. z o.o. kredytem bankowym. W późniejszym okresie doszło do połączenia przez przejęcie podmiotów: Alfa Sp. z o.o. (spółka przejmująca) i Beta Sp. z o.o. (spółka przejmowana).

(Źródło: opracowanie własne)

Komentarz podatkowy do kroku nr 1: Koszt odsetkowy występuje na poziomie spółki nabywającej udziały, a dochód z działalności operacyjnej na poziomie spółki posiadającej nieruchomość⁴³⁶. Koszt odsetek płaconych przez spółkę Alfa nie jest kompensowany z zyskiem osiąganym przez spółkę operacyjną (Beta Sp. z o.o.), ponieważ przepisy updog nie pozwalają spółce matce (Alfa Sp. z o.o.) na podatkowe rozliczenie dochodu/straty spółki córki (Beta Sp. z o.o.). Z perspektywy podatkowej sposób finansowania inwestycji jest nieefektywny⁴³⁷. Przeniesienie finansowania inwestycji do spółki operacyjnej pozwoli na konsolidację podatkową kosztów podatkowych spółki finansującej w postaci odsetek z przychodem generowanym przez spółkę operacyjną (tzw. *debt push down*)⁴³⁸.

Komentarz podatkowy do kroku nr 2: Połączenie przez przejęcie jest neutralne podatkowo dla stron transakcji, gdy połączenie spółek jest uzasadnione ekonomiczne⁴³⁹. W wyniku połączenia przez przejęcie, odsetki od finansowania zaciągniętego na nabycie spółki operacyjnej (Beta Sp. z o.o.)

⁴³⁶ M.Thedy, A.Pleskowicz, M.Sawicki, M.Koper, K.Dąbek, A.Banasikowska, *Opodatkowanie rynku nieruchomości*, 3. wydanie, wyd. C.H. Beck, Warszawa 2013, s. 13-15.

⁴³⁷ Ibidem.

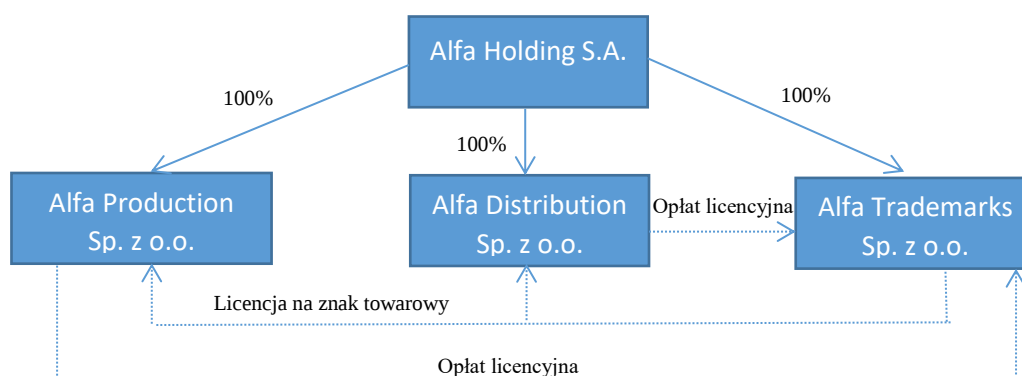
⁴³⁸ M.Dankowska, *hotel jako inwestycja (perspektywa właścicielska)*, [w:] *Podatki w hotelarstwie*, praca zbior. pod red M. Dankowska, wyd. Wolters Kluwer, Warszawa 2012, s. 62.

⁴³⁹ Nie stanowi przychodu dla spółki przejmującej (Alfa Sp. z o.o.) nadwyżka wartości majątku otrzymanego przez spółkę przejmującą ponad nominalną wartość udziałów przyznanych udziałowcom spółek przejmowanych (art. 10 ust. 4 w zw. z art. 10 ust. 2 pkt 1 updog). Ponadto, w przypadku połączenia spółek kapitałowych, nominalna wartość udziałów przydzielonych udziałowcom spółki przejmowanej nie stanowi u nich przychodu (art. 12 ust. 4 pkt 12 updog).

znajdują się bezpośrednio w jednym podmiocie (Alfa Sp. z o.o.)⁴⁴⁰. Spółka Alfa wstępuje we wszelkie prawa i obowiązki Beta Sp. z o.o. wynikające z przepisów podatkowych (sukcesja podatkowa)⁴⁴¹. Organy podatkowe potwierdzają, że „proces łączenia się spółek przez przejęcie jest związany z sukcesją podatkową spółki przejmującej. Skutkiem takiego połączenia jest utrata podmiotowości prawnej przez spółkę przejmowaną, natomiast spółka przejmująca nie traci swej podmiotowości prawnej, zachowując tym samym ciągłość prawną i organizacyjną, a zatem nie powstaje nowa jednostka”⁴⁴². Spółka Alfa staje się spółką finansującą i operacyjną, pozostając jednocześnie uprawnionym do zaliczenia w kosztu uzyskania przychodu odsetek od kredytu zaciągniętego na nabycie udziałów Beta Sp. z o.o.⁴⁴³.

Analiza przykładów nr 21 i 22 pozwala na stwierdzenie, że zaawansowane planowanie podatkowe jest przeciwieństwem unikania opodatkowania, gdzie wyłącznym motywem działania podatnika jest uzyskanie korzyści podatkowej. Nie można jednak wykluczyć sytuacji, w której jednoznaczne granice między zaawansowanym planowaniem podatkowym oraz unikaniem opodatkowania mogą wydawać się trudne do ustalenia (przykład nr 23).

Przykład nr 23



Alfa Holding S.A. pełni rolę spółki holdingowej grupy kapitałowej Alfa. Spółka Alfa Holding jest jedynym udziałowcem w pozostałych spółkach: Alfa Production Sp. z o.o., Alfa Distribution Sp. z o.o. oraz Alfa Trademarks Sp. z o.o. Spółka Alfa Production jest producentem nawozów sztucznych, natomiast Alfa Distribution jest odpowiedzialna za dystrybucję tychże produktów. Alfa Trademarks Sp. z o.o. jest natomiast spółką odpowiedzialną za zarządzanie znakami towarowymi należącymi do grupy kapitałowej Alfa. Głównym celem rozważanego przedsięwzięcia jest wzrost wartości posiadanych w ramach grupy kapitałowej znaków poprzez scentralizowanie i zwiększenie efektywności działań

⁴⁴⁰ M.Grzymała, K.Szydłowska, Spółka holdingowa....., op. cit., s. 101

⁴⁴¹ Art. 93 § 2 pkt 1 O.p.

⁴⁴² Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 8 kwietnia 2010 r., (nr IBPBI/2/423-156/10/AP)

⁴⁴³ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 7 grudnia 2007 r., (nr ITPB3/423-114/07/MT).

związanych z ochroną prawną znaków, kreowaniem nowych znaków i ich efektywnym wykorzystaniem. Alfa Trademarks udziela licencji Alfa Production i Alfa Distribution na korzystanie ze znaków towarowych, w zamian otrzymując coroczne opłaty licencyjne. Alfa Trademarks amortyzuje znaki towarowe jako wartości niematerialne i prawne. Wysokość rocznego odpisu amortyzacyjnego jest równa wysokości corocznych opłat licencyjnych uzyskiwanych przez Alfa Trademarks.

(Źródło: opracowanie własne)

Komentarz podatkowy do przykładu nr 23: Posiadanie w ramach grupy kapitałowej oddzielnej spółki zarządzającej prawami do znaków towarowych (Alfa Trademarks) jest biznesowo uzasadnione. Zasoby niematerialne (np. znaki towarowe) stanowią jeden z najistotniejszych składników przedsiębiorstwa wpływających na jego wartość rynkową⁴⁴⁴. Ulokowanie praw do znaków towarowych w dedykowanej do tego spółce jest zgodne z trendami rynkowymi panującym na rynku polskim oraz światowym. Celem jest efektywniejsze zarządzanie prawami własności intelektualnej w ramach grupy kapitałowej. Przyjęty w ramach grupy kapitałowej model opłat licencyjnych nie może zostać uznany za sztuczną konstrukcję stanowiącą obejście prawa podatkowego. Organ podatkowy nie może zanegować konstrukcji grupy kapitałowej Alfa w postaci oddzielnej spółki zarządzającej prawami IP. Struktura grupy jest wyrazem długofalowej strategii podatnika oraz znajduje odzwierciedlenie w dzisiejszych realiach rynkowych. Należy zatem uznać, iż jest to zaawansowane planowanie podatkowe.

Problem może dotyczyć sposobu aktywacji znaku towarowego jako wartości niematerialnej i prawnej w spółce Alfa Trademarks. Przepisy podatkowe nie pozwalają podatnikom na amortyzację znaku towarowego wytworzonego we własnym zakresie⁴⁴⁵. Znak towarowy może być amortyzowany jako wartość niematerialna i prawna w przypadku nabycia od podmiotu trzeciego⁴⁴⁶. Dzięki aktywacji znaku towarowego dla celów podatkowych, dochód spółki zarządzającej znakami (Alfa Trademarks) z tytułu opłat licencyjnych jest równoważony poprzez odpis amortyzacyjny. W ten sposób w ramach grupy kapitałowej następuje obniżenie podstawy opodatkowania spółek operacyjnych (Alfa Production i Alfa Distribution) z tytułu poniesionych opłat licencyjnych z jednoczesnym brakiem opodatkowania tego dochodu na poziomie spółki licencyjnej (Alfa Trademarks). Transakcje mające na celu stworzenie zdolności amortyzacyjnej znaku towarowego nie mają zazwyczaj uzasadnienia ekonomicznego, a ich jedynym motywem jest korzyść podatkowa. W celu aktywacji znaku towarowego jako wartości niematerialnej i prawnej podmioty z grupy kapitałowej dokonują transakcji, które zazwyczaj charakteryzują się następującymi cechami:

⁴⁴⁴ J. Wyciśłok, *Optimalizacja podatkowa.....*, op. cit., s. 288-290.

⁴⁴⁵ J. Wyciśłok, *Spółki kapitałowe i ich opodatkowanie. Optimalizacja podatkowa spółek kapitałowych*, wyd. C.H. Beck, Warszawa 2014, s. 274-277.

⁴⁴⁶ J. Jankowski, *Nieskuteczność.....*, op.cit., s. 5.

- nieopodatkowany transfer znaku towarowego pomiędzy podmiotami z grupy kapitałowej w postaci kolejno następujących po sobie transakcji (np. aport, wymiana udziałów i likwidacja spółki kapitałowej)⁴⁴⁷,
- brak uzasadnienia ekonomicznego dla poszczególnych transakcji,
- brak faktycznej zapłaty za otrzymany znak towarowy.

W przypadku struktury kapitałowej Alfa korzyści podatkowe i cel gospodarczy są spójne i wzajemnie się uzupełniają stanowią zaawansowane planowanie podatkowe. W odniesieniu natomiast do sposobu aktywacji znaku towarowego w spółce Alfa korzyści podatkowe i uzasadnienie ekonomiczne pozostają „rozszczepione” i wzajemnie od siebie odseparowane stanowiąc unikanie opodatkowania⁴⁴⁸.

⁴⁴⁷ Więcej na temat sposobów aktywacji znaku towarowego dla celów podatkowych w rozdziale 3.

⁴⁴⁸ Nie to jednak regułą, ponieważ czasami aktywacja znaku towarowego jest możliwością wynikającą wprost z przepisów podatkowych (np. darowizna w ramach grupy kapitałowej) lub może zostać dokonana przy okazji restrukturyzacji grupy kapitałowej (np. aport przedsiębiorstwa do spółki celowej).

1.6. Optymalizacja podatkowa a treaty shopping

Nabywanie korzyści umownych (ang. *treaty shopping*) oznacza tworzenie legalnych struktur międzynarodowych, najczęściej poprzez zakładanie spółek w państwach, z którymi zawarte są preferencyjne umowy międzynarodowe, a które to podmioty pośredniczą w dokonywaniu transakcji⁴⁴⁹. Podmiot podstawiony jest tworzony wyłącznie w celach korzystania z przepisów konkretnej umowy⁴⁵⁰. Podatnik nabywa korzyści podatkowe wynikające z danej UPO, które nie byłyby dla niego normalnie dostępne, gdyby nie działanie za pośrednictwem dodatkowego podmiotu⁴⁵¹. Na skutek „podstawienia” dodatkowego podmiotu podatnik zostaje objęty zakresem podmiotowym danej UPO, a za co za tym idzie uzyskuje korzyści podatkowe niedostępne dla niego w zwykłych okolicznościach⁴⁵². Korzyścią tą jest najczęściej uniknięcie podatku u źródła w stosunku do dywidend, należności licencyjnych czy odsetek⁴⁵³. *Treaty shopping* może polegać nie tylko na nieuprawnionym korzystaniu z przepisów danej UPO, lecz również na dążeniu do wypełnienia przesłanek zastosowania określonego przepisu danej UPO (np. zjawisko hybrydyzacji osobowości prawnej dla celów podatkowych)⁴⁵⁴. W dorobku OECD *treaty shopping* jest definiowany jako niewłaściwe użycie przepisów UPO przez podmiot (zarówno rezydenta, jak i nierezydenta) w państwie będącym stroną UPO, który działa poprzez legalnie powołany w tym państwie podmiot w celu skorzystania z preferencji podatkowych wynikających z tych umów, a z których to podmiot ten nie mógłby bezpośrednio skorzystać⁴⁵⁵. Zgodnie z metodologią przyjętą przez OECD o zjawisku *treaty shopping* można mówić, gdy:

- między państwem siedziby a państwem źródła nie ma zawartej umowy lub umowa ta oferuje mniejszą ochronę niż UPO pomiędzy państwem źródła a państwem pośredniczącym,
- do realizacji *treaty shopping* wykorzystywane są podmioty pośredniczące, które tworzy się w rajach podatkowych w celu przerzucania dochodów pomiędzy poszczególnymi państwami,
- transakcje nie mają innego uzasadnienia ekonomicznego niż skorzystanie z preferencyjnych postanowień danej UPO,

⁴⁴⁹ D.Koreń, Kształtowanie obciążeń....., op.cit., s. 13.

⁴⁵⁰ D.Gajewski, Aspekty podatkowe zjawiska treaty shopping, Radca Prawny nr 120/2011 dodatek naukowy s.6.

⁴⁵¹ R.Nawrot, Restrukturyzacje Przedsiębiorstw....., op.cit., s. 223.

⁴⁵² M.Jamroży, M.Sobieszek, Obniżanie ciężarów podatkowych, wyd. Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr, Gdańsk 2010, s.193.

⁴⁵³ B.Kuźniacki, Treaty shopping....., op.cit., s. 46.

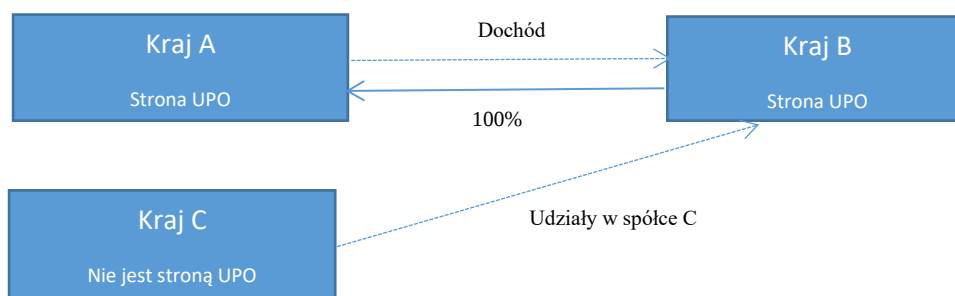
⁴⁵⁴ M.Jamroży, M.Sobieszek, Obniżanie ciężarów....., op.cit., s.194.

⁴⁵⁵ M.Zdyb, Nadużywanie przepisów o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz zjawisko treaty shopping, cz. I, Przegląd Podatkowy nr 6/2007, s.16 – na podstawie dwóch raportów OECD z 1987 r.: „*Double Taxation Conventions and the Use of Conduit Companies*” i „*Double Taxation Conventions and the Use of Base Companies*”

- przerzucanie dochodów między określonymi państwami nie podlega opodatkowaniu⁴⁵⁶.

W doktrynie międzynarodowego prawa podatkowego wyróżnia się dwie podstawowe formy zjawiska *treaty shopping*: metoda bezpośrednia (tzw. *direct conduit method*) oraz metoda pośrednia (tzw. *stepping stone metod*)⁴⁵⁷. *Direct conduit method* polega na powołaniu spółki pośredniczącej (*conduit company – spółka B*) w sytuacji, w której spółka będąca rezydentem w jednym państwie (kraj A) inwestuje w drugim państwie (kraj C), a pomiędzy tymi państwami (kraje A i C) nie ma zawartej UPO albo istniejąca UPO nie przewiduje znaczących korzyści⁴⁵⁸. Aby uniknąć podatku u źródła w państwie C spółka z kraju A powołuje spółkę-córkę w państwie B, które ma podpisaną UPO zarówno z państwem A, jak i z państwem C⁴⁵⁹. Wypłata dywidendy do spółki A następuje za pośrednictwem spółki B (przykład nr 24).

Przykład nr 24



(Źródło: R. Nawrot, *Restrukturyzacje Przedsiębiorstw. Aspekty podatkowe*, wyd. Difin, Warszawa 2011, s.225)

Metoda *stepping stone conduit* („technika kładki”) jest rozwinięciem metody *direct conduit*. Powołana spółka B nie tylko pośredniczy w transakcjach, ale także podlega opodatkowaniu w państwie B od przekazywanego dochodu⁴⁶⁰. Opodatkowanie spółki B ma charakter symboliczny, ponieważ podatek jest płacony jedynie od znikomego dochodu wynikającego z różnicy kwot uzyskanych od spółki A i kwot wypłaconych do spółki C (przykład nr 25)⁴⁶¹. Metoda *stepping stone conduit* redukuje wysokość obciążeń podatkowych w państwie B poprzez wzajemnie równoważące się wydatki, natomiast metoda *direct conduit* wykorzystuje instytucję zwolnienia podatkowego w państwie B (państwo pośredniczące)⁴⁶².

⁴⁵⁶ B.Kuźniacki, *Treaty shopping*....., op.cit., s.47.

⁴⁵⁷ D.Gajewski, *Aspekty podatkowe*....., op. cit., s. 7.

⁴⁵⁸ M.Zdyb, *Nadużywanie*....., op.cit, s.18.

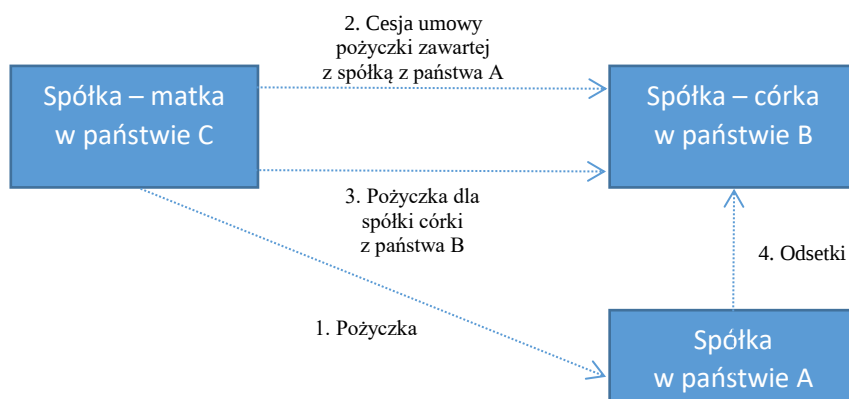
⁴⁵⁹ Ibidem.

⁴⁶⁰ D. Koreń, *Kształtowanie obciążeń*....., op. cit., s. 13.

⁴⁶¹ Ibidem.

⁴⁶² D.Gajewski, *Aspekty podatkowe*....., op.cit., s.7.

Przykład nr 25



(Źródło: R. Nawrot, *Szkodliwa konkurencja podatkowa*, Wydawnictwo Difin, Warszawa 2011, s.102)

Technik nabywania korzyści umownych jest wiele, a przedstawione schematy mają jedynie charakter przykładowy. Niewątpliwie jednak kluczową rolę w zjawisku tym odgrywają spółki podstawione (pośredniczące), które zazwyczaj mają następującą postać:

- spółka holdingowa (zarządzanie udziałami),
- spółka finansowa (zapewnienie źródeł finansowania),
- spółka outsourcingowa (świadczenie usług zarządczych lub doradczych),
- spółka licencyjna (zarządzanie wartościami niematerialnymi),
- spółka ubezpieczeniowa (asekuracja, reasekuracja),
- spółka pośrednicząca w transakcjach handlowych⁴⁶³.

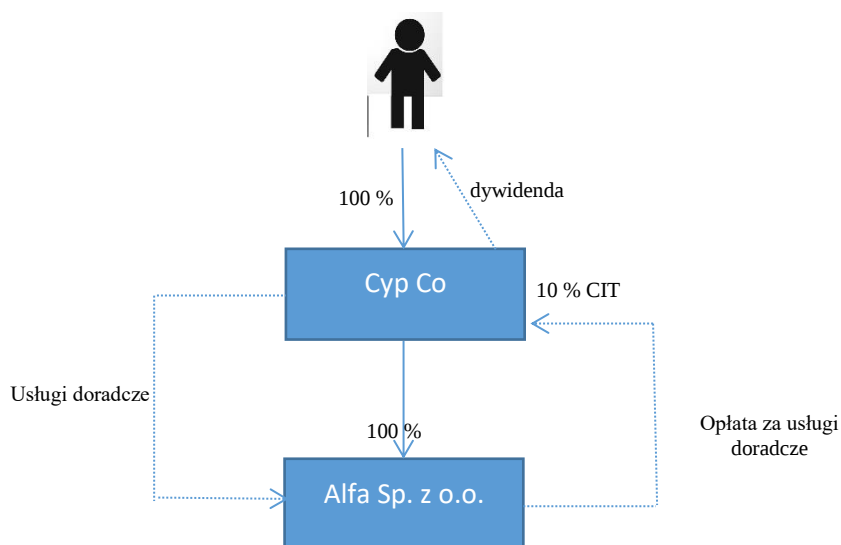
Należy zauważyć, że *treaty shopping* może dotyczyć również rezydentów podatkowych tego samego państwa, pomiędzy którymi pośredniczy podmiot z innej jurysdykcji podatkowej. Wówczas podmiot podstawiony pełni funkcję tzw. spółki bazowej (ang. *base company*). Spółka bazowa jest wykorzystywana do minimalizowania opodatkowania w państwie rezydencji inwestora, podczas gdy jej zasadniczą funkcją jest redystrybucja dochodów otrzymywanych od spółki powiązanej do jej faktycznych udziałowców - rezydentów innego państwa (przykład nr 26)⁴⁶⁴. Rolą spółki pośredniczącej w przeciwieństwie do spółki bazowej jest natomiast pośredniczenie w transferze dochodów między państwem źródła a państwem rezydencji inwestora⁴⁶⁵.

⁴⁶³ M.Jamroży, M.Sobieszek, *Obniżanie ciężarów.....*, op.cit., s.194.

⁴⁶⁴ M.Zdyb, *Nadużywanie przepisów umów o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz zjawisko treaty shopping* (2), *Przegląd Podatkowy* nr 8/2007, s.29.

⁴⁶⁵ *Ibidem*.

Przykład nr 26



X jest osobą fizyczną będącą polskim rezydentem podatkowym oraz jedynym udziałowcem spółki cypryjskiej – Cyp Co (odpowiednik polskiej spółki z ograniczoną odpowiedzialnością). Spółka cypryjska świadczy usługi doradcze na rzecz spółki córki z siedzibą w Polsce (Alfa Sp. z o.o.). Zysk skumulowany w spółce cypryjskiej jest wypłacany na rzecz X w formie dywidendy.

(Źródło: opracowanie własne)

Komentarz podatkowy do przykładu nr 26: Na gruncie UPO nr 1 obowiązującej do 31 grudnia 2012 r. dywidendy wypłacane przez spółki cypryjskie polskim udziałowcom mogły być opodatkowane na Cyprze podatkiem u źródła w wysokości 10 %, jednakże cypryjskie prawo podatkowe nie przewiduje opodatkowania tego rodzaju zysków w odniesieniu do podmiotów zagranicznych⁴⁶⁶. Co do zasady, polski podatnik nie jest uprawniony do odliczenia zagranicznego podatku u źródła (faktycznie niezapłaconego) od kwoty podatku do zapłaty na terytorium Polski⁴⁶⁷, jednakże polsko-cypryjska umowa w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2012 r. przewidywała taką możliwość. Art. 24 ust. 1 lit. b) polsko - cypryjskiej UPO w wersji anglojęzycznej pozwalał na potrącenie od podatku dochodowego w Polsce kwoty podatku który byłby zapłacony na Cyprze, gdyby nie cypryjskie ustawodawstwo podatkowe przewidujące zwolnienie z opodatkowania⁴⁶⁸. W angielskiej wersji art. 24 ust. 1 lit. b) UPO znajduje się określenie *tax payable in Cyprus*, czyli *podatek podlegający zapłaceniu na Cyprze*. Na mocy definicji zawartej w art. 24 ust. 3 UPO nr 1 podatek podlegający zapłaceniu powinien również uwzględniać wartość podatku, która byłaby należna w tym państwie, gdyby nie ulgi, zwolnienia i inne przyznane obniżki⁴⁶⁹. Wersja anglojęzyczna przywołanego przepisu pozostawała w sprzeczności z jego polską wersją, która pozwalała na odliczenie od podatku polskiego jedynie podatku zapłaconego

⁴⁶⁶ R.Nawrot, Europejskie raje....., op. cit., s. 60 – 62.

⁴⁶⁷ W.Knap, P.Wójciak, Optymalizacja podatkowa....., op. cit., s. 24 i 26.

⁴⁶⁸ J.Rusek, Optymalizacja obciążeń podatkowych....., op. cit., s.16.

⁴⁶⁹ A.Pęczyk-Tofel, M.Tofel, „Tax sparing” przy wypłacie dywidendy z Cypru oraz zwolnienie z opodatkowania w Polsce wynagrodzenia dyrektora, Monitor Podatkowy nr 2/2009, s.53-56.

(w sposób faktyczny) na Cyprze. Powyższe rozbieżności rozstrzygał art.30 *in fine* UPO nr 1, który przyznawał pierwszeństwo wersji anglojęzycznej. Reasumując, pomimo rezygnacji Cypru z opodatkowania dywidend wypłacanych polskim rezydentem podatkowym możliwe było na gruncie literalnego brzmienia przepisu art. 10 i art. 24 ust. 1 lit. b) umowy z Cyprzem odliczenie 10% fikcyjnego (nieistniejącego) podatku cypryjskiego od podatku zapłaconego od tych dochodów w Polsce⁴⁷⁰. To zaś oznacza, że efektywny poziom opodatkowania dywidend wypłacanych z Cypru polskim rezydentom podatkowym wynosił 9%⁴⁷¹. Powyższa możliwość optymalizacji podatkowej stała się niemożliwa na skutek likwidacji w UPO klauzuli *tax sparing* przez Protokół zmieniający⁴⁷².

Analiza przykładów nr 24, 25 i 26 wskazuje, iż *treaty shopping* to unikanie opodatkowania (względnie optymalizacja podatkowa) w wymiarze międzynarodowym⁴⁷³. Nie jest to jednak odrębna forma ucieczki od podatków (oporu podatkowego) lecz zbiorcze określenie dla tych wszystkich działań podatników, które polegają na wykorzystaniu postanowień umów o unikaniu podwójnego opodatkowania do celów uzyskania oszczędności podatkowych⁴⁷⁴. Tezę tą dodatkowo potwierdza zbieżność wewnątrz krajowych środków przeciwdziałających optymalizacji podatkowej (unikaniu opodatkowania) z środkami przeciwko *treaty shopping* przewidzianymi w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania⁴⁷⁵.

Struktury podatkowe oparte na mechanizmie *treaty shopping* nie mają zazwyczaj uzasadnienia gospodarczego, a ich wyłącznym celem jest uzyskanie określonych korzyści podatkowych⁴⁷⁶. Nie należy jednak utożsamiać nabywania korzyści umownych z nadużywaniem przepisów UPO (ang. *treaty abuse*)⁴⁷⁷. W tym przypadku podatnik również wykorzystuje przepisy danej umowy w sposób sprzeczny z przedmiotem i celem tejże UPO, jednakże działanie to ma zazwyczaj charakter fikcyjny – wypełnia

⁴⁷⁰ R.Nawrot, Europejskie raje....., op. cit., s. 60 – 62.

⁴⁷¹ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 8 września 2011 r., nr IPPB2/415-625/11-2/LS.

⁴⁷² Klauzula *tax sparing* polega ona na rezygnacji przez państwo źródła w swoim ustawodawstwie wewnętrznym z opodatkowania dywidend wypłacanych przez spółki będące rezydentami podatkowymi tego właśnie państwa z jednoczesnym udzieleniem przez państwo rezydencji tzw. fikcyjnego kredytu podatkowego w umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartej między tymi państwami (por. A.Pęczyk-Tofel, M.Tofel, „Tax sparing”, op. cit.,).

⁴⁷³ Międzynarodowe unikanie opodatkowania polega przede wszystkim na takim ukształtowaniu struktury i formy prawnej działalności w poszczególnych krajach, jak również transferu kapitału i dóbr pomiędzy tymi krajami, aby dochód uzyskany przez dane przedsiębiorstwo ponadnarodowe opodatkowany był możliwie najniższą stawką bądź w ogóle nie podlegał opodatkowaniu (M.Rudnicki, Ł.Blak, Wewnątrz krajowe środki walki z unikaniem opodatkowania – zarys problemu, Monitor Podatkowy nr 8/2007, s. 21).

⁴⁷⁴ M.Zdyb, Nadużywanie....., op.cit., s.16.

⁴⁷⁵ Powszechnie przyjmuje się, że umowne środki antyabuzyjne można podzielić na cztery następujące grupy:

- 1) klauzula ochronna wewnętrznych środków antyabuzyjnych (tzw. klauzula zabezpieczająca),
- 2) klauzula ograniczenia korzyści (ang. *limitation of benefits* – LOB),
- 3) klauzula ogólna przeciwdziałająca nieuzasadnionemu wykorzystaniu przepisów UPO,
- 4) szczególne umowne środki antyabuzyjne (ang. *specific treaty anti-abuse rules* – STAAR) – por. M.Zdyb, Nadużywanie przepisów umów o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz zjawisko *treaty shopping* (2), Przegląd Podatkowy nr 8/2007, s.32.

⁴⁷⁶ D.Koreń, Kształtowanie obciążeń....., op.cit., s. 13.

⁴⁷⁷ B.Kuźniacki, *Treaty shopping*....., op.cit., s.46.

przynajmniej częściowo znamiona nielegalnego uchylania się od opodatkowania⁴⁷⁸. Może być to przykładowo pozorny transferu domicylu podatkowego, przekwalifikowanie jednego rodzaju dochodu na inny korzystniej opodatkowany czy zaniżenie lub zawyżenie wartości transakcji celem obniżenia podstawy opodatkowania⁴⁷⁹. *Treaty shopping* to natomiast poszukiwanie jak najbardziej korzystnych postanowień UPO z perspektywy możliwości uzyskania korzyści podatkowych⁴⁸⁰.

⁴⁷⁸ D.Koreń, Kształtowanie obciążeń....., op. cit., s.13.

⁴⁷⁹ B.Kuźniacki, *Treaty shopping*....., op.cit., s.53.

⁴⁸⁰ D.Gajewski, *Aspekty podatkowe*....., op..cit., s.6.

1.7. Optymalizacja podatkowa – próba sformułowania nowego zakresu znaczeniowego pojęcia

Analiza dorobku doktryny prawa podatkowego oraz orzecznictwa sądów administracyjnych pozwala na sformułowanie następujących uwag w odniesieniu do dotychczasowych prób zdefiniowania pojęcia optymalizacja podatkowa:

- dychotomiczny podział na unikanie i uchylanie się od opodatkowania na podstawie kryterium legalności nie jest już wystarczający,
- planowanie podatkowe i unikanie opodatkowania są jedynie częściowo zbieżne z pojęciem optymalizacji podatkowej, ponieważ stanowią kwalifikowane formy optymalizacji podatkowej,
- planowanie podatkowe nie dotyczy jedynie prostych zagadnień podatkowych, w stosunku do których ustawodawca przyznaje podatnikowi prawo wyboru,
- w zakresie planowania podatkowego należy wyróżnić dwie formy: zaawansowane planowanie podatkowe oraz podstawowe planowanie podatkowe,
- zaawansowane planowanie podatkowe podobnie jak optymalizacja podatkowa jest działaniem legalnym, jednakże w przeciwieństwie do optymalizacji podatkowej jest to minimalizacja obciążeń fiskalnych na podstawie możliwości wynikających wprost z przepisów podatkowych,
- zwrot „wprost z przepisów prawa podatkowego” należy interpretować rozszerzająco. W konsekwencji, w zakres znaczeniowy pojęcia zaawansowane planowanie podatkowe wchodzi również przypadki, w których redukcja ciężarów fiskalnych nie jest dokonywana w wyniku wykorzystania luk prawnych, ale nie jest również rezultatem możliwości wynikających wprost z przepisów prawa,
- kryterium odróżniającym unikanie opodatkowania od optymalizacji podatkowej jest istnienie pierwotnego celu gospodarczego,
- w przypadku unikania opodatkowania jedynym lub głównym motywem działania podatnika jest uzyskanie korzyści podatkowej, natomiast w przypadku optymalizacji podatkowej cel gospodarczy jest pierwotny w stosunku do uzyskanych korzyści podatkowych,
- zrównanie zakresu znaczeniowego optymalizacji podatkowej oraz unikania opodatkowania w przypadku braku klauzuli GAAR jest niepoprawne metodologicznie,
- w przypadku obowiązywania klauzuli GAAR unikanie opodatkowania stanowi agresywną optymalizację podatkową wypełniającą znamiona obejścia prawa podatkowego.
- z zakresu znaczeniowego terminu optymalizacja podatkowa należy wykluczyć oszczędzanie podatkowe oraz podstawowe planowanie podatkowe,
- obejście prawa podatkowego jest znaczeniowo zbliżone do unikania opodatkowania,

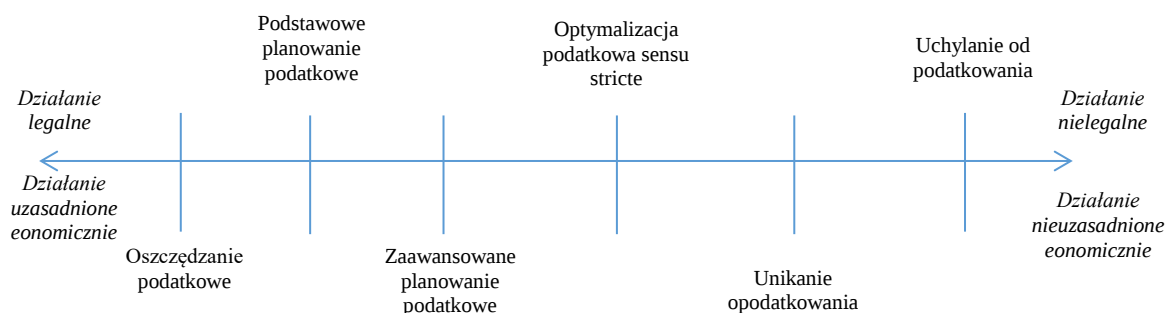
- precyzyjna klasyfikacja poszczególnych zachowań podatników do poszczególnych pojęć nie jest zawsze możliwa, ponieważ czasami nawet planowanie podatkowe może w rzeczywistości być uchylaniem się od opodatkowania.

Analizując rodzaje zachowań podatników ukierunkowane na redukcję ciężarów fiskalnych z perspektywy akceptowalności przez ustawodawcę podatkowego oraz kryterium uzasadnienia ekonomicznego należy wyodrębnić trzy główne rodzaje zachowań:

- zaawansowane planowanie podatkowe (działanie podatnika ukierunkowane na redukcję ciężarów fiskalnych w związku realizacją konkretnego celu gospodarczego na podstawie możliwości wynikających wprost z przepisów podatkowych),
- optymalizacja podatkowa sensu stricte (działanie podatnika ukierunkowane na redukcję ciężarów fiskalnych z jednoczesną realizacją konkretnego celu gospodarczego na podstawie możliwości niewynikających wprost z przepisów podatkowych i niebędących rezultatem świadomego działania ustawodawcy),
- unikanie opodatkowania (działanie podatnika ukierunkowane wyłącznie na redukcję ciężarów fiskalnych i pozbawione uzasadnienia ekonomicznego na podstawie możliwości niewynikających wprost z przepisów podatkowych i niebędących rezultatem świadomego działania ustawodawcy).

W celu lepszego zrozumienia zakresu znaczeniowego wyżej wymienionych pojęć została stworzona prezentacja wskazującą umiejscowienie tych definicji w stosunku do innych form oporu podatkowego (rysunek nr 1).

Rysunek nr 1 – klasyfikacja form oporu podatkowego



2. Przyczyny prawne optymalizacji podatkowej

Przedmiotem analizy w rozdziale 2 są przyczyny prawne optymalizacji podatkowej. Badania nad przyczynami unikania podatków są niezwykle istotne z punktu widzenia kształtowania polityki podatkowej państwa, której celem jest ograniczanie i zapobieganie optymalizacji podatkowej. Trudno bowiem zwalczać określone zjawisko bez poznania jego przyczyn.

Na wstępie należy zauważyć, że zjawisko optymalizacji podatkowej ma charakter wieloaspektowy i jest uwarunkowane wieloma czynnikami natury prawnej. Niektóre są w mniejszym lub większym stopniu wynikiem działania ustawodawcy, inne natomiast są wynikiem oddziaływania obcych systemów podatkowych na sytuację prawnopodatkową podmiotów prowadzących działalność gospodarczą w Polsce. Często optymalizacja podatkowa ma zupełnie inny charakter w zależności od tego czy jest dokonywana przez polskich rezydentów podatkowych bądź nierezydentów. W skład efektywnych podatkowo struktur korporacyjnych wchodzi zazwyczaj podmioty krajowe i zagraniczne. Zdarzają się jednak sytuacje, gdy w skład struktury optymalizacyjnej wchodzi wyłącznie podmioty krajowe. W dużym stopniu jest to uwarunkowane tym czy optymalizacja podatkowa jest dokonywana wyłącznie w oparciu o przepisy krajowe czy też podstawie korzystnych rozwiązań podatkowych przewidzianych w ustawodawstwach poszczególnych krajów oraz specyficznych postanowieniach umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. W tym ostatnim przypadku optymalizacja podatkowa jest możliwa dzięki polityce podatkowej niektórych państw (tzw. szkodliwa konkurencja podatkowa). Zupełnie oddzielnym problemem pozostaje natomiast sytuacja, gdy optymalizacja podatkowa jest rezultatem działania wyłącznie podmiotów krajowych. Ustawodawca wówczas ma znacznie większy wpływ na ograniczanie tego zjawiska, ponieważ podstawą działania podatników są przepisy krajowe. Można zatem stwierdzić, że optymalizacja podatkowa jest uwarunkowana czynnikami zewnętrznymi oraz wewnętrznymi.

Przyczyny prawne optymalizacji podatkowej są częściowo pochodną czynników pozanormatywnych o charakterze ekonomiczno-społecznym⁴⁸¹. Analizując dorobek doktryny w zakresie czynników pozanormatywnych można wskazać następujące (przykładowe) uwarunkowania społeczno-ekonomiczne wpływające na popularność optymalizacji podatkowej wśród podatników:

- potencjalne sankcje karne i administracyjne⁴⁸²,
- wysokość obciążeń podatkowych obowiązujących w danym systemie podatkowym⁴⁸³,
- poziom moralności podatkowej w społeczeństwie rozumianej jako akceptacja społeczna dla konieczności ponoszenia ciężarów publicznoprawnych na rzecz państwa⁴⁸⁴,

⁴⁸¹ R.Sowiński, Dlaczego podatnicy uchylają się od opodatkowania, *Przegląd Ekonomiczny* nr 5/2012, s. 5.

⁴⁸² R.Sowiński, *Uchyłanie się.....*, op.cit., s. 96-97.

⁴⁸³ R. Sowiński, *Uchyłanie się.....*, op. cit., s. 65.

⁴⁸⁴ A.Komar, *Finanse publiczne w gospodarce rynkowej*, Oficyna Wydawnicza Branta, Bydgoszcz 1996, s. 137.

- „psucie prawa podatkowego” przejawiające w zachwianiu równowagi pomiędzy celami fiskalnymi i pozafiskalnymi⁴⁸⁵.

Analiza źródeł optymalizacji podatkowej z perspektywy powodów pozaprawnych nie jest uzasadniona, ponieważ z perspektywy pracy doktorskiej istotne znaczenie mają jedynie prawne przyczyny⁴⁸⁶. Badanie wzajemnych zależności pomiędzy przyczynami prawnymi i pozaprawnymi nie jest zasadne również ze względu na metodologię badania zaprezentowaną we wstępie niniejszej rozprawy doktorskiej. Przyczyny pozanormatywne nie mogą być bowiem wyeliminowane jedynie przy pomocy środków prawnych, ponieważ są to zagadnienia z pogranicza filozofii, psychologii, ekonomii oraz socjologii.

Przyczyny pozanormatywne w jednakowym stopniu dotyczą optymalizacji podatkowej oraz uchylania się od opodatkowania, a co za tym idzie wymagają działania ustawodawcy również w innych obszarach niż tylko prawo podatkowe. Odwołanie się do kategorii przyczyn pozanormatywnych wymagałoby również analizy w zakresie pozanormatywnych środków prawnych lub ewentualnie środków prawnych z innych gałęzi⁴⁸⁷. Należy zauważyć, że w przypadku podatkowych środków prawnych możliwe jest przynajmniej częściowe ustalenie stopnia oddziaływania na funkcjonowanie wybranych struktur podatkowych. Podobne możliwości są znacznie ograniczone w przypadku środków pozanormatywnych.

Badanie stosunku opinii publicznej do optymalizacji podatkowej nie jest przedmiotem analizy normatywnej wewnątrz krajowych środków ograniczania optymalizacji podatkowej⁴⁸⁸. Ponadto, rozszerzenie badania na przyczyny pozanormatywne wymagałoby znaczących uproszczeń definicyjnych w stosunku do zakresu znaczeniowego terminu „optymalizacja podatkowa”. Należy również zauważyć, że rozszerzenie przedmiotu badania w rozdziale 2 wpłynęłoby w znacznym stopniu na charakter rekomendacji dla ustawodawcy w podsumowaniu, które z założenia musiałyby mieć bardziej ogólnikowy charakter niż w przypadku analizy stricte normatywnej.

⁴⁸⁵ W. Modzelewski, Wstęp do nauki....., op.cit., s. 26-27.

⁴⁸⁶ Więcej na temat pozanormatywnych źródeł optymalizacji podatkowej w A.Gołdyn, Przyczyny ucieczki przed podatkiem, Monitor Podatkowy nr 6/1996 oraz R.Krasnodębski, Unikanie płacenia podatków, Przegląd Podatkowy nr 1/1994.

⁴⁸⁷ Prawo podatkowe nie ocenia czy optymalizacji podatkowa zysków z działalności gospodarczej jest moralna czy nie - nadaje jedynie takiemu działaniu określone skutki podatkowe - tak K.Turzyński, M.Kolibski, Reguła intertemporalna klauzuli ogólnejprzeciwko unikaniu opodatkowania w świetle standardów konstytucyjnych – polemika, Przegląd Podatkowy nr 12/2016, s.22.

⁴⁸⁸ Należy tutaj wskazać przykład firmy LLP (największa polska firma odzieżowa), która w 2014 r. przeniosła swoje marki House, Mohito i Sinsay do spółki cypryjskiej. Dążenie firmy do optymalizacji podatkowej spotkało się z negatywnym odbiorem społecznym uznającym działanie LLP za brak patriotyzmu gospodarczego (por. J.Głuchowski, Patriotyzm a podatki, Kwartalnik Prawa Podatkowego nr 3/2014, s.14-15). Jednocześnie podobna operacja w roku 2011 w stosunku do marek Reserved i Cropp pozostała praktycznie niezauważona. Powodem takiego stanu rzeczy był wzrost rozpoznawalności marki rynkowej firmy LLP, która w 2014 r. była już jednym z największych podatników CIT w Polsce (por. J.Głuchowski, Patriotyzm a podatki, Kwartalnik Prawa Podatkowego nr 3/2014, s.14-15).

2.1. Możliwości wynikające wprost z przepisów

Niektórzy przedstawiciele doktryny wyróżniają dwie kategorie przyczyn normatywnych optymalizacji podatkowej: możliwości wynikające wprost z przepisów oraz wykorzystanie luk w prawie podatkowym⁴⁸⁹. Pobieźna analiza może prowadzić do wniosku, że powyższa klasyfikacja nie jest do końca prawidłowa⁴⁹⁰. Obniżenie wysokości podatku na podstawie możliwości wynikających z przepisów prawa podatkowego jest bowiem domeną planowania podatkowego. Wydawać się może zatem, że redukcja ciężaru fiskalnego na podstawie obowiązujących ulg i zwolnień ma niewiele wspólnego z optymalizacją podatkową. Praktyka pokazuje jednak, że podatnicy są w stanie wykorzystywać przyznane preferencje podatkowe w o wiele szerszym zakresie niż zakładał pierwotnie ustawodawca (przykład nr 27).

Przykład nr 27

Alfa Sp. z o.o. jest spółką deweloperską planującą budowę farmy fotowoltaicznej. Spółka Alfa podpisuje umowę na budowę farmy oraz dostarczenie niezbędnego oprogramowania komputerowego z Beta Sp. z o.o. Powszechną praktyką rynkową jest podział wynagrodzenia w relacji 50:50. Ze względu na tzw. ulgę technologiczną strony zdecydowały jednak, że przeważającą część wynagrodzenia (80%) będzie dotyczyć licencji na oprogramowanie komputerowe.
(Źródło: opracowanie własne)

Komentarz podatkowy do przykładu nr 27: Ulga podatkowa została uregulowana w art. 18b updop (tzw. ulga technologiczna)⁴⁹¹. Polega ona na możliwości odliczenia od dochodu wydatków poniesionych przez podatnika na nabycie nowych technologii⁴⁹². Za nową technologię uważa się wiedzę technologiczną w postaci wartości niematerialnych i prawnych, w szczególności wyniki prac rozwojowych (art. 18b ust. 2 updop)⁴⁹³. Istotnym jest, aby nabyta technologia dawała możliwość wytwarzania nowych lub udoskonalonych wyrobów lub usług i nie była stosowana na świecie przez okres dłuższy niż pięć lat⁴⁹⁴. Spółka Alfa „przesuwając” większą część wynagrodzenia z środków

⁴⁸⁹ S.Dolata, Podstawy wiedzy....., op. cit., s. 49.

⁴⁹⁰ W doktrynie występuje również koncepcja, różnicującą źródła optymalizacji podatkowej w zależności od tego czy są one świadomym działaniem bądź też błędem legislacyjnym ustawodawcy (zobacz R.Iniewski, A.Nikończyk, Świadomy Podatnik....., op.cit., s.19), która w praktyce pokrywa się z poglądem zaprezentowanym przez S.Dolatę. Przyczyny będące rezultatem świadomego działania ustawodawcy (prawo wyboru, swobody uznaniowe, normy stymulacyjne, kształtowanie stanu faktycznego lub prawnego) to tak naprawdę możliwości wynikające wprost z przepisów, natomiast niezamierzone działanie ustawodawcy w postaci błędów legislacyjnych to luki prawne.

⁴⁹¹ Ulga technologiczna obowiązywała w polskim systemie podatkowym od 1 stycznia 2006 r. do 31 grudnia 2015 r. Z dniem 1 stycznia 2016 r. została ona zlikwidowana na mocy ustawy z dnia 25 września 2015 r. o zmianie niektórych ustaw w związku ze wspieraniem innowacyjności (Dz.U. z 2015 r. poz.1767).

⁴⁹² Odliczenia związane z nabyciem nowej technologii nie mogło przekroczyć 50% kwoty wydatków (art. 18b ust. 7 updop).

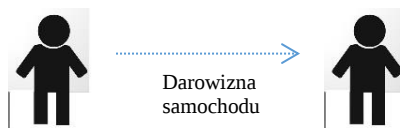
⁴⁹³ Mogą to być m.in. licencje, prawa do programów komputerowych, prawa z patentu lub wzoru użytkowego, know-how, a także wyniki badań i prac rozwojowych.

⁴⁹⁴ Innowacyjność technologii potwierdzała opinia niezależnej od podatnika jednostki naukowej.

trwałych na wartości niematerialne i prawne (licencja na oprogramowanie komputerowe) zwiększa zakres prawa do odliczenia z tytułu ulgi technologicznej. Manewrowanie poziomem wynagrodzenia przy inwestycjach, które są związane zarówno z środkami trwałymi jak i wartości niematerialnymi i prawnymi, może pozwalać na osiągnięcie znaczących korzyści podatkowych. W sytuacji Alfa Sp. z o.o. dodatkową korzyścią jest relatywnie niska podstawa opodatkowania w podatku od nieruchomości z tytułu posiadanej farmy fotowoltaicznej⁴⁹⁵. Licencja na oprogramowanie komputerowe będzie bowiem stanowić oddzielną wartości niematerialną i prawną niepowiększającą wartości początkowej środka trwałego.

W doktrynie wskazuje się, że skomplikowanie regulacji podatkowych i złożoność systemu podatkowego ułatwiają nadużywanie dostępnych ulg i zwolnień⁴⁹⁶. W odniesieniu do optymalizacji podatkowej zarówno ulgi i zwolnienia przyznane przez ustawodawcę, jak i luki w przepisach mogą prowadzić do podobnego końcowego rezultatu w postaci korzyści podatkowej nieprzewidzianej przez ustawodawcę. Nie jest zasadne wymaganie od ustawodawcy, aby każdorazowo dokonywał analizy nowouchwalonych przepisów pod kątem wszelkich możliwych wariantów optymalizacji podatkowej. Ustawodawca powinien jednak dochować chociaż minimalnej staranności w przypadku wprowadzania zmian dotyczących szerokiego grona podatników i przewidzieć potencjalne możliwości optymalizacji podatkowej (przykład nr 28).

Przykład nr 28



Agata Kowalska dokonuje z swojego majątku prywatnego darowizny samochodu osobowego na rzecz swojego syna Piotra Kowalskiego, który prowadzi jednoosobową działalność gospodarczą. W umowie darowizny wartość rynkowa samochodu została określona w wysokości 70 000 zł. Piotr wprowadza darowany samochód do ewidencji środków trwałych.

(Źródło: opracowanie własne)

Komentarz podatkowy do przykładu nr 28: Darowizna między członkami najbliższej rodziny (Agata Kowalska i Piotr Kowalski) jest zwolniona z podatku od spadków i darowizn oraz nie podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych⁴⁹⁷. Ponadto, obdarowany (Piotr Kowalski) będzie mógł ustalić wartość początkową darowanego auta w wysokości wartości rynkowej określonej w umowie darowizny (art. 22g ust. 1 pkt 3 updof). W konsekwencji, żadna z stron transakcji (Agata

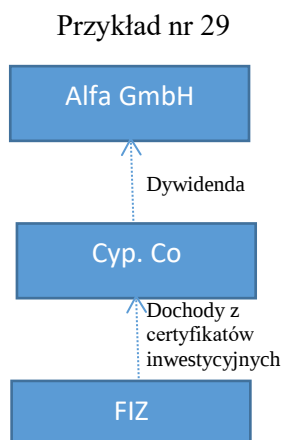
⁴⁹⁵ Co do zasady, w przypadku budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej podstawą opodatkowania jest wartość początkowa środka trwałego (art. 4 ust.1 pkt 3 ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, t.j. Dz. U. z 2016 r. poz. 716 ze zm.).

⁴⁹⁶ J. Wycisłok, Optymalizacja podatkowa....., op. cit., s. 13.

⁴⁹⁷ Art. 4a upsd w zw. z art. 2 ust. 1 pkt 3 updof.

Kowalska i Piotr Kowalski) nie musiała zapłacić podatku, natomiast jedna ze stron (Piotr Kowalski) uzyskała korzyść podatkową w postaci znaczącego obniżenia podstawy opodatkowania. Powyższy schemat optymalizacyjny nie byłby możliwy, gdyby nie zwolnienie z podatku od spadków i darowizn nieodpłatnych przekazów pomiędzy najbliższymi członkami rodziny, wprowadzone przez ustawodawcę z dniem 1 stycznia 2007 roku.

Bazując na przykładach nr 27 i 28 można stwierdzić, że prawo wyboru, swobody uznaniowe, normy stymulacyjne, oznaczają w zasadzie to samo - obniżanie wysokości zobowiązań podatkowych na podstawie możliwości wynikających z przepisów będących wynikiem świadomego działania ustawodawcy⁴⁹⁸. Prawodawca nie przewiduje jednak, że uchwalone prawo będzie nadużywane przez podatników do uzyskania korzyści podatkowych nieprzewidzianych przez ustawodawcę lub w zasadniczo szerszym zakresie niż pierwotnie zakładano. Czasami ustawodawca tworząc określoną preferencję podatkową w postaci ulgi i zwolnienia zakłada, że opodatkowanie nastąpi na etapie późniejszym. W praktyce często opodatkowanie na etapie późniejszym staje się bezterminowym nieopodatkowaniem dochodu, ponieważ wszelkie zyski są dystrybuowane do ostatecznego odbiorcy bez obciążenia podatkowego. W konsekwencji, powstaje sytuacja, w której dochód nie jest opodatkowany na żadnym etapie, tj. w momencie powstania, jak i dystrybucji do ostatecznego odbiorcy (przykład nr 29).



Spółka cypryjska Cyp. Co (odpowiednik polskiej spółki z ograniczoną odpowiedzialnością) jest posiadaczem certyfikatów inwestycyjnych w zamkniętym funduszu inwestycyjnym (FIZ), która osiąga wielomilionowe dochody z tytułu różnego rodzaju inwestycji na terenie Polski. Jedyńym udziałowcem Cyp. Co jest niemiecka spółka Alfa GmbH. Transfer zysków z FIZ ma charakter powtarzalny i jest wypłacany bez odkupywania certyfikatów inwestycyjnych. Następnie zysk skumulowany w spółce cypryjskiej zostanie wypłacony w formie dywidendy na rzecz Alfa GmbH.

(Źródło: opracowanie własne)

⁴⁹⁸ W opinii autora kształtowanie stanu faktycznego lub prawnego oraz zmiana przepisów są w większym stopniu związane z lukami w prawie podatkowym niż możliwości wynikającymi z przepisów, jednakże mając na uwadze że obydwa pojęcia prowadzą do tego samego rezultatu w dalszej części pracy doktorskiej zagadnienie te nie będą analizowane.

Komentarz podatkowy do przykładu nr 29: Zyski osiągnęte w Polsce przez FIZ są zwolnione z podatku dochodowego od osób prawnych na podstawie art. 6 ust. 1 pkt 10 updop. Zwolnienie to ma charakter podmiotowy, co oznacza, że obejmuje wszelkiego rodzaju dochody osiągnęte przez fundusz inwestycyjny w ramach działalności inwestycyjnej podejmowanej na podstawie ustawy o funduszach inwestycyjnych⁴⁹⁹. Powstaje pytanie czy wypłata na rzecz spółki cypryjskiej będzie opodatkowana w Polsce podatkiem u źródła⁵⁰⁰. W tym zakresie kluczowe będzie ustalenie sposobu opodatkowania dochodów z certyfikatów inwestycyjnych dla potrzeb CIT⁵⁰¹. W pewnym uproszczeniu można przyjąć, iż updop wprowadza rozróżnienie na dwie kategorie przychodów: przychody opodatkowane na zasadach ogólnych (uregulowane w art. 12 updop), oraz dochody z udziału w zyskach osób prawnych opodatkowane ryczałtowo (uregulowane w art. 10 updop). Zyski z tytułu certyfikatów inwestycyjnych należy zaliczyć do przychodów opodatkowanych na zasadach ogólnych (art. 12 updop)⁵⁰². Należy zauważyć, iż art. 12 ust. 1 pkt 4a updop jednoznacznie wskazuje, że przychodami dla uczestników funduszy inwestycyjnych są otrzymane dochody funduszu, w przypadku gdy statut przewiduje wypłacanie tych dochodów bez odkupywania jednostek uczestnictwa albo wykupywania certyfikatów inwestycyjnych⁵⁰³. Certyfikatów inwestycyjnych nie należy utożsamiać ani z udziałami, ani akcjami spółek kapitałowych, z których zyski są opodatkowane według zasad przewidzianych w art. 10 updop⁵⁰⁴. Trzeba również zauważyć, że art. 16 ust. 1 pkt 8 updop odwołuje się do jednostek uczestnictwa w funduszach inwestycyjnych jako odrębnej kategorii praw, obok udziałów oraz akcji w spółkach kapitałowych. W konsekwencji wynagrodzenie wypłacane Cyp. Co nie będzie stanowiło dywidendy w rozumieniu art. 10 polsko – cypryjskiej UPO⁵⁰⁵. W rezultacie, na Funduszu nie będzie ciążył obowiązek poboru i rozliczenia podatku u źródła z tego tytułu⁵⁰⁶. Interpretacje organów podatkowych

⁴⁹⁹ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 9 czerwca 2015 r., nr ITPB3/4510-161/15/KK.

⁵⁰⁰ Zgodnie z art. 10 ust. 3 UPO nr 1 określenie "dywidenda" oznacza dochody z akcji lub innych praw związanych z udziałem w zyskach i nie odnoszących się do roszczeń z tytułu wierzytelności, jak również dochody z innych udziałów w spółce, które są traktowane w ten sam sposób, jak dochód z akcji, zgodnie z ustawodawstwem podatkowym Państwa, w którym spółka dokonująca jego podziału ma siedzibę.

⁵⁰¹ Klasyfikacja dochodów z certyfikatów inwestycyjnych do odpowiedniego źródła przychodu dla potrzeb prawa krajowego będzie miała wpływ na sposób opodatkowania powyższej płatności na podstawie polsko – cypryjskiej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania.

⁵⁰² J.Jankowski, Optymalizacja podatkowa z wykorzystaniem....., op.cit., s. 3.

⁵⁰³ Gerard Dźwigala w artykule „Dochody z funduszy inwestycyjnych – kwestie podatkowe” (Przegląd Podatkowy nr 5/2000) wyraził pogląd, zgodnie, z którym „Przychód taki (z tytułu zbycia certyfikatów inwestycyjnych) podlega łączeniu do ogólnej kwoty przychodów podatnika, a następnie – po pomniejszeniu o koszty uzyskania przychodów – opodatkowaniu na zasadach ogólnych przy zastosowaniu stawki określonej w art. 19 updop”.

⁵⁰⁴ A.Leszczyńska, E.Serwan, Podatek u źródła w Polsce od dochodów uzyskiwanych przez nierezydentów z polskich funduszy inwestycyjnych zamkniętych, Monitor Podatkowy nr 2/2009, s. 15 – 18.

⁵⁰⁵ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 15 kwietnia 2013 r., nr IPPB5/423-53/13-9/AJ.

⁵⁰⁶ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 8 października 2014 r., nr IPPB5/423-742/14-3/RS.

potwierdzają, iż dochód z certyfikatów inwestycyjnych jest opodatkowany na zasadach ogólnych, a co za tym idzie nie podlega podatkowi u źródła w Polsce⁵⁰⁷.

⁵⁰⁷ Vide: interpretacje indywidualne Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 22 kwietnia 2013 r., nr IPPB5/423-52/13-6/AJ, z dnia 15 kwietnia 2013 r. nr IPPB5/423-53/13-3/AJ, z dnia 5 grudnia 2012 r. nr IPPB5/423-782/12-6/AS.

2.2. Luki prawne w przepisach podatkowych

Luki prawne powstają na skutek zupełnie niezamierzonego działania ustawodawcy, który zmieniając pewne regulacje w zakresie prawa podatkowego jednocześnie otwiera podatnikom nowe możliwości optymalizacji podatkowej. W doktrynie wyróżnia się trzy sytuacje w odniesieniu do luk w prawie podatkowym⁵⁰⁸. Pierwszy przypadek to sytuacja, gdy ustawodawca celowo nie uregulował danej materii (tzw. świadoma luka ustawowa). Drugi przypadek to nieprzewidzenie w momencie tworzenia aktu prawnego wszystkich możliwych sytuacji (tzw. nieświadoma luka ustawowa)⁵⁰⁹. Ostatnia sytuacja to świadome pozostawienie przez ustawodawcę danego stanu faktycznego poza zakresem normy prawa podatkowego (tzw. obszar wolny od opodatkowania)⁵¹⁰. Z powyższej klasyfikacji nieświadoma luka ustawowa pozostaje w największym stopniu funkcjonalnie powiązana z problematyką optymalizacji podatkowej. Wydaje się, że może ona mieć charakter zarówno luki aksjologicznej i konstrukcyjnej. Z luką aksjologiczną mamy do czynienia w sytuacji, w której brak regulacji prawnej powoduje nieprawidłowe działanie z punktu widzenia wartości wyznawanych przez podmiot dokonujący wykładni prawa⁵¹¹. Luką konstrukcyjną jest natomiast wadliwe sformułowanie przepisu uniemożliwiające jego właściwe stosowanie⁵¹².

Luki w przepisach podatkowych są cechą charakterystyczną polskiego systemu podatkowego, który jest skomplikowany i niezrozumiały dla podatników. Główną przyczyną takiego stanu rzeczy jest wprowadzanie przepisów zawierających błędy konstrukcyjne, stosowanie rozbudowanego systemu odniesień, używanie zdań wielokrotnie złożonych, stosowanie pojęć nieostrych, brak spójności wewnętrznej aktów prawnych, rozpowszechnianie materii w wielu aktach prawnych⁵¹³. Wprowadzanie nowych regulacji podatkowych jest zazwyczaj dokonywane w sposób pośpieszny, bez pogłębionej refleksji i oceny skutków uchwalonych przepisów⁵¹⁴. Powoduje to konieczność wielokrotnego nowelizowania przepisów prowadząc w konsekwencji do tzw. inflacji prawa podatkowego⁵¹⁵. Niestabilne prawa podatkowe objawiające się zmiennością, zbyt dużą ilością uchwalanych przepisów, zawiłymi i nieczytelnymi regulacjami jest zaprzeczeniem prostego i przyjaznego systemu podatkowego⁵¹⁶.

⁵⁰⁸ R.Mastalski, Stosowanie....., op.cit., s.122.

⁵⁰⁹ Ibidem.

⁵¹⁰ Ibidem.

⁵¹¹ P.Karwat, Nadużycie prawa....., op. cit., s. 144.

⁵¹² R.Mastalski, Stosowanie....., op.cit., s.126.

⁵¹³ D.Mączyński, R.Sowiński, Ochrona podatnika przed skutkami przepisów trudnych do zrozumienia, Przegląd Podatkowy nr 12/2005, s.13.

⁵¹⁴ A.Hussein, System podatkowy w świetle badań kontrolnych Najwyższej Izby Kontroli, [w:] Polski system podatkowy. Założenia a praktyka, praca zbior. pod red. A. Pomorska, Wydawnictwo Uniwersytetu Marii Curie-Skłodowskiej, Lublin 2004, s. 356–357.

⁵¹⁵ A.Gomułowicz, Podatki....., op. cit., s. 76.

⁵¹⁶ A.Gomułowicz, J. Małecki, Podatki i prawo....., op.cit., s. 172.

Prawo podatkowe ma charakter pochodny w stosunku do stosunków gospodarczych panujących w danym państwie. Często prawo podatkowe pozostaje statyczne wobec stosunków ekonomicznych, które nieustannie podlegają zmianom. Przyjęcie zasad opodatkowania dochodu w arbitralnie wyznaczonych przez ustawodawcę okresach, bez uwzględnienia dynamiki zjawisk gospodarczych może prowadzić do archaiczności prawa podatkowego, a w rezultacie otwierać podatnikom nowe możliwości optymalizacji podatkowej⁵¹⁷. Proces legislacyjny jest zdominowany przez bieżącą sytuację gospodarczą bez uwzględnienia długoterminowych konsekwencji⁵¹⁸. Niedostosowanie prawa podatkowego do dynamiki życia gospodarczego wynika również w dużym stopniu ze zmian w innych gałęziach prawa np. prawie cywilnym, handlowym, administracyjnym, z którymi prawo podatkowe jest ściśle powiązane⁵¹⁹. Powoduje to trudności z przełożeniem stosunków i zjawisk ekonomicznych na normy prawa podatkowego. Wiele pojęć ekonomicznych, np. przychód, dochód, koszty czy cena, nie może być ściśle zdefiniowane przez prawo podatkowe⁵²⁰. Problemy z precyzyjnym określeniem skutków podatkowych niektórych czynności prawnych wynikają właśnie z faktu, że prawo podatkowe posługuje się czasami pojęciami ekonomicznymi. Dobrą ilustrację tego problemu stanowi kwestia opodatkowania podatkiem CIT wniesienia udziałów do funduszu inwestycyjnego⁵²¹. Niniejsza kwestia stanowi odzwierciedlenie problemu określenia skutków podatkowych niektórych stanów faktycznych w oparciu o normę prawa podatkowego zawierającą niedoprecyzowane terminy z języka ekonomicznego. Definicja legalna przychodu zawarta w art. 12 ust. 1 updop zawiera jedynie przykładowe rodzaje przysporzeń uznawanych za przychód dla celów podatku dochodowego od osób prawnych. Stosownie do art. 12 ust. 1 pkt 1 updop przychodem są otrzymane pieniądze, wartości pieniężne, w tym różnice kursowe. Przepisy updop nie definiują pojęcia wartości pieniężnych. Istnieją poważne wątpliwości czy podatnik, który otrzymuje certyfikaty inwestycyjne FIZ w zamian za wniesione udziały powinien z tego tytułu rozpoznać przychód na gruncie updop⁵²². Kluczowe jest ustalenie czy certyfikaty inwestycyjne stanowią wartość pieniężną, a w konsekwencji przychód podlegający opodatkowaniu. W tym zakresie istnieją dwa przeciwstawne poglądy w orzecznictwie sądów administracyjnych⁵²³. W niektórych wyrokach NSA wskazuje, że certyfikat inwestycyjny nie zastępuje pieniądza, ponieważ nie stanowi on postaci jego zamiennika czy substytutu. A zatem, nie można stwierdzić, że jest wartością pieniężną⁵²⁴. Taka argumentacja jest uzasadniona z ekonomicznego punktu widzenia, ponieważ podatnik nie osiąga

⁵¹⁷ B.Brzeziński, Wstęp do....., op.cit., s.106-107.

⁵¹⁸ R.Mastalski, Prawo podatkowe a gospodarka, Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny, zeszyt 3/2005, s. 6.

⁵¹⁹ R.Wolański, System podatkowy w Polsce, 3.wydanie, wyd. Wolters Kluwer, Warszawa 2009, s. 58

⁵²⁰ Ibidem

⁵²¹ W wyniku transakcji FIZ staje się współnikiem w spółce z o.o. lub akcjonariuszem w spółce akcyjnej, zaś wspólnik spółki kapitałowej wnoszący udziały lub akcje zostaje uczestnikiem funduszu.

⁵²² B.Cieliński, Wniesienie udziałów w spółce do funduszu inwestycyjnego zamkniętego jest opodatkowane PDOPr, Monitor Podatkowy nr 10/2012, s. 2.

⁵²³ J.Jankowski, Alternatywne sposoby wnoszenia udziałów, Prawo i Podatki nr 8/2014, s. 22.

⁵²⁴ Wyrok NSA z dnia 8 marca 2013 r., sygn. akt II FSK 1479/11.

żadnego zysku będącego definitywnym przysporzeniem majątkowym⁵²⁵. Przyszły zysk z tytułu posiadanych certyfikatów inwestycyjnych nie jest pewny, ponieważ ich wartość może ulec obniżeniu⁵²⁶. Trudno odmówić słuszności poglądom judykatury, z których wynika, że przychód powstaje dopiero na drugim etapie inwestycji⁵²⁷, tj. w przypadku zbycia certyfikatów inwestycyjnych przez uczestnika funduszu⁵²⁸. Większość składów orzekających NSA uznaje jednak, że z przychodem mamy do czynienia już na etapie wnoszenia udziałów/akcji do funduszu inwestycyjnego zamkniętego. W świetle tej linii orzeczniczej nie dochodzi do podwójnego opodatkowania tego samego dochodu, ponieważ w pierwszym etapie opodatkowane będzie zbycie udziałów, a w drugim sprzedaż certyfikatów inwestycyjnych⁵²⁹. Transakcja wniesienie udziałów do FIZ powoduje bowiem zmianę własności papierów – ich właścicielem staje się fundusz inwestycyjny. W konsekwencji, mamy do czynienia z odpłatnym zbyciem wniesionych akcji lub innych papierów wartościowych. Dodatkowo sądy wskazują, że "wartości pieniężne" jest pojęciem szerszym od określenia "pieniądze" i obejmuje świadczenia o różnym charakterze, w tym nie tylko papiery wartościowe, ale i świadczenia w naturze, czy świadczenia nieodpłatne⁵³⁰. Powyższa argumentacja bazuje na przekonaniu, że za źródło przychodu uznaje się każdy zindywidualizowany stosunek prawny, zdarzenie lub stan faktyczny, które w sposób wyraźny nie zostały wyłączone lub zwolnione z opodatkowania przez ustawodawcę⁵³¹. Trzeba zauważyć, że sposób wykładni przepisów prawa podatkowego szczególnie na poziomie organów podatkowych jest czasami uzależniony do tego czy dana transakcja ma na celu uzyskanie korzyści podatkowej. Odnosząc się do problematyki opodatkowania wniesienia udziałów do funduszu inwestycyjnego zamkniętego należy zauważyć, że wykładnia art. 12 ust. 1 pkt 1 updop przez organy podatkowe w dużym stopniu jest uwarunkowana korzyściami podatkowymi jakie wiążą się z prowadzeniem działalności inwestycyjnej za pośrednictwem FIZ⁵³². Początkowo organy podatkowe w wydawanych interpretacjach potwierdzały brak opodatkowania wniesienia udziałów do funduszu inwestycyjnego zamkniętego⁵³³.

⁵²⁵ K.Czaplińska, Opodatkowanie wniesienia akcji lub udziałów w spółkach do funduszu inwestycyjnego zamkniętego w zamian za certyfikaty inwestycyjne, *Monitor Podatkowy* nr 12/2011, s. 5.

⁵²⁶ *Ibidem*.

⁵²⁷ Wyrok NSA z dnia 19 października 2010 r., sygn. akt II FSK 1047/09.

⁵²⁸ Odpłatne zbycie może nastąpić w drodze umorzenia certyfikatów (także w przypadku likwidacji funduszu), zbycia certyfikatów na rzecz osoby trzeciej albo w następstwie wypłaty dochodów funduszu bez umarzania certyfikatów inwestycyjnych.

⁵²⁹ Wyrok NSA z dnia 30 listopada 2011 r., sygn. akt II FSK 896/10.

⁵³⁰ Wyrok NSA z dnia 21 marca 2014 r., sygn. akt II FSK 924/12.

⁵³¹ Wyrok NSA z dnia 22 sierpnia 2012 r., sygn. akt II FSK 54/11.

⁵³² Struktura z wykorzystaniem FIZ pozwala na bezterminowe odroczenie momentu opodatkowania lub nieopodatkowaną dystrybucję zysku do ostatecznego odbiorcy (por. J.Jankowski, *Optymalizacja podatkowa z wykorzystaniem funduszu inwestycyjnego zamkniętego*, Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych nr 5/2014, s.6).

⁵³³ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Krakowie z dnia 19 grudnia 2007 r., nr PD-1/42180-52/07.

Kwalifikowana forma optymalizacji podatkowej w postaci unikania opodatkowania jest często określana jako działanie „na granicy prawa”. Powyższe sformułowanie choć ma charakter potoczny doskonale oddaje istotę przyczyn optymalizacji podatkowej w postaci luk w prawie podatkowym. Luki te powstają na skutek niejasnej redakcji językowej stanowionego prawa oraz niemożliwości przewidzenia przez ustawodawcę wszystkich działań podatników. Podmiot dokonujący optymalizacji podatkowej porusza się w obszarze stanu faktycznego lub prawnego, którego konsekwencje podatkowe nie zostały w sposób jednoznaczny określone przez ustawodawcę. Organy podatkowe starają się „zamknąć” korzystną dla podatników lukę w przepisach stosując pozajęzykową wykładnię przepisu. Co do zasady, sądy administracyjne i doktryna prawa podatkowego dopuszczają odstępianie od wykładni językowej, tylko jeżeli jest to korzystne dla podatnika. Ustawodawca nie może bowiem obciążać podatnika swoimi zaniedbaniami lub błędami⁵³⁴. Nawet jeżeli tzw. „milczenie” ustawodawcy co do opodatkowania danego stanu faktycznego, wynika z błędu legislacyjnego, to powyższa luka prawna nie może podlegać wypełnieniu w drodze analogii⁵³⁵. W konsekwencji, dany stan faktyczny powinien stanowić obszar wolny od opodatkowania. W praktyce zdarzają się sytuacje, kiedy sądy administracyjne odchodzą od wykładni językowej, gdy istnieją wątpliwości co do objęcia obowiązkiem podatkowym określonego stanu faktycznego (przykład nr 30).

Przykład nr 30

Alfa Sp. z o.o. dokonuje zwiększenia wysokości kapitału zakładowego poprzez podwyższenie wartości nominalnej już istniejących udziałów. Podwyższony kapitał zakładowy zostanie pokryty wkładem niepieniężnym (tzw. aportem). Alternatywny wariant polegający na emisji nowych udziałów nie był brany pod uwagę. Jedynym udziałowcem spółka Alfa jest Beta Sp. z o.o.

(Źródło: opracowanie własne)

Komentarz podatkowy do przykład nr 30: Spółki kapitałowe mogą podwyższać kapitał zakładowy poprzez emisję nowych albo podwyższenie wartości nominalnej już istniejących udziałów (akcji). Wybór sposobu podwyższenia kapitału udziałowego może mieć istotne znaczenie dla skutków podatkowych takiej operacji. W myśl art. 12 ust. 1 pkt 7 updop nominalna wartość udziałów w spółce objętych w zamian za wkład niepieniężny w innej postaci niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część stanowi przychód podatkowy. Literalna wykładnia niniejszego przepisu, z uwzględnieniem odpowiednich regulacji przewidzianych w k.s.h.⁵³⁶, prowadzi do wniosku iż dyspozycja art. 12 ust. 1 pkt 7 nie dotyczy podwyższenia wartości istniejących udziałów (akcji). Regulacje k.s.h. w sposób wyraźny różnicują pojęcie „objęcia udziałów” oraz „objęcia podwyższenia

⁵³⁴ Wyrok NSA z dnia 24 października 2006 r., sygn. akt I FSK 93/06.

⁵³⁵ R.Mastalski, Stosowanie....., op.cit., s.123.

⁵³⁶ Art. 258 § 2 k.s.h. jednoznacznie potwierdza, że podwyższenie kapitału zakładowego pokrytego wkładem niepieniężnym poprzez podwyższenie wartości nominalnej istniejących już udziałów nie skutkuje objęciem jakichkolwiek udziałów.

wartości istniejącego udziału”, podczas gdy przepisy ustaw podatkowych nie przewidują takiego rozróżnienia. Powyższa niespójność regulacji podatkowych z kodeksem spółek handlowych powoduje poważne rozbieżności interpretacyjne pozostawiając niepewność co do opodatkowania podatkiem CIT udziałowca obejmującego podwyższoną wartość istniejącego udziału.

W niektórych wyrokach sądy administracyjne wskazują, że bez znaczenia pozostaje w jakim trybie podwyższany jest kapitał zakładowy. W konsekwencji, przychód powstanie także w sytuacji podwyższenia wartości nominalnej już istniejących udziałów⁵³⁷. Uzasadnieniem dla takiej wykładni ma być art. 12 ust. 1b pkt 2 updop. Powyższy przepis stanowi, że przychód z tytułu nominalnej wartości udziałów powstaje w dniu wpisu do rejestru podwyższenia kapitału. Brzmienie niniejszego przepisu wskazuje, że ustawodawca nie uzależnia powstania przychodu od sposobu podwyższenia kapitału zakładowego i traktuje wszystkie sytuacje jednakowo⁵³⁸. Poprzestanie jedynie na analizie art. 12 ust. 1 pkt 7 nie pozwala bowiem na precyzyjne odtworzenie zakresu normy prawa podatkowego⁵³⁹.

Powyższa argumentacja nie jest jednak podzielana przez wszystkie sądy administracyjne. W niektórych wyrokach NSA wskazuje, że wspomniany przepis reguluje jedynie moment powstania przychodu, a nie przedmiot opodatkowania⁵⁴⁰. Nie można zatem uznać, że na tej podstawie należy rozszerzyć przedmiot opodatkowania na wszelkie sytuacje, w których następuje wpis podwyższenia kapitału zakładowego do rejestru⁵⁴¹. Opodatkowanie podwyższenia wartości nominalnej istniejących udziałów jest bowiem objęte zakresem art. 10 ust. 1 pkt 4 updop. Przyjęcie odmiennej wykładni czyniłoby niniejszą regulację zbędną, co w stoi w sprzeczności z zasadą racjonalności ustawodawcy. Niniejsza sytuacja (przykład nr 30) doskonale oddaje problematykę luk istniejących w przepisach prawa podatkowego. Podwyższenie kapitału zakładowego w zależności od sposobu będzie wywołać odmienne konsekwencje podatkowe, chociaż rezultat końcowy w zakresie prawa handlowego będzie identyczny. Wówczas sąd administracyjny musi rozważyć czy rezultat wykładni językowej jest na tyle nieadekwatny, że konieczne będzie odwołanie się do innych zasad wykładni. W niektórych wyrokach można odnaleźć tezę, że w takiej sytuacji interpretator powinien go skonfrontować z wykładnią systemową i funkcjonalną⁵⁴². W przeciwnym wypadku mogłyby zostać naruszone podstawowe wartości konstytucyjne jak zasada równości. Pewnym odzwierciedleniem tej zasady jest koncepcja zgodnie z którą, podatki powinny być płacone w należytej wysokości z pominięciem ustawowych granic opodatkowania⁵⁴³. Wskazuje się, że konsekwentne stosowanie wykładni językowej prowadzi do erozji systemu podatkowego, dając rezultaty nieoczekiwane przez ustawodawcę z punktu widzenia postulat

⁵³⁷ Wyrok NSA z dnia 25 maja 2012 r., sygn. akt II FSK 2155/10.

⁵³⁸ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 9 listopada 2010 r., sygn. akt III SA/Wa 2158/10, orzeczenie prawomocne.

⁵³⁹ A.Artowicz, Wniesienie aportu do spółki kapitałowej przez osobę fizyczną lub spółkę osobową - wybrane skutki w podatku dochodowym od osób fizycznych oraz w podatku dochodowym od osób prawnych, Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych nr 3/2006, s. 26-29.

⁵⁴⁰ Wyrok NSA z dnia 26 października 2012 r., sygn. akt II FSK 494/11.

⁵⁴¹ Wyrok NSA z dnia 3 września 2010 r., sygn. akt II FSK 578/09.

⁵⁴² Wyrok NSA z dnia 19 listopada 2009 r., sygn. akt II FSK 976/08.

⁵⁴³ Zobacz K.Radzikowski, Obejście....., op.cit., s.15.

adekwatności obciążenia podatkowego⁵⁴⁴. Postulat ten w istocie sprowadza się do przyznania organom podatkowym możliwości stosowania wobec podatników unikających opodatkowania wykładni rozszerzającej poprzez sięganie do wykładni celowościowej lub stosowanie analogii⁵⁴⁵. Analiza problemu optymalizacji podatkowej na przykładzie nr 30 wskazuje, że zarówno w orzecznictwie sądów administracyjnych, jak i doktrynie prawa podatkowego prymat wykładni językowej w interpretacji przepisów prawa podatkowego nie jest regułą absolutną. Możliwe są przypadki, gdy sąd administracyjny odstąpi od wykładni językowej. Słuszne jest zatem określenie, że optymalizacja podatkowa *sensu stricte* i unikanie opodatkowania są związane z ryzykiem podatkowym, ponieważ podatnik generalnie nie ma pewności czy szczególnie korzystna dla niego wykładnia prawa podatkowego zostanie zaakceptowana przez sąd administracyjny. Ostateczne ustalenie wysokości zobowiązania podatkowego odbywa się w drodze sporu, w którym strony stosunku prawnopodatkowego – podatnik i organ podatkowy – kwestionują obliczenie dokonane przez stronę przeciwną, a rozstrzygnięcie należy do sądu administracyjnego.

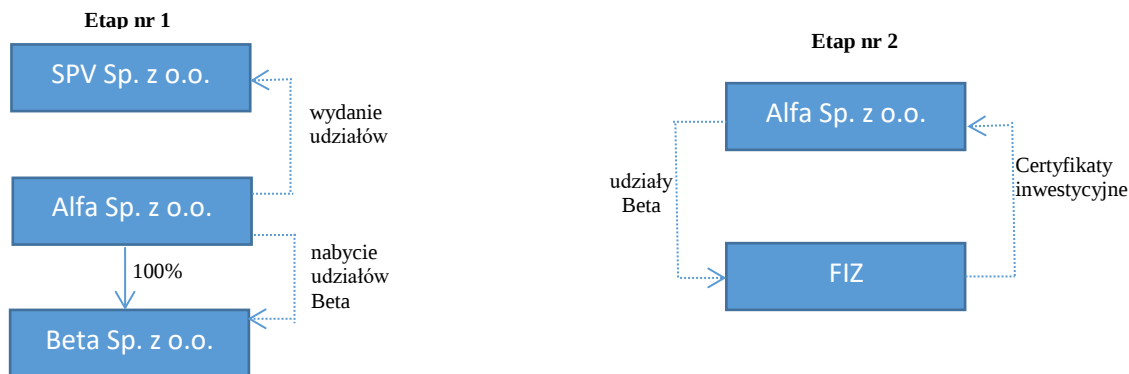
Należy jednak zwrócić uwagę, że czasami podatnicy dostrzegając ryzyko podatkowe związane z koniecznością potwierdzenia prawidłowości wykładni przepisów prawa podatkowego wybierają inny wariant, który prowadzi do tożsamego rezultatu, jednakże „legalność” optymalizacji może być potwierdzona już na etapie postępowania przed organami podatkowymi w formie interpretacji indywidualnej prawa podatkowego (przykład nr 31)⁵⁴⁶. Specyfika optymalizacji podatkowej w polskim systemie podatkowym polega na tym, że jej implementacja odbywa się czasami dwustopniowo (uzyskanie pozytywnych interpretacji dla kilku wariantów optymalizacyjnych i wybór wariantu najkorzystniejszego podatkowo).

⁵⁴⁴ B.Brzeziński, Wykładnia prawa podatkowego i orzekanie w sprawach podatkowych w państwach anglosaskich, Kwartalnik Prawa Podatkowego nr 4/2004, s.25.

⁵⁴⁵ M.Kalinowski, Granice legalności unikania opodatkowania w polskim systemie podatkowym, wyd. Towarzystwo Naukowe Organizacji i Kierownictwa, Toruń 2001, s. 73.

⁵⁴⁶ Interpretacje indywidualne prawa podatkowego zostały wprowadzone do polskiego systemu podatkowego z dniem 1 lipca 2007 r. Wpływ niniejszej instytucji na możliwości optymalizacji podatkowej jest niejednoznaczny. W niektórych przypadkach instytucja interpretacji prawa podatkowego była wykorzystywana przez organy podatkowe do profiskalnej wykładni przepisów, która często była sprzeczna z podstawowymi zasadami wykładni prawa podatkowego. Z drugiej strony podatnicy często potwierdzali „legalność” struktur optymalizacyjnych za pośrednictwem interpretacji indywidualnych. W ten sposób podatnicy eliminują ryzyko podatkowe związane z optymalizacją podatkową. Szerzej na temat tejże instytucji w podrozdziale 2.3.

Przykład nr 31



Spółka Alfa sp. z o.o. w wyniku transakcji wymiany udziałów z SPV nabywa udziały Beta Sp. z o.o. (etap nr 1). W wyniku transakcji Alfa staje się jedynym udziałowcem spółki Beta. W zamian za otrzymane udziały Alfa wydaje SPV swoje udziały, których wartość nominalna odpowiada wartości rynkowej udziałów Beta. W dalszej kolejności Alfa wnosi udziały Beta do FIZ w zamian otrzymując certyfikaty inwestycyjne funduszu (etap nr 2).

(Źródło: opracowanie własne)

Komentarz podatkowy do etapu nr 1: Wymiana udziałów między Alfa i SPV jest neutralna podatkowo dla wszystkich stron transakcji na podstawie art. 12 ust. 4d upod⁵⁴⁷.

Komentarz podatkowy do etapu nr 2: Zgodnie z ugruntowaną praktyką organów podatkowych oraz sądów administracyjnych, wniesienie udziałów Beta do FIZ stanowi dla Alfa przychód podatkowy w rozumieniu art. 12 ust. 1 pkt 1 upod⁵⁴⁸. Niniejsza transakcja stanowi odpłatne zbycie udziałów spółki Beta przez spółkę Alfa (przychodem będzie wartość pieniężna nabywanych certyfikatów inwestycyjnych)⁵⁴⁹. Przychód Alfa zostanie zrównoważony przez wysoki koszt uzyskania przychodu, który został urealniony w wyniku transakcji wymiany udziałów. Kosztem podatkowym jest bowiem wartość nominalna udziałów wydanych przez Alfa w zamian za udziały Beta, nabyte w ramach transakcji wymiany udziałów (art. 16 ust. 1 pkt 8e upod)⁵⁵⁰.

Podatnik w przykładzie nr 31 wykorzystując instytucje interpretacji indywidualnej uzyskał pewność, iż planowana transakcja pozwala na osiągnięcie zakładanych (oczekiwanych) skutków

⁵⁴⁷ Zgodnie z powyższym przepisem jeżeli spółka nabywa od wspólnika innej spółki udziały (akcje) tej innej spółki oraz w zamian za udziały (akcje) tej innej spółki przekazuje jej wspólnikowi własne udziały (akcje) oraz jeżeli w wyniku nabycia spółka nabywająca uzyska bezwzględną większość praw głosu w spółce, której udziały (akcje) są nabywane, to wówczas do przychodów nie zalicza się wartości udziałów (akcji) przekazanych wspólnikowi tej innej spółki oraz wartości udziałów (akcji) nabytych przez spółkę.

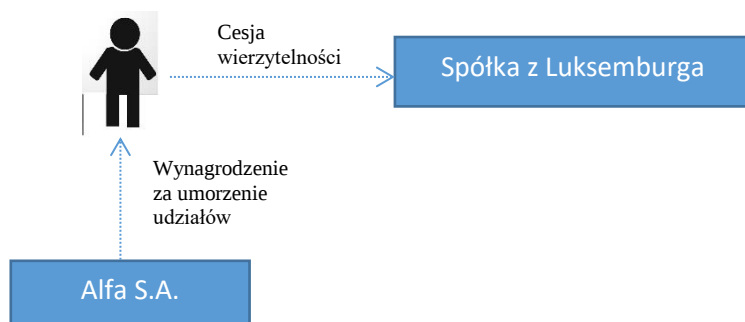
⁵⁴⁸ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 8 kwietnia 2011 r., nr IPPB3/423-50/11-4/JB, interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 30 września 2010 r., nr IPPB3/423-468/10-4/JB, interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 6 listopada 2009 r., nr IBPBI/2/423-959/09/MO, wyrok NSA z dnia 1 grudnia 2009 r., sygn. akt II FSK 939/08.

⁵⁴⁹ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 3 marca 2011 r., nr ILPB3/423-951/10-3/KS.

⁵⁵⁰ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 30 maja 2012 r., nr IPPB3/423-130/12-2/DP.

podatkowych. Postępowanie podatnika opisane w przykładzie nr 31 nie powinno być jednak oceniane jako uzyskanie nieuzasadnionych korzyści podatkowych. Podatnik wykorzystując dodatkowy podmiot chciał bowiem uniknąć niejednoznacznych konsekwencji podatkowych wiążących się z alternatywnym wariantem (wniesienie udziałów do FIZ bez wcześniejszej wymiany udziałów). Nie można podatnikowi czynić zarzutu, iż zdecydował w sposób znaczący ograniczyć ryzyko podatkowe transakcji, która nie jest związana z dążeniem do unikania opodatkowania. Dążenie do eliminacji ryzyka podatkowego wynikającego z wadliwej konstrukcji przepisu nie powinno być uznane za agresywną optymalizację podatkową. Działanie takie nie jest bowiem wykorzystaniem luki prawnej do nieopodatkowania dochodu z faktycznego ekonomicznego przysporzenia (por. przykład nr 32).

Przykład nr 32



Alfa S.A. jest polskim rezydentem podatkowym. Większościowym akcjonariuszem spółki Alfa jest osoba fizyczna X. Wspólnik X wyraża zgodę na dobrowolne umorzenie swoich akcji w spółce Alfa. W zamian za umorzone udziały X otrzymuje wynagrodzenie. Przed otrzymaniem wynagrodzenia X dokonuje cesji wierzytelności z tego tytułu na rzecz spółki z siedzibą w Luksemburgu. Alfa S.A. jako płatnik podatku dokonuje potrącenia podatku w wysokości 19% od wynagrodzenia za umorzone udziały. Wynagrodzenie trafia do X, jest to jednak kwota nienależna z uwagi na dokonaną wcześniej cesję. Spółka Alfa występuje o zwrot pobranego podatku, ponieważ wynagrodzenie na rzecz X zostało błędnie wypłacone. (Źródło: P.Dudek, Luka w prawie pozwoliła na optymalizację rzędu 7 mln zł, Dziennik Gazeta Prawna z 18.05.2015 r.)

Komentarz podatkowy do przykładu nr 32: W stanie prawnym obowiązującym do 31 grudnia 2010 r. wynagrodzenie X należało klasyfikować jako przychód (dochód) z udziału w zyskach osób prawnych⁵⁵¹. Płatnikiem podatku jest w takiej sytuacji spółka wypłacająca dochód⁵⁵². W konsekwencji, Alfa wypłacająca wynagrodzenie za umorzone udziały powinna co do zasady pobrać podatek w wysokości 19%. W niniejszym stanie faktycznym sprawa jest skomplikowana, ponieważ w momencie wypłaty wynagrodzenia za umorzone udziały X nie był już dysponentem należności z tego tytułu, ponieważ wcześniej dokonał cesji wierzytelności na rzecz spółki z Luksemburga. Możliwa jest

⁵⁵¹ W myśl art. 24 ust. 5 updof dochodem (przychodem) z udziału w zyskach osób prawnych jest dochód (przychód) faktycznie uzyskany z tego udziału, w tym także: dochód z umorzenia udziałów (akcji), oraz dochód uzyskany z odpłatnego zbycia udziałów (akcji) na rzecz spółki w celu umorzenia tych udziałów (akcji).

⁵⁵² Kazus opracowany na podstawie brzmienia updof obowiązującego do 31 grudnia 2010 r.

argumentacja, iż skoro wypłata na rzecz X była nienależna, to spółka Alfa nie była zobowiązana do potrącenia podatku. W orzecznictwie NSA można spotkać się z poglądem, iż zobowiązanie podatkowe z tytułu uzyskania dochodu z odpłatnego zbycia akcji powstaje tylko wtedy, gdy dany podatnik uzyskuje należność pieniężną od nabywcy akcji, która jest ekwiwalentem za zbyte akcje⁵⁵³. W konsekwencji, Alfa powinna otrzymać zwrot pobranego podatku⁵⁵⁴.

⁵⁵³ Vide wyrok NSA z dnia 15 maja 2015 r., sygn. akt II FSK 662/15.

⁵⁵⁴ P.Dudek, Luka w prawie pozwoliła na optymalizację rzędu 7 mln zł, Dziennik Gazeta Prawna z 18.05.2015 r

2.3. Manipulowanie instytucjami prawa podatkowego

W niniejszej części pracy doktorskiej przedmiotem analizy będzie problematyka wykorzystania przez podatników do optymalizacji przepisów podatkowych, które nie stanowią ulg i zwolnień albo luk w systemie prawa podatkowego *sensu stricto*. W niniejszym podrozdziale przedmiotem analizy będzie zespół norm prawnych, które są ze sobą ściśle powiązane w sposób funkcjonalny (tzw. instytucje prawa podatkowego). W założeniu są to regulacje, które mają w sposób kompleksowy uregulować określony obszar prawa podatkowego materialnego bądź procesowego⁵⁵⁵. Nie dotyczą one jedynie redakcji pojedynczego przepisu określającego np. wysokość kosztu uzyskania przychodu lub zwalniającego określony przychód z opodatkowania. Oddzielna analiza w odniesieniu do problematyki wpływu instytucji prawa podatkowego na możliwości optymalizacji podatkowej jest zasadna z uwagi na dotychczasowy skromny dorobek doktryny w tej kwestii.

Analizę wpływu instytucji prawa podatkowego na optymalizację podatkową należy rozpocząć od kwestii interpretacji indywidualnych i ogólnych przepisów prawa podatkowego wydawanych przez ministra finansów. Interpretacje stanowią swoisty instrument usuwania niejasności co do przepisów prawa podatkowego⁵⁵⁶. Są one doniosłą formą informowania wnioskodawcy o właściwym sposobie stosowania przepisów prawa⁵⁵⁷. W założeniu mają one eliminować ryzyko podatkowe związane z problemem ustaleniem prawidłowego zakresu znaczeniowego danej normy prawa podatkowego⁵⁵⁸. Instytucja wiążących interpretacji podatkowych jest uregulowana w osobnym rozdziale Ordynacji podatkowej⁵⁵⁹. Przepisy dotyczące interpretacji w obecnym kształcie obowiązują w polskim systemie podatkowym od dnia 1 lipca 2007 r.⁵⁶⁰. Ordynacja podatkowa rozróżnia dwa rodzaje interpretacji podatkowych: ogólne i indywidualne⁵⁶¹. Interpretacje indywidualne wydaje minister finansów na pisemny wniosek podatnika bądź płatnika⁵⁶². Wnioskodawca jest zobowiązany do wyczerpującego

⁵⁵⁵ Tytułem przykładu można tutaj wskazać przepisy dotyczące opodatkowania zagranicznych spółek kontrolowanych, które weszły w życie z dniem 1 stycznia 2015 r. Niniejsza regulacja ma charakter kompleksowy. Dotyczy ona nowej kategorii przychodów, sposobu ustalenia dochodu, momentu powstania obowiązku podatkowego oraz terminu zapłaty podatku.

⁵⁵⁶ Z.Kmiecik, Proceduralne problemy wiążących interpretacji prawa podatkowego, Państwo i Prawo nr 4/ 2007, s. 21-22.

⁵⁵⁷ H.Filipczyk, Zakres przedmiotowy interpretacji indywidualnej, Monitor Podatkowy nr 3/2014, s.19.

⁵⁵⁸ H.Filipczyk, Indywidualne interpretacje prawa podatkowego – prawo i praktyka, wyd. Oficyna prawa polskiego, Warszawa 2011, s.11.

⁵⁵⁹ Artykuły 14a–14p tworzą rozdział 1a działu II *Interpretacje przepisów prawa podatkowego*.

⁵⁶⁰ M.Przewoźnik-Kurzyca, T.Rolewicz, Indywidualne interpretacje prawa podatkowego wydawane przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych, Monitor Podatkowy nr 5/2007, s.23 i n.

⁵⁶¹ W dalszej części analizowane będą jedynie interpretacje indywidualne prawa podatkowego.

⁵⁶² Zgodnie z art. 14b § 6 O.p. minister finansów może w drodze rozporządzenia upoważnić podległe mu organy do wydawania interpretacji indywidualnych w jego imieniu i w ustalonym zakresie. Obecnie do wydawania interpretacji upoważnieni są Dyrektorzy Izby Skarbowych w Bydgoszczy, Katowicach, Poznaniu, Warszawie i Łodzi (vide: rozporządzenie ministra finansów z dnia 25 kwietnia 2015 r. w sprawie upoważnienia do wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego – Dz.U. z 2015 r. poz. 643). W przypadku interpretacji przepisów dotyczących niektórych podatków i opłat lokalnych, organami właściwymi do wydawania interpretacji są wójt, burmistrz (prezydent miasta), starosta lub marszałek województwa (art. 14j § 1 O.p.).

przedstawienia zaistniałego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego⁵⁶³. Ponadto, ciąży na nim obowiązek wskazania przepisów prawa, które mają być przedmiotem interpretacji oraz własnego stanowiska co do oceny prawnej konsekwencji podatkowych podjętych lub planowanych działań⁵⁶⁴. W wydanej interpretacji organ podatkowy ocenia prawidłowość stanowiska wnioskodawcy wraz z uzasadnieniem prawnym⁵⁶⁵. Jeżeli organ uznaje stanowisko wnioskodawcy za nieprawidłowe, to wówczas organ zobowiązany jest wskazać przepisy prawa podatkowego, którego jego zdaniem nie pozwalały na zaakceptowanie stanowiska wnioskodawcy⁵⁶⁶.

Indywidualną interpretację podatkową wydaje się bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w terminie 3 miesięcy od dnia otrzymania wniosku (art. 14d O.p.). W razie niewydania interpretacji indywidualnej w ustawowym terminie uznaje się, że w dniu następującym po dniu, w którym upłynął termin wydania interpretacji, została wydana interpretacja stwierdzająca prawidłowość stanowiska wnioskodawcy w pełnym zakresie (art. 14o § 1 O.p.). W konsekwencji, podatnik może uzyskać korzystne dla siebie rozstrzygnięcie, nawet jeśli w rzeczywistości jego stanowisko jest błędne. Interpretacje indywidualne wraz z wnioskiem o wydanie interpretacji, po usunięciu danych identyfikujących wnioskodawcę oraz inne podmioty wskazane w treści interpretacji, są niezwłocznie zamieszczane w Biuletynie Informacji Publicznej⁵⁶⁷.

Istotną kwestią jest zakres ochrony jaki podatnikowi gwarantuje interpretacja indywidualna. Zgodnie z art. 14k § 1 O.p. zastosowanie się do interpretacji indywidualnej, przed jej zmianą lub przed doręczeniem organowi podatkowemu odpisu prawomocnego orzeczenia sądu administracyjnego uchylającego interpretację indywidualną lub w przypadku nieuwzględnienia jej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej, nie może szkodzić wnioskodawcy (tzw. zasada nieszkodzenia). Ochrona wnioskodawcy, który zastosował się do wydanej interpretacji obejmuje tzw. ochronę w wąskim lub szerokim zakresie⁵⁶⁸. Zakres ochrony podatnika jest uzależniony od tego czy skutki podatkowe związane ze zdarzeniem opisanym we wniosku o wydanie interpretacji miały miejsce przed doręczeniem interpretacji indywidualnej czy też po jej doręczeniu. Jeżeli skutki podatkowe związane ze stanem faktycznym miały miejsce po doręczeniu interpretacji, to wówczas podatnik skorzysta z ochrony w szerokim zakresie. Podatnik jest wówczas chroniony przed powstaniem zaległości podatkowej, odsetkami za zwłokę oraz potencjalną odpowiedzialnością karnoskarbową (art. 14m § 1 w zw. z art. 14k § 3 O.p.)⁵⁶⁹. Jeżeli skutki podatkowe związane ze stanem faktycznym miały miejsce przed doręczeniem

⁵⁶³ A.Sarna, Zmiany w Ordynacji podatkowej w 2007 r., Monitor Podatkowy nr 12/2006, s. 20 i n.

⁵⁶⁴ A.Sarna, Zmiany w Ordynacji....., op. cit., s. 20 i n.

⁵⁶⁵ M.Przewoźnik-Kurzyca, T.Rolewicz, Indywidualne interpretacje....., op. cit., s.23 i n.

⁵⁶⁶ Ibidem.

⁵⁶⁷ Art. 14i § 3 O.p.

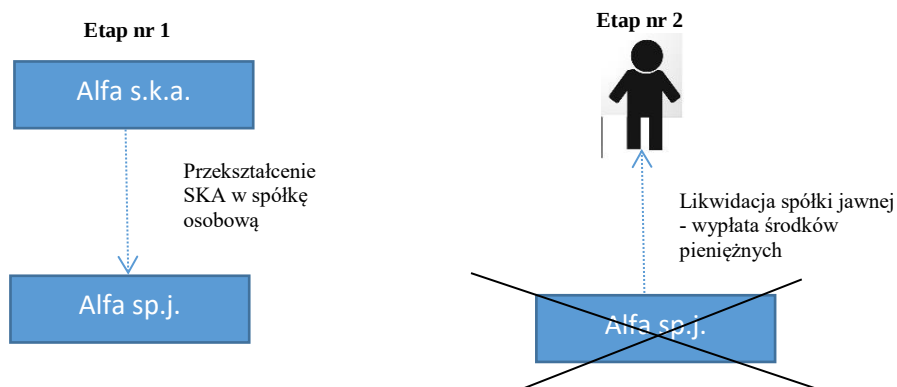
⁵⁶⁸ K.Turzyński, Zakres ochrony podatnika uzyskującego interpretację indywidualną, Monitor Podatkowy nr 6/2012, s. 24.

⁵⁶⁹ Powyższy przepis stanowią konkretyzację ogólnej zasady nieszkodzenia (por. H. Dzwonkowski, Przedmiot, zakres i sposób realizacji ochrony prawnej wynikającej z zastosowania się do interpretacji podatkowych (wykładnia przepisów), Monitor Podatkowy nr 2/2009, s. 19 i n.

interpretacji, to wówczas wnioskodawca nie będzie zwolniony z obowiązku zapłaty podatku (art. 141 O.p.).

Analizując cechy konstrukcyjne interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego można dojść do wniosku, że niniejsza instytucja pełni podobną funkcję jak orzeczenia sądowe. Podatnik analizując ryzyko podatkowe bierze pod uwagę zarówno interpretacje indywidualne organów podatkowych oraz orzecznictwo sądów administracyjnych. Należy jednak zwrócić uwagę na jeszcze inny aspekt. Wykorzystując interpretację indywidualną podatnik uzyskuje od organu podatkowego potwierdzenie możliwości dokonania optymalizacji podatkowej. We wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej podatnik szczegółowo przedstawia poszczególne etapy optymalizacji oraz ocenę prawną konsekwencji podatkowych z nimi związanych. W ten sposób podatnik może zaplanować dokładnie swoje działanie ukierunkowane na uzyskanie korzyści podatkowej. Uzyskanie interpretacji indywidualnej potwierdzającej prawidłowość stanowiska podatnika pozwala na eliminację ryzyka podatkowego związanego z optymalizacją podatkową, ponieważ skutki podatkowe poszczególnych transakcji są znane (przykład nr 33).

Przykład nr 33



Alfa s.k.a. prowadzi działalność związaną z obsługą rynku nieruchomości (akcjonariusz X posiada 99% udziału w zysku). Planowane jest przekształcenia Alfa w spółkę jawną (przekształcona spółka nie zmieni przedmiotu swojej działalności) a następnie dokonać jej likwidacji (w tym możliwe jest rozwiązanie spółki w wyniku jednomyślnej uchwały wspólników bez przeprowadzenia postępowania likwidacyjnego). Na moment przekształcenia Alfa w spółkę osobową będą występować skumulowane i niewypłacone zyski wypracowane w czasie funkcjonowania spółki Alfa w formie spółki komandytowo - akcyjnej. W wyniku rozwiązania/likwidacji spółki jawnej powstałej z przekształcenia SKA, wspólnik spółki osobowej – osoba fizyczna, będący wcześniej akcjonariuszem SKA otrzyma różne środki pieniężne. Na moment rozwiązania/likwidacji X będzie dłużnikiem wobec spółki jawnej z tytułu udzielonej pożyczki. Dokonanie powyższej restrukturyzacji planowane jest październik 2013 r.

(Źródło: opracowanie własne)

Komentarz podatkowy do etapu nr 1: W stanie prawnym obowiązującym do 31 grudnia 2013 r. spółki komandytowo – akcyjne były podmiotami transparentnymi podatkowo, tj. podatnikami byli wspólnicy SKA. Alfa s.k.a na moment przekształcenia w spółkę jawną posiada zyski z poprzednich lat niewypłacone wspólnikom. Akcjonariusz Alfa nie był opodatkowany w momencie osiągnięcia przedmiotowych zysków przez spółkę⁵⁷⁰. Powstaje pytanie czy w momencie przekształcenia Alfa w spółkę jawną niewypłacone zyski będą stanowić niepodzielny zysk dla akcjonariusza w rozumieniu art. 24 ust. 5 pkt 8 updof⁵⁷¹. Należy zauważyć, że powyższy przepis dotyczy wyłącznie kwestii przekształcenia spółek kapitałowych (spółki z ograniczoną odpowiedzialnością lub spółki akcyjnej) w spółki osobowe⁵⁷². SKA stanowi spółkę niebędącą osobą prawną w myśl art. 5a ust. 26 updof w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2013 r., dlatego akcjonariusz Alfa s.k.a nie był opodatkowany z tytułu niewypłaconych zysków w momencie przekształcenia spółki komandytowo – akcyjnej⁵⁷³.

Komentarz podatkowy do etapu nr 2: Z literalnej wykładni przepisów prawa podatkowego wynika, że wypłata środków pieniężnych na skutek likwidacji spółki osobowej nie stanowi dla wspólnika przychodu podlegającego opodatkowaniu (art. 14 ust. 3 pkt 10 updof). Powyższy przepis w żaden sposób nie różnicuje skutków podatkowych likwidacji spółki jawnej w zależności od tego czy spółka taka powstała na skutek przekształcenia spółki komandytowo – akcyjnej. Na bazie wykładni literalnej należało zatem uznać, że wypłata środków pieniężnych w ramach likwidacji spółki osobowej jest zawsze nieopodatkowana. W opinii organów podatkowych ograniczenie się w tym zakresie wyłącznie do wykładni językowej nie jest jednak wystarczające. Tytułem przykładu warto wskazać fragment opinii Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy „(...) *Ratio legis ww. przepisów nakazuje zatem uznać, że przepisy te nie mają zastosowania w sytuacji otrzymania przez podatnika środków pieniężnych i innych niż środki pieniężne składników majątku z tytułu likwidacji spółki niebędącej osobą prawną powstałej z przekształcenia spółki komandytowo-akcyjnej niebędącej podatnikiem podatku dochodowego, w której ten podatnik był akcjonariuszem – w odniesieniu do tej części otrzymywanego przez podatnika majątku spółki jawnej, który został przejęty od spółki komandytowo-akcyjnej w wyniku jej przekształcenia i którego wartość nie była uprzednio opodatkowana podatkiem dochodowym od osób fizycznych po stronie tego podatnika na zasadach określonych w art. 8 ust. 1 i 2 omawianej ustawy*

⁵⁷⁰ Zgodnie z orzecznictwem sądów administracyjnych (vide: uchwała NSA z dnia 20 maja 2013 r., sygn. akt II FPS 6/12) oraz interpretacjami organów podatkowych (vide: interpretacja ogólna ministra finansów z dnia 11 maja 2012 r., nr DD5/033/1/12/KSM/DD-125) przychód po stronie akcjonariusza SKA powstaje dopiero w momencie podjęcia uchwały przez walne zgromadzenie spółki komandytowo-akcyjnej o wypłacie dywidendy.

⁵⁷¹ Zgodnie z niniejszym przepisem za przychód z udziału w zyskach osób prawnych uznaje się wartość niepodzielonych zysków w spółce oraz wartość zysku przekazanego na inne kapitały niż kapitał zakładowy w spółce przekształcanej - w przypadku przekształcenia spółki kapitałowej w spółkę niebędącą osobą prawną; przychód określa się na dzień przekształcenia.

⁵⁷² Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 30 października 2012 r., nr IPTPB3/423-270/12-5/GG.

⁵⁷³ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 10 lipca 2012 r., nr IBPBII/2/415-542/12/MMa.

(...) ⁵⁷⁴. Celem wykładni organów podatkowych było uniknięcie sytuacji, w której niewypłacone zyski Alfa s.k.a nie będą podlegały opodatkowaniu na żadnym etapie.

Odpowiednia strukturyzacja likwidacji spółki jawnej pozwalała jednak na uzyskanie pozytywnej interpretacji prawa podatkowego w tym zakresie. Przed likwidacją spółka jawna Alfa udzieli pożyczki swojemu wspólnikowi X. Wierzytelność Alfa względem wspólnika zostanie wydana do X w ramach wypłaty na skutek likwidacji. W wyniku likwidacji spółki jawnej X otrzyma wierzytelność wobec samego siebie. W takim przypadku dojdzie więc do tzw. konfuzji (tj. wygaśnięcia zobowiązania poprzez skupienie w jednym podmiocie osoby wierzyciela i zobowiązanego), a wierzytelność wygaśnie ⁵⁷⁵. W interpretacjach organów podatkowych w tym zakresie dominuje pogląd, iż w przypadku konfuzji powstałej w skutek likwidacji spółki jawnej nie powstaje zobowiązania podatkowego w podatku PIT po stronie wspólnika ⁵⁷⁶.

Wykorzystując interpretacje podatnik X był w stanie w optymalny sposób zaplanować nieopodatkowaną wypłatę dochodów Alfa s.k.a. Podatnik analizuje różne możliwe schematy optymalizacji podatkowej i występuje z wnioskiem o interpretację w odniesieniu do tych wariantów, co do których istnieje chociaż minimalna szansa na uzyskanie pozytywnej interpretacji. Nawet jeżeli taki scenariusz wydaje się mało prawdopodobny, to podatnik nie traci składając wniosek o interpretację przy założeniu, że transakcja nie została jeszcze dokonana. Tytułem przykładu warto wskazać tutaj próbę zastąpienia spółki komandytowo – akcyjnej w strukturze FIZ – SKA przez spółkę komandytową posiadającą świadectwa użytkowe ⁵⁷⁷. Rozwiązaniem problemu braku transparentności podatkowej SKA po 1 stycznia 2014 r. miało być przekształcenie SKA, w której FIZ posiada świadectwa użytkowe, w spółkę komandytową. Przed przekształceniem SKA wszystkie akcje FIZ byłby umarzane i wydane w zamian świadectwa użytkowe ⁵⁷⁸. FIZ posiadający większość udziału w zysku spółki komandytowej na podstawie świadectw użytkowych w założeniu miał być większościowym wspólnikiem w SK ⁵⁷⁹. W ten sposób osiągnięty dochód nadal nie byłby opodatkowany zarówno na poziomie spółki komandytowej, jak i FIZ. Struktura FIZ-SK będzie efektywna podatkowo pod warunkiem

⁵⁷⁴ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 28 sierpnia 2015 r., nr ITPB1/4511-615/15/MW.

⁵⁷⁵ Z.Radwański, „Prawo cywilne — część ogólna”, wyd. C.H.Beck, Warszawa 2002, s. 105.

⁵⁷⁶ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 6 maja 2015 r., nr ITPB2/4511-184/15/IB, interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 25 lipca 2014 r., nr IPPB1/415-634/14-2/ES, interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 17 lipca 2014 r., nr ITPB1/415-505/14/PSZ, interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 16 lipca 2014 r., nr IPPB1/415-495/14-2/EC.

⁵⁷⁷ W strukturze FIZ – SKA w stanie prawnym obowiązującym do 31 grudnia 2013 r. dochód nie był opodatkowany zarówno na poziomie SKA (podmiot transparentny podatkowo), jak i FIZ (podmiot zwolniony z CIT), który był akcjonariuszem w spółce komandytowo – akcyjnej. W związku z ustawą nowelizującą z 2013 r. nastąpiła potrzeba zastąpienia SKA przez inny podmiot. FIZ nie może inwestować w typowe spółki osobowe, a jedynie w te podmioty które posiadają możliwość emisji akcji lub udziałów (np. SKA).

⁵⁷⁸ W rezultacie, po przekształceniu SKA w spółkę komandytową FIZ - posiadacz świadectw użytkowych będzie nadal uczestniczył w zyskach i w kwotach i wartościach likwidacyjnych w sposób odpowiadający temu uprawnieniu w SKA. Gwarantem tego byłby plan przekształcenia i umowa spółki komandytowo – akcyjnej.

⁵⁷⁹ Zgodnie z wyrażoną w art. 553 § 1 k.s.h. zasadą kontynuacji, świadectwa użytkowe zachowają swój byt prawny także po przekształceniu SKA w SK.

uwzględnienia świadectwa użytkowego przy kalkulacji dochodu podatkowego poszczególnych wspólników SK. Stosownie bowiem do art. 5 ust. 1 updop przychody z udziału w spółce niebędącej osobą prawną, łączy się z przychodami każdego wspólnika proporcjonalnie do posiadanego prawa do udziału w zysku. Powstaje pytanie czy świadectwo użytkowe można uznać za prawo do udziału w zysku w rozumieniu art. 5 ust. 1 updop. Duża liczba wydawanych interpretacji w tym zakresie potwierdza, że podatnicy wykorzystując wątpliwości co do sposobu interpretacji przepisów usiłowali stworzyć nową strukturę optymalizacyjną w miejsce dotychczasowej FIZ – SKA⁵⁸⁰. Podatnicy argumentowali, iż odmienna wykładnia będzie de facto oznaczać podwójne opodatkowanie zysków spółki osobowej – raz na poziomie wspólników, a raz na poziomie właścicieli świadectw użytkowych⁵⁸¹. Sądy administracyjne zazwyczaj nie podzielały stanowiska podatników uznając, że inne niż udział tytuły prawne do uczestnictwa w zysku spółki komandytowej pozostają poza zakresem art. 5 ust. 1 updop⁵⁸².

Na podstawie przykładów przedstawionych w niniejszym podrozdziale nie ulega wątpliwości, że interpretacje podatkowe ułatwiają podatnikom optymalizację podatkową. Organy podatkowe próbują przeciwdziałać wykorzystaniu interpretacji indywidualnych do optymalizacji podatkowej poprzez odmowę wszczęcia postępowania. Dotyczy to sytuacji, gdy podatnicy przedstawiają wiele ewentualnych, wzajemnie się wykluczających wariantów i opcji zdarzenia przyszłego, opisanego we wniosku o wydanie interpretacji⁵⁸³. Nie ulega wątpliwości, iż podatnik wybierze ten wariant, który będzie najkorzystniejszy z perspektywy uzyskanych interpretacji. W założeniu interpretacje indywidualne miały chronić podatników przed błędami wynikającymi z zawiłych i skomplikowanych przepisami prawa podatkowego, a nie służyć do kreowania nowych wehikułów korporacyjnych pozwalających na optymalizację podatkową. Z drugiej strony przepisy dotyczące zasad wydawania interpretacji indywidualnych wprost zezwalają na zadawanie pytań w sprawie przyszłych stanów faktycznych. Sądy administracyjne zazwyczaj podzielały stanowisko organów podatkowych, iż przepisy dotyczące interpretacji indywidualnych nie mogą służyć podatnikom do uzyskania opinii optymalizacyjnej. W ostatnich latach wykształciła się jednolita linia orzecznicza NSA, która wskazuje, iż organy podatkowe nie są uprawnione do merytorycznego rozpoznania wniosków z wielowariantowym, alternatywnym zdarzeniem przyszłym i formułowanymi na jego tle kilkunastoma pytaniami⁵⁸⁴. W judykaturze podkreśla się, że instytucja interpretacji indywidualnych nie została stworzona dla celów wskazywania podatnikom, jakie działania powinni podjąć, aby uniknąć obciążeń podatkowych. Celem tej instytucji nie może być analizowanie potencjalnych skutków podatkowych

⁵⁸⁰ Interpretacje indywidualne Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 29 lutego 2013 r. (nr IPPB5/423-1049/12-4/JC), z 29 stycznia 2013 r. (nr IPPB5/423-1047/12-4/JC), z 25 stycznia 2015 r. (nr IPPB5/423-1021/12-4/DG), z 25 stycznia 2015 r. (nr IPPB5/423-1036/12-4/PS), z 25 stycznia 2015 r. (nr IPPB5/423-1027/12-4/PS).

⁵⁸¹ M.Kondej, Prawo do udziału w zysku a świadectwa użytkowe, Monitor Podatkowy nr 7/2014, s. 7.

⁵⁸² Np. wyrok WSA w Poznaniu z dnia 16 kwietnia 2014 r., sygn. akt I SA/Po 1051/13, orzeczenie prawomocne.

⁵⁸³ H.Filipczyk, Zakres przedmiotowy....., op.cit., s. 19.

⁵⁸⁴ Tak np. NSA w wyroku z dnia 25 lipca 2013 r., sygn. akt I FSK 1116/12, i w wyroku z dnia 6 lutego 2014 r., sygn. akt II FSK 201/13.

planowanych działań podatników pod kątem optymalizacyjnym⁵⁸⁵. W niektórych orzeczeniach wskazuje się, że nawet w sytuacji rozdzielania alternatywnych zdarzeń przyszłych na kilka osobnych wniosków o interpretację – organ podatkowy może odmówić wydania interpretacji indywidualnej⁵⁸⁶. Biorąc pod uwagę rosnącą liczbę interpretacji indywidualnych oraz próby co raz bardziej „twórczej i kreatywnej” wykładni przepisów proponowanej przez podatników w składanych wnioskach nie można całkowicie odmówić słuszności poglądom judykatury co do celów jakim powinna służyć instytucja interpretacji indywidualnej⁵⁸⁷. Poglądy judykatury pozwalają bowiem organom podatkowym na badanie czy wniosek o interpretację został złożony w celach poznawczych lub czysto poglądowych⁵⁸⁸. Należy jednak zauważyć, że takie stanowisko stoi w sprzeczności z ugruntowaną praktyką w orzecznictwie sądów administracyjnych uznającą optymalizację podatkową za prawo podatnika⁵⁸⁹, dlatego też w niektórych wyrokach NSA prezentowano odmienny pogląd dopuszczający możliwość kształtowania zdania przyszłego jako zdarzenia wielowariantowego, hipotetycznego i abstrakcyjnego⁵⁹⁰.

Wykorzystanie interpretacji indywidualnych do optymalizacji podatkowej pokazuje dobitnie, iż ustawodawca dotychczas nie podszedł w sposób kompleksowy do problemu optymalizacji podatkowej z wyjątkiem pojedynczych nieskoordynowanych ze sobą i wzajemnie sprzecznych działań w postaci m.in. doraźnych zmian w redakcji lub wykładni poszczególnych przepisów. Powyższą tezę dobitnie potwierdzają dalsze przykłady wykorzystania instytucji prawa podatkowego zaprezentowane w tym rozdziale.

W polskim systemie podatkowym powiązane kapitałowo podmioty mają możliwość powołania podatkowej grupy kapitałowej w ramach, której dokonywane jest wspólne rozliczenie ich dochodów dla potrzeb podatku CIT⁵⁹¹. Utworzenie podatkowej grupy kapitałowej powoduje odebranie podmiotowości podatkowej w podatku dochodowym od osób prawnych poszczególnym spółkom wchodzącym w jej skład⁵⁹². W odniesieniu do pozostałych podatków spółki tworzące PGK zachowują swój status podatnika⁵⁹³. Powołanie i funkcjonowanie w formule PGK wymaga spełnienia szeregu warunków

⁵⁸⁵ Por. wyrok NSA z dnia 10 września 2014 r., sygn. akt II FSK 23/14.

⁵⁸⁶ Por. wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 20 sierpnia 2014 r., sygn. akt I SA/Bd 744/14, orzeczenie prawomocne.

⁵⁸⁷ Podatnicy w składanych wnioskach wykazują swoistą inicjatywę ustawodawczą co do zmiany obecnych przepisów w drodze wykładni.

⁵⁸⁸ Por. wyrok NSA z dnia 10 września 2014 r., sygn. akt II FSK 2090/12.

⁵⁸⁹ Sądy administracyjne w pełni akceptują prawo podatnika do optymalizacji swoich obciążeń podatkowych, ponieważ w obowiązującym stanie prawnym nie występuje norma nakładająca na podatnika obowiązek działania dla powstania zobowiązania w najwyższej – określonej w ustawie – wysokości (vide: wyrok NSA z dnia 12 listopada 2010 r., sygn. akt II FSK 955/10, oraz wyrok TK z dnia 11 maja 2004 r., sygn. akt K 4/03).

⁵⁹⁰ Tak m.in. wyrok NSA z dnia 10 marca 2015 r., sygn. akt II FSK 103/13.

⁵⁹¹ Ł. Adamczyk, Zgodność polskich przepisów o podatkowej grupie kapitałowej z prawem wspólnotowym w świetle orzecznictwa ETS, *Monitor Podatkowy* nr 10/2007, s. 17-19.

⁵⁹² A. Waclawczyk, K. Gil, *Praktyczne aspekty.....*, op. cit., s. 9.

⁵⁹³ Ibidem.

enumeratywnie wymienionych w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych (art. 1a ust. 1 i 2 updop), tj.:

- podatkową grupę kapitałową mogą zawiązać co najmniej dwie spółki kapitałowe (spółka z ograniczoną odpowiedzialnością lub spółka akcyjna) mające siedzibę na terytorium RP,
- spółki takie (wchodzące w skład grupy) muszą posiadać kapitał zakładowy (akcyjny) nie niższy niż 1 000 000 zł każda,
- jedna ze spółek (spółka dominująca) musi także posiadać bezpośredni, 95% udział w kapitale zakładowym pozostałych spółek (spółki zależne),
- spółki zależne nie mogą posiadać udziału w kapitale zakładowym innych spółek wchodzących w skład podatkowej grupy kapitałowej,
- w spółkach mających utworzyć PGK nie występują zaległości we wpłatach podatków stanowiących dochód budżetu państwa,

Dodatkowo po utworzeniu PGK spółki ją tworzące muszą spełniać również inne warunki:

- nie korzystają ze zwolnień od podatku dochodowego na podstawie odrębnych ustaw,
- nie pozostają w związkach powodujących zaistnienie okoliczności, o których mowa w art. 11 updop, z podatnikami podatku dochodowego niewchodzącymi w skład podatkowej grupy kapitałowej,
- podatkowa grupa kapitałowa osiągnie za każdy rok podatkowy udział dochodów w przychodach, określony zgodnie z art. 7a ust. 1 updop, w wysokości co najmniej 3%.

Podatkowa grupa kapitałowa jest samodzielnym podatnikiem dla celów podatku CIT oraz oferuje szereg korzyści podatkowych na gruncie podatku dochodowego od osób prawnych, tj.:

- konsolidacja wyniku podatkowego poszczególnych spółek⁵⁹⁴,
- brak stosowania przepisów o cenach transferowych w przypadku świadczeń między spółkami tworzącymi grupę kapitałową⁵⁹⁵,
- unikanie zagrożenia podwójnego opodatkowania w razie nieodpłatnego przenoszenia własności składników majątku między spółkami tworzącymi grupę⁵⁹⁶.

W założeniu ustawodawcy podatkowa grupa kapitałowa miała być instytucją związaną wyłącznie z podatkiem dochodowym od osób prawnych, jednakże podatnicy podjęli próbę wykorzystania PGK do

⁵⁹⁴ Jeżeli część spółek wchodzących w skład grupy podatkowej osiąga stratę, to wysokość podatku może ulec znaczącemu obniżeniu. Przykładowo Alfa Sp. z o.o. osiąga dochód w wysokości 200 j., natomiast jej spółka córka Beta Sp. z o.o. ponosi stratę w wysokości 100 j. Konsolidacja wyniku podatkowego obydwu podmiotów spowoduje, iż Alfa Sp. z o.o. zapłaci dwukrotnie niższy podatek dochodowy, tj. 19 j. zamiast 38 j. (szczegółowa symulacja oszczędności podatkowej z wykorzystaniem PGK znajduje się w komentarzu do przykładu nr 20).

⁵⁹⁵ Art. 11 ust. 8 updop.

⁵⁹⁶ D.Gajewski, Czy austriackie rozwiązania holdingowe....., op.cit., s. 24.

optymalizacji rozliczeń na gruncie podatku VAT⁵⁹⁷. Jak już zostało wspomniane utworzenie podatkowej grupy kapitałowej powoduje, iż spółki ją tworzące mogą stosować nierynkowe ceny we wzajemnych relacjach – organ podatkowy nie może szacować dochodu spółek z PGK dla celów CIT na podstawie przepisów o cenach transferowych⁵⁹⁸. Powstaje jednak pytanie czy organ podatkowy może określać podstawę opodatkowania w stosunku do czynności wykonywanych między podmiotami tworzącymi podatkową grupę kapitałową na podstawie art. 32 upu⁵⁹⁹. Należy zauważyć, że dla celów podatku VAT spółki tworzące PGK pozostają odrębnymi podatnikami, ponieważ podatkowa grupa kapitałowa nie jest podatnikiem VAT⁶⁰⁰. Powyższy dualizm podatkowy PGK trafnie podsumował w jednej z interpretacji Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie „(...) *utrata statusu samodzielnego podatnika w podatku CIT, w żadnym razie nie oznacza utraty podmiotowości podatkowej sensu largo. Każda ze spółek tworzących podatkową grupę kapitałową zachowuje dotychczasowe prawa i obowiązki, a przede wszystkim odrębność podatkową od podatkowej grupy kapitałowej w zakresie zobowiązań podatkowych z tytułu podatku od towarów i usług.* (...)”⁶⁰¹.

Mając na uwadze powyższy dualizm podatkowy PGK oraz brak stosownej regulacji w upu wyłączającej możliwość szacowania obrotu spółek z PGK wydaje się, że sprawa ta nie powinna budzić wątpliwości. Podatnicy argumentowali jednak, iż stosowanie art. 32 upu w stosunku do podmiotów wchodzących w skład PGK spowodowałoby sytuację, w której nie miałyby one możliwości skorzystania z uprawnień wynikających z upu⁶⁰². Niedopuszczalność stosowania art. 32 do PGK miała również wynikać z prawa unijnego, w szczególności art. 80 Dyrektywy 2006/112/WE⁶⁰³. Niniejszy przepis stanowiący odpowiednik polskiego art. 32 upu może być przyjęty przez państwa członkowskie do krajowego systemu prawnego w celu zapobiegania uchylania się bądź unikania opodatkowania⁶⁰⁴.

⁵⁹⁷ Przedmiotem niniejszej pracy doktorskiej jest badanie zjawiska optymalizacji podatkowej na gruncie podatków dochodowych, jednakże wyjątkowość manipulacji instytucją PGK uzasadnianie zdaniem autora pomocnicze odwołanie się (w drodze wyjątku) do regulacji zawartych w ustawie o podatku od towarów i usług.

⁵⁹⁸ Ł.Dominik, A.Turska, Zasady ogólne ustalania dochodu w PGK, [w:] Podatkowa grupa kapitałowa, prac. zbior pod red. A. Nowak, wydawnictwo C.H.Beck, Warszawa 2015, s. 50.

⁵⁹⁹ Zgodnie z niniejszym przepisem organ podatkowy określa podstawę opodatkowania zgodnie z wartością rynkową w przypadku, gdy:

- między podmiotami – stronami transakcji zachodzą powiązania o charakterze kapitałowym, zarządczym, nadzorczym, kontrolnym lub rodzinnym,
- któremuś z podmiotów nie przysługuje pełne prawo do odliczenia podatku naliczonego,
- wynagrodzenie związane z transakcją odbiega od wartości rynkowej.

⁶⁰⁰ Prawo unijne pozwala państwom członkowskim na wprowadzenie regulacji uznających za jednego podatnika dwa lub więcej powiązanych ze sobą podmiotów. Zgodnie z art. 11 Dyrektywy 2006/112/WE po konsultacji z komitetem doradczym ds. podatku od wartości dodanej każde państwo członkowskie może uznać za jednego podatnika osoby mające siedzibę na terytorium tego samego państwa członkowskiego, które będąc niezależnymi pod względem prawnym, są ściśle powiązane pod względem finansowym, ekonomicznym i organizacyjnym. Jak dotąd polski ustawodawca nie zdecydował się jednak na kompleksowe uregulowanie statusu PGK na gruncie podatków innych niż CIT.

⁶⁰¹ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 16 grudnia 2010 r., nr IPPP1-443-979/10-2/EK.

⁶⁰² A.Skrzypek, Zastosowanie art. 32 VATU w stosunku do rozliczeń pomiędzy członkami podatkowej grupy kapitałowej, Monitor Podatkowy nr 3/2012, s. 56.

⁶⁰³ R.Namysłowski, Swoboda kształtowania....., op.cit., s. 2.

⁶⁰⁴ Ibidem.

Trudno uznać stosowanie nierynkowych cen pomiędzy podmiotami działającymi w formie podatkowej grupy kapitałowej za unikanie bądź uchylanie się od opodatkowania, ponieważ jest to preferencja przyznana przez ustawodawcę wynikająca wprost z przepisów updop⁶⁰⁵.

Podzielenie powyższej argumentacji spowodowałoby powstanie nieuzasadnionych korzyści podatkowych w podatku VAT dla wąskiego grona podmiotów. Podatkowa grupa kapitałowa założona przez spółki nie mające pełnego prawa do odliczenia podatku naliczonego oznaczałaby możliwość optymalizacji podatkowej na gruncie VAT, jeżeli zastosowania nie znalazłby art. 32 upu⁶⁰⁶. Pozwoliłoby to na takie manewrowanie poziomem cen transakcyjnych, które zwiększałoby zakres prawa do odliczenia podatku naliczonego bądź zmniejszało negatywne następstwa wynikające z ograniczonego prawa do odliczenia⁶⁰⁷.

W początkowym okresie orzecznictwo sądów administracyjnych było korzystne dla podatników, ponieważ wskazywało bezwarunkowo na brak możliwości szacowania obrotu przez organ podatkowy w ramach PGK. Sądy podkreślały, iż szacowanie wysokości obrotu PGK według cen rynkowych dla celów podatku VAT w połączeniu z brakiem możliwości szacowania dochodu uniemożliwiałoby prawidłowe funkcjonowanie podatkowej grupy kapitałowej⁶⁰⁸. Jedną z korzyści utworzenia PGK jest możliwość stosowania nierynkowych cen w ramach grupy, dlatego stosowanie art. 32 upu powinno być wyłączone. Najnowsze orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego dopuszcza jednak możliwość stosowania art. 32 upu w odniesieniu do transakcji PGK⁶⁰⁹. Spółki tworzące PGK powinny być traktowane jako niezależne podmioty dla celów podatku VAT (usługobiorca – usługodawca), a transakcje pomiędzy nimi mogą powodować uchylanie się lub unikanie opodatkowania na gruncie podatku VAT⁶¹⁰. Ostatecznie podatnikom nie udało się na trwałe ugruntować statusu PGK jako podmiotu wykorzystywanego do optymalizacji rozliczeń w podatku VAT, jednak na skutek początkowego orzecznictwa NSA, PGK przez stosunkowo długi okres czasu była wykorzystywana do uzyskania nieuzasadnionych korzyści podatkowych nieprzewidzianych przez ustawodawcę.

Ustawodawca nie zawsze jest w stanie przewidzieć czy określona instytucja prawa podatkowego może zostać wykorzystana do optymalizacji podatkowej. Należy jednak zauważyć, że czasami istnieje możliwość nieuwzględnienia w gronie podmiotów uprawnionych podatników, których głównym

⁶⁰⁵ J.Czerwiński, Podatkowa grupa kapitałowa a VAT, [w:] Podatkowa grupa kapitałowa, praca zbior. pod. red. A. Nowak, wyd. C.H. Beck, Warszawa 2015, s. 115.

⁶⁰⁶ J.Jankowski, Podatkowa grupa kapitałowa....., op. cit., s. 19.

⁶⁰⁷ Przykładowo, Spółka Alfa należąca do PGK jest dostawcą towarów, który nie ma pełnego prawa do odliczenia podatku naliczonego. Dokonując dostawy po zawyżonej cenie Alfa Sp. z o.o. zwiększa wartość obrotu dającego prawo do odliczenia. W ten sposób współczynnik struktury sprzedaży ulega podwyższeniu do poziomu 87% z dotychczasowych 74% (por. J. Jankowski, Podatkowa grupa kapitałowa daje tylko pozorne korzyści, Prawo i Podatki nr 5/2014, s. 19).

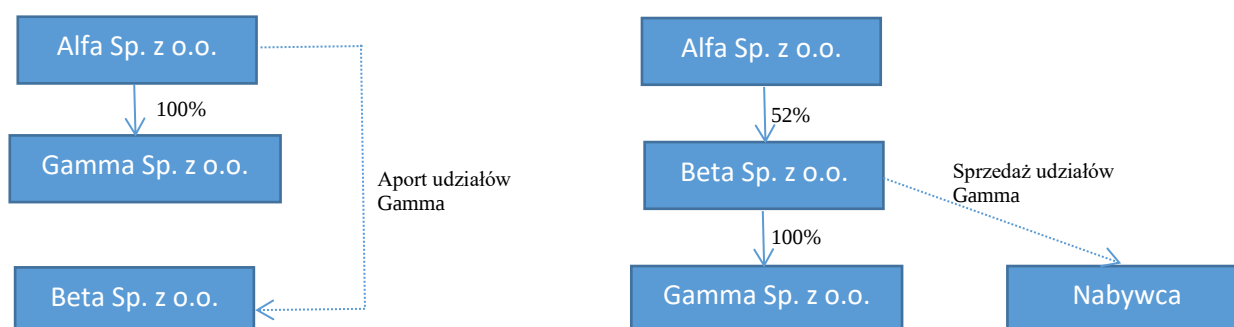
⁶⁰⁸ Por. wyrok NSA z dnia 28 listopada 2011 r., sygn. akt I FSK 155/11.

⁶⁰⁹ J.Jankowski, Podatkowa grupa kapitałowa....., op. cit., s. 19.

⁶¹⁰ Por. wyroki NSA z dnia 8 października 2013 r., sygn. akt I FSK 1536/12 i z dnia 4 września 2014 r., sygn. akt I FSK 1351/13.

motywem działania jest korzyść podatkowa, jednakże z niewiadomych przyczyn ustawodawca nie decyduje się na to. Najlepszym tego przykładem jest wprowadzona do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych transakcja wymiany udziałów implementująca postanowienia Dyrektywy 2009/133/WE. Wymiana udziałów stanowi odmianę transakcji objęcia udziałów w zamian za aport w postaci udziałów (akcji), której konsekwencje po stronie spółki nabywającej uregulowane zostały w szczególności w art. 12 ust. 4d oraz art. 16 ust. 8e updog⁶¹¹. Wymiana udziałów jest wykorzystywana przez polskich podatników w celach optymalizacji podatkowej polegającej m.in. na nieopodatkowanej sprzedaży udziałów. Udziały w formie wkładu niepieniężnego są wnoszone do spółki kapitałowej, która w rezultacie uzyskuje bezwzględną większość praw głosu w spółce, której udziały wniesiono aportem. Następnie dokonywana jest sprzedaż aportowanych udziałów (przykład nr 34).

Przykład nr 34



Alfa Sp. z o.o. jest jedynym udziałowcem spółki Gamma. Spółka Alfa wnosi posiadane udziały w formie aportu do Beta Sp. z o.o. W związku z dokonaniem aportu przez Alfa Sp. z o.o., spółka Beta uzyska bezwzględną większość praw głosu w Gamma Sp. z o.o. Spółka Alfa otrzyma w zamian większościowy pakiet udziałów w Beta Sp. z o.o. Wartość nominalna udziałów wydanych przez Beta będzie odpowiadać wartości rynkowej aportu (udziałów Gamma). Sprzedaż udziałów w spółce Gamma zostanie dokonana z poziomu spółki Beta.

(Źródło: opracowanie własne)

Komentarz podatkowy do przykładu nr 34: Wymiana udziałów między Alfa i Beta jest neutralna podatkowo na podstawie art. 12 ust. 4d updog.

Kosztem podatkowym dla Beta z tytułu sprzedaży udziałów Gamma jest wartość nominalna udziałów wydanych na rzecz Alfa Sp. z o.o. W konsekwencji, po stronie spółki sprzedającej udziały Gamma nie powstanie dochód podatkowy z tego tytułu. Koszt podatkowy będzie odpowiadał wysokości uzyskanego przychodu⁶¹². Zgodnie bowiem z art. 16 ust. 1 pkt 8e updog, wydatki poniesione przez spółkę nabywającą (Beta) przy wymianie udziałów - w wysokości odpowiadającej nominalnej wartości

⁶¹¹ S.Adamczyk, Skutki podatkowe transakcji wymiany udziałów, Monitor Podatkowy nr 2/2013, s. 54.

⁶¹² Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 4 grudnia 2015 r., nr IBPB-1-1/4510-111/15/BK.

udziałów (akcji) wydanych wspólnikom spółki nabywanej (Gamma), są kosztem uzyskania przychodu z odpłatnego zbycia tych udziałów (akcji). W konsekwencji, instytucja wymiany udziałów może zostać wykorzystana do stworzenia struktury optymalizacyjnej pozwalającej na nieopodatkowaną sprzedaż udziałów⁶¹³.

Ustawodawca miał możliwość implementowania przepisów Dyrektywy Rady 2009/133/WE, które wykluczają skorzystanie z powyższych preferencji podatkowych. Dotyczy to sytuacji, gdy celem działania podatnika jest unikanie opodatkowania⁶¹⁴. Brak implementacji niniejszej regulacji jest wyrazem braku konsekwencji ustawodawcy, który zdecydował się na wprowadzenie analogicznych regulacji w updog w odniesieniu do połączeń i podziałów⁶¹⁵. Polski ustawodawca nie skorzystał z opcji pozostawiając podatnikom możliwość optymalizacji podatkowej.

Wymienione wyżej przykłady pokazują, iż przyczyn optymalizacji podatkowej nie należy upatrywać wyłącznie w niefrasobliwości ustawodawcy. Niektóre regulacje nie są praktycznie w żadnym stopniu związane z przywilejami podatkowymi, jednakże są wykorzystywane do redukcji poziomu opodatkowania (np. instytucja interpretacji indywidualnych przepisów prawa podatkowego). Z wprowadzeniem niektórych instytucji do systemu podatkowego wiążą się czasami określone korzyści podatkowe (np. odroczenie momentu opodatkowania przy wymianie udziałów), które w skrajnych przypadkach mogą posłużyć do kreowania struktur optymalizacyjnych (vide: przykład nr 34). W założeniu sytuacje takie mają się zdarzać sporadycznie, jednak zazwyczaj dana instytucja jest wykorzystywana także do celów innych niż została stworzona, w tym optymalizacji podatkowej (kazus podatkowej grupy kapitałowej). Wydzielenie z dychotomicznego podziału (możliwości wynikające wprost z przepisów vs luki prawne) nowej kategorii w postaci manipulacji instytucjami prawa podatkowego pozwala w lepszym stopniu na zrozumienie problematyki przyczyn prawnych optymalizacji podatkowej.

⁶¹³ Patrz opis stanu faktycznego w interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 21 maja 2013 r., nr IPPB3/423-186/13-2/MS1.

⁶¹⁴ Zgodnie z art. 15 ust. 1 niniejszej dyrektywy 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.

⁶¹⁵ Zgodnie z art. 10 ust. 4 updog, gdy połączenie lub podział spółek nie są przeprowadzane z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych, lecz głównym bądź jednym z głównych celów takiej operacji jest uniknięcie lub uchylenie się od opodatkowania.

2.4. Kreowanie możliwości optymalizacji podatkowej przez orzecznictwo sądów administracyjnych

W dalszej części rozdziału 2 zostaną przedstawione zagadnienia, które w sposób bezpośredni nie wpływają na możliwości optymalizacji podatkowej, jednakże w znacznym stopniu są związane z tą problematyką. Są to orzecznictwo sądów administracyjnych kreujące nowe schematy optymalizacyjne oraz zasady wykładni prawa podatkowego będące rezultatem dorobku doktryny i judykatury. Właściwym rozwiązaniem jest określenie tych zagadnień mianem przyczyn prawnych *sui generis* (tzw. preprzyczyny).

Wyrok sądu administracyjnego kreujący nowe możliwości optymalizacji podatkowej może mieć charakter precedensu prawotwórczego bądź nieprawotwórczego. Precedens prawotwórczy ma miejsce, gdy sąd podejmuje w określonej sprawie decyzję na podstawie niedostatecznie określonych podstaw⁶¹⁶. Sąd biorąc pod uwagę swoiste i niepowtarzalne cechy rozpatrywanej sprawy formułuje normą generalną będącą podstawą rozstrzygnięcia w tej konkretnej sprawie⁶¹⁷. Orzeczenie takie zawiera w sobie element tzw. nowości normatywnej, w wyniku którego na gruncie prawa podatkowego zmienia się zakres stanów faktycznych podlegających opodatkowaniu – tworzą się nowe normy w stosunku do dotychczas obowiązujących norm prawnych⁶¹⁸. Nie stanowi przy tym nowości normatywnej wyjście przez sąd poza tekst ustawy, ale nie poza prawo w szerokim rozumieniu obejmującym również zasady prawa podatkowego⁶¹⁹. Jeżeli nowa treść normy prawnopodatkowej jest wprowadzana przez sąd administracyjny do systemu podatkowego z pominięciem powrzechnie ustalonych zasad wykładni, to wtedy sytuację taką powinno się określać mianem prawotwórczej decyzji sądu administracyjnego⁶²⁰. Trudno przy tym mówić o utrwalonych zasadach wykładni norm prawa podatkowego, gdyż są one w zasadzie swoimistym „konglomeratem” różnych sprzecznych idei nietworzącym spójnego modelu podatkowego⁶²¹. Sądy administracyjne korygują przepisy ustawy albo nawet odchodzą od niej, aby nie naruszyć istoty prawa⁶²². Można spotkać się z poglądami krytycznym wobec koncepcji prawotwórczej wykładni sądów. Przykładowo, w jednym z wyroków TK wskazał, iż wykładnia „*nie jest i nie może być tworzeniem norm prawnych, lecz jest ustaleniem właściwego rozumienia treści norm prawnych wyrażonych w przepisach ustawowych, zgodnie z zasadami konstytucyjnymi, przy zastosowaniu*

⁶¹⁶ J.Małecki, Prawotwórcza rola orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego w sprawach podatkowych, *Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny*, zeszyt 4, 1993 r., s.35.

⁶¹⁷ J.Małecki, Prawotwórcza rola....., op.cit., s.36.

⁶¹⁸ P.Wójciak, Aspekt prawotwórczy uchwały NSA w sprawie pakietów medycznych, *Kwartalnik Prawa Podatkowego* nr 2/2012, s.18.

⁶¹⁹ Ibidem.

⁶²⁰ A.Dyrwa, Prawotwórcza rola sądu administracyjnego – sposób na eliminowanie niedoskonałości prawa podatkowego, [w:] *Prawotwórstwo sądów administracyjnych*, praca. zbior. pod red. J.P.Tarno i T.Bąkowski, wyd. Wolters Kluwer, Warszawa 2015, s.45-57.

⁶²¹ Ibidem.

⁶²² Ibidem.

przyjętych w kulturze prawnej demokratycznego państwa prawnego reguł interpretacji”⁶²³. Niezależnie od sposobu nazewnictwa wykładnia sądów administracyjnych ma w pewnym stopniu charakter prawotwórczy⁶²⁴. W praktyce sąd działający w charakterze interpretatora ma swobodę w decydowaniu jakie stany faktyczne są powiązane z określonym pojęciem prawnym, które ma charakter generalny i nieostry⁶²⁵. Wskazuje się, że sądy nie tylko stosują prawo, ale także je rozwijają, a samo pojęcie prawo obejmuje nie tylko akty normatywne, ale także zasady uzasadniające decyzje sądów niezapisane w tekstach prawnych (tzw. *Rechtsfortbildung*)⁶²⁶.

W przypadku nowych możliwości optymalizacji podatkowej powstałych na skutek orzeczenia sądu administracyjnego kwestia prawotwórczego charakteru wyroku nie ma większego znaczenia. Istotny jest skutek w postaci zmiany zakresu stanów faktycznych lub prawnych podlegających opodatkowaniu – zmiana treści dotychczas obowiązującej normy prawnej lub powstanie nowej normy prawnej w stosunku do dotychczas obowiązujących. Skutek ten może wystąpić w dwóch przypadkach:

- wyrok sądu administracyjnego został wydany z pominięciem podstawowych reguł interpretacji tekstu prawnego na podstawie reguł nieznanymi prawu podatkowemu (wariant nr 1),
- w przypadku istnienia alternatywnych wariantów interpretacyjnych wynikających z konkurencyjnych względem siebie zasad prawa podatkowego, sąd administracyjny wybiera wariant pozwalający na uzyskanie korzyści podatkowych nieprzewidzianych przez ustawodawcę (wariant nr 2)⁶²⁷.

Zazwyczaj nowe możliwości optymalizacji podatkowej powstają na skutek orzeczenia sądu administracyjnego w wariantcie nr 2. Wynika to z faktu, iż katalog zasad prawa podatkowego jest niezwykle szeroki, a jednocześnie nie istnieje „ugruntowana” hierarchia zasad prawa podatkowego⁶²⁸. W konsekwencji, przypadki wydania wyroku z pominięciem jakichkolwiek zasad prawa podatkowego należą raczej do rzadkości. Sąd administracyjny wydając wyrok „prooptymalizacyjny” dokonuje

⁶²³ Vide: wyrok TK z dnia 7 marca 1995 r., sygn. akt W 9/94.

⁶²⁴ L.Morawski, Zasady wykładni....., op. cit., s.21-22.

⁶²⁵ L.Morawski, Zasady wykładni....., op. cit., s.50-51.

⁶²⁶ L.Morawski, Główne problemy współczesnej filozofii prawa, wyd.Lexis Nexis, Warszawa 2004, s.199.

⁶²⁷ Nie chodzi przy tym o wyniki wykładni pozwalające na tworzenie struktur podatkowych, które podatnik mógł przewidzieć mając na uwadze pewne ogólne zasady systemowe obowiązujące w podatku CIT. Przykładem takiej struktury jest możliwość dokonania aktywacji znaku towarowego na skutek darowizny w ramach PGK (przykład nr 40). Mając na uwadze zasadę neutralności podatkowej transakcji wewnątrzgrupowych PGK można uznać, iż wynik wykładni nie jest szczególnie korzystny dla podatnika i nie pozostaje w sprzeczności z zasadą racjonalności ustawodawcy. Odmienne wygląda sytuacja w przypadku struktury podatkowej opisanej w przykładzie nr 58, która pozwalała na nieopodatkowaną sprzedaż udziałów. Przepisy updog i updog wprowadzają generalną zasadę, iż zaliczeniu do kosztów podatkowych podlegają jedynie faktycznie poniesione wydatki, a nie wartości wynikające z aktualizacji wyceny bilansowej. Wyniki wykładni opisane w przykładzie nr 58 są szczególnie korzystne dla podatnika, ponieważ trudno wskazać ogólne systemowe reguły podatku CIT, które stanowiłyby uzasadnienie dla takiego rozstrzygnięcia.

⁶²⁸ B.Brzeziński, Zasady związane z prawem podatkowym (zarys problematyki), Kwartalnik Prawa Podatkowego nr 1/2009, s.18.

hierarchizacji poszczególnych zasad prawa podatkowego. Przykładem może być sprawa opodatkowania akcjonariusza spółki komandytowo – akcyjnej w stanie prawnym obowiązującym do 31 grudnia 2013 r. Spółka komandytowo – akcyjna jest dla celów kodeksu spółek handlowych uznawana za spółką osobową (art. 4 § 1 pkt 1 k.s.h.), jednakże w niektórych aspektach odpowiednio zastosowanie znajdują przepisy dotyczące spółki akcyjnej (art. 126 § 1 k.s.h.)⁶²⁹. W SKA występują dwie kategorie wspólników: komplementariusz i akcjonariusz. Komplementariusz jest wspólnikiem aktywnym, który prowadzi sprawy spółki oraz ponosi nieograniczoną odpowiedzialność za zobowiązania spółki. Przeciwnieństwem komplementariusza jest akcjonariusz, która nie uczestniczy w zarządzaniu spółką oraz nie ponosi odpowiedzialności za zobowiązania spółki. Komplementariusz oraz akcjonariusz uczestniczą w zysku SKA proporcjonalnie do ich wkładów wniesionych do spółki, chyba że statut stanowi inaczej (art. 147 § 1 k.s.h.)⁶³⁰. Z powodu hybrydowego charakteru SKA i specyficznego statusu prawnego akcjonariuszy, w orzecznictwie sądów administracyjnych oraz doktrynie prawa podatkowego prezentowane były rozbieżne koncepcje w przedmiocie sposobu opodatkowania⁶³¹. Spór dotyczył głównie kwalifikacji źródła przychodu akcjonariusza na gruncie updof, tj. przychód z działalności gospodarczej, z innych źródeł czy z dywidend⁶³². Judykatura wypracowała w tym zakresie cztery różne stanowiska⁶³³:

1) Dochody uzyskane przez akcjonariusza należy uznać za przychód z kapitałów pieniężnych opodatkowany zryczałtowaną stawką w wysokości 19% właściwą dla dywidend (art. 17 ust. 1 pkt 4 oraz art. 30a ust. 1 pkt 4 updof). Obowiązek podatkowy powstawał w momencie wypłaty dywidendy. W myśl tej koncepcji akcjonariusz był zwolniony z obowiązku opłacania zaliczek na podatek dochodowy, ponieważ nie prowadził pozarolniczej działalności gospodarczej⁶³⁴. Pogląd nr 1 był uznawany przez niektórych przedstawicieli doktryny za naruszenie dopuszczalnych granic wykładni przez judykaturę⁶³⁵.

2) Opodatkowanie akcjonariusza na zasadach przewidzianych dla przychodu z innych źródeł (art. 10 ust. 1 pkt 9 w zw. z art. 20 ust. 1 i art. 27 ust. 1 updof). Zgodnie z tą koncepcją dywidenda wypłacana

⁶²⁹ W sprawach nieuregulowanych w dziale ksh dotyczącym spółki komandytowo-akcyjnej stosuje się:

1) w zakresie stosunku prawnego komplementariuszy, zarówno między sobą, wobec wszystkich akcjonariuszy, jak i wobec osób trzecich, a także do wkładów tychże wspólników do spółki, z wyłączeniem wkładów na kapitał zakładowy – odpowiednio przepisy dotyczące spółki jawnej,

2) w pozostałych sprawach – odpowiednio przepisy dotyczące spółki akcyjnej, a w szczególności przepisy dotyczące kapitału zakładowego, wkładów akcjonariuszy, akcji, rady nadzorczej i walnego zgromadzenia.

⁶³⁰ Należy zauważyć, że akcjonariusze mają prawo do udziału w zysku wykazany w sprawozdaniu finansowym, zbadanym przez biegłego rewidenta, który został przeznaczony przez walne zgromadzenie do wypłaty akcjonariuszom (art. 347 § 1 k.s.h.).

⁶³¹ A.Pęczek – Tofel, Opodatkowanie dochodów wspólników spółek osobowych, Monitor Podatkowy nr 3/2010, s. 16.

⁶³² W.Knap, Narzędzia optymalizacji..., op. cit., s. 36.

⁶³³ M.Zaremba, Problematyka opodatkowania akcjonariusza spółki komandytowo-akcyjnej na tle orzecznictwa sądów administracyjnych, Prawo i Podatki nr 5/2012, s. 21–26.

⁶³⁴ Wyrok WSA w Krakowie z dnia 20 grudnia 2007 r., sygn. akt I SA/Kr 1181/07, orzeczenie prawomocne.

⁶³⁵ S.Łuczak, T.Prokurat, Opodatkowanie akcjonariusza spółki komandytowo-akcyjnej, Monitor Podatkowy nr 4/2011, s. 30.

przez SKA nie stanowi przychodu z udziału w zyskach osób prawnych, ponieważ spółka komandytowo – akcyjna to spółka osobowa zarówno dla celów podatkowych jak i kodeksu spółek handlowych. Dywidenda akcjonariusza to przychód z innych źródeł opodatkowany na zasadach ogólnych wg. skali podatkowej, bez obowiązku naliczania i odprowadzania zaliczek na podatek dochodowy⁶³⁶.

3) Dochód akcjonariusza podlega opodatkowaniu według ogólnych zasad przewidzianych dla pozostałych wspólników spółek osobowych (art. 10 ust. 1 pkt 3 w zw. z art. 5b ust. 2, art. 8 ust. 1 i 2, art. 27 ust. 1 i art. 44 ust. 1 pkt 1 updof)⁶³⁷. Dochód akcjonariusza należy uznać za przychód z działalności gospodarczej, od którego należy wpłacać zaliczki na podatek dochodowy⁶³⁸. W doktrynie podkreślano, iż akcjonariusz nie uczestniczy w prowadzeniu spraw SKA, dlatego trudno uznać jego dochody za przychód z pozarolniczej działalności gospodarczej⁶³⁹. Konsekwencją tego poglądu było w pewnym stopniu pojawienie się czwartej linii orzeczniczej.

4) Dochody akcjonariusza to przychód z pozarolniczej działalności gospodarczej, jednakże bez obowiązku opłacania zaliczek (art. 10 ust. 1 pkt 3, art. 8 ust. 1 i 2, art. 14 ust. 1 i 2, art. 27 i art. 44 ust. 1 i 3 updof)⁶⁴⁰. Wynika to z faktu, że u akcjonariusza w trakcie roku podatkowego nie powstaje przychód należny. Przychód powstaje dopiero w momencie powstania roszczenia obligacyjnego w postaci roszczenia akcjonariusza o wypłatę quasi dywidendy⁶⁴¹.

Ostatecznie NSA uznał prawidłowość wykładni zaprezentowanej w koncepcji nr 4. Osoba fizyczna, będąca akcjonariuszem spółki komandytowo-akcyjnej podobnie jak pozostali wspólnicy spółek osobowych osiąga przychód z pozarolniczej działalności gospodarczej, jednakże obowiązek odprowadzenia zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych powstaje dopiero w momencie wypłaty dywidendy⁶⁴². Wykładnia NSA w odniesieniu do sposobu opodatkowania dochodu akcjonariusza spółki komandytowo – akcyjnej została również zaakceptowana przez niektórych przedstawicieli doktryny. Podkreślano, iż działalność prowadzona za pośrednictwem SKA ma charakter inwestycyjny zupełnie inny niż bieżąca działalność operacyjna, dlatego przychód powstaje dopiero w momencie wypłaty dywidendy⁶⁴³. Opodatkowanie jeszcze nieotrzymanego dochodu, w sytuacji której nie został on wypłacony albo wypłacony w niższej wysokości niż wartości przyjęta wcześniej dla celów podatkowych byłoby nieracjonalne i sprzeczne z inwestycyjnym charakterem spółki komandytowo –

⁶³⁶ J. Wiśniewski, Podatek dochodowy od osób fizycznych, [w:] Meritum Podatki 2014, praca. zbior. pod red. A. Kazimierski, Meritum Podatki 2014, s. 504.

⁶³⁷ Ibidem.

⁶³⁸ Wyrok NSA z dnia 19 listopada 2010 r., sygn. akt II FSK 1297/09.

⁶³⁹ J. Rusek, Opodatkowanie akcjonariuszy w spółkach komandytowo-akcyjnych, Prawo i Podatki nr 10/2009, s. 3.

⁶⁴⁰ Wyrok NSA z dnia 5 maja 2011 r., sygn. akt II FSK 2126/09.

⁶⁴¹ J. Wiśniewski, Podatek dochodowy..., op. cit., s. 504.

⁶⁴² Uchwała NSA z dnia 20 maja 2013 r., sygn. akt II FPS 6/12.

⁶⁴³ H. Filipezyk, Dochód akcjonariusza spółki komandytowo-akcyjnej. Glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 23.10.2012 r., II FSK 382/11, Monitor Podatkowy nr 2/2013, s. 47.

akcyjnej⁶⁴⁴. Uchwała NSA z 2013 r. jest w pewnym stopniu „pochodną” wcześniejszej uchwały z 2012 r. (sygn. akt II FPS 1/11), która dotyczyła sposobu opodatkowania akcjonariusza będącego osobą prawną. Już wówczas NSA uznał, iż spodziewana w przyszłości wysokość dywidendy nie można uznać za „przychód należny” z działalności gospodarczej podlegający opodatkowaniu na zasadzie memoriałowej⁶⁴⁵. W doktrynie istniały jednak duże wątpliwości czy tezy zawarte w uchwale z 2012 można przekładać na kwestię kwalifikacji dywidendy do odpowiedniego źródła przychodów w updof⁶⁴⁶.

Uznanie, iż przychód po stronie akcjonariusza powstaje dopiero w momencie wypłaty dywidendy jest korzystne dla podatników, ponieważ uwalnia akcjonariuszy od obowiązku uiszczania zaliczek z tytułu dochodów generowanych przez spółkę oraz pozwala odsunąć moment poniesienia ciężaru podatkowego do dnia otrzymania dywidendy⁶⁴⁷. Jeśli intencją wspólników jest reinwestowanie osiągniętego zysku, dzięki opodatkowaniu dochodu SKA dopiero w chwili wypłacenia, wspólnicy mogą nie podejmować uchwały o podziale zysków i przeznaczyć całość na dalsze inwestycje bez konsekwencji podatkowych⁶⁴⁸. Powyższa koncepcja sposobu opodatkowania dochodu akcjonariusza SKA nie uwzględnia zupełnie faktu, że spółka komandytowo – akcyjna nie była podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych do 31 grudnia 2013 r.⁶⁴⁹. Brak opodatkowania dochodu na poziomie SKA, jak i jej akcjonariusza oznaczał możliwość nie tylko odroczenia w czasie momentu opodatkowania, ale również całkowitą eliminację opodatkowania dochodu. Od 2011 r. updof zawiera regulacje, które wyłączają z przychodów podatkowych środki pieniężne otrzymane przez wspólnika spółki niebędącej osobą prawną z tytułu likwidacji takiej spółki (art. 14 ust. 3 pkt 10 updof). Literalna wykładnia powołanego przepisu może prowadzić do wniosku, że otrzymanie przez akcjonariusza SKA środków pieniężnych w wyniku likwidacji tej spółki nie jest opodatkowane nawet w sytuacji, gdy wcześniej nie było opodatkowane na poziomie akcjonariusza⁶⁵⁰. Dochód SKA wynoszący kilkanaście milionów złotych i osiągnięty w latach 2011 – 2012 r. nie będzie w ogóle opodatkowany⁶⁵¹. W doktrynie prezentowano liczne argumenty przemawiające za słusznością tego poglądu. Wskazywano, że norma zawarta w art. 14 ust. 3 pkt 10 updof nie budzi wątpliwości ani co do podmiotów, w stosunku

⁶⁴⁴ Ł. Dopart, Przychód akcjonariusza spółki komandytowo-akcyjnej powstaje z datą podjęcia uchwały o wypłacie dywidendy, Monitor Podatkowy nr 6/2012, s. 52.

⁶⁴⁵ A. Wysocka – Bar, Opodatkowanie akcjonariusza spółki komandytowo – akcyjnej, Monitor Podatkowy nr 3/2012, s. 3-4.

⁶⁴⁶ Ibidem.

⁶⁴⁷ P. Kaim, E. Szkolnicka, M. Mąkosa, R. Wielogórski, Wojewódzki Sąd Administracyjny o opodatkowaniu akcjonariuszy spółek komandytowo-akcyjnych, Monitor Podatkowy nr 9/2009, s. 9.

⁶⁴⁸ M. Szczepanik, Dla niektórych wspólników uchwała rodzi komplikacje, Rzeczpospolita z 20.02.2012 r.

⁶⁴⁹ W stanie prawnym obowiązującym do 31 grudnia 2013 r. na podstawie art. 1 ust. 2 updof SKA nie była uznawana za podatnika CIT. Znowelizowany art. 1 ust. 3 pkt 1 w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2014 r. wprost wskazuje, że przepisy updof znajdują zastosowanie do spółek komandytowo – akcyjnych (więcej na temat Nowelizacji z 2013 r. dotyczącej statusu podatkowego SKA w R. Pioterczak, Zmiana przepisów ustaw o podatku dochodowym, Przegląd Podatkowy nr 1/2014, s. 9-16).

⁶⁵⁰ H. Filipczyk, Opodatkowanie majątku otrzymanego przez akcjonariusza spółki komandytowo-akcyjnej w wyniku likwidacji spółki a dopuszczalność odstępstwa od wykładni językowej, Monitor Podatkowy nr 5/2015, s. 13.

⁶⁵¹ Zakładając przy tym, że akcjonariusz posiada prawo do udziału w zysku SKA w wysokości np. 99%.

do których powinna ona znaleźć zastosowanie (wspólnicy spółek niebędących osobami prawnymi), ani też co do zakresu przedmiotowego wyłączenia (środki pieniężne i składniki majątku inne niż środki pieniężne)⁶⁵². W konsekwencji, przychody z tytułu likwidacji spółki komandytowo-akcyjnej są opodatkowane na takich samych zasadach jak w odniesieniu do innych spółek osobowych, nawet jeżeli prowadzi to do wyjątkowo korzystnej sytuacji prawnej dla akcjonariuszy takich spółek⁶⁵³. Podkreślano, iż wątpliwości dotyczące opodatkowania dochodu akcjonariusza SKA to przykład horrendalnie zepsutego prawa, dlatego każda wykładnia przyjęta przez podatnika powinna być uznana za poprawną⁶⁵⁴. Część judykatury podzielała poglądy doktryny, iż szczególna sytuacja w postaci braku faktycznego opodatkowania dochodu SKA nie uzasadnia odejścia od literalnej wykładni art. 14 ust.3 pkt 10 upod⁶⁵⁵. Nie można uznać, że konstytucyjne zasady powszechności opodatkowania i równości obywateli wobec prawa uzasadniają pominięcie zastosowania wobec pewnej grupy obywateli – akcjonariuszy SKA – przepisów wyłączających uzyskane przez nich przychody z opodatkowania⁶⁵⁶. Nawet jeśli okaże się, że przepisy ustaw w sposób nieuzasadniony pozostawiają pewne kategorie przychodów bez opodatkowania, to organy administracji publicznej nie mogą modyfikować jednoznacznych regulacji prawnych i rozszerzać zakresu opodatkowania⁶⁵⁷. A zatem, przepisy dotyczące opodatkowania środków pieniężnych otrzymanych przez wspólnika w wyniku likwidacji spółki osobowej należy również stosować do akcjonariusza spółki komandytowo - akcyjnej⁶⁵⁸.

Wątpliwości dotyczące sposobu opodatkowania akcjonariusza oraz skutków podatkowych likwidacji SKA nie są jedynymi jakie pojawiły się w orzecznictwie sądów administracyjnych w odniesieniu do spółki komandytowo – akcyjnej. Kwestią problematyczną był również opodatkowanie akcjonariusza SKA, który był zagranicznym rezydentem podatkowym. Kluczowa w tym zakresie jest kwalifikacja dochodu akcjonariusza na gruncie międzynarodowego prawa podatkowego⁶⁵⁹.

⁶⁵² M.Kondej, Środki otrzymane przez akcjonariusza spółki komandytowo-akcyjnej z tytułu likwidacji spółki nie stanowią jego przychodu, *Monitor Podatkowy* nr 7/2013, s. 8-9.

⁶⁵³ A.Mariański, Opodatkowanie likwidacji spółki komandytowo-akcyjnej, *Serwis Monitora Podatkowego* nr 2/2014, s.7.

⁶⁵⁴ B.Brzeziński, Pytanie prawne w sprawie opodatkowania akcjonariusza spółki komandytowo-akcyjnej - czy odpowiedź usatysfakcjonuje podatników?, *Prawo i Podatki* nr 5/ 2011, s. 20.

⁶⁵⁵ Chodzi o sytuację, gdy wyniku likwidacji SKA dochodzi do dystrybucji środków pieniężnych wypracowanych przez spółkę komandytowo-akcyjną, co do których nie została podjęta uchwała o podziale zysku i wypłacie dywidendy bądź innych składników majątkowych, których wartość nie podlegała wcześniej opodatkowaniu po stronie akcjonariusza. W odniesieniu do spółek osobowych innych niż SKA, zyski osiągane przez takie spółki w czasie ich trwania, co do zasady, są na bieżąco uwzględniane u wspólników jako przychody i koszty z udziału w nich.

⁶⁵⁶ Wyrok WSA w Łodzi z dnia 5 listopada 2013 r., sygn. akt I SA/Łd 952/13, orzeczenie prawomocne.

⁶⁵⁷ Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 17 grudnia 2013 r., sygn. akt I SA/Rz 1011/13, orzeczenie prawomocne.

⁶⁵⁸ Wyroki: WSA w Warszawie z dnia 3 września 2014 r., sygn. akt III SA/Wa 448/14; z dnia 8 lipca 2014 r., sygn. akt III SA/Wa 447/14 (orzeczenia prawomocne), WSA we Wrocławiu z dnia 11 grudnia 2013 r., sygn. akt I SA/Wr 1837/13 (orzeczenie prawomocne). Podobnie pierwsze wyroki NSA w tej sprawie (II FSK 2201/13 oraz II FSK 3048/13).

⁶⁵⁹ W.Knap, *Narzędzia optymalizacji*, op. cit., s. 39.

Opodatkowanie dochodu zagranicznego akcjonariusza może mieć miejsce w Polsce, pod warunkiem, że:

- a) dochód akcjonariusza zostanie uznany za dywidendę podlegającą opodatkowaniu podatkiem u źródła w Polsce, lub
- b) spółka komandytowo – akcyjna zostanie uznana za zakład na terytorium Polski, z którym związane są dochody zagranicznego akcjonariusza⁶⁶⁰.

Co do zasady, większość umów o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartych przez Polskę definiuje dywidendę jako dochód z akcji w spółce, która zgodnie z ustawodawstwem podatkowym państwa siedziby jest uznawana za osobę prawną⁶⁶¹. W Polsce spółka komandytowo – akcyjna nie była uznawana za osobę prawną (podmiot podatku dochodowego od osób prawnych) w stanie prawnym obowiązującym do 31 grudnia 2013 r.⁶⁶², dlatego dochód akcjonariusza nie mógł zostać uznany za dywidendę podlegającą opodatkowaniu podatkiem u źródła w Polsce. Jediną opcją pozwalającą na opodatkowanie dochodów zagranicznego akcjonariusza była możliwość opisana w punkcie b), tj. uznanie SKA za zakład zagranicznego akcjonariusza⁶⁶³. Spółki osobowe transparentne podatkowo są uznawane za zakład w doktrynie międzynarodowego prawa podatkowego⁶⁶⁴. Jednolity dorobek doktryny w zakresie kwalifikacji spółki osobowej jako zakładu nie został uwzględniony przez m.in. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie, który rozstrzygając powyższą kwestię wydał wyrok z pominięciem podstawowych reguł interpretacji tekstu prawnego⁶⁶⁵. Zdaniem warszawskiego WSA, skoro przedsiębiorstwem jest spółka komandytowo-akcyjna z siedzibą w Polsce i prowadząca działalność w Polsce, to nie może ona być równocześnie własnym zakładem położonym w Polsce. W konsekwencji, spółka komandytowo – akcyjna nie stanowi zakładu dla zagranicznego akcjonariusza. Teza powyższego wyroku budzi uzasadnione wątpliwości ze względu na powołaną argumentację - konstrukcja własnego zakładu polskiej spółki komandytowo-akcyjnej (koncepcja nieznana polskiemu prawu podatkowemu) oraz ugruntowaną dotychczas praktykę⁶⁶⁶. Na gruncie urzędowych interpretacji

⁶⁶⁰ W.Knap, *Narzędzia optymalizacji*, op. cit., s. 40.

⁶⁶¹ W.Knap, *Narzędzia optymalizacji*, op. cit., s. 40.

⁶⁶² Na mocy przepisu przejściowego w Nowelizacji z 2013 r. niektóre spółki komandytowo – akcyjne były uznawane za podmioty transparentne podatkowo do końca października 2015 r.

⁶⁶³ Wówczas zyski osiąmane przez zagranicznego akcjonariusza z tytułu uczestnictwa w spółce komandytowo – akcyjnej będą zyskami zakładu podlegającymi opodatkowaniu w Polsce zgodnie z art. 7 ust. 2 większości umów o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartych przez Polskę. W przeciwnym wypadku dochody zagranicznego akcjonariusza należałoby uznać za zyski przedsiębiorstwa, które podlegałyby opodatkowaniu jedynie w państwie siedziby akcjonariusza (art. 7 ust. 1 większości umów o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartych przez Polskę).

⁶⁶⁴ Zobacz A.Hemmelrath, Art.7. Business Profits, [w:] Klaus Vogel on Double Taxation Conventions. A Commentary to the OECD-, UN- and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation on Income and Capital, praca.zbior.,pod. red. K.Vogel, Third Edition 1997 r.; M.Ćwik-Burszewska, Artykuł 10.Dywidendy, [w:] Model Konwencji OECD Komentarz, praca. zbior. pod. red. B.Brzeziński, wyd. Oficyna Prawa Polskiego, Warszawa 2010 czy K.Bany, Opodatkowanie zysków z przeniesienia własności udziałów w spółce osobowej na podstawie Modelowej Konwencji Podatkowej OECD, Monitor Podatkowy nr 4/2006.

⁶⁶⁵ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 15 marca 2011 r., sygn.akt III SA/Wa 1637/10, orzeczenie nieprawomocne.

⁶⁶⁶ W. Knap, *Narzędzia optymalizacji*....., op.cit., s.47.

prawa podatkowego i znacznej części orzecznictwa wykształcił się dość jednolity pogląd, że udział zagranicznego wspólnika w polskiej spółce osobowej niejako automatycznie powoduje powstanie zakładu w Polsce⁶⁶⁷. Zastosowanie wykładni zaprezentowanej przez warszawski WSA prowadziłoby do uzyskania nieuzasadnionej korzyści podatkowej w postaci podwójnego nieopodatkowania dochodu⁶⁶⁸. Utrwalenie takiej wykładni również na poziomie organów podatkowych oznaczałoby, iż Polska stałaby się rajem podatkowym dla nierezydentów⁶⁶⁹. Zysk akcjonariusza spółki komandytowo-akcyjnej jest szczególnym rodzajem udziału w zysku spółki osobowej, jednakże nie jest to wystarczające, aby uznać iż spółka komandytowo – akcyjna nie stanowi zakładu dla zagranicznego akcjonariusza⁶⁷⁰. Podobne stanowisko prezentowały również w przeważającej większości polskie organy podatkowe⁶⁷¹. W wydawanych interpretacjach prawa podatkowego wskazywano, iż KM OECD nie różnicuje kwalifikacji prawnopodatkowej w zależności od tego, czy udział wspólnika ma charakter bardziej pasywny (wspólnik jest akcjonariuszem), czy posiadaniu praw udziałowych towarzyszy posiadanie statusu komplementariusza⁶⁷². Ostatecznie kierunek interpretacyjny zastosowany przez warszawski WSA nie zyskał aprobaty Naczelnego Sądu Administracyjnego⁶⁷³.

Kreowania nowych schematów optymalizacyjnych przez sądy administracyjne nie należy utożsamiać z poglądami judykatury uznającymi optymalizację podatkową za prawo podatnika, ponieważ są to dwa odrębne zagadnienia. Nowy schemat optymalizacyjny może bowiem powstać również na podstawie innych zasad prawa podatkowego niż zasada wolności unikania opodatkowania. Tytułem przykładu należy wskazać zasadę autonomii prawa podatkowego. Zasada ta polega na nadawaniu na gruncie prawa podatkowego odmiennego znaczenia istniejącym już instytucjom prawnym⁶⁷⁴. W stosunku do tej zasady można spotkać się z koncepcją „pojęć przejętych” przez prawo podatkowe od prawa cywilnego, która odrzuca zasadę autonomii prawa podatkowego. Istnieje również koncepcja „pojęć swoistych”, które dla celów podatkowych oznaczają co innego niż w innych gałęziach

⁶⁶⁷ J. Fiszer, Udział w spółce komandytowej to zazwyczaj zakład, *Dziennik Gazeta Prawna* z 09.12.2013 r.

⁶⁶⁸ Polska nie opodatkowałaby zysków zagranicznego akcjonariusza, ponieważ SKA nie stanowi zakładu, natomiast państwo rezydencji akcjonariusza rezygnuje z poboru podatku uznając polską spółkę osobową za zagraniczny zakład podatkowy w Polsce.

⁶⁶⁹ M.Jamroży, A.Jamroży, Spółka osobowa....., op. cit., s. 251.

⁶⁷⁰ W doktrynie można odnaleźć argumentację, iż dochody zagranicznego akcjonariusza nie powinny być opodatkowane w Polsce jako zyski związane z działalnością polskiego zakładu (SKA), ponieważ zgodnie z uchwałą NSA z dnia 16 stycznia 2012 r. (sygn. akt II FPS 1/11) przychód akcjonariusza z udziału w spółce komandytowo-akcyjnej nie jest przychodem z działalności gospodarczej (por. W. Knap, *Narzędzia optymalizacji podatkowej w relacjach transgranicznych, z uwzględnieniem umów o unikaniu podwójnego opodatkowania*, [w:] *Optymalizacja podatkowa*, praca zbior. pod red. L. Mazur, Warszawa 2012, s. 45).

⁶⁷¹ Vide: interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 8 października 2012 r., nr IPPB5/423-558/12-5/PS.

⁶⁷² Niektórzy praktycy prawa podatkowego nie zgadzali się z wykładnią organów podatkowych wskazując, iż udział akcjonariusza w SKA nie powoduje powstania stałej placówki, przez którą całkowicie lub częściowo jest prowadzona działalność gospodarcza przez tego akcjonariusza, a zatem nie powoduje powstania zakładu w rozumieniu umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania (S. Gordziałkowski, *Jakie są skutki posiadania akcji w polskiej spółce osobowej*, *Rzeczpospolita* z 11.05.2012 r.).

⁶⁷³ Wyroki NSA z dnia 17 maja 2013 r., sygn. akt II FSK 1894/11, z dnia 10 kwietnia 2013 r., sygn. akt II FSK 1676/11.

⁶⁷⁴ C.Kosikowski, *Autonomia prawa podatkowego – głos krytyczny*. *Przegląd Podatkowy* nr 7/2006, s. 5.

prawa (pogląd aprobujący w pełni zasadę autonomii prawa podatkowego)⁶⁷⁵. Jest to swoisty „miecz obosieczny” skierowany przeciwko podatnikom unikającym opodatkowania. Wykładnia oparta na zasadzie autonomii prawa podatkowego może bowiem działać nie tylko na korzyść Skarbu Państwa, lecz jej beneficjentem mogą być również podatnicy, dla których odrzucenie cywilistycznej interpretacji instytucji prawnej na gruncie prawa podatkowego może być w niektórych przypadkach korzystne⁶⁷⁶. Sąd administracyjny orzekając w danej sprawie może przyznać podatnikowi korzyści podatkowe nieprzewidziane przez ustawodawcę poprzez dokonanie co prawda wykładni literalnej danego przepisu, jednakże z uwzględnieniem zasady autonomii prawa podatkowego (teoria względności prawa podatkowego)⁶⁷⁷. Względność prawa podatkowego pozwala sądom administracyjnym na tworzenie katalogu preferowanych zasad prawa podatkowego na potrzeby konkretnej sprawy. W odniesieniu do kwestii opodatkowania środków pieniężnych z likwidacji spółki osobowej powstałej z przekształcenia SKA, sąd mógł odstąpić od rezultatów wykładni językowej poprzez odrzucenie bezwzględnego prymatu wykładni literalnej przepisów podatkowych na rzecz argumentów natury słusznościowej (zasada powrzechności i równości opodatkowania)⁶⁷⁸. W praktyce byłoby to wówczas zastosowanie *argumentum ad absurdum sensu largo* (niespójność między rozważaną wykładnią językową a pożądanym rezultatem, którego nie można uznać za niekwestionowaną zasadę systemu prawa) prowadzącego w istocie do interpretacji prawotwórczej⁶⁷⁹.

Orzecznictwo sądów administracyjnych przestanie kreować schematy optymalizacyjne dopiero, gdy polski system podatkowy będzie zapewniał podatnikom obiektywną możliwość wypełnienia obowiązków nałożonych na nich przez prawo⁶⁸⁰. W polskim systemie podatkowym nadal dominuje dwuetapowy model stosowania prawa. Pierwszy etap to samoobliczenie podatku dokonane przez podatnika, natomiast drugi etap to kwestionowanie prawidłowości obliczenia przez organ podatkowy w ramach wymiaru kontrolnego⁶⁸¹. Wspomniana dwuetapowość jest wynikiem braku czytelnych reguł pozwalających w sposób precyzyjny i jednoznaczny ustalić ustawowe granice opodatkowania. W wielu przypadkach dla ustalenia wysokości obciążenia podatkowego nie wystarczy samo brzmienie słów. Konieczne staje się umiejscowienie przepisu w obowiązującym porządku prawnym oraz ustalenie jego celu⁶⁸².

⁶⁷⁵ C.Kosikowski, Autonomia prawa....., op.cit., s.8.

⁶⁷⁶ F.Światała, Nieważność czynności....., op.cit., s.7.

⁶⁷⁷ S.Brzeszczyńska, Prawo cywilne....., op.cit., s.15.

⁶⁷⁸ H.Filipczyk, Opodatkowanie majątku....., op.cit., s. 13.

⁶⁷⁹ H.Filipczyk, Opodatkowanie majątku....., op.cit., s. 14.

⁶⁸⁰ R.Mastalski, Podstawowe założenia reformy systemu podatkowego, Przegląd Podatkowy nr 3/2003, s.6.

⁶⁸¹ R.Mastalski, Stosowanie....., op.cit., s.39.

⁶⁸² R.Mastalski, Wykładnia językowa w interpretacji prawa podatkowego, Przegląd Podatkowy nr 8/1999, s.5.

2.5. Zasady wykładni prawa podatkowego w polskim systemie podatkowym

Zmniejszenie wysokości zysku podatnika jest częściowo zaprzeczeniem praw i wolności obywatelskich. Prawo podatkowe jest prawem ingerencyjnym, w którym państwo dysponuje w stosunku do obywateli władztwem administracyjnym, tj. instrumentami przymusu pozwalającymi na wyegzekwowanie zobowiązania publicznoprawnego (podatku). Podatnik jest w pewnym zakresie uprzywilejowany i faworyzowany w procesie wykładni prawa podatkowego ze względu na potrzebę szczególnej ochrony strony słabszej⁶⁸³. Szczególna potrzeba ochrony podatnika oraz ograniczenie ingerencyjnego charakteru prawa podatkowego są wynikiem transformacji polskiego prawa podatkowego po 1989 r. z modelu represyjnego w autonomiczny⁶⁸⁴. Transformacja polskiego prawa podatkowego w znacznym stopniu zdeterminowała zasady wykładni obowiązujące w tej gałęzi prawa, do których należą:

- przyznanie pierwszeństwa językowemu znaczeniu norm prawa podatkowego,
- zakaz stosowania analogii,
- zasada rozstrzygania wątpliwości interpretacyjnych na korzyść podatnika⁶⁸⁵.

W procesie wykładni prawa podatkowego obowiązuje zasadą pierwszeństwa wykładni językowej. Wykładnia językowa polega na ustaleniu znaczenia i zakresu wyrażen tekstu prawnego ze względu na język, w którym wyrażenia te zostały sformułowane⁶⁸⁶. Tworząc normę prawa podatkowego na podstawie przepisów w pierwszej kolejności należy odwoływać do rezultatów wykładni językowej⁶⁸⁷. W państwie prawnym interpretator musi zawsze w pierwszej kolejności brać pod uwagę językowe znaczenie tekstu prawnego⁶⁸⁸. Z założenia językowej racjonalności prawodawcy Trybunał Konstytucyjny wyprowadza regułę, że jeżeli przepis jednoznacznie w danym języku formułuje normę postępowania, to tak właśnie należy dany przepis rozumieć⁶⁸⁹. Zasada pierwszeństwa wykładni językowej szczególnie uwidacznia się na gruncie prawa podatkowego, gdzie każde odejście od gramatycznej treści zapisu powoduje niepożądane konsekwencje praktyczne⁶⁹⁰. Ustawowe granice opodatkowania należy ustalać na podstawie językowego brzmienia przepisu. Jeżeli brzmienie konkretnego przepisu prawnego nie pozwala na skonstruowanie jednoznacznej normy prawnej kreującej

⁶⁸³ K.Radzikowski, *Analogia.....*, op.cit., s.20.

⁶⁸⁴ M.Zirk-Sadowski, *Transformacja prawa podatkowego a jego wykładnia*, Kwartalnik Prawa Podatkowego nr 4/2004, s.13.

⁶⁸⁵ M.Zirk-Sadowski, *Transformacja prawa.....*, op.cit., s.12-15.

⁶⁸⁶ K.Opalek, J.Wróblewski, *Zagadnienia teorii prawa*, wyd. Polskie Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1969, s. 246.

⁶⁸⁷ Wyrok NSA z dnia 5 listopada 2009 r., sygn. akt II FSK 2194/08.

⁶⁸⁸ Wyrok TK z dnia 8 czerwca 1999 r., sygn. akt SK 12/98.

⁶⁸⁹ Uchwała TK z dnia 6 lutego 1996 r. sygn. akt W 11/95.

⁶⁹⁰ Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 3 grudnia 2009 r., sygn. akt I SA/Gd 712/09, orzeczenie prawomocne.

obowiązek podatkowy, to wówczas dany stan faktyczny nie powinien być opodatkowany⁶⁹¹. Pogląd ten znajduje swoje oparcie w art. 84 Konstytucji, w myśl którego każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie⁶⁹². Próba dokonania wykładni z pominięciem językowego znaczenia przepisu prawa jest niedopuszczalna, ponieważ językowe znaczenie przepisu jest granicą wszelkiego dopuszczalnego sensu, jakiego można poszukiwać w tekście przepisów prawa⁶⁹³. Ochrona podatnika wymaga tego, aby mógł on działać w przekonaniu, iż ciężary i świadczenia publiczne nałożone na niego przez ustawodawcę nie zostaną ukształtowane na jego niekorzyść w oparciu o funkcjonalne czy celowościowe dyrektywy interpretacji prawa. Nie jest dopuszczalne wymaganie od podatnika ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, które nie wynikają wprost z wypowiedzi ustawodawcy, lecz zostały ukształtowane przez organy stosujące prawo na skutek metod wykładni pozajęzykowej⁶⁹⁴. Prymat wykładni literalnej oznacza możliwość stosowania pozajęzykowych metody wykładni jedynie w celu wzmocnienia rezultatów wykładni językowej⁶⁹⁵.

Zasada pierwszeństwa wykładni językowej jest związana z zakazem stosowania wykładni rozszerzającej (analogii) na niekorzyść podatnika⁶⁹⁶. Proces wnioskowania poprzez analogię opiera się na założeniu, iż fakty podobne do siebie pod istotnym względem powinny pociągać za sobą te same lub podobne konsekwencje⁶⁹⁷. Wyróżnia się analogię *legis* (tzw. analogia z ustawy) oraz analogię *iuris* (tzw. analogia z prawa). Analogia *legis* występuje w sytuacji stosowania jakiegoś przepisu prawa do zdarzeń podobnych, natomiast analogia *iuris* oznacza wnioskowanie na podstawie ogólnych zasad systemu prawa⁶⁹⁸. Co do zasady, w prawie podatkowym nie jest dopuszczalne objęcie przepisem prawa większej liczby przedmiotów, niżby to wynikało z jego językowego znaczenia⁶⁹⁹. Zakres przedmiotu opodatkowania musi być precyzyjnie określony w ustawie podatkowej, a interpretacja jej przepisów nie może być rozszerzającą⁷⁰⁰. W drodze analogii nie można bowiem tworzyć nowych prawopodatkowych stanów faktycznych podlegających opodatkowaniu⁷⁰¹. Wykładnia rozszerzająca w prawie podatkowym nie może prowadzić do rozszerzenia zakresu należności podatkowych ze względu na zasadę *nullum tributum sine lege* – zasada wyłączności ustawy w nakładaniu podatków i innych danin publicznych⁷⁰². Niniejsza reguła ma charakter zasady konstytucyjnej⁷⁰³. Zgodnie z art. 84 Konstytucji każdy jest

⁶⁹¹ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 19 listopada 2008 r., sygn. akt III SA/Wa 1306/08, orzeczenie prawomocne.

⁶⁹² Wyrok NSA z dnia 9 sierpnia 2012 r., sygn. akt II FSK 47/11.

⁶⁹³ Wyrok NSA z dnia 18 grudnia 2000 r., sygn. akt III SA 3055/99.

⁶⁹⁴ Uchwała NSA z dnia 22 czerwca 2011 r., sygn. akt I GPS 1/11.

⁶⁹⁵ Wyrok NSA z dnia 16 stycznia 2013 r., sygn. akt II FSK 1058/11.

⁶⁹⁶ H. Filipczyk, Postulat pewności..., op. cit., s. 236.

⁶⁹⁷ R. Mastalski, Wykładnia prawa podatkowego w procesie jego stosowania, [w:] Prawo finansowe, praca. zbior. pod red. R. Mastalski, E. Fojcik-Mastalska, 2. wydanie, wyd. Wolters Kluwer, Warszawa 2013, s. 209.

⁶⁹⁸ K. Radzikowski, Analogia..., op. cit., s. 18.

⁶⁹⁹ R. Mastalski, Stosowanie..., op. cit., s. 123.

⁷⁰⁰ Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 15 lipca 2009 r., sygn. akt I SA/Wr 507/09, orzeczenie prawomocne.

⁷⁰¹ Wyrok NSA z dnia 9 lipca 2013 r., sygn. akt II FSK 2312/11.

⁷⁰² W. Nykiel, Prawo podatkowe, [w:] Polskie prawo podatkowe, praca. zbior. pod red. W. Nykiel, wyd. Difin, Warszawa 2011, s. 28.

⁷⁰³ Ibidem.

zobowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Doprecyzowaniem art. 84 Konstytucji jest art. 217 nakazujący określenie w drodze ustawy: podmiotu, przedmiotu, podstawy opodatkowania oraz stawki podatkowej. Z powyższych przepisów wynika, iż obowiązek podatkowy powstaje jedynie wówczas, gdy w sposób jednoznaczny i wyraźny wynika on z treści ustawy podatkowej⁷⁰⁴. Ujęty w ustawie prawnopodatkowy stan faktyczny określa granice ingerencji państwa w sferę majątkową podmiotu opodatkowanego⁷⁰⁵. Stosując prawo podatkowe organ podatkowy czy też sąd administracyjny nie może rozszerzać zakresu obowiązku podatkowego poza to, co bezpośrednio wynika z ustawy⁷⁰⁶. Ustawy podatkowe regulują stany faktyczne z tytułu których organy podatkowe mogą domagać się od podatnika zapłaty podatku, nie przewidują jednak możliwości tworzenia takich stanów faktycznych przez same organy lub sądy administracyjne⁷⁰⁷. Nieuregulowanie przez ustawodawcę adekwatnego podatkowego stanu faktycznego oznacza domniemanie istnienia obszaru wolnego od opodatkowania⁷⁰⁸. Interes podatnika musi być chroniony i zabezpieczony przed bezprawną ingerencją organów podatkowych w sferę jego majątkowych interesów odpowiednimi gwarancjami w postaci zakazu stosowania analogii na niekorzyść podatnika w powiązaniu z zasadą *nullum tributum sine lege*⁷⁰⁹. Analogia nie może być stosowana w sytuacji, gdy przepis ustanawia ograniczenia lub nakłada ciężary na określoną kategorię podatników, natomiast w stosunku do innych podatników będących w porównywalnej sytuacji nie odnosi żadnych regulacji prawnych⁷¹⁰. Powszechnie przyjmuje się, że analogia w prawie podatkowym może co najwyżej uzupełniać luki techniczne uniemożliwiające właściwe stosowanie prawa podatkowego⁷¹¹. Nie powinna jednak prowadzić do pozaustawowego rozszerzenia zakresu obowiązku podatkowego.

W judykaturze podkreśla się, że prawo podatkowe ze swej istoty jest najbardziej ingerencyjną dziedziną w całym systemie prawa administracyjnego, w której podatnik w stosunku do państwa jest stroną słabszą⁷¹². Wyrazem tych poglądów było stworzenie przez orzecznictwo sądów administracyjnych oraz doktrynę prawa podatkowego zasady *in dubio pro tributario*⁷¹³. W przypadku istnienia wątpliwości interpretacyjnych przy wykładni przepisu, zasada ta nakazuje wybór

⁷⁰⁴ H.Filipczyk, Normatywne podstawy postulatu pewności stanowionego prawa, Kwartalnik Prawa Podatkowego nr 1/2012, s.41.

⁷⁰⁵ R.Mastalski, Stosowanie....., op.cit., s.123.

⁷⁰⁶ A.Marzec, Wykładnia językowa....., op.cit., s.76.

⁷⁰⁷ H.Filipczyk, Postulat pewności....., op. cit., s. 238.

⁷⁰⁸ Wyrok NSA z dnia 30 listopada 2001 r., sygn. akt I SA/Łd 251/00.

⁷⁰⁹ W.Nykiel, Wykładnia prawa podatkowego wewnętrznego, międzynarodowego i prawa podatkowego Unii Europejskiej (wybrane zagadnienia), Kwartalnik Prawa Podatkowego nr 4/2004, s.136.

⁷¹⁰ B.Brzeziński, Przypadek zastosowania analogii iuris w prawie podatkowym?, Kwartalnik Prawa Podatkowego nr 1/2007, s.129.

⁷¹¹ R.Mastalski, Wnioskowanie prawnicze w procesie stosowania prawa podatkowego, Przegląd Podatkowy nr 12/2007, s.8.

⁷¹² Wyrok NSA z dnia 2 marca 2006 r. sygn. akt I FSK 736/05.

⁷¹³ Z.Tobor, Interpretacja „na korzyść” podatnika, [w:] Doradca podatkowy obrońcą praw podatnika, praca. zbior pod. red. J. Głumińska-Pawlic, Katowice 2007, s. 132.

tej interpretacji, która jest najkorzystniejsza dla podatnika⁷¹⁴. Niniejsza zasada wynika wprost z unormowań konstytucyjnych: w szczególności zasady demokratycznego państwa prawa (art. 2 Konstytucji), zasady ustawowej regulacji opodatkowania (art. 217 Konstytucji) i zasady zaufania do państwa i prawa. Obowiązywanie zasady *in dubio pro tributario* w polskim porządku prawnym zostało niejednokrotnie potwierdzone przez Trybunał Konstytucyjny, Naczelny Sąd Administracyjny oraz wojewódzkie sądy administracyjne⁷¹⁵.

W przypadku istnienia wątpliwości interpretacyjnych, nie należy poszukiwać najwłaściwszego kierunku interpretacyjnego, lecz zastosować wariant najkorzystniejszy z perspektywy podatnika. W konsekwencji, interpretator nie ma możliwości wyboru rezultatu, który wydaje się właściwszy w stosunku do innych, lecz prowadzi do zwiększenia opodatkowania⁷¹⁶. Nie można podatnikowi czynić zarzutu uzyskania nieuzasadnionych korzyści podatkowych, jeżeli przepisy są niejednoznaczne, a podatnik wybrał jedno z możliwych stanowisk (vide przykład nr 30)⁷¹⁷. Zasada *in dubio pro tributario* nakazuje bowiem w wypadku nieusuwalnej wieloznaczności przepisu prawnego – odtworzyć z niego normę prawną, która uwzględnia interes podatnika⁷¹⁸. Ustawodawcy musi konstruować akty prawne niezwykle precyzyjnie, tj. w sposób umożliwiający adresatom aktów prawnych zrozumienie pożądanego zachowania z samej ich treści⁷¹⁹. W doktrynie podkreśla się, iż zasada *in dubio pro tributario* powinna funkcjonować w polskim systemie podatkowym ze względu na niską jakość techniki legislacyjnej oraz znaczny stopień skomplikowania prawa podatkowego⁷²⁰. W przypadku istnienia uzasadnionych wątpliwości interpretacyjnych wykładnia na niekorzyść podatnika jest niedopuszczalna, ponieważ państwo jako podmiot dysponujący władztwem daninowym nie może czerpać korzyści z własnych zaniedbań⁷²¹. Należy podkreślić, że stosowanie zasady *in dubio pro tributario* nie oznacza unikania zapłaty podatku⁷²². Zasada rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika nie stoi w sprzeczności z konstytucyjnym obowiązkiem płacenia podatków i innych danin publicznych na rzecz państwa, ponieważ powinność taka musi w sposób jednoznaczny i niebudzący wątpliwości wynikać z norm prawa podatkowego⁷²³. Niniejsza reguła nakazuje uwzględnianie interesu jedynie podmiotu zobowiązanego do świadczeń publicznoprawnych, jeżeli dany przepis ustawy podatkowej jest wieloznaczny i nieprecyzyjny⁷²⁴.

Z powołanych opinii doktryny i orzecznictwa wynika, że zasada rozstrzygania wątpliwości na

⁷¹⁴ A.Mariański, Nakaz rozstrzygania na korzyść podatnika – wykładnia prawa, *Monитор Podatkowy* nr 5/2003, s. 6.

⁷¹⁵ Por. uchwała NSA z dnia 13 lipca 2009 r., sygn.akt I FPS 3/09.

⁷¹⁶ M.Kalinowski, *Granice legalności...*, op. cit., s. 61.

⁷¹⁷ Wyrok NSA z dnia 6 marca 1996 r., sygn. akt SA/Bk 95/95.

⁷¹⁸ Wyrok TK z dnia 18 lipca 2013 r., sygn. akt SK 18/09.

⁷¹⁹ A.Mariański, *Rozstrzyganie wątpliwości na korzyść podatnika: Zasada prawa podatkowego*, 2.wydanie, wyd. Wolters Kluwer, Warszawa 2011, s. 57.

⁷²⁰ B.Brzeziński, *Zasady ogólne prawa podatkowego*, *Toruński Rocznik Podatkowy* 2015, s.14.

⁷²¹ Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 30 czerwca 2005 r., sygn. akt I SA/Ol 181/05, orzeczenie prawomocne.

⁷²² A.Mariański, *Rozstrzyganie...*, op.cit., s. 23.

⁷²³ Ibidem.

⁷²⁴ Wyrok TK z dnia 13 września 2011 r., sygn. akt P 33/09.

korzyść podatnika funkcjonuje w polskim systemie podatkowym, pomimo że nie została wprost wyrażona w ustawodawstwie podatkowym. Ponadto, na podstawie dorobku i judykatury można sformułować następujące elementy konstrukcyjne niniejszej zasady:

- zasada *in dubio pro tributario* wynika bezpośrednio z norm konstytucyjnych (art. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji)⁷²⁵,
- niniejsza zasada nakazuje, aby istotne niejasności lub wątpliwości co do stanu prawnego, pojawiające się w procesie stosowania ustaw podatkowych, nie były tłumaczone na niekorzyść podmiotu, którego dotyczy rozstrzygnięcie organu podatkowego⁷²⁶,
- nie wolno pomijać wykładni literalnej i stosować zasady *in dubio pro tributario*, nawet gdyby miało to prowadzić do korzystniejszych rezultatów interpretacyjnych⁷²⁷.

Niewątpliwie funkcjonowanie zasady *in dubio pro tributario* jest powszechnie akceptowane w doktrynie i judykaturze, jednakże przesłanki stosowania zasady rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika nie są w sposób dostateczny sprecyzowane. W judykaturze można spotkać się z poglądem, iż granicą stosowania zasady rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika w procesie stosowania prawa podatkowego jest oczywiste znaczenie językowe przepisu⁷²⁸. Według innej koncepcji możliwość stosowania zasady *in dubio pro tributario* jest uzależniona od istnienia wątpliwości, których nie da się usunąć za pomocą dostępnych reguł wykładni albo stosując te reguły wykładni możliwe jest dojście do różnych, sprzecznych ze sobą wniosków⁷²⁹. W konsekwencji, przyjęcie najkorzystniejszego dla podatnika wariantu interpretacyjnego jest możliwe dopiero, gdy wyniki wykładni językowej, systemowej i celowościowej nie dają jednoznacznych rezultatów⁷³⁰. W niektórych orzeczeniach sądy administracyjne nie wskazują wprost czy przesłanką uzasadniającą zasadę *in dubio pro tributario* są wątpliwości wynikające jedynie z literalnego brzmienia przepisów czy też zastosowania wszystkich dyrektyw interpretacyjnych pierwszego stopnia (wykładni językowej, systemowej, funkcjonalnej)⁷³¹.

Z dniem 1 stycznia 2016 r. zasada *in dubio pro tributario* została wprowadzona do Ordynacji podatkowej⁷³². Nowo dodany art. 2a stanowi, iż niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika. Teoretycznie wprowadzenie do Ordynacji podatkowej zasady *in dubio pro tributario* powinno definitywnie zakończyć lub przynajmniej znacząco ograniczyć wątpliwości związane z stosowaniem niniejszej zasady. W praktyce ze względu na

⁷²⁵ B.Brzeziński, Zasady ogólne....., op.cit., s.14.

⁷²⁶ A.Mariański, Rozstrzygnięcie....., op.cit., s.23.

⁷²⁷ A.Mariański, Rozstrzygnięcie wątpliwości....., op.cit., s.38.

⁷²⁸ Wyrok NSA z dnia 26 marca 2007 r., sygn. akt II FSK 405/06.

⁷²⁹ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 16 lipca 2014 r., sygn. akt V SA/Wa 898/14, orzeczenie prawomocne.

⁷³⁰ B.Brzeziński, W.Nykiel, Zasady ogólne prawa....., op. cit., s. 10.

⁷³¹ W wyroku z dnia 7 maja 2015 r., (sygn. akt I GSK 1456/14) NSA stwierdził jedynie, że wątpliwości interpretacyjne powinny mieć obiektywny charakter.

⁷³² Ustawa z 5 sierpnia 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2015 r., poz. 1197).

odwołanie się w treści art. 2a O.p. do „treści przepisów prawa podatkowego” sądy administracyjne mogą uznawać, iż chodzi o aspekt leksykalny przepisu, a nie jego treść normatywną⁷³³.

Możliwość funkcjonowania unikania opodatkowania w systemie podatkowym jest uzależniona od trzech zasadniczych dylematów dotyczących wykładni prawa podatkowego:

- 1) czy prawo podatkowe powinno być interpretowane ściśle bez możliwości stosowania wykładni rozszerzającej poprzez odwołanie się do wykładni celowościowej lub analogii,
- 2) czy prawna forma transakcji powinna być uwzględniana przed jej treścią,
- 3) czy prawo podatkowe powinno być przedmiotem „wykładni ekonomicznej”⁷³⁴.

Kluczowe zasady wykładni prawa podatkowego w Polsce to zasada pierwszeństwa wykładni językowej, zakaz stosowania analogii na niekorzyść podatnika oraz zasada rozstrzygania wątpliwości interpretacyjnych na korzyść podatnika. Należy zauważyć, że zarówno doktryna prawa podatkowego oraz judykatura nie wypracowała szczególnych zasad wykładni w odniesieniu do ochrony podatników unikających opodatkowania. W związku z powyższym można domniemywać, iż podlegają oni tożsamej ochronie jak pozostali podatnicy.

W doktrynie prawa podatkowego wskazuje się na różne możliwe modele regulacji prawnych przyznające priorytet treści czynności prawnej nad jej prawną formą⁷³⁵. Pierwszy model to funkcjonowanie doktryn podatkowych (orzeczniczych) kształtowanych w oderwaniu od przepisów prawa podatkowego⁷³⁶. Najbardziej rozpowszechnionymi formami doktryn orzeczniczych są pierwszeństwo formy nad treścią (ang. *substance over form*) oraz konieczność istnienia gospodarczego celu danej czynności prawnej (ang. *business purpose*). Zasada *substance over form* oznacza, że przy ocenie skutków podatkowoprawnych danej czynności prawnej, pierwszeństwo nad formą czynności prawnej ma jej treść⁷³⁷. Zasada *business purpose* polega natomiast na badaniu czy podatnik miał jakiś niepodatkowy cel gospodarczy, który realizował w drodze danej transakcji⁷³⁸. W polskim systemie podatkowym generalnie przyjmuje się, że wykładnia systemowa czy celowościowa mogą służyć do interpretacji prawa podatkowego jedynie w granicach zakreślonych przez wykładnię językową⁷³⁹. W przeciwnym wypadku byłoby to stanowienie podatkowoprawnego stanu faktycznego, a nie jego stosowanie⁷⁴⁰. W okresie wyjściowym badanego okresu nie funkcjonowała w polskim systemie podatkowym sądowa klauzula obejścia prawa podatkowego (doktryna orzecznicza *substance over form*

⁷³³ B.Brzeziński, O wątpliwościach wokół zasady rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika, Przegląd Podatkowy nr 4/2015, s. 21.

⁷³⁴ M.Kalinowski, Granice legalności....., op.cit., s.45.

⁷³⁵ J.Rusek, Optymalizacja obciążeń....., op.cit., s. 13.

⁷³⁶ M.Kalinowski, Granice legalności....., op.cit., s.44.

⁷³⁷ J.Rusek, Optymalizacja obciążeń....., op.cit., s. 13.

⁷³⁸ B.Brzeziński, B.Korgol, Doktryna *substance over form* w orzecznictwie podatkowym sądów w Kanadzie, Toruński Rocznik Podatkowy 2011, s.68.

⁷³⁹ R.Mastalski, Miejsce wykładni....., op.cit., s.8.

⁷⁴⁰ Ibidem.

lub *business purpose*) uprawniającą organy podatkowe do kreowania pozustawowych podatkowoprawnych stanów faktycznych. Wprowadzony w 2005 r. art. 199a § 1 i 2 O.p. powtarza w zasadzie cywilistyczną zasadę interpretacji oświadczeń woli (art. 65 § 2 k.c.) oraz dyrektywą zamieszczoną w zdaniu drugim art. 82 § 1 k.c. odnoszącą się do pozornego oświadczenia woli, złożonego w celu ukrycia innej czynności prawnej⁷⁴¹. W konsekwencji, należy w sposób jednoznaczny wykluczyć możliwość stosowania sądowej klauzuli obejścia prawa na podstawie przepisów k.c. – sytuacja taka miała miejsce w stanie prawnym do 31 grudnia 2002 r., gdy w polskim systemie podatkowym nie obowiązywała jeszcze normatywna klauzula obejścia prawa podatkowego⁷⁴². Art. 199a O.p. nie może stanowić podstawy do sądowej reklasyfikacji podatkowej legalnych czynności prawnych wiążących się z powstaniem obowiązku podatkowego, gdyż stałoby to w jawnej sprzeczności z podstawowymi zasadami konstytucyjnymi⁷⁴³.

Drugi model to wprowadzenie do systemu podatkowego normatywnej klauzuli obejścia prawa podatkowego. W okresie wyjściowym badanego okresu brak było w ustawodawstwie polskim konstrukcji normatywnej klauzuli obejścia prawa podatkowego. Funkcjonujący w latach 2003-2005 r. art. 24b O.p. został uchylony na skutek wyroku TK z 11 maja 2004 r. (sygn. akt K 4/03). Wprowadzony z dniem 1 września 2005 r. art. 199a O.p. prawdopodobnie miał połączyć uchylone art. 24a i art. 24b O.p. i służyć jednocześnie zwalczaniu obejścia prawa podatkowego i pozorności czynności prawnych. Ze względu jednak na zasadniczą odmienną tych zjawisk nie jest możliwe zwalczanie obejścia prawa podatkowego w ramach obecnej redakcji art. 199a O.p., który jest przepisem procesowym dotyczącym ustalania właściwej treści pozornych czynności i wywodzenia skutków podatkowych z czynności ukrytej⁷⁴⁴.

W polskim systemie podatkowym brakuje normy ogólnej (zasady prawa podatkowego), która nakazywałaby uwzględniać rzeczywistość ekonomiczną w procesie wykładni prawa podatkowego⁷⁴⁵. Ekonomiczna wykładnia prawa podatkowego to tak naprawdę specyficzny rodzaj wykładni celowościowej, określanej jako gospodarczy sposób rozpatrywania prawa podatkowego⁷⁴⁶. Polega na opodatkowaniu danego stanu faktycznego lub prawnego niezależnie od treści przepisów prawa

⁷⁴¹ K.Radzikowski, Klauzula obejścia prawa podatkowego a pozorność czynności prawnej, Kwartalnik Prawa Podatkowego nr 2/2007, s.33.

⁷⁴² Wówczas można było się spotkać z poglądami przyznającymi de facto priorytet wykładni celowościowej w stosunku do wykładni językowej. Wskazywano, iż umowy cywilnoprawne:

- nie mogą być wykorzystywane do obniżenia zobowiązań podatkowych,
- nie mogą prowadzić do eliminacji prawnopodatkowych stanów faktycznych przyjętych w ustawodawstwie podatkowym,
- nie mogą ograniczać stosowania prawa podatkowego (por. A.Gomułowicz, Związki prawa cywilnego z prawem podatkowym, Przegląd Podatkowy nr 11/1996, s.3).

⁷⁴³ R.Zelwianiński, Ustalanie przez sąd powszechny istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa w toku postępowania podatkowego. Skróć wniosku RPO oraz wyroku TK z dnia 14 czerwca 2005 r., K.53/05, Przegląd Podatkowy nr 9/2006, s. 49.

⁷⁴⁴ C.Kosikowski, Autonomia prawa....., op.cit., s. 7.

⁷⁴⁵ M.Kalinowski, Granice legalności....., op.cit., s.153 oraz B.Brzeziński, Zasady ogólne....., op.cit., s. 9-15.

⁷⁴⁶ R.Mastalski, Stosowanie....., op.cit., s.94.

podatkowego, jeżeli analogiczne zdarzenie podlegałoby opodatkowaniu⁷⁴⁷. Funkcjonowanie gospodarczej wykładni prawa podatkowego byłoby de facto przejawem prawotwórczej działalności sądów oraz organów podatkowych i budziłoby uzasadnione wątpliwości natury konstytucyjnej⁷⁴⁸.

Analiza zasad wykładni prawa podatkowego w okresie wyjściowym badanego okresu prowadzi do wniosku, że wszystkie warunki do skutecznego stosowania przez podatników unikania opodatkowania w polskim systemie podatkowym są spełnione⁷⁴⁹. Ochrona podatników unikających opodatkowania jest wyrazem realizacji zasady *nullum tributum sine lege* oraz pewności opodatkowania, które są ważniejsze niż zasada sprawiedliwości i powręczności opodatkowania. Zasada szczególnej określoności regulacji podatkowych uzasadnia przyznanie podatnikom podwyższonego standardu ochrony w postaci prymatu wykładni językowej, zakazu stosowania analogii w prawie podatkowym oraz rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika⁷⁵⁰. Nie ma przy tym znaczenia, iż z ochrony tej mogą również korzystać podatnicy unikający opodatkowania⁷⁵¹.

⁷⁴⁷ B.Brzeziński, Wstęp do....., op.cit., s.94.

⁷⁴⁸ Ibidem.

⁷⁴⁹ M.Kalinowski, Granice legalności....., op.cit., s.193.

⁷⁵⁰ W świetle Konstytucji należy wyróżnić dwa standardy poprawności legislacyjnej:

- zwykły - dotyczący wszelkich regulacji prawnych (zasada poprawnej legislacji), oraz
- podwyższony - dotyczący regulacji ograniczających prawa i wolności obywatelskie, prawa karnego oraz podatkowego (zasada szczególnej określoności regulacji) – por. wyrok TK z 18 lipca 2013 r., sygn. akt 18/09.

⁷⁵¹ Niektórzy przedstawiciele doktryny postulują obniżenie poziomu ochrony podatników unikających opodatkowania, ponieważ aktualne standardy ochrony sformułowane są na tak wysokim poziomie, iż stworzenie odpowiednich wewnętrznych środków antyabuzyjnych spełniających te standardy jest w praktyce niewykonalne (por. D.Mączyński, Wpływ orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego na trwałość instytucji materialnego prawa podatkowego, Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny, zeszyt 3, rok 2014, s.27).

2.6. Szkodliwa konkurencja podatkowa w wymiarze międzynarodowym

Zjawisko konkurencji podatkowej w wymiarze międzynarodowym jest zupełnie oddzielnym zagadnieniem w stosunku do dotychczas przedstawionych przyczyn prawnych, które w dużym stopniu miały charakter krajowy. Jest ono związane z istnieniem różnic w wewnętrznych systemach podatkowych oraz posiadaniem przez poszczególne państwa suwerenności fiskalnej⁷⁵². Konkurencja podatkowa polega na stosowaniu przez uczestniczące w niej podmioty takich działań z zakresu polityki podatkowej, które mają na celu utrzymanie lub zwiększenie atrakcyjności inwestycyjnej danego obszaru⁷⁵³. Na płaszczyźnie międzynarodowej może się to odbywać w drodze:

- ogólnej polityki podatkowej nastawionej na korzystniejsze kształtowanie ogólnych zasad opodatkowania oraz skali podatkowej,
- stosowania całego systemu partykularnych ulg i zwolnień⁷⁵⁴.

Atrakcyjne podatkowo regulacje prawne w obcym państwie same w sobie nie są szkodliwe dopóki nie zostaną wykorzystane przez podatnika z innego państwa⁷⁵⁵. Wykorzystanie konkurencyjnych postanowień prawa podatkowego obcego państwa przez rezydenta innego państwa prowadzi do zmniejszenia wpływów podatkowych w tym ostatnim państwie⁷⁵⁶. Kapitał i zasoby są przekierowywane z dotychczasowych miejsc jeszcze przed opodatkowaniem i w konsekwencji podatek dochodowy podlega przesunięciu do jurysdykcji podatkowych o łagodnym systemie podatkowym⁷⁵⁷. Innymi słowy, dochodzi do erozji podstawy opodatkowania w jednej z jurysdykcji podatkowych wskutek unikania lub uchylania się od opodatkowania (tzw. degradacja fiskalna)⁷⁵⁸. Trudno przy tym dokładnie określić stopień „szkodliwości” konkurencji podatkowej, ponieważ jest to niemal wyłącznie problem państw wysoko rozwiniętych i w zasadzie tylko z tej perspektywy można dokonać analizy⁷⁵⁹. W polskim prawie podatkowym nie istnieje definicja szkodliwej konkurencji podatkowej. Polski ustawodawca w sposób enumeratywny na poziomie rozporządzenia stworzył jedynie listę krajów uznawanych za „państwa i terytoria stosujące szkodliwą konkurencję podatkową”⁷⁶⁰. Na poziomie unijnym funkcjonują natomiast

⁷⁵² T.Lipowski, *Raje podatkowe a unikanie opodatkowania*, wyd. C.H.Beck, Warszawa 2004, s.2.

⁷⁵³ L.Oręziak, *Konkurencja podatkowa.....*, op.cit., s.86.

⁷⁵⁴ M.Rudnicki, L.Blak, *Wewnątrzkrajowe środki.....*, op. cit., s. 21.

⁷⁵⁵ R.Nawrot, *Szkodliwa.....*, op.cit., s.45.

⁷⁵⁶ Ibidem.

⁷⁵⁷ K.Holmes, *Regulacje zapobiegające.....*, op.cit., s.311.

⁷⁵⁸ T.Lipowski, *Raje podatkowe a unikanie.....*, op. cit., s.124.

⁷⁵⁹ R.Nawrot, *Szkodliwa.....*, op.cit., s.47.

⁷⁶⁰ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 23 kwietnia 2015 r. w sprawie określenia krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową dla celów podatku dochodowego od osób prawnych (Dz.U. 2015, poz. 600) oraz rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 23 kwietnia 2015 r. w sprawie określenia krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową dla celów podatku dochodowego od osób fizycznych (Dz.U. 2015, poz. 599). W niniejszych rozporządzeniach wymieniona jest lista krajów, które ustawodawca uznaje za kraje stosujące szkodliwą konkurencję podatkową.

wyłącznie niewiążące wytyczne wskazujące jakie przepisy prawa podatkowego można uznać za szkodliwe⁷⁶¹. Są to następujące kryteria:

- państwo członkowskie oferuje korzyści podatkowe wyłącznie nierezydentom albo wyłącznie w zakresie transakcji podejmowanych z nierezydentami,
- stosowanie praktyki *ring fencing*, zakładającej brak możliwości korzystania z preferencyjnego systemu podatkowego w warunkach lokalnych
- uzyskanie korzyści podatkowej nie jest uzależnione od prowadzenia rzeczywistej działalności gospodarczej lub jakiejkolwiek innej aktywności ekonomicznej,
- ustalenie wysokości podstawy opodatkowania w sposób odbiegający od wytycznych OECD w zakresie cen transferowych,
- przepisy prawa podatkowego są nieprzejrzyste i mogą być łagodzone w indywidualnych przypadkach na niejasnych zasadach⁷⁶².

Niektórzy przedstawiciele doktryny wskazują, iż „szkodliwa konkurencja podatkowa polega istnieniu w jednym państwie rozwiązań prawnych, które mogą być wykorzystane przez rezydentów innego państwa w celu obejścia prawa podatkowego państwa ich macierzystej rezydencji podatkowej i zmniejszenia swych zobowiązań podatkowych w tym państwie, lub wykorzystaniu regulacji prawa podatkowego tego pierwszego państwa w sposób sprzeczny z ich formalnym przeznaczeniem, co wywołuje określone, negatywne skutki w państwie macierzystej rezydencji podatkowej tych podmiotów z perspektywy przestrzegania postanowień i realizacji celów prawa tego państwa”⁷⁶³. Można się również spotkać z poglądem odróżniającym korzystną konkurencję podatkową od szkodliwej na podstawie kryterium beneficjenta korzyści podatkowych (kryterium podmiotowe). Według tej koncepcji szkodliwa konkurencja podatkowa to oferowanie partykularnych przywilejów podatkowych wyłącznie inwestorom zagranicznym, natomiast korzystna konkurencja podatkowa to sytuacja, w której oferowane korzyści podatkowe nie mają partykularnego charakteru i są stosowane zarówno wobec podmiotów krajowych, jak i zagranicznych⁷⁶⁴.

W najnowszych opracowaniach wyróżnia się dwa rodzaje szkodliwej konkurencji podatkowej: zwykły oraz kwalifikowany⁷⁶⁵. Podstawą podziału jest brak współpracy międzynarodowej z organami aparatu skarbowego oraz wymiaru sprawiedliwości innych państw⁷⁶⁶. Brak efektywnej wymiany

⁷⁶¹ Rezolucja Rady i Przedstawicieli Rządów Państw Członkowskich, spotkanie Rady z dnia 1 grudnia 1997 r. w sprawie Kodeksu Opodatkowania Działalności Gospodarczej [w:] Wnioski ECOFIN na zebraniu Rady w dniu 1 grudnia 1997 r. dotyczącego Polityki Podatkowej (Dz.Urz. 1998, C 002) oraz Zalecenie Komisji Europejskiej z dnia 6 grudnia 2012 r. w sprawie środków mających na celu zachęcenie państw trzecich do stosowania minimalnych norm dobrych rządów w dziedzinie opodatkowania (Dz.U.UE L.2012.338.41).

⁷⁶² A.Brodzka, Przyszłość (nie)uczciwej konkurencji podatkowej, Kwartalnik Prawa Podatkowego nr 4/2011, s.71-72.

⁷⁶³ R.Nawrot, Szkodliwa....., op.cit., s.59.

⁷⁶⁴ T.Lipowski, Raje podatkowe a unikanie....., op.cit., s.111.

⁷⁶⁵ R.Nawrot, Szkodliwa....., op. cit., s.387.

⁷⁶⁶ Ibidem.

informacji z organami skarbowymi innych państw w połączeniu z znacząco niższym poziomem opodatkowania w tym państwie powoduje, iż można uznać to państwo za kraj stosujący szkodliwą konkurencję podatkową w kwalifikowanej postaci⁷⁶⁷. Stosowanie jedynie znacząco niższego poziomu opodatkowania przez dane państwo jest zwykłą postacią szkodliwej konkurencji podatkowej⁷⁶⁸.

Zjawisko szkodliwej konkurencji podatkowej w kwalifikowanej postaci w dużym stopniu jest związane z funkcjonowaniem jurysdykcji podatkowych określanych potocznie mianem „rajów podatkowych”⁷⁶⁹. W doktrynie jako cechy decydujące o kwalifikacji danego obszaru do kategorii rajów podatkowych wskazuje się⁷⁷⁰:

- zerowa lub niska stawka podatku dochodowego,
- surowe przepisy o tajemnicy bankowej lub handlowej,
- brak kontroli dewizowej,
- doskonałe możliwości odegrania roli centrum finansowego.

Można zaryzykować stwierdzenie, iż liberalne przepisy rządzące działalnością gospodarczą i operacjami finansowymi, minimalny nadzór bankowy oraz absolutna dyskrecja i anonimowość stanowią podstawowe przesłanki warunkujące możliwość uznania danej jurysdykcji podatkowej za raj podatkowy⁷⁷¹. Oazy podatkowe oferują możliwości korzystnego obrotu kapitałem wykraczające poza ramy prawa podatkowego⁷⁷². W systemach podatkowych wielu państw uznawanych za centra offshore można zauważyć charakterystyczne podwójne traktowanie podmiotów krajowych i zagranicznych dla celów podatkowych⁷⁷³. Podmioty zagraniczne są traktowane pod względem podatkowym w sposób preferencyjny, natomiast dochody uzyskane przez podmioty krajowe są opodatkowane na wysokim

⁷⁶⁷ R. Nawrot, *Szkodliwa.....*, op. cit., s.388.

⁷⁶⁸ Ibidem.

⁷⁶⁹ W mowie potocznej raje podatkowe określa się jako oazy podatkowe, międzynarodowe przybrzeżne centra finansowe, jurysdykcje offshore czy azyle podatkowe (por. L.Winter, *Raje podatkowe raport specjalny*, wyd. Fijorr Publishing, Warszawa 2010, s.22.). Jan Głuchowski klasyfikuje raje podatkowe według 5 kategorii:

1) pierwsza – to kraje, w których dochody, przyrost kapitału i majątku nie są opodatkowane (np. Bahrajn, Vanuatu, Kajmany);

2) druga – to kraje, które pobierają podatek dochodowy jedynie według zasad terytorialnych, tj. pobierają podatek dochodowy, ale tylko od dochodów, które wynikają z działalności wewnątrz krajowej; dochody z zagranicznych źródeł są wolne od opodatkowania (Kostaryka, Panama, Hongkong, Haiti, Filipiny);

3) trzecia – to kraje o niskim opodatkowaniu (Isle of Man, Antyle Holenderskie);

4) czwarta – to kraje, które w przypadkach szczególnych gwarantują ułatwienia podatkowe, jak np. ulgowe traktowanie określonych spółek (Anguilla, Gibraltar, Jamajka);

5) piąta – to kraje, które praktykują tzw. przywilej holdingowy (zwolnienie od opodatkowania dywidend) – por. J.Głuchowski, *Oazy podatkowe*, wyd. Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 1996, s. 35.

⁷⁷⁰ K.Tetlak, *Międzynarodowe aspekty*, op. cit., s. 411.

⁷⁷¹ L.Winter, *Raje.....*, op. cit., s.22.

⁷⁷² Do głównych pozapodatkowych rajów podatkowych należy zaliczyć stabilność gospodarczo – polityczną, rozwiniętą infrastrukturę, brak kontroli dewizowej, ochronę tajemnicy bankowej, korzystny system prawny, swobodny dostęp do kapitału oraz ochronę tajemnicy handlowej (por. P. Folfas, *Przenoszenie działalności gospodarczej do rajów podatkowych jako strategia zarządzania finansami korporacji transnarodowych: motywy, formy, korzyści i zagrożenia*, Bank i Kredyt nr 12/2008, s.17).

⁷⁷³ R.Nawrot, *Szkodliwa.....*, op. cit., s.62.

poziomie (tzw. ring fencing⁷⁷⁴)⁷⁷⁵. Inną cechą wyróżniającą raje podatkowe jest brak współpracy z organami skarbowymi innych państw bądź współpraca w bardzo ograniczonym zakresie⁷⁷⁶.

Dla celów niniejszej pracy doktorskiej przedmiotem analizy będzie szkodliwa konkurencja podatkowa w zwykłej postaci, ponieważ kwalifikowana forma tego zjawiska ma w dużej mierze charakter przestępczy⁷⁷⁷. Optymalizacja podatkowa jest związana z zwykłą formą szkodliwej konkurencji podatkowej. Błędne jest przy tym utożsamianie krajów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową w zwykłej postaci z typowymi rajami (oazami) podatkowymi. Istnieją bowiem jurysdykcje podatkowe stosujące preferencyjne opodatkowanie jedynie do wąskiej kategorii dochodów (np. dywidend lub praw własności intelektualnej)⁷⁷⁸. Państwa te określane są również jako specjalistyczne raje podatkowe⁷⁷⁹. Nie należy jednak w żadnej mierze utożsamiać państwa cechującego się relatywnie wysokim poziomem opodatkowania i oferującego przywileje wyłącznie określonym typom podmiotów gospodarczych lub przedsięwzięć z typową jurysdykcją offshore. Przykładem kraju z Europy Środkowo - Wschodniej stosującego szkodliwą konkurencję podatkową w zwykłej postaci są Węgry⁷⁸⁰. Lista krajów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową jest znacznie dłuższa niż grupa krajów określanych jako typowe raje podatkowe⁷⁸¹. W ustawodawstwie podatkowym państw wysoko rozwiniętych można odnaleźć szereg regulacji podatkowych, które pozwalają na skuteczną ucieczkę od podatków w pozostałych jurysdykcjach podatkowych⁷⁸². Problem ten został dostrzeżony przez OECD, która w swoim dorobku (zaleceniach i raportach) dotyczącym zwalczania międzynarodowego unikania i uchylania się opodatkowania dokonuje rozróżnienia na państwa stosujące szkodliwą konkurencję podatkową oraz raje podatkowe. OECD w swoim raporcie „Szkodliwa konkurencja podatkowa: nowy światowy problem”; z 1998 r. wskazuje kryteria pozwalające uznać dane państwo za raj podatkowy oraz jurysdykcję podatkową stosującą szkodliwą konkurencję podatkową. Do cech tradycyjnych rajów podatkowych OECD zalicza:

⁷⁷⁴ Pojęcie to należy rozumieć jako selektywne preferowanie pewnych grup podmiotów za pośrednictwem systemu podatkowego (por. K.Burak, Konkurencja podatkowa, Biuro Studiów i Analiz nr 1152/2005, s.8).

⁷⁷⁵ R.Nawrot, Szkodliwa....., op. cit., s.62.

⁷⁷⁶ R.Nawrot, Szkodliwa....., op. cit., s.63.

⁷⁷⁷ Kwalifikowaną formą szkodliwej konkurencji podatkowej stosują głównie kraje wymienione w rozporządzeniach ministra finansów w sprawie określenia krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową. Powyższe jurysdykcje podatkowe są wykorzystywane do ukrywania dochodów przed organami podatkowymi lub wprowadzenia do obiegu prawnego środków pieniężnych pochodzących z nielegalnego źródła.

⁷⁷⁸ Np. Holandia, Luksemburg czy Cypr.

⁷⁷⁹ T.Lipowski, Raje podatkowe....., op.cit., s.29.

⁷⁸⁰ Ustawodawstwo podatkowe Węgier oferuje różnego rodzaju preferencje podatkowe m.in. szeroki zakres tzw. zwolnienia partycypacyjnego, brak podatku u źródła od pasywnych dochodów (tj. dywidendy, odsetki oraz należności licencyjne), szczególne zasady opodatkowania praw własności intelektualnej (tzw. IP Box) – por. J.Jankowski, Zjawisko szkodliwej konkurencji podatkowej w Unii Europejskiej na przykładzie wybranych elementów systemu podatkowego Węgier, Doradztwo Podatkowe-Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych nr 12/2016, s. 22.

⁷⁸¹ P.Folfas, Przenoszenie działalności gospodarczej....., op. cit., s. 17.

⁷⁸² Przykładowo, M.Zdyb wskazuje, iż w przypadku struktur holdingowych nie tylko typowe raje podatkowe, ale również niektóre państwa UE są atrakcyjnymi jurysdykcjami podatkowymi dla inwestorów poszukujących korzyści podatkowych (M.Zdyb, Opodatkowanie spółek....., op.cit., s.42).

- brak opodatkowania lub jedynie nominalne opodatkowanie dochodu,
- brak efektywnej wymiany informacji z organami podatkowymi innych państw,
- brak przejrzystego prawa,
- podmioty korzystające z przyznanych preferencji nie muszą prowadzić istotnej (rzeczywistej) działalności, co wskazuje, że jedynym motywem przeniesienia domicylu (siedziby lub miejsca zamieszkania) były wyłącznie/głównie korzyści podatkowe.

W odniesieniu natomiast do jurysdykcji uznawanych za stosujące szkodliwą konkurencję podatkową Raport OECD z 1998 r. wskazuje dodatkowe warunki:

- „sztuczna,, definicja podstawy opodatkowania mająca na celu zawężenie jej pojęcia,
- nieprzestrzeganie międzynarodowych zasad dotyczących cen transferowych,
- zwolnienie dochodów ze źródeł zagranicznych z podatków krajowych,
- możliwość negocjacji stawki podatku lub podstawy opodatkowania,
- istnienie restrykcyjnych przepisów prawnych o tajemnicy bankowej,
- wielość umów o unikaniu podwójnego opodatkowania,
- autopromocja danego państwa jako dającego możliwość minimalizacji obciążeń fiskalnych,
- zachęcanie i ułatwianie podmiotom zagranicznym dokonywania różnych operacji gospodarczych podyktowanych wyłącznie względami podatkowymi.

Nie ulega wątpliwości, iż OECD dokonuje rozróżnienia na kraje będącymi rajami podatkowymi oraz stosujące szkodliwą konkurencję podatkową. Zakres znaczeniowy kraju stosującego szkodliwą konkurencję podatkową jest szerszy w stosunku do definicji raju podatkowego⁷⁸³. Należy zauważyć, że posiadanie rozbudowanej siatki umów o unikaniu podwójnego opodatkowania nie jest domeną rajów podatkowych. Powszechną praktyką zalecaną przez OECD jest niepodpisywanie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania z państwami odmawiającymi współpracy z organami skarbowymi innych państw. Przykładem kraju, który posiada wiele umów o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz jest uznawany za reżim podatkowy umożliwiający optymalizację podatkową należności licencyjnych jest Holandia⁷⁸⁴. W niektórych krajach Unii Europejskiej przez stosunkowo długi okres nie obowiązywały jakiegokolwiek regulacje dotyczące cen transferowych⁷⁸⁵. Nie każde państwo, którego system podatkowy stosuje szkodliwe preferencje podatkowe jest „rajem podatkowym”, zaś każdy raj podatkowy

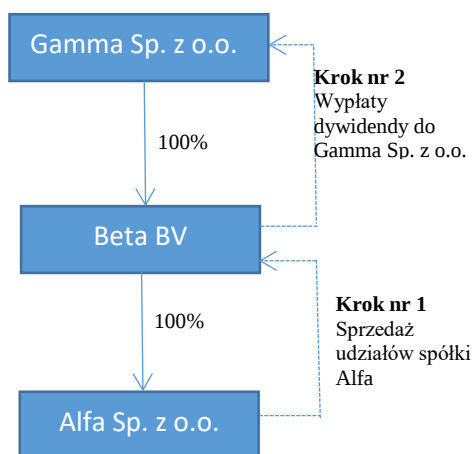
⁷⁸³ Również w doktrynie prawa podatkowego odróżnia się pojęcie rajów podatkowych i szkodliwej konkurencji podatkowej (zobacz K.Bany, Międzynarodowe konwencje podatkowe a unikanie opodatkowania (1), Przegląd Podatkowy 11/2006, s.23.)

⁷⁸⁴ Więcej na temat sposobu wykorzystaniu systemu podatkowego Holandii do optymalizacji przepływów z tytułu należności licencyjnych w J.Jankowski, Specjalistyczne raje podatkowe w zakresie prawa własności intelektualnej, Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych nr 10/2016, s.4 i n.

⁷⁸⁵ W Irlandii do 1 stycznia 2011 r. nie obowiązywały jakiegokolwiek regulacje dotyczące cen transferowych.

w mniejszym lub większym stopniu stosuje szkodliwą konkurencję podatkową z perspektywy państwa siedziby bądź miejsca zamieszkania podmiotów wykorzystujących te możliwości⁷⁸⁶. Zasadne jest zatem dokonania różnienia pojęcia raju podatkowego oraz państwa stosującego szkodliwą konkurencję podatkową. W dalszej części przedmiotem analizy będzie ustawodawstwo podatkowe państw stosujących szkodliwą konkurencję podatkową w zwykłej postaci. Przykładowe badanie zostanie przeprowadzone w odniesieniu do tzw. specjalistycznych rajów podatkowych – państw cechujących się relatywnie wysokim poziomem opodatkowania i oferujących przywileje wyłącznie określonym typom podmiotów gospodarczych lub przedsiębiorstw⁷⁸⁷. Szkodliwa konkurencja podatkowa w zwykłej postaci nie jest wyłącznie domeną jurysdykcji podatkowych znajdujących się na terytorium Unii Europejskiej⁷⁸⁸, jednakże dla celów niniejszej pracy doktorskiej kluczowe znaczenie mają właśnie systemy podatkowe tychże państw. Transferowanie dochodów z Polski jest dokonywane w przeważającej większości z wykorzystaniem jurysdykcji specjalistycznych rajów podatkowych z siedzibą na terenie UE⁷⁸⁹. Wewnętrzne ustawodawstwo podatkowe poszczególnych państw członkowskich pozwala polskim i zagranicznym rezydentom podatkowym na skuteczną ucieczkę od podatków w Polsce (przykład nr 35, 36 i 37).

Przykład nr 35



Spółka Alfa jest spółką celową założoną przez Gamma Sp. z o.o. w celu przeprowadzenia kilku projektów inwestycyjnych. Udziały w spółce Alfa zostały przekazane Beta BV (odpowiednik polskiej spółki z o.o.). Alfa Sp. z o.o. po zakończeniu inwestycji zostaje sprzedana podmiotowi trzeciemu (krok nr 1). Dochód Beta z tytułu sprzedaży udziałów jest wypłacany w formie dywidendy Gamma Sp. z o.o.

⁷⁸⁶ R.Nawrot, Szkodliwa....., op. cit., s.68.

⁷⁸⁷ P.Folfas, Przenoszenie działalności gospodarczej....., op. cit., s. 17.

⁷⁸⁸ Np. Zjednoczone Emiraty Arabskie – państwo, gdzie nie ma żadnych podatków dochodowych, jednakże nie stosuje kwalifikowanej formy szkodliwej konkurencji podatkowej. Preferencyjne opodatkowanie jest domeną i nieodłączną cechą systemu podatkowego jurysdykcji uznawanej za ogólny raj podatkowy. Niskie opodatkowanie lub jego brak jest regułą, a nie wyjątkiem w takiej jurysdykcji. Kryterium zakresu oferowanych korzyści finansowych pozwala wyróżnić ogólne i specjalistyczne raje podatkowe.

⁷⁸⁹ Np. Holandia, Cypr czy Węgry.

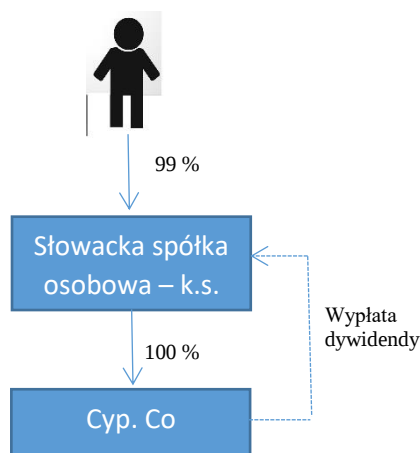
(Źródło: opracowanie własne)

Komentarz podatkowy do kroku nr 1: Dochód Beta BV ze sprzedaży udziałów w spółce polskiej na mocy umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania nie podlega opodatkowaniu w Polsce⁷⁹⁰. Dochód Beta BV nie jest również opodatkowany w Holandii zgodnie z lokalnymi przepisami podatkowymi⁷⁹¹.

Komentarz podatkowy do kroku nr 2: Co do zasady, dywidendy wypłacane przez holenderską spółkę podlegają opodatkowaniu 15-proc. podatkiem u źródła w Holandii⁷⁹², jednakże w niektórych przypadkach istnieje możliwość zwolnienia z opodatkowania⁷⁹³. Zakładając, że spełnione są warunki co do wysokości udziałów w kapitale BV oraz okresu posiadania udziałów – dywidenda jest zwolniona z podatku u źródła w Holandii. Dywidenda otrzymana przez Gamma Sp. z o.o. jest zwolniona z opodatkowania podatkiem CIT w Polsce na podstawie art. 20 ust. 3 updop⁷⁹⁴.

Mimo wysokich wskaźników opodatkowania dochodu Holandia jest uważana za specjalistyczny raj podatkowy ze względu na preferencje podatkowe przewidziane dla holenderskich spółek holdingowych, finansowych i udziałowych⁷⁹⁵.

Przykład nr 36



Osoba fizyczna X – polski rezydent podatkowy jest wspólnikiem (komplementariuszem) w słowackiej spółce komandytowej. Spółka słowacka jest właścicielem udziałów w cypryjskiej spółce kapitałowej. Dochód osiągnięty przez cypryjską spółkę zostaje wypłacony jednemu wspólnikowi w formie dywidendy.

⁷⁹⁰ Art. 13 ust. 4 UPO nr 6.

⁷⁹¹ Ł.Zalewski, "Holenderskie przepisy ułatwiają obcym firmom optymalizację podatkową, Dziennik Gazeta Prawna z dnia 20.12.2010 r.

⁷⁹² Ł.Zalewski, "Holenderskie przepisy....., op. cit.

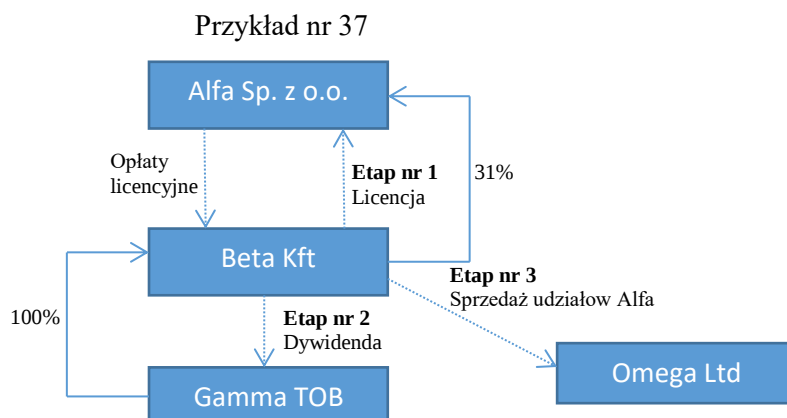
⁷⁹³ Dywidendy wypłacane przez holenderską spółkę holdingową są zwolnione z podatku u źródła, jeżeli są wypłacane do spółek mających siedzibę w państwach będących członkami UE. Przy czym spółki te muszą posiadać udział w holenderskiej spółce holdingowej w wysokości co najmniej 25% przez nieprzerwany okres minimum 1 roku (por. M. Zdyb, Opodatkowanie spółek holdingowych w wybranych krajach Unii Europejskiej, Przegląd Podatkowy nr 12/2008, s. 42).

⁷⁹⁴ Zwolnienie z CIT w Polsce przysługuje, jeżeli polska spółka nie korzysta ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na źródło ich osiągania, oraz jeśli posiada nie mniej niż 10 proc. udziałów w kapitale spółki holenderskiej bezpośrednio i nieprzerwanie przez dwa lata (okres ten może upływać również po dniu wypłaty dywidendy).

⁷⁹⁵ J.Głuchowski, Oazy podatkowe....., op.cit., s. 149.

(Źródło: opracowanie własne)

Komentarz podatkowy do przykładu nr 36: Zysk przypadający na komplementariusza słowackiej spółki komandytowej nie jest opodatkowany na poziomie spółki słowackiej – jest bezpośrednim dochodem wspólnika. Dochód X z tytułu dywidendy otrzymanej od zagranicznej spółki kapitałowej (Cyp. Co) jest związany z spółką osobową (zakładem) na terytorium Słowacji⁷⁹⁶. Oznacza to, iż dochód X jest zwolniony z opodatkowania w Polsce na podstawie art. 24 ust. 1 lit. a) polsko – słowackiej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania (Dz.U. z 1996 r. nr 30, poz. 131)⁷⁹⁷. Wyłączne prawo opodatkowania dywidendy przysługuje Słowacji, jednakże ustawodawstwo podatkowe tego państwa przewiduje zwolnienie z opodatkowania w takiej sytuacji. Prawdliwość struktury optymalizacyjnej z wykorzystaniem słowackiej spółki osobowej została potwierdzona w interpretacjach indywidualnych⁷⁹⁸. Korzyści podatkowe z wykorzystaniem spółki słowackiej możliwe były do osiągnięcia w stanie prawnym obowiązującym do 31 grudnia 2014 r.⁷⁹⁹



Alfa Sp. z o.o. jest podmiotem odpowiedzialnym za dystrybucję produktów Beta Kft (odpowiednik polskiej spółki z o.o.) na rynku polskim. Spółka Alfa na podstawie umowy licencyjnej korzysta ze znaku towarowego Beta. Spółka węgierska uzyskuje należności licencyjne od Alfa Sp. z o.o. Skumulowany zysk jest wypłacany na rzecz ukraińskiego udziałowca (spółki kapitałowej) Gamma TOB. Po upływie dwóch lat węgierska spółka podejmuje decyzję o wycofaniu się z rynku polskiego. Udziały w Alfa zostają sprzedane brytyjskiej spółce Omega⁸⁰⁰.

⁷⁹⁶ Dochód otrzymany przez polskiego komplementariusza jest automatycznie uważany za dochód uzyskany przez stały zakład na Słowacji.

⁷⁹⁷ Zgodnie z przywołanym przepisem w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2014 r. „Jeżeli osoba mająca miejsce zamieszkania lub siedzibę w Polsce osiąga dochód lub posiada majątek, który zgodnie z postanowieniami niniejszej umowy może być opodatkowany w Słowacji, to Polska (...) zwolni taki dochód lub majątek od opodatkowania. Polska przy obliczeniu kwoty podatku od pozostałego dochodu lub majątku tej osoby, może zastosować stawkę podatkową, która byłaby zastosowana, gdyby dochód zwolniony od opodatkowania w powyższy sposób nie był tak właśnie zwolniony z opodatkowania”.

⁷⁹⁸ Np. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 30 stycznia 2014 r., nr ITPB1/415-690/13-2/DS, Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 19 czerwca 2012 r., nr IPPB1/415-340/12-2/KS.

⁷⁹⁹ Z dniem 1 stycznia 2015 r. zmianie uległa umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania z Słowacją (por. Ł. Zalewski, Ostatni moment na skorzystanie z polsko-słowackiej optymalizacji, Dziennik Gazeta Prawna z 03.07.2014 r.).

⁸⁰⁰ Założenia stanu faktycznego zostały opracowane w odniesieniu do stanu prawnego obowiązującego w Węgrzech do 31 grudnia 2012 r.

(Źródło: opracowanie własne)

Komentarz podatkowy do etapu nr 1: Należności licencyjne stanowią koszt podatkowy pomniejszający podstawę opodatkowania Alfa Sp. z o.o. Dodatkowo, należności licencyjne nie podlegają opodatkowaniu podatkiem u źródła w Polsce ze względu na zwolnienie przewidziane w art. 21 ust. 3 updog⁸⁰¹.

Dochód uzyskany przez Beta Kft podlega jedynie częściowo opodatkowaniu na Węgrzech. Systemy podatkowe niektórych państw Unii Europejskiej przewidują preferencyjne opodatkowanie dochodów z praw własności intelektualnej (tzw. „IP Box”⁸⁰²). Jedną z takich jurysdykcji są Węgry. Zakres praw własności intelektualnej objętych reżimem węgierskiego IP Box jest niezwykle szeroki i obejmuje wszelkie prawa własności intelektualnej chronione prawnie, w tym: patenty, wzory przemysłowe, znaki towarowe, know-how, nazwę firmy, tajemnice handlowe oraz prawa autorskie⁸⁰³ (dalej „kwalifikowane IP”). Wspomniane prawa mogą zostać nabyte lub wytworzone we własnym zakresie przez spółkę⁸⁰⁴. Preferencyjnym opodatkowaniem wynikającym z IP Box objęte są wszelkie dochody uzyskane z używania lub sprzedaży kwalifikowanych IP⁸⁰⁵. 50% przychodu z kwalifikowanych IP osiągniętego przez węgierską spółkę może być odliczone od podstawy opodatkowania CIT, jednakże takie odliczenie nie może przekroczyć 50% dochodu przed opodatkowaniem⁸⁰⁶.

Symulacja

<i>Przychód z kwalifikowanego IP</i>	<i>10.000 EUR</i>
<i>Koszty związane z kwalifikowanym IP</i>	<i>8.000 EUR</i>
<i>Dochód przed opodatkowaniem</i>	<i>2.000 EUR</i>

⁸⁰¹ - wypłacającym należności jest spółka będąca podatnikiem podatku dochodowego mająca siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (Alfa Sp. z o.o.),

- uzyskującym przychody jest spółka podlegająca w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego opodatkowaniu podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów bez względu na miejsce ich osiągania (Beta Kft),

- spółka wypłacająca należność (Alfa Sp. z o.o.) posiada bezpośrednio nie mniej niż 25% udziałów w kapitale spółki uzyskującej przychód (Beta Kft), lub spółka uzyskująca przychód (Cyp Co) posiada bezpośrednio nie mniej niż 25% udziałów w kapitale spółki wypłacającej należność (Alfa Sp. z o.o. i Beta Sp. z o.o.),

- spółka uzyskująca przychód (Beta Kft) nie korzysta ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na źródło ich osiągania.

⁸⁰² Pojęcie „IP Box” należy rozumieć jako opodatkowanie określonego źródła przychodu (praw własności intelektualnej) według obniżonej stawki podatku dochodowego – (por. J.Jankowski, Specjalistyczne raje podatkowe w zakresie prawa własności intelektualnej, Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych nr 10/2016, s.4).

⁸⁰³ Peter R. Merrill i inni, Is it Time for the United States to Consider the Patent Box, Tax Notes from 26th March 2012 r., s. 1668.

⁸⁰⁴ W.Vosse, M.Harcos, Tax planning In Eastern Europe, Tax Planning International Review 09/12, s. 2.

⁸⁰⁵ Peter R. Merrill i inni, Is it Time....., op. cit., s.1668.

⁸⁰⁶ W.Vosse, M.Harcos, Tax planning....., op. cit., s.3.

<i>Dozwolone odliczenie</i>	<i>-1000⁸⁰⁷ EUR</i>
<i>Podstawa opodatkowania</i>	<i>1000 EUR</i>
<i>Podatek (10 % CIT)⁸⁰⁸</i>	<i>100 EUR</i>
<i>Efektywne opodatkowanie</i>	<i>5 %</i>

Komentarz podatkowy do etapu nr 2: Co do zasady, dywidendy nie podlegają opodatkowaniu węgierskim podatkiem u źródła⁸⁰⁹ niezależnie od rezydencji podatkowej odbiorcy (tj. płatności na rzecz spółek zlokalizowanych w typowych rajach podatkowych są również zwolnione z opodatkowania), stawki podatku w państwie rezydencji lub innych okoliczności podatkowo-prawnych (tj. transparentności podatkowej spółki)⁸¹⁰.

Komentarz podatkowy do etapu nr 3: Zgodnie z polsko – węgiersko umową o unikaniu podwójnego opodatkowania dochód ze sprzedaży udziałów Alfa może być opodatkowany tylko na Węgrzech⁸¹¹. Ustawodawstwo podatkowe tego kraju zwalnia z opodatkowania zyski otrzymane z sprzedaży udziałów w spółce zależnej. Warunkiem skorzystania z zwolnienia jest posiadanie co najmniej 30 % udziału w spółce zależnej przez okres co najmniej jednego roku⁸¹².

Systemy podatkowe Słowacji i Węgier w zasadniczy sposób nie różnią od polskiego systemu podatkowego, jednakże ze względu na możliwości optymalizacji podatkowej w Polsce z wykorzystaniem prawa podatkowego tych państw (przykład nr 36 i 37), również te jurysdykcje należy uznać za specjalistyczne raje podatkowe. Niewątpliwie akcesja Polski do struktur wspólnotowych otworzyła przed podatnikami nowe sposoby optymalizacji podatkowej z wykorzystaniem jurysdykcji podatkowych państw Unii Europejskiej.

Rzeczpospolita Polska nie może w sposób skuteczny zablokować transferu kapitału do Cypru, Luksemburga czy Holandii ze względu na zasady ustawodawstwa wspólnotowego⁸¹³. Ustawodawca podatkowy nie może wprowadzić środków ograniczających optymalizację podatkową, która w sposób bezpośredni lub pośredni ograniczałaby zasadę swobodę przepływu usług, kapitału lub przedsiębiorczości. Tytułem przykładu należy wskazać ograniczenie dotyczące podatku naliczonego od

⁸⁰⁷ 50 % przychodu, jednak nie więcej niż 50 % dochodu przed opodatkowaniem.

⁸⁰⁸ Węgierskie prawo podatkowe przewiduje dwie stawki podatku dochodowego od osób prawnych tj. 10 proc. dla podstawy opodatkowania poniżej 500 mln HUF (1.850.000 EUR lub 2.630.000 USD), oraz 19-proc. dla pozostałej podstawy opodatkowania.

⁸⁰⁹ Jeżeli odbiorcą nie jest osoba fizyczna.

⁸¹⁰ Hungary v. Cyprus in international structures , źródło Internet, <http://jalsovszky.com/documents/hungary-v-cyprus-in-international-structures.pdf>.

⁸¹¹ Art. 13 ust. 4 Konwencji między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Węgierską w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku, sporządzona w Budapeszcie dnia 23.09.1992 r (Dz. U. 1995 - Nr 125, poz. 602, z późn. zm).

⁸¹² W. Vosse, M. Harcos, Tax planning....., op. cit., s.2.

⁸¹³ R. Nawrot, Szkodliwa....., op. cit., s. 186.

importu usług z tzw. rajów podatkowych, które funkcjonowało od początkowo obowiązywania ustawy o podatku od towarów i usług z 2004 r. Zgodnie z ówczesnie obowiązującym art. 88 ust. 1 pkt 1 upu nie podlegał odliczeniu podatek naliczony od nabywanych przez podatnika usług z importu, w związku z którymi zapłata należności była dokonywana bezpośrednio lub pośrednio na rzecz podmiotu mającego miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju wymienionych w załączniku nr 5 do upu⁸¹⁴. Przywołana regulacja w założeniu miała ograniczać transfer kapitału do rajów podatkowych i ograniczać tym samym unikanie opodatkowania również w odniesieniu do podatku CIT, jednakże konstrukcja przepisu ze względu na swój generalny charakter była sprzeczna z prawem unijnym⁸¹⁵. TSUE w wyroku z 30 września 2010 w sprawie Oasis East (sygn. akt C-395/09) uznał generalny zakaz odliczania podatku naliczonego od importu usług, w związku z którym zapłata należności dokonywana jest na rzecz podmiotu z raju podatkowego za niezgodny z prawem wspólnotowym⁸¹⁶.

Poszczególne państwa UE mogą konkurować między sobą w zakresie stawek podatku CIT oraz innych preferencji podatkowych, ponieważ podatki dochodowe nie są zharmonizowane na poziomie wspólnotowym⁸¹⁷. Trudno w sposób jednoznaczny ocenić wpływ konkurencji podatkowej na system fiskalny danego państwa, w tym Polski⁸¹⁸. Nie istnieją wiarygodne dane pozwalające określić w jakim stopniu spadek wpływów fiskalnych w jednym państwie jest spowodowany obniżą podatków w innym państwie. Nie ulega jednak wątpliwości, iż obecnie systemy fiskalne poszczególnych państw członkowskich wpływają na siebie wzajemnie⁸¹⁹. Od wielu lat podejmowane są próby harmonizacji podatku dochodowego od osób prawnych poprzez wprowadzenie wspólnej skonsolidowanej podstawy opodatkowania (*Common Consolidated Corporate Tax Base – CCCTB*)⁸²⁰. Koncepcja CCCTB zakłada ujednolicenie podstawy opodatkowania we wszystkich państwach członkowskich. Na poziomie wspólnotowym byłyby uregulowane pojęcia przychodu, koszty uzyskania przychodów, moment uzyskania przychodu i poniesienia kosztu, różnice kursowe, zasady dokonywania amortyzacji, zasady

⁸¹⁴ Państwa w stosunku do których wprowadzono ograniczenia w podatku VAT były terytoriami stosującymi szkodliwą konkurencję podatkową w rozumieniu rozporządzeń ministra finansów w sprawie określenia krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową dla celów podatku dochodowego od osób prawnych i osób fizycznych.

⁸¹⁵ W swoich wyrokach polskie sądy administracyjne zwracały uwagę na ewidentną niezgodność tego przepisu z prawem unijnym odmawiając jego zastosowania (por. wyrok NSA z dnia 17 lutego 2011 r., sygn. akt I FSK 1665/10).

⁸¹⁶ Art. 88 ust. 1 pkt 1 upu przestał obowiązywać z dniem 1 kwietnia 2011 r. – ustawa z dnia 18 marca 2011 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy - Prawo o miarach (Dz.U. z 2011 r. nr 64, poz. 332).

⁸¹⁷ K.Burak, Konkurencja..., op. cit., s.4

⁸¹⁸ Według danych Parlamentu Europejskiego z 2010 r. UE udaje się odzyskać jedynie 5% transgranicznych należności podatkowych, natomiast według szacunków amerykańskich z 2008 r. niemal 1/3 całkowitych dochodów zagranicznych osiąganych przez spółki z USA miała swoje źródło pochodzenia w Bermudach, Irlandii i Irlandii (zobacz. A.Brodzka, Przyszłość (nie)uczciwej konkurencji podatkowej, Kwartalnik Prawa Podatkowego nr 4/2011, s.76).

⁸¹⁹ H.Hamaekers, Międzynarodowe prawo podatkowe – zagadnienia ogólne, [w:] Wprowadzenie do międzynarodowego prawa podatkowego, praca. zbior. pod red. H. Hamaekers, Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, Warszawa 2006, s. 65.

⁸²⁰ M.Supera-Markowska, Koncepcja CCCTB - istota, podstawowe założenia i konsekwencje w praktyce, Prawo i Podatki nr 12/2010, s.11.

opodatkowania dywidend itp⁸²¹. Harmonizacja podstawy opodatkowania doprowadziłaby do istotnego ograniczenia konkurencji podatkowej między państwami członkowskimi⁸²². Należy bowiem zauważyć, że podatnicy wykorzystują do optymalizacji podatkowej głównie cechy szczególne wybranej jurysdykcji podatkowej (np. ulgi inwestycyjne, zwolnienia, „wakacje podatkowe”, schematy odliczeń)⁸²³. W chwili obecnej nie ma jednak konsensusu wśród państw członkowskich co do sposobu oraz ewentualnego terminu wprowadzenia w życie koncepcji CCCTB⁸²⁴.

⁸²¹ H.Litwińczuk, Wspólnej Skonsolidowanej Podstawy Opodatkowania dla Spółek., Przegląd Podatkowy nr 12/2007, s. 16.

⁸²² R.Iwińska, Harmonizacja podatku dochodowego od osób prawnych w Unii Europejskiej, Monitor Podatkowy nr 7/2007, s.15.

⁸²³ Ibidem.

⁸²⁴ M.Supera-Markowska, Wciąż bez szans na szybką harmonizację podatków dochodowych w państwach Unii, Dziennik Gazeta Prawna z 30.04.2014 r.

2.7. Klasyfikacja rodzaju przyczyn prawnych optymalizacji podatkowej

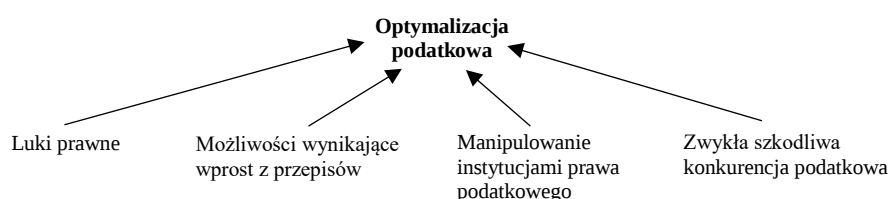
Dotychczasowe próby klasyfikacyjne przyczyn prawnych przez doktrynę na różne typy nie przyniosły zadowalających rezultatów. Wątpliwości nie budzi jedynie stwierdzenie, że źródłem optymalizacji podatkowej w Polsce są luki prawne w poszczególnych ustawach podatkowych, brak klauzuli obejścia prawa podatkowego oraz preferencje podatkowe oferowane przez zagraniczne jurysdykcje podatkowe. Zasadne jest uzupełnienie dotychczasowego dorobku doktryny w zakresie problematyki przyczyn prawnych optymalizacji podatkowej o następujące założenia:

- dychotomiczny podział na luki prawne i możliwości wynikające wprost z przepisów (ulgi i zwolnienia) nie jest już wystarczający,
- optymalizacja podatkowa z wykorzystaniem zagranicznych jurysdykcji podatkowych dotyczy jedynie szkodliwej konkurencji podatkowej w zwykłej postaci,
- niektóre zagadnienia nie wpływają bezpośrednio na możliwości optymalizacji podatkowej, jednakże są nierozdzielnie związane z tą problematyką.

Mając na uwadze powyższe założenia, możliwe jest dokonanie podziału przyczyn prawnych na podstawie kryterium bezpośredniego związku z optymalizacją podatkową (rysunek nr 2). Na podstawie niniejszego kryterium należy podzielić przyczyny prawne na dwie kategorie:

1. przyczyny prawne I stopnia – bezpośrednio związane z problematyką optymalizacji podatkowej:
 - a) luki prawne,
 - b) możliwości wynikające wprost z przepisów,
 - c) manipulowanie instytucjami prawa podatkowego,
 - d) szkodliwa konkurencja podatkowa w zwykłej postaci.
2. przyczyny prawne II stopnia (tzw. preprzyczyny o charakterze *sui generis*):
 - zasady wykładni prawa podatkowego w polskim systemie podatkowym,
 - kreowanie schematów optymalizacyjnych w orzecznictwie sądów administracyjnych.

Rysunek nr 2 – źródła optymalizacji podatkowej



3. Wybrane obszary optymalizacji podatkowej

W doktrynie wskazuje się na dwa rodzaje środków krajowych zapobiegających optymalizacji podatkowej w polskim systemie podatkowym: klauzule ogólne oraz klauzule szczególne dotyczące konkretnych problemów (zjawisk) m.in. przepisy o cenach transferowych, regulacje z zakresu tzw. cienkiej kapitalizacji oraz przepisy dotyczące zagranicznych spółek kontrolowanych⁸²⁵. Powyższy podział nie oddaje w pełnym stopniu środków prawnych jakimi dysponuje ustawodawca w celu zwalczania zjawiska optymalizacji podatkowej. Nie sposób uznać corocznych doraźnych nowelizacji ustaw podatkowych za klauzule szczególne, ponieważ normy prawne wynikające z doraźnych zmian dotyczą pojedynczych jednostkowych stanów faktycznych⁸²⁶. Istota klauzuli szczególnych polega co prawda na przeciwdziałaniu konkretnym zjawiskom w obszarze optymalizacji podatkowej. Należy jednak zauważyć, że w odniesieniu do klauzul szczególnych nie jest możliwe określenie w sposób enumeratywny konkretnych stanów faktycznych jakich będą dotyczyć⁸²⁷. Partykularne zmiany w ustawie podatkowej uchwalone jedynie w celu wyeliminowania określonego schematu trudno uznać za szczególny środek prawny⁸²⁸. W związku z powyższym z środków o charakterze ogólnym i szczególnym należy wyodrębnić jeszcze jeden dodatkowy środek w postaci przepisów *ad hoc*, które są ukierunkowane przeciwko ściśle określonym zachowaniom podatników⁸²⁹. Co roku ustawodawca dokonuje znaczących zmian w prawie podatkowym, których zasadniczym celem jest ograniczenie optymalizacji podatkowej. Wprowadzone zmiany często nie są środkami o charakterze ogólnym lub szczególnym, lecz mają na celu jedynie wyeliminowanie określonego schematu optymalizacji podatkowej⁸³⁰. Coroczne nowelizacje ustaw podatkowych niewątpliwie stanowią również wewnątrzkrajowy środek, który należy uznać za odrębną metodę zwalczania optymalizacji podatkowej w stosunku do środków ogólnych oraz szczególnych⁸³¹. Przepisy *ad hoc* były w latach 2011–2016

⁸²⁵ M. Rudnicki, Ł. Blak, Wewnątrzkrajowe środki..., op. cit., s. 22-23.

⁸²⁶ Podobnie P. Karwat, Klauzula ogólna a przepisy szczególne przeciwdziałające unikaniu opodatkowania, Przegląd Podatkowy nr 12/2016, s. 17.

⁸²⁷ Przepisy CFC mają przeciwdziałać optymalizacji podatkowej z wykorzystaniem zagranicznych jurysdykcji podatkowych. Ustawodawca wskazuje konkretny obszar nie definiując jednak w sposób wyczerpujący wszystkich stanów faktycznych.

⁸²⁸ Niewątpliwie przepisy o CFC mają znacznie szerszy zasięg podmiotowy i przedmiotowy niż regulacje wprowadzające opodatkowanie wypłaty dywidendy w formie rzeczowej na poziomie spółki kapitałowej. Regulacje z zakresu zagranicznych spółek kontrolowanych są wyrazem dostrzeżenia przez ustawodawcę głębszego problemu jakim jest transfer dochodów z kraju z wykorzystaniem spółek założonych w zagranicznych jurysdykcjach podatkowych, natomiast przepisy wprowadzające opodatkowanie dywidend rzeczowych mają jedynie na celu wyeliminowanie możliwości dokonywania wielokrotnego podwyższania wartości początkowej tych samych środków trwałych lub wartości niematerialnych. Problem wykorzystania w optymalizacji podatkowej zagranicznych spółek kontrolowanych wymagał o wiele bardziej kompleksowej i wyczerpującej regulacji niż zmiany w zakresie dywidend rzeczowych. Nowe przepisy w zakresie CFC są o wiele bardziej uniwersalne niż regulacje dotyczące dywidend wypłacanych w formie niepieniężnej.

⁸²⁹ R. Mastalski, Stosowanie..., op. cit., s. 187.

⁸³⁰ Przykładowo, określony stan faktyczny staje się przychodem podlegającym opodatkowaniu lub pewna grupa wydatków przestaje być uznawana za koszt uzyskania przychodów.

⁸³¹ W doktrynie jest również dokonywany podział środków na normy *ad hoc* oraz normy ogólne (por. P. Karwat, Nadużycie prawa w obszarze prawa podatkowego, [w:] Nadużycie prawa praca zbior. pod red.

głównym środkiem ograniczania optymalizacji podatkowej stosowanym przez ustawodawcę. Powyższe wynikało z kilku czynników: (i) brak normatywnej klauzuli obejścia prawa podatkowego oraz stosowanie sądowej klauzuli w ograniczonym zakresie, (ii) faktyczne moratorium na stosowanie przepisów dotyczących cen transferowych, (iii) niewprowadzenie przepisów CFC pomimo wstąpienia Polski do Unii Europejskiej. W przedziale czasowym 2011 – 2016 z klauzul szczególnych obowiązywały jedynie regulacje dotyczące niedostatecznej kapitalizacji. W konsekwencji, ustawodawca starał się zwalczać optymalizację podatkową przy pomocy przepisów *ad hoc* w odniesieniu zarówno do krajowych, jak i międzynarodowych struktur optymalizacyjnych. Niniejsza sytuacja stanowi interesujący problem badawczy, ponieważ kompleksowa analiza pozwoli na udzielenie odpowiedzi na pytanie czy przepisy *ad hoc* powinny stanowić jedynie uzupełnienie dla pozostałych środków czy też stanowić główny i najważniejszy środek zapobiegający optymalizacji podatkowej. W celu rozstrzygnięcia tego dylematu autor wskazuje najczęstsze obszary optymalizacji podatkowej oraz próby ustawodawcy mające na celu wyeliminowanie określonych schematów optymalizacyjnych⁸³².

Przedmiotem rozdziału 4 jest analiza przepisów CFC jako środka szczególnego w kontekście zwalczania optymalizacji podatkowej z wykorzystaniem zagranicznych jurysdykcji podatkowych, dlatego w rozdziale 3 zostaną zaprezentowane krajowe schematy optymalizacyjne. Struktury zagraniczne zostaną zaprezentowane jedynie pomocniczo.

H. Izdebski, A. Stępkowski, Warszawa 2002, s. 147), jednakże zdaniem autora zaliczenie szczególnych środków prawnych do grupy norm *ad hoc* w świetle obecnej dynamiki zwalczania optymalizacji podatkowej przez ustawodawcę oraz wielość stosowanych metod nie jest zasadne.

⁸³² Najczęstszymi obszarami optymalizacji podatkowej są: aktywacja znaku towarowego dla celów podatkowych, sprzedaż kluczowych środków trwałych, strukturyzacja niepodzielnego zysku, wynagrodzenie kadry menedżerskiej, neutralizacja dochodu z tytułu działalności operacyjnej, sprzedaż udziałów i wykorzystanie straty podatkowej.

3.1. Amortyzacja znaku towarowego będącego wartością niematerialną i prawną

Wartość rynkowa znaku towarowego wzrasta wraz z rozwojem firmy, jednakże wzrost wartości znaku na przestrzeni lat nie znajduje żadnego odzwierciedlenia w rozliczeniach podatkowych⁸³³. Przepisy nie pozwalają bowiem na amortyzację podatkową znaku towarowego wytworzonego we własnym zakresie przez podatnika⁸³⁴. Uwzględnienie wartości znaku towarowego wytworzonego we własnym zakresie przy ustalaniu dochodu podatkowego oznaczałoby w praktyce możliwość odliczenia wirtualnego wydatku, który nigdy nie został faktycznie poniesiony⁸³⁵. W skrajnej sytuacji podatnik mógłby nie wykazywać żadnego dochodu podatkowego, pomimo osiągnięcia faktycznych zysków. W konsekwencji, podatnik mógłby „zneutralizować” dochód podatkowy nie ponosząc faktycznie żadnych wydatków. Ustawodawca mając świadomość korzyści podatkowych jakie można osiągnąć dzięki znakowi towarowemu dopuścił możliwość jego amortyzacji dla celów podatkowych pod warunkiem nabycia od podmiotu trzeciego⁸³⁶. Niniejsze rozwiązanie teoretycznie eliminuje możliwość osiągnięcia realnych korzyści podatkowych w przypadku aktywacji znaku towarowego w ramach grupy kapitałowej. Podmiot nabywający będzie co prawda uprawniony do amortyzacji, jednakże konieczne będzie faktycznie poniesienie wydatku, a podmiot sprzedający będzie musiał zapłacić podatek. W praktyce odpowiednie przesunięcie aktywów w ramach grupy kapitałowej z zachowaniem neutralności podatkowej poszczególnych etapów transakcji pozwala na stworzenie zdolności amortyzacyjnej znaku towarowego bez istotnych obciążeń fiskalnych, związanych z tym procesem. Istotą tego procesu jest przeniesienie znaku towarowego dotychczas nieamortyzowanego przez podmiot A na podmiot B w taki sposób, aby transfer ten mógł zostać uznany za nabycie w rozumieniu art. 16b updog⁸³⁷. Oznacza to szansę na realne korzyści podatkowej w ramach grupy⁸³⁸.

⁸³³ K.Kowalik, Firma może zyskać na prawach własności intelektualnej, Rzeczpospolita z 02.12.2013 r.

⁸³⁴ K.Czaplińska, Amortyzacja znaku towarowego dopiero po jego rejestracji, Monitor Podatkowy nr 12/2012, s. 3 i 4.

⁸³⁵ Wartość rynkowa znaku towarowego jest uzależniona od wielu czynników, jednakże w niektórych przypadkach może wynieść nawet kilkanaście milionów złotych.

⁸³⁶ S.Babiarz, Znak towarowy – zdolność aportowa i amortyzacyjna, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 864 – Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia nr 76, t. 1 (2015), s.182.

⁸³⁷ Zgodnie z niniejszym przepisem za wartości niematerialne i prawne podlegające amortyzacji uznaje się m.in. prawa, które łącznie spełniają następujące przesłanki: (i) zostały nabyte, (ii) nadają się do gospodarczego wykorzystywania w dniu przyjęcia do używania, (iii) przewidywany okres ich używania jest dłuższy niż rok, (iv) wykorzystywane są przez podatnika na potrzeby związane z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą albo oddane przez niego do używania na podstawie stosownej umowy.

⁸³⁸ Transfer do B ma na celu stworzenie zdolności amortyzacyjnej znaku towarowego poprzez jego ujawnienie jako wartości niematerialnej i prawnej w ewidencji podmiotu B. W praktyce występują dwa modele rozliczenia w ramach grupy kapitałowej ujawnionej wartości rynkowej znaku towarowego:

- w drodze opłaty licencyjnej uiszczanej przez A na rzecz B,
- poprzez bezpośredni odpis amortyzacyjny na poziomie podmiotu generującego dochód podatkowy (A).

W przypadku modelu opartego na opłacie licencyjnej okres trwania umowy i wysokość opłat licencyjnych są skorelowane z okresem amortyzacji znaku i wysokością odpisów amortyzacyjnych.

Nie powinno zatem dziwić, iż podatnicy są zainteresowani uzyskaniem możliwości amortyzacji znaku towarowego. W początkowym okresie aktywacja znaku towarowego była stosunkowo prosta ze względu na brak zainteresowania ustawodawcy problemem optymalizacji podatkowej. Wraz z kolejnymi nowelizacjami ustaw podatkowych w okresie 2006 – 2016 struktury zaczęły być coraz bardziej rozbudowane i skomplikowane, ponieważ ustawodawca dążył do wyeliminowania nieopodatkowanej aktywacji znaku towarowego jako wartości niematerialnej i prawnej. Przedmiotem analizy są głównie transakcje dotyczące procesu tworzenia zdolności amortyzacyjnej znaku towarowego⁸³⁹. W ramach niniejszego podrozdziału zostają przedstawione następujące struktury podatkowe:

- aport przedsiębiorstwa (01.05.2004 – 31.12.2006) – przykład nr 38,
- aport znaku nieujawnionego w ewidencji ZCP (01.01.2007 – 31.12.2010) – przykład nr 39,
- darowizna w ramach PGK (01.01.2011 – 31.12.2012) – przykład nr 40,
- sprzedaż z wykorzystaniem SKA (01.01.2012 – 31.12.2012) – przykład nr 41,
- aport z agio, wymiana udziałów i likwidacja (01.01.2013 – 31.12.2014) – przykład nr 42,
- aport z agio i przekształcenie w spółkę osobową (01.01.2014 – 31.12.2015) – przykład nr 43,
- leasing znaku towarowego (01.01.2015 – 31.12.2016) – przykład nr 44.

Poszczególne przykłady opisują korzyści podatkowe związane z funkcjonowaniem danej struktury podatkowej oraz przedział czasowy, w którym była stosowana⁸⁴⁰.

⁸³⁹ Proces rozliczenia wartości rynkowej znaku towarowego został przedstawiony w wybranych przykładach (przykłady nr 38 i 41).

⁸⁴⁰ Okresem wyjściowym analizy w tym przypadku jest 1 maja 2004 r., tj. moment wstąpienia Polski do Unii Europejskiej.

Przykład nr 38 – aport przedsiębiorstwa (01.05.2004 – 31.12.2006)



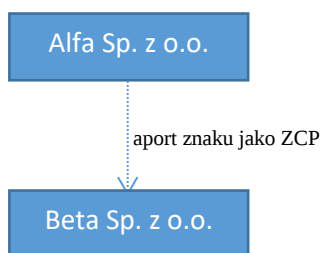
*Alfa Sp. z o.o. jest właścicielem znaku towarowego. Znak towarowy został wytworzony we własnym zakresie przez spółkę Alfa, dlatego nie jest przez nią amortyzowany jako wartość niematerialna i prawna. Spółka Alfa dokonuje aportu znaku towarowego w formie przedsiębiorstwa do specjalnie w tym celu założonej spółki – Beta Sp. z o.o. (**krok nr 1**). Spółka Beta udziela Alfa Sp. z o.o. licencji na korzystanie ze znaku towarowego, natomiast spółka Alfa jest zobowiązana z tego tytułu do uiszczania opłat licencyjnych na rzecz Beta Sp. z o.o. (**krok nr 2**).*

(Źródło: opracowanie własne)

Komentarz podatkowy do kroku nr 1: W stanie prawnym obowiązującym do 31 grudnia 2006 r. (podobnie jak obecnie), wniesienie wkładu niepieniężnego w formie przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części było neutralne podatkowo zarówno dla podmiotu wnoszącego (art. 12 ust. 1 pkt 7 updop), jak i podmiotu otrzymującego aport (art. 12 ust. 4 pkt 4 w zw. z art. 12 ust. 4 pkt 11 updop). Zasadniczą różnicą w stosunku do obecnie obowiązujących regulacji był sposób ustalenia wartości początkowej. Zgodnie z ówczesnie obowiązującym art. 16g ust. 10 pkt 1 updop w razie wniesienia w postaci wkładu niepieniężnego przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części łączną wartość początkową nabytych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych stanowiła suma ich wartości rynkowej w przypadku wystąpienia dodatniej wartości firmy. W konsekwencji, spółka Beta mogła dokonywać odpisów amortyzacyjnych od wartości rynkowej znaków towarowych z dnia dokonania aportu bez jakichkolwiek ograniczeń w tym zakresie. Dla aktywacji znaku towarowego wystarczyła w zasadzie jedna transakcja.

Komentarz podatkowy do kroku nr 2: Beta Sp. z o.o. uzyskuje przychód z tytułu uzyskiwanych opłat licencyjnych, który jest kompensowany przez koszty podatkowe w postaci odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej (rynkowej) znaku towarowego. Z kolei spółka Alfa pomniejsza swoją podstawę opodatkowania (dochód podatkowy) zaliczając opłaty licencyjne do kosztów podatkowych. W konsekwencji, spółka Alfa wykazuje niższy dochód, natomiast Beta Sp. z o.o. nie uzyskuje w ogóle dochodu podatkowego.

Przykład nr 39 – aport znaku nieujawnionego w ewidencji ZCP (01.01.2007 – 31.12.2010)



Alfa Sp. z o.o. jest właścicielem znaku towarowego. Znak towarowy został wytworzony we własnym zakresie przez spółkę Alfa, dlatego nie jest przez nią amortyzowany jako wartość niematerialna i prawna. Spółka Alfa dokonuje aportu znaku towarowego w formie zorganizowanej części przedsiębiorstwa do specjalnie w tym celu założonej spółki – Beta Sp. z o.o. Znak towarowy nie został ujawniony w ewidencji Alfa Sp. z o.o. na moment wniesienia wkładu.

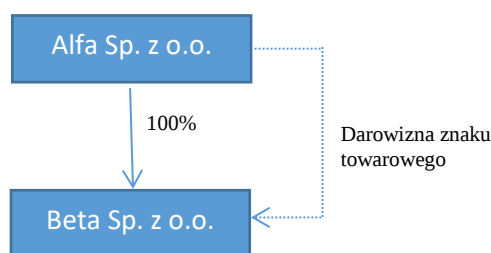
(Źródło: opracowanie własne)

Komentarz podatkowy do przykładu nr 39: Z dniem 1 stycznia 2007 r. ustawodawca wprowadził nowe regulacje, które w założeniu miały wyeliminować dotychczasowe możliwości optymalizacji podatkowej z wykorzystaniem aportu przedsiębiorstwa (patrz przykład nr 38)⁸⁴¹. Z art. 16g ust. 10 pkt 1 updog usunięto wzmiankę o aporcie przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części jako czynności pozwalającej na podwyższenie wartości podatkowej aktywów do poziomu aktualnej wartości rynkowej. Ponadto, do art. 16g został dodany ust. 10a, zgodnie z którym przepis ust. 9 (tj. zasadę kontynuacji) stosuje się odpowiednio w razie nabycia przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części w drodze wkładu niepieniężnego. Co do zasady, podmiot otrzymujący aport powinien dokonywać odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej aktywa w wysokości wynikającej z ewidencji podmiotu otrzymującego aport oraz z uwzględnieniem dotychczas dokonanych odpisów amortyzacyjnych. Wyjątkiem od powyższej reguły był przypadek, gdy składniki majątku wchodzące w skład wkładu niepieniężnego nie były wprowadzone do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych prowadzonej przez podmiot wnoszący wkład niepieniężny. W takiej sytuacji, podmiot otrzymujący był uprawniony do ustalenia wartości początkowej aktywów w wysokości wartości rynkowej z dnia dokonania aportu. Mając na uwadze, iż znak towarowy nie był ujawniony w ewidencji spółki Alfa, dokonanie *step-up* było nadal dopuszczalne. Z dniem 1 stycznia 2011 r. usunięto wyjątek dotyczący tzw. *step up nieewidencyjnego* (środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych nieujawnionych w ewidencji podmiotu wnoszącego aport)⁸⁴².

⁸⁴¹ Ustawa z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2006 r. nr 217, poz. 1589).

⁸⁴² Nowelizacja z 2010 r.

Przykład nr 40 – darowizna w ramach PGK (01.01.2011 – 31.12.2012)



Alfa Sp. z o.o. i Beta Sp. z o.o. są spółkami tworzącymi podatkową grupę kapitałową. Spółka Alfa jest spółką dominującą, natomiast spółka Beta jest spółką zależną. Alfa Sp. z o.o. jest właścicielem znaku towarowego, który nie jest przez nią amortyzowany dla celów podatkowych. Szacunkowa wartość znaku to kilka milionów złotych. Spółka Alfa dokonuje darowizny znaku towarowego na rzecz Beta Sp. z o.o. Spółka Beta wprowadza otrzymany znak do ewidencji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych.

(Źródło: opracowanie własne)

Komentarz podatkowy do przykładu nr 40: Darowizna stanowi dla Beta Sp. z o.o. przychód z nieodpłatnego świadczenia na podstawie art. 12 ust. 1 pkt 2 updop⁸⁴³. Podstawą opodatkowania jest wartość rynkowa znaku towarowego z dnia dokonania darowizny. Nabyty znak towarowy stanowi dla Beta Sp. z o.o. wartość niematerialną i prawną, którą można amortyzować dla celów podatkowych. Wartością początkową znaku towarowego jest jego wartość rynkowa z dnia darowizny⁸⁴⁴. W odniesieniu do Beta Sp. z o.o. przychód z nieodpłatnego świadczenia nie jest równoważony przez możliwość dokonywania odpisów amortyzacyjnych od darowanego znaku towarowego. Spółka Beta musiała bowiem w momencie otrzymania darowizny zapłacić podatek od całej wartości znaku towarowego, natomiast zaliczenie odpisów amortyzacyjnych do kosztów podatkowych zostało rozłożone w czasie. Utworzenie PGK pozwala na zneutralizowanie wysokiego przychodu Beta z tytułu darowizny. Przepisy dotyczące PGK pozwalają bowiem na nieopodatkowany transfer aktywów między spółkami tworzącymi podatkową grupę kapitałową (przychód podatkowy obdarowanego zostanie rozliczony z kosztem podatkowym darczyńcy)⁸⁴⁵. Zakładając, że darowizna stanowiłaby dla Alfa Sp. z o.o. koszt podatkowy w wysokości wartości rynkowej znaku towarowego, wówczas wysoki przychód Beta zostałby „skompensowany” przez odpowiednio wysoki koszt Alfa⁸⁴⁶. Z literalnej wykładni art. 16 ust. 1 pkt 14 updop nie wynika jednak w jakiej wysokości spółka Alfa powinna rozliczyć koszt

⁸⁴³ Zgodnie z niniejszym przepisem przychodami jest w szczególności wartość otrzymanych nieodpłatnie lub częściowo odpłatnie rzeczy bądź praw, a także wartość innych nieodpłatnych lub częściowo odpłatnych świadczeń.

⁸⁴⁴ Art. 16g ust. 1 pkt 3 updop.

⁸⁴⁵ Stosownie do art. 16 ust. 1 pkt 14 updop darowizna dokonana w ramach PGK stanowi koszt podatkowy dla darczyńcy.

⁸⁴⁶ Podatkowa grupa kapitałowa pozwala na wspólne rozliczenie dochodów poszczególnych spółek tworzących PGK.

uzyskania przychodu z tytułu dokonanej darowizny. W związku z powyższym należy odwołać się do pozajęzykowych metod wykładni. W doktrynie wskazuje się, że najważniejszą zasadą funkcjonowania podatkowej grupy kapitałowej jest zasada neutralności podatkowej, zgodnie z którą skutek podatkowy transakcji rozpoznawanej przez jedną ze spółek PGK powinien być neutralizowany wartościowo przez sposób ujęcia tej samej transakcji przez drugą ze spółek PGK⁸⁴⁷. W razie istnienia wątpliwości interpretacyjnych co do przepisów dotyczących podatkowej grupy kapitałowej należy przyjąć wykładnię, która w największym stopniu odpowiada zasadzie neutralności podatkowej transakcji dokonywanych w PGK⁸⁴⁸. Uzasadnieniem dla przyjęcia takiej zasady jest archaiczność, brak kompleksowości, szczątkowość i fragmentaryczność przepisów regulujących funkcjonowanie podatkowej grupy kapitałowej⁸⁴⁹. W konsekwencji, spółka dokonująca darowizny powinna rozpoznać wartość realizowanego świadczenia jako koszt uzyskania przychodu⁸⁵⁰. Przyjęcie odmiennego stanowiska byłoby niezgodne z intencją ustawodawcy wprowadzającego (jakikolwiek nieudolnie i chaotycznie) szczególne zasady opodatkowania dla podatkowych grup kapitałowych⁸⁵¹. Poglądy doktryny znajdowały odzwierciedlenie w interpretacjach organów podatkowych⁸⁵². W orzecznictwie sądów administracyjnych dotyczącym niniejszej kwestii podkreślano, iż „*skutek podatkowy określonej transakcji rozpoznawany przez jedną ze spółek tworzących PGK powinien być neutralizowany wartościowo przez sposób ujęcia tej samej transakcji przez inną Spółkę należącą do tej samej PGK oraz będącą stroną tej samej transakcji*”⁸⁵³. Judykatura odrzucała koncepcję, iż koszt darczyńcy stanowią jedynie wydatki faktycznie poniesione na nabycie/wytworzenie przedmiotu darowizny⁸⁵⁴. W okresie 2011–2012 r. odmienny pogląd, prezentowany przez niektórych przedstawicieli doktryny oraz organy podatkowe, nie miał charakteru dominującego⁸⁵⁵. Darowizna znaku towarowego w ramach podatkowej grupy kapitałowej przestała być korzystna podatkowo na skutek orzecznictwa NSA, który w kolejnych wyrokach potwierdzał, iż jedynie faktycznie poniesione wydatki stanowią koszt podatkowy dla spółki darczyńcy z PGK⁸⁵⁶.

⁸⁴⁷ W.Moczydłowska, A.T.Prelicz, Podatkowa grupa kapitałowa – wybrane zagadnienia, Przegląd Podatkowy nr 12/2012, s.19.

⁸⁴⁸ J.Jankowski, Podatkowa grupa kapitałowa....., op.cit., s. 20.

⁸⁴⁹ J.Jankowski, Archaiczność instytucji podatkowej grupy kapitałowej w polskim systemie podatkowym, Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych nr 11/2014, s.7.

⁸⁵⁰ A.Waławczyk, K. Gil, Praktyczne aspekty....., op. cit., s. 13.

⁸⁵¹ A.Sewerynek, Neutralność darowizny dokonanej pomiędzy podmiotami należącymi do Podatkowej Grupy Kapitałowej, Monitor Podatkowy nr 5/2013, s. 55.

⁸⁵² Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 13 czerwca 2012 r., nr IPPB5/423-272/12-4/AM oraz interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 17 stycznia 2013 r., nr ITPB3/423-649/12/DK.

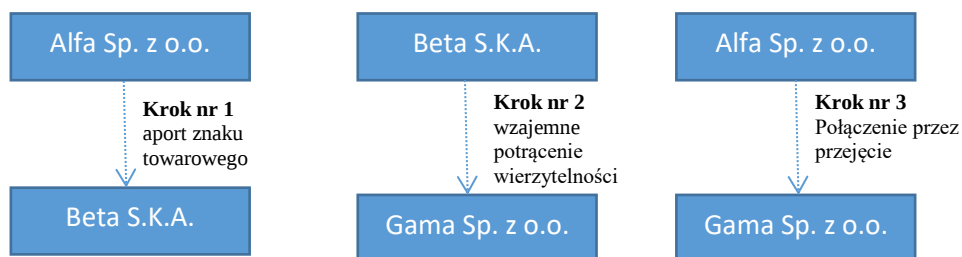
⁸⁵³ Wyrok WSA w Łodzi z dnia 28 stycznia 2014 r., sygn. akt I SA/Łd 1259/13, orzeczenie nieprawomocne.

⁸⁵⁴ Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 9 kwietnia 2013 r., sygn. akt I SA/Gd 258/13, orzeczenie nieprawomocne.

⁸⁵⁵ Por. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 23 września 2015 r., nr IPTPB3/4510-214/15-6/PM oraz K. Marchocka, M. Lachowicz, Koszty uzyskania przychodów u darczyńcy w przypadku darowizny w formie niepieniężnej w ramach podatkowej grupy kapitałowej, Przegląd Podatkowy nr 9/2014, s. 46-47.

⁸⁵⁶ Np. wyroki NSA z dnia 27 października 2015 r., sygn. akt II FSK 2112/13, oraz z dnia 15 czerwca 2016 r., sygn. akt II FSK 1608/14.

Przykład nr 41 – sprzedaż z wykorzystaniem SKA (01.01.2012 – 31.12.2013)



Alfa Sp. z o.o. jest właścicielem znaku towarowego, który nie jest przez nią amortyzowany dla celów podatkowych. Spółka Alfa dokonuje aportu znaku towarowego do spółki komandytowo akcyjnej (krok nr 1). Beta S.K.A. sprzedaje znak towarowy na rzecz Gama Sp z o.o. Jednocześnie Beta przystąpi jako wspólnik do spółki Gama. W związku z przystąpieniem do spółki Gama, SKA będzie zobowiązana do pokrycia obejmowanych udziałów wkładem pieniężnym. W konsekwencji, Gama przysługiwać będzie wierzytelność wobec Beta o dokonanie wpłaty na podwyższony kapitał zakładowy, zaś Beta przysługiwać będzie wierzytelność wobec Gama o zapłatę ceny za znak. Cena sprzedaży znaku zostanie ustalona na poziomie rynkowym popartym wyceną sporządzoną przez niezależnego rzeczoznawcę. Następnie dochodzi do umownego potrącenia wzajemnych wierzytelności pieniężnych (krok nr 2). Gama Sp. z o.o. zostaje przejęty przez spółkę Alfa (krok nr 3).

(Źródło: opracowanie własne)

Komentarz podatkowy do kroku nr 1: Aport wkładu niepieniężnego do spółki osobowej nie stanowi przychodu dla podmiotu wnoszącego aport⁸⁵⁷. Spółka Alfa nie jest zobowiązana do rozpoznania przychodu, ponieważ spółka komandytowa – akcyjna do 31 grudnia 2013 r. była uznawana za podmiot transparentny podatkowo dla celów upod.

Komentarz podatkowy do kroku nr 2: Wartością początkową znaku towarowego jest cena nabycia odpowiadająca jego aktualnej wartości rynkowej.⁸⁵⁸. Bez znaczenia pozostaje przy tym, iż zapłata za nabyty znak towarowy została dokonana w formie wzajemnego potrącenia wierzytelności⁸⁵⁹. W konsekwencji, odpisy amortyzacyjne od wartości początkowej znaku towarowego są w całości kosztem podatkowym dla Gama Sp. z o.o.

Konwersja wierzytelności na kapitał zakładowy powinna być neutralna podatkowo dla Alfa Sp.

⁸⁵⁷ Zgodnie z art. 12 ust. 4 pkt 3c upod do przychodów nie zalicza się przychodów z tytułu przeniesienia własności składników majątku będących przedmiotem wkładu niepieniężnego (aportu) do spółki niebędącej osobą prawną.

⁸⁵⁸ Stosownie do art. 16g ust. 1 pkt 1 upod za wartość początkową środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych uważa się w razie odpłatnego nabycia cenę ich nabycia.

⁸⁵⁹ Tak m.in. Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacji indywidualnej z dnia 27 marca 2013 r., nr IPPB3/423-10/13-4/PK1, Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu w interpretacji indywidualnej z dnia 8 lipca 2014 r., ILPB4/423-197/14-3/LM, Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 22 października 2012 r., nr IPPB3/423-518/12-2/PK1.

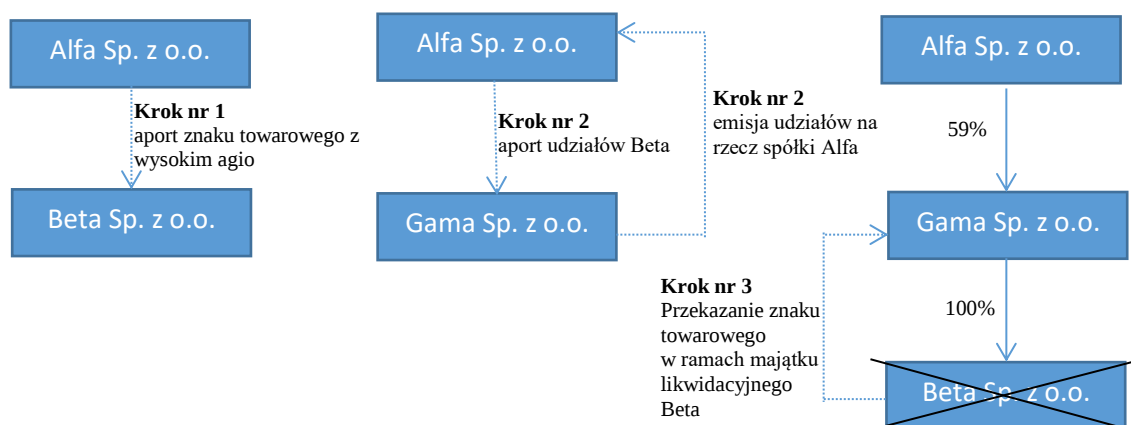
z o.o. jako wspólnika Beta SKA (podmiotu transparentnego podatkowo). Wniesienie wkładu gotówkowego nie jest przychodem dla podmiotu wnoszącego zakładając, że nie jest to aport niepieniężny w rozumieniu art. 12 ust. 1 pkt 7 updop⁸⁶⁰. W wyniku sprzedaży znaku towarowego, podwyższenia kapitału zakładowego oraz wzajemnego potrącenia wierzytelności możliwy był nieopodatkowany wzrost wartości podatkowej znaku towarowego (tzw. *step – up*).

Komentarz podatkowy do kroku nr 3: Spółka Alfa jako podmiot przejmujący jest uprawniona do dokonywania odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej znaku towarowego w wysokości ustalonej przez Gama Sp. z o.o. (art. 16g ust. 9 w zw. z art. 16h ust. 3 updop). Ponadto, wartość przejętego majątku spółki Gama nie jest przychodem dla Alfa Sp. z o.o. (art. 10 ust. 2 pkt 1 updop)⁸⁶¹.

⁸⁶⁰ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 8 maja 2014 r., nr IPTPB3/423-50/14-2/PM.

⁸⁶¹ Dla potrzeb niniejszej analizy przyjęło założenie, iż połączenie spółek zostało przeprowadzane z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych. W przeciwnym wypadku nadwyżka wartości otrzymanego przez spółkę przejmującą (Alfa Sp. z o.o.) ponad nominalną wartość udziałów (akcji) przyznanych udziałowcom (akcjonariuszom) spółki przejmowanej (Gama Sp. z o.o.) stanowi przychód dla spółki Alfa stosownie do art. 10 ust. 4 updop.

Przykład nr 42 – aport z agio, wymiana udziałów i likwidacja (01.01.2013 – 31.12.2014)



*Alfa Sp. z o.o. jest właścicielem znaku towarowego, który nie jest przez nią amortyzowany dla celów podatkowych (szacunkowa wartość rynkowa - kilka milionów złotych). Spółka Alfa dokonuje wniesienia znaku w formie wkładu niepieniężnego do Beta Sp. z o.o. (**krok nr 1**). Wartość znaku w przeważającej większości zostaje odniesiona na kapitał zapasowy spółki Beta. Alfa Sp. z o.o. wnosi aportem posiadane przez siebie udziały w spółce Beta do Gama Sp. z o.o. w zamian, za co otrzymuje nowo wydane udziały w spółce Gama (wymiana udziałów – **krok nr 2**). Wartość nominalna udziałów wydanych przez Gama odpowiada wartości rynkowej aportu (udziałów Beta). W wyniku wymiany udziałów Alfa zwiększy swój udział w spółce Gama, która z kolei stanie się udziałowcem w Beta Sp. z o.o. Spółka Beta zostaje zlikwidowana. Spółka Gama w wyniku procesu likwidacyjnego otrzymuje znak towarowy (**krok nr 3**).*

(Źródło: opracowanie własne)

Komentarz podatkowy do kroku nr 1: Spółka kapitałowa otrzymująca aportowany znak towarowy nie zapłaci żadnego podatku dochodowego niezależnie od tego czy wartość aportu zostanie przekazana na kapitał zapasowy lub zakładowy Beta (art.12 ust. 4 pkt 4 w zw. z art.12 ust. 4 pkt 11 updop), natomiast spółka Alfa jako podmiot wnoszący rozpozna przychód z tytułu nominalnej wartości udziałów (art.12 ust.1 pkt. 7 updop). Przychód Alfa nie jest wysoki, ponieważ większość wartości aportu została odniesiona na kapitał zapasowy, tj. wartość nominalna udziałów wydanych udziałów jest znacznie niższa niż wartość rynkowa wniesionego znaku⁸⁶². Ze względu na odesłanie zawarte w art. 12 ust.1 pkt 7 updop in fine, które pozwala na „odpowiednie” stosowanie przepisów art. 14 updop do wartości nominalnej udziałów, część organów podatkowych uznawała, iż przychodem dla podmiotu wnoszącego

⁸⁶² Podmiot wnoszący aport z wysokim agio zapłaci podatek jedynie od wartości aportu przekazanej na kapitał zakładowy, której wyrazem jest wartość nominalna udziałów wydanych przez spółkę kapitałową (por. J. Jankowski, Aport nieruchomości do spółki kapitałowej – podstawa opodatkowania w poszczególnych podatkach, Nieruchomości nr 3/2015, s. 34).

powinna być wartość rynkowa wkładu⁸⁶³. Linia orzecznicza sądów administracyjnych była w tym zakresie praktycznie jednolita zarówno na poziomie WSA, jak i NSA. W opinii judykatury, organy podatkowe nie są uprawnione do weryfikowania wartości nominalnej udziałów, ponieważ oznaczałoby to faktyczną zmianę wartości obejmowanych udziałów⁸⁶⁴. „Odpowiednie” stosowanie należy rozumieć jako możliwość ustalania wartości rynkowej przedmiotu aportu, a nie wartości obejmowanych udziałów⁸⁶⁵. Przedstawiciele doktryny wskazują, iż trudno uznać za „cenę określoną w umowie” wartość nominalną udziałów. Za „cenę” podlegającą weryfikacji organów podatkowych można przyjąć wartość emisyjną odpowiadającą wartości przedmiotu aportu określonej w umowie aportowej⁸⁶⁶. Cenę emisyjną (cena nominalna powiększona o powstałe agio) należy uznać za „cenę”, o której mowa w odpowiednio stosowanym art.14 ust.1-3 updog⁸⁶⁷. Jeżeli cena emisyjna nie odbiega od wartości rynkowej przedmiotu aportu, to bez znaczenia pozostaje czy powstałe agio stanowi „uzasadnioną przyczynę”⁸⁶⁸. Wartość przedmiotu aportu wyceniona na poziomie rynkowym oraz alokowana w znacznej części na kapitał zapasowy nie powinna stanowić samodzielnej podstawy do stosowania art.14 updog⁸⁶⁹. O wysokości wartości nominalnej udziałów decydują wspólnicy spółki, których żaden przepis prawa handlowego nie obliuguje do ukształtowania wartości nominalnej udziału w wysokości równej wartości rynkowej przedmiotu aportu⁸⁷⁰. Wartość nominalna jest stałą wielkością niemającą często ze względu na swą specyfikę rynkowego charakteru, dlatego jej szacowanie na podstawie art. 14 updog jest pozbawione podstaw logicznych⁸⁷¹.

Należy zwrócić także uwagę na szereg regulacji zawartych w przepisach updog, które w sposób jednoznaczny wskazują, iż wolą ustawodawcy było, aby w takiej sytuacji przychód stanowiła jedynie wartość nominalna udziałów⁸⁷². W świetle art. 16 ust. 1 pkt 63 lit. d) updog, nie stanowią kosztu uzyskania przychodów odpisy amortyzacyjne dokonywane od wartości początkowej środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych w części przekazanej na kapitał zapasowy. Zgodnie natomiast z art. 15 ust. 1k pkt 1 updog koszt uzyskania przychodów przy sprzedaży udziałów ograniczony jest do wartości nominalnej udziałów⁸⁷³. Ustawodawca mając świadomość korzyści, jakie można osiągnąć

⁸⁶³ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 3 października 2011 r., nr IBPBI/2/423-990/11/A.

⁸⁶⁴ Wyrok NSA z dnia 20 grudnia 2013 r., sygn. akt II FSK 307/12.

⁸⁶⁵ Wyrok NSA z dnia 16 września 2014 r., sygn. akt II FSK 1438/13.

⁸⁶⁶ M.Kowalska, możliwość określenia przez organ podatkowy przychodu podatnika w wysokości innej niż wartość nominalna objętych udziałów lub akcji wydanych w zamian za aport znaków towarowych, *Monitor Podatkowy* nr 4/2012, s. 51.

⁸⁶⁷ W sytuacji wystąpienia agio cena za obejmowany udział określona jest powyżej wartości nominalnej udziału.

⁸⁶⁸ J.Pustuł, Przychód z tytułu objęcia udziałów (akcji) w zamian za aport – jak rozumieć przepisy dotyczące odpowiedniego stosowania art. 14 ust. 1–3 PDOPrU i odpowiednio art. 19 PDOFizU?, *Monitor Podatkowy* nr 5/2008, s. 17.

⁸⁶⁹ M.Kowalska, możliwość określenia....., op. cit., s.51.

⁸⁷⁰ Wyrok NSA z dnia 22 maja 2014 r., sygn. akt II FSK 1442/12.

⁸⁷¹ Wyrok NSA z dnia 18 grudnia 2013 r., sygn. akt II FSK 3032/11.

⁸⁷² P.Włodarski, Aport, [w:] *Restrukturyzacje spółek kapitałowych. Aspekty podatkowe*, praca zbior. pod red. K. Klimkiewicz, wyd. Wolters Kluwer, Warszawa 2011, s. 54.

⁸⁷³ Z dniem 1 stycznia 2015 r. powyższy przepis został zmieniony na podstawie ustawy z dnia 29 sierpnia 2014 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych

dokonując aportu z wysokim agio zdecydował się na ograniczenie możliwości rozpoznania kosztów uzyskania przychodu. Brak jest jednak analogicznych regulacji wskazujących na intencję ustawodawcy co do opodatkowania całej wartości wkładu niepieniężnego.

Komentarz podatkowy do kroku nr 2: Wymiana udziałów między Alfa i Gama jest neutralna podatkowo na podstawie art. 12 ust. 4d updop.

Komentarz podatkowy do kroku nr 3: Przekazanie znaku towarowego na rzecz Gama Sp. z o.o. stanowi przychód podlegający opodatkowaniu (wartość majątku otrzymana w związku z likwidacją osoby prawnej - art. 10 ust. 1 pkt 3 updop), jednakże z uwagi na wysoki koszt podatkowy nie wystąpi dochód do opodatkowania. Zgodnie bowiem z art. 12 ust. 4 pkt 3 updop do przychodów nie zalicza się m.in. wartości majątku otrzymanego w związku z likwidacją osoby prawnej w części stanowiącej koszt nabycia lub objęcia udziałów (akcji)⁸⁷⁴. Wydatkiem spółki Gama na nabycie udziałów w spółce Beta była wartość nominalna udziałów wydanych na rzecz Alfa Sp. z o.o. odpowiadającą wartości rynkowej znaku towarowego⁸⁷⁵. Z uwagi na fakt, że na wymianie udziałów dokonano podwyższenia kosztów uzyskania przychodu, przychód Gama z tytułu otrzymania majątku likwidacyjnego Beta będzie równy kosztowi uzyskania przychodu.

Wypłata majątku likwidacyjnego w formie znaku towarowego nie powinna stanowić przychodu podatkowego z odpłatnego zbycia prawa majątkowego dla Beta Sp. z o.o. w stanie prawnym obowiązującym do 31 grudnia 2014 r.⁸⁷⁶. Orzecznictwo sądów administracyjnych potwierdzało brak opodatkowania likwidowanej spółki w takiej sytuacji⁸⁷⁷. Obecnie organy podatkowe stoją na stanowisku, iż spółka kapitałowa, która na skutek likwidacji przekazuje składniki majątku wspólnikom, powinna zapłacić CIT⁸⁷⁸.

Ponadto, na tym etapie nastąpi „urealnienie” (tzw. *step – up*) wartości podatkowej znaku towarowego, który będzie stanowił wartość niematerialną i prawną podlegającą amortyzacji dla celów podatkowych. Zgodnie bowiem z art. 16g ust. 1 pkt 5 updop, za wartość początkową środków trwałych

oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2014 r. poz. 1328). Zgodnie z niniejszą nowelizacją koszt uzyskania przychodów ustala się w wysokości określonej zgodnie z art. 12 ust. 1 pkt 7 updop.

⁸⁷⁴ Oznacza to, iż dochodem (przychodem) z likwidacji osób prawnych podlegającym opodatkowaniu CIT jest różnica pomiędzy wartością majątku likwidowanej spółki otrzymanego przez wspólnika a kwotą wydatków poniesionych przez tego wspólnika na objęcie lub nabycie udziałów (akcji) likwidowanej spółki.

⁸⁷⁵ Tak np. interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 9 września 2013 r., nr IBPBII/2/423-23/13/MW, interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 9 sierpnia 2013 r., nr ITPB3/423-221/13/DK.

⁸⁷⁶ Zgodnie z obowiązującym od 1 stycznia 2015 r. art. 14a ust. 1 updop w przypadku gdy podatnik przez wykonanie świadczenia niepieniężnego reguluje w całości lub w części zobowiązanie, w tym z tytułu zaciągniętej pożyczki (kredytu), dywidendy, umorzenia albo zbycia w celu umorzenia udziałów (akcji), przychodem takiego podatnika jest wysokość zobowiązania uregulowanego w następstwie takiego świadczenia.

⁸⁷⁷ Np. wyroki NSA z dnia 15 lipca 2015 r., sygn. akt II FSK 1327/13, oraz z dnia 8 stycznia 2015 r., sygn. akt II FSK 2951/12.

⁸⁷⁸ K.Jędrzejewska, Zamykający firmę płacą trzy razy, Dziennik Gazeta Prawna z 23.02.2015 r., interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 6 lutego 2015 r., nr ILPB4/423-541/14-2/MC, interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 15 stycznia 2016 r., nr IPPB3/4510-889/15-2/JBB.

oraz wartości niematerialnych i prawnych otrzymanych w związku z likwidacją osoby prawnej, uważa się ustaloną przez podatnika wartość poszczególnych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, nie wyższą jednak od ich wartości rynkowej⁸⁷⁹.

Przykład nr 43 – aport z agio i przekształcenie w spółkę osobową (01.01.2014 – 31.12.2015)



Alfa Sp. z o.o. wnosi znak towarowy z wysokim agio do spółki Beta (krok nr 1). Beta Sp. z o.o. wprowadza znak towarowy do ewidencji środków trwałych i ustala jego wartość początkową w wysokości wartości rynkowej z dnia dokonania aportu. Następnie spółka kapitałowa Beta zostaje przekształcona w spółkę komandytową (krok nr 2).

(Źródło: opracowanie własne)

Komentarz podatkowy do kroku nr 1: Spółka kapitałowa otrzymująca aportowany znak towarowy nie zapłaci żadnego podatku dochodowego niezależnie od tego czy wartość aportu zostanie przekazana na kapitał zapasowy lub zakładowy Beta (art.12 ust. 4 pkt 4 w zw. z art.12 ust. 4 pkt 11 updop), natomiast spółka Alfa jako podmiot wnoszący rozpozna przychód z tytułu nominalnej wartości udziałów (art.12 ust.1 pkt. 7 updop). Przychód Alfa nie jest wysoki, ponieważ większość wartości aportu została odniesiona na kapitał zapasowy, tj. wartość nominalna udziałów wydanych udziałów jest znacznie niższa niż wartość rynkowa wniesionego znaku⁸⁸⁰.

Na etapie dokonania aportu nastąpi aktywacja znaku towarowego jako wartości niematerialnej i prawnej podlegającej amortyzacji⁸⁸¹. Spółka Beta ustaliła wartość początkową znaku towarowego

⁸⁷⁹ Znak towarowy został wniesiony do spółki Beta w formie wkładu pieniężnego niestanowiącego przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa, dlatego w niniejszym stanie faktycznym nie znajdują zastosowania ograniczenia w sposobie ustalania wartości początkowej przewidziane w art. 16g ust. 10b updop. Zgodnie z niniejszym przepisem w przypadku gdy środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne otrzymane przez podatnika w związku z likwidacją osoby prawnej zostały uprzednio wniesione do tej (likwidowanej) osoby prawnej jako wkład niepieniężny w postaci przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części – wartość początkową takich środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych ustala się w wysokości wartości początkowej określonej w ewidencji podmiotu likwidowanego (tzw. zasada kontynuacji).

⁸⁸⁰ A.Pęczyk – Tofel, M.Tofel, Przychód podatkowy przy aporcie składnika majątkowego do spółki – wartość nominalna czy wartość rynkowa, Monitor Podatkowy nr 10/2008 i przywołana tam literatura.

⁸⁸¹ Spółka B ustala wartość początkową znaku towarowego w wysokości wartości rynkowej z dnia dokonania aportu. Zgodnie bowiem z art.16g ust 1 pkt 4 updop za wartość początkową wartości niematerialnej i prawnej otrzymanej w ramach aportu uważa się wartość ustaloną przez podatnika na dzień wniesienia wkładu, nie wyższą jednak od jego wartości rynkowej.

w wysokości wartości rynkowej, jednakże jedynie niewielka część odpisów amortyzacyjnych stanowi koszt uzyskania przychodów⁸⁸².

Komentarz podatkowy do kroku nr 2: Ograniczenia zawarte w art. 16 ust. 1 pkt 63 lit. d updog dotyczą jedynie podmiotów będących podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych⁸⁸³. A zatem, w przypadku przekształcenia Beta w spółkę komandytową (osobową) powinna istnieć możliwość zaliczania odpisów amortyzacyjnych od zaktualizowanej wartości początkowej znaku towarowego do kosztów podatkowych w pełnej wysokości⁸⁸⁴. Zdaniem NSA, ograniczenie zawarte w 16 ust. 1 pkt 63 lit. d updog dotyczy tylko spółek kapitałowych i nie może być przenoszone na wspólnika spółki osobowej powstałej z przekształcenia spółki kapitałowej⁸⁸⁵. W przypadku przekształcenia spółki kapitałowej w osobową, w zakresie dokonywania odpisów amortyzacyjnych, wspólnicy spółki osobowej są zobowiązani do kontynuacji w zakresie: ustalenia wartości początkowej, metody amortyzacji i uwzględnienia wysokości odpisów dokonanych przez podmiot przekształcany (art. 16g ust. 9 w zw. z art. 16h ust. 3 updog). Powołane wyżej regulacje wyrażają tzw. zasadę kontynuacji w zakresie wartości początkowej, metody amortyzacji oraz wysokości odpisów amortyzacyjnych dla podmiotów powstałych z przekształcenia, połączenia czy podziału. Wskazana zasada (zasada kontynuacji) nie odnosi się natomiast do kwestii zaliczania odpisów amortyzacyjnych do kosztów uzyskania przychodów⁸⁸⁶. W konsekwencji, ograniczenia wyrażone w art. 16 ust. 1 pkt 63 lit. d updog nie znajdują zastosowania do odpisów amortyzacyjnych wspólnika spółki osobowej powstałej w wyniku przekształcenia spółki kapitałowej⁸⁸⁷. W niektórych interpretacjach organy podatkowe starały się argumentować, iż spółka osobowa powstała w wyniku przekształcenia spółki kapitałowej wstępuje we wszystkie przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa i obowiązki przekształcanej spółki, w tym określone w art. 16 ust. 1 pkt 63 lit. d updog⁸⁸⁸. Jednakże zdaniem NSA taka wykładnia stanowi nieuzasadnione rozszerzanie podmiotowego zakresu zastosowania art. 93a § 2

⁸⁸² Na podstawie art. 16 ust. 1 pkt 63 lit. d updog odpisy amortyzacyjne w wysokości różnicy między wartością początkową wkładu niepieniężnego a wartością nominalną wydanych w zamian za aport udziałów nie stanowią kosztu uzyskania przychodów. Kosztem podatkowym są zatem odpisy amortyzacyjne od wartości aportu, która została przekazana na kapitał zakładowy podmiotu otrzymującego wkład, natomiast odpisy od wartości odniesionej na kapitał zapasowy nie stanowią kosztu uzyskania przychodów. Innymi słowy, kosztem podatkowym są odpisy amortyzacyjne od tej części wartości aportu, w stosunku do której podmiot wnoszący wkład zapłacił podatek zgodnie z art. 12 ust. 1 pkt 7 updog.

⁸⁸³ A.Pęczek – Tofel, Dopuszczalność zaliczenia do kosztów podatkowych osobowej spółki przekształcanej odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych wniesionych na kapitał zapasowy kapitałowej spółki przekształcanej, *Monitor Podatkowy* nr 7/2011, s. 51.

⁸⁸⁴ Podmiotem uprawnionym do zaliczania odpisów amortyzacyjnych w koszty uzyskania przychodów są wspólnicy spółki komandytowej, ponieważ sama spółka jako podmiot transparentny podatkowo nie jest podatnikiem CIT.

⁸⁸⁵ Wyroki NSA: z dnia 4 listopada 2015 r.; sygn. akt II FSK 3013/13; z dnia 19 sierpnia 2015 r., sygn. akt II FSK 1898/13; z dnia 19 sierpnia 2015 r., sygn. akt II FSK 1899/13, z dnia 15 marca 2016 r., sygn. akt II FSK 3543/13.

⁸⁸⁶ Por. wyrok NSA z dnia 18 grudnia 2015 r., sygn. akt II FSK 2770/13.

⁸⁸⁷ D.Jaszcak, Odpisy amortyzacyjne jako koszty podatkowe w spółce osobowej powstałej w wyniku przekształcenia spółki kapitałowej, *Serwis Monitora Podatkowego* nr 2/2014, s. 20.

⁸⁸⁸ Jest to tzw. sukcesja generalna wynikająca z art. 93a § 2 pkt 1 lit. b O.p.

pkt 1 lit. b) O.p., który stanowi *lex generalis* w stosunku do przepisów updog⁸⁸⁹.

Odzielnym zagadnieniem jest możliwość opodatkowania wartości aportu odniesionej na kapitał zapasowy (tzw. *agio*) w momencie przekształcenia spółki Beta w spółkę osobową. Kluczowe dla rozstrzygnięcia niniejszej kwestii jest ustalenie czy *agio* stanowi zysk dla celów art. 10 ust. 1 pkt 8 updog⁸⁹⁰. W rozumieniu prawa bilansowego *agio* nie powinno być traktowane jako zysk, którym jest zwiększenie wartości aktywów albo zmniejszenie wartości zobowiązań (w sprawozdaniu finansowym *agio* jest wykazywane po stronie pasywów jako kapitał zapasowy spółki)⁸⁹¹. W wydawanych interpretacjach podatkowych minister finansów potwierdzał, że *agio* w momencie przekształcenia spółki kapitałowej w osobową nie podlega opodatkowaniu na podstawie art. 10 ust. 1 pkt 8 updog⁸⁹².

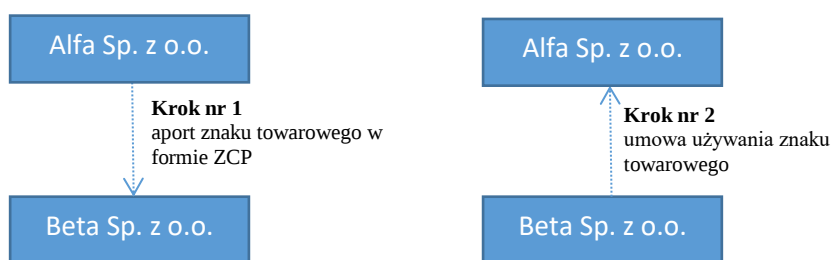
⁸⁸⁹ D.Jaszcak, Odpisy amortyzacyjne....., op. cit., s. 19 oraz wyrok NSA z 18 sierpnia 2015 r., sygn. akt II FSK 1899/13.

⁸⁹⁰ Zgodnie bowiem z art. 10 ust. 1 pkt 8 updog przychodem z udziału w zyskach osób prawnych jest wartość niepodzielonych zysków w spółce oraz wartość zysku przekazanego na inne kapitały niż kapitał zakładowy w spółce przekształcanej (w przypadku przekształcenia spółki kapitałowej w spółkę niebędącą osobą prawną)

⁸⁹¹ Stosownie do art. 3 ust. 1 pkt 30 ustawy o rachunkowości (Dz.U. z 1994 r. Nr 121, poz. 591) pod pojęciem „zysku” rozumie się uprawdopodobnione powstanie w okresie sprawozdawczym korzyści ekonomicznych, o wiarygodnie określonej wartości, w formie zwiększenia wartości aktywów, albo zmniejszenia wartości zobowiązań, które doprowadzą do wzrostu kapitału własnego lub zmniejszenia jego niedoboru w inny sposób niż wniesienie środków przez udziałowców lub właścicieli.

⁸⁹² Np. interpretacje Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach: z 25 marca 2015 r., nr IBPBII/2/4511-75/15/NG, z dnia 24 listopada 2014 r., nr IBPBII/2/415-776/14/MW, z dnia 16 listopada 2012 r., nr IBPBII/2/415-1130/12/NG, z dnia 23 stycznia 2013 r., nr IBPBII/2/415-1425/12/AK.

Przykład nr 44 – leasing znaku towarowego (01.01.2015 – 31.12.2016)



*Alfa Sp. z o.o. jest spółką produkcyjną oraz posiada znak towarowy o wysokiej wartości rynkowej. W ramach restrukturyzacji spółka Alfa wnosi wyodrębniony organizacyjnie, finansowo i funkcjonalnie dział marketingu w ramach istniejącego przedsiębiorstwa (wraz z znakiem towarowym) do specjalnie w tym celu założonej spółki z ograniczoną odpowiedzialnością (**krok nr 1**). Aport ma charakter zorganizowanej części przedsiębiorstwa. Beta Sp. z o.o. zawiera umowę nienazwaną na podstawie której oddaje znaki towarowe w odpłatne używanie spółce Alfa (**krok nr 2**). Zgodnie z zawartą umową odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej znaku towarowego dokonuje spółka Alfa, natomiast Beta Sp. z o.o. nie wykaże otrzymanego aportem znaku w ewidencji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych dla celów podatkowych. Umowa została zawarta na okres 5 lat. Ponadto, suma netto opłat (część kapitałowa) ustalonych w umowie odpowiada wartości początkowej znaku towarowego, która jest amortyzowany przez Alfa Sp. z o.o.*

(Źródło: opracowanie własne)

Komentarz podatkowy do kroku nr 1: Wniesienie aportu w postaci przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części nie stanowi przychodu dla podmiotu wnoszącego niezależnie od tego czy wartość aportu zostanie odniesiona na kapitał zakładowy lub zapasowy (art. 12 ust. 1 pkt 7 updop). Dla celów niniejszej analizy przyjęto założenie, iż aportowany dział marketingu (wraz z znakiem towarowym) stanowi zorganizowaną część przedsiębiorstwa (ZCP) w rozumieniu art. 4a pkt 4 updop⁸⁹³.

Komentarz podatkowy do kroku nr 2: Umowę używania znaku towarowego zawartą pomiędzy Alfa i Beta, należy uznać za umowę leasingu finansowego dla celów podatku dochodowego od osób prawnych (art. 17a pkt 1 w zw. z art. 17f updop), ponieważ są spełnione następujące warunki:

- została zawarta na czas oznaczony,
- suma ustalonych w umowie leasingu opłat, pomniejszona o należny podatek VAT, odpowiada co najmniej wartości początkowej wartości niematerialnej i prawnej będącej przedmiotem leasingu,
- umowa zawiera zapis, że odpisów amortyzacyjnych w podstawowym okresie umowy leasingu dokonuje korzystający (Alfa Sp. z o.o.).

⁸⁹³ Zgodnie z niniejszym przepisem ZCP to organizacyjnie i finansowo wyodrębniony w istniejącym przedsiębiorstwie zespół składników materialnych i niematerialnych, w tym zobowiązania, przeznaczonych do realizacji określonych zadań gospodarczych, który zarazem mógłby stanowić niezależne przedsiębiorstwo samodzielnie realizujące te zadania.

W przypadku umowy leasingu finansowego korzystający uiszcza ratę leasingową składającą się z części kapitałowej (stanowiącej spłatę wartości przedmiotu leasingu) oraz części odsetkowej (stanowiącej wynagrodzenie leasingodawcy). Do kosztów podatkowych korzystającego (Alfa Sp. z o.o.) i odpowiednio przychodów finansującego (Beta Sp. z o.o.) nie zalicza się części kapitałowej rat leasingowych (art. 17f ust. 1 updop). A contrario, część odsetkowa rat leasingowych stanowi koszt podatkowy korzystającego i przychód finansującego.

Dodatkowo, korzystający jest uprawniony do dokonywania odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej przedmiotu leasingu. Ustawodawca nie określił dla korzystającego szczególnych zasad ustalania wartości początkowej wartości niematerialnych i prawnych, będących przedmiotem umowy leasingu finansowego⁸⁹⁴. Przepisy updop (art. 17a pkt 7 updop) odsyłają do zasad ogólnych wyrażonych odpowiednio w art. 16g updop. W odniesieniu do przedmiotu leasingu wartość początkowa powinna zostać ustalona na podstawie regulacji dotyczącej środków trwałych nabytych odpłatnie (art. 16g ust. 1 updop)⁸⁹⁵. W konsekwencji, powinna być to wartość netto przedmiotu leasingu, która odpowiada sumie rat kapitałowych⁸⁹⁶.

Oddanie w leasing finansowy znaku towarowego pozwala na uzyskanie korzyści podatkowych w ramach grupy kapitałowej, ponieważ dzięki umowie jedna spółka (Alfa Sp. z o.o.) powiększy swoje koszty podatkowe, natomiast druga spółka (Beta Sp. z o.o.) osiągnie z tego tytułu minimalny przychód w wysokości części odsetkowej raty leasingowej⁸⁹⁷.

⁸⁹⁴ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 9 grudnia 2011 r., nr IBPBI/2/423-1148/11/PC.

⁸⁹⁵ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 28 czerwca 2016 r., nr IPPB6/4510-270/16-2/AZ.

⁸⁹⁶ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 20 sierpnia 2013 r., nr IBPBI/1/415-488/13/AB.

⁸⁹⁷ P.Rochowicz, Oddanie znaku w leasing może zoptymalizować rozliczenia, Rzeczpospolita z 19.04.2012 r.

3.2. Sprzedaż kluczowych środków trwałych

W niniejszym podrozdziale zostają zaprezentowane metody pozwalające na nieopodatkowaną sprzedaż majątku firmowego. Często najistotniejszym składnikiem majątku przedsiębiorstwa są środki trwałe w postaci nieruchomości. Aktualna wartość rynkowa tychże aktywów zazwyczaj znacznie przewyższa wartość historyczną z momentu nabycia. W konsekwencji, w przypadku sprzedaży podatek dochodowy ma de facto charakter przychodowy ze względu na niski koszt podatkowy w postaci wartości historycznej z momentu nabycia (przychodem jest aktualna wartość rynkowa). Znaczące obniżenie lub całkowita redukcja wysokości zobowiązania podatkowego jest możliwa w sytuacji, gdy:

- zbycie nieruchomości jest dokonywane w ramach łańcucha transakcji, w której poszczególne etapy są neutralne podatkowo (przykład nr 47),
- bezpośrednia sprzedaż nieruchomości jest dokonywana z podwyższonym kosztem uzyskania przychodu w postaci ujawnionych cichych rezerw⁸⁹⁸ (przykład nr 45).

W przypadku sprzedaży kluczowych aktywów trwałych przeważającą metodą optymalizacji jest bezpośrednia sprzedaż nieruchomości z podwyższonym kosztem podatkowym. Podwyższenie kosztu uzyskania przychodów pozwala na znaczące obniżenie dochodu podatkowego z tytułu dokonanej transakcji. Dokonanie aktualizacji wartości początkowej środka trwałego w postaci nieopodatkowanego przyrostu wartości aktywa dla celów podatkowych jest podobnie jak w przypadku znaku towarowego istotą optymalizacji podatkowej⁸⁹⁹. Należy jednak pamiętać, iż podwyższenie kosztu podatkowego nie jest jedyną możliwością obniżenia wysokości zobowiązania podatkowego. Czasami dokonywany jest łańcuch transakcji, którego końcowym efektem jest nieopodatkowane przekazanie aktywa na rzecz ostatecznego nabywcy z jednoczesnym transferem środków pieniężnych na rzecz sprzedawcy⁹⁰⁰.

W ramach niniejszego podrozdziału zostają przedstawione następujące struktury podatkowe:

- aport do spółki osobowej (01.05.2004 – 31.12.2010) – przykład nr 45,
- aport z agio (01.01.2011 – 31.12.2013) – przykład nr 46,
- likwidacja spółki osobowej (01.01.2011 – 31.12.2014) – przykład nr 47,
- dywidenda rzeczowa (01.01.2012 – 31.12.2014) – przykład nr 48,
- aport z agio i likwidacja (01.01.2012 – 31.12.2014) – przykład nr 49,
- aport z agio, wymiana udziałów i umorzenie (01.01.2012 – 31.12.2014) – przykład nr 50,
- obniżenie wartości wniesionego wkładu (01.01.2013 – 31.12.2016) – przykład nr 51,

⁸⁹⁸ Dochód podatkowy w postaci różnicy między wartością rynkową a historyczną aktywa znika w momencie ujawnienia cichych rezerw. Co do zasady, nieopodatkowane ujawnienie nadwyżki wartości majątku jest ograniczane przez ustawodawcę poprzez wprowadzanie zasady kontynuacji wyceny środków trwałych i wnip, jednakże nie zawsze nie jest to zabieg skuteczny (por. H. Litwińczuk, Ogólna charakterystyka podatków dochodowych, [w:] Prawo podatkowe przedsiębiorców praca zbior. pod red. H. Litwińczuk, Warszawa 2013, s. 91).

⁸⁹⁹ J. Jankowski, Aport nieruchomości z agio jako sposób na optymalizację podatkową, *Nieruchomości* nr 9/2014, s. 31.

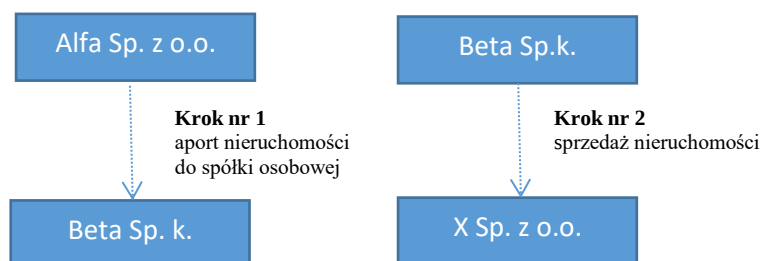
⁹⁰⁰ P. Chróścicki, A. Sakowska, Optymalizacja podatkowa w Polsce....., op. cit., s. 176-177.

- podwójny aport (01.01.2014 – 31.12.2016) – przykład nr 52.

Poszczególne przykłady opisują korzyści podatkowe związane z funkcjonowaniem danej struktury podatkowej oraz przedział czasowy, w którym była stosowana⁹⁰¹.

⁹⁰¹ Okresem wyjściowym analizy jest 1 maja 2004 r., tj. moment wstąpienia Polski do Unii Europejskiej.

Przykład nr 45 – aport do spółki osobowej (01.05.2004 – 31.12.2010)



Alfa Sp. z o.o. planuje sprzedaż nieruchomości budynkowej. Aktualna wartość rynkowa nieruchomości jest znacznie wyższa niż historyczny koszt nabycia. Spółka Alfa wnosi aportem nieruchomość do spółki komandytowej (krok nr 1). Spółka Beta dokonuje sprzedaży nieruchomości na rzecz X Sp. z o.o.

(Źródło: opracowanie własne)

Komentarz podatkowy do kroku nr 1: W stanie prawnym obowiązującym do 31 grudnia 2010 r. przepisy updop nie dawały jednoznacznej odpowiedzi w jaki sposób należy opodatkować aport do spółki osobowej. W niektórych interpretacjach wskazywano, iż wniesienie aportu należy traktować jako przychód z odpłatnego zbycia składników majątkowych wykorzystywanych na potrzeby działalności gospodarczej⁹⁰². W opinii doktryny wniesienie składników majątków do spółki osobowej nie stanowiło przychodu podatkowego dla podmiotu wnoszącego⁹⁰³. Wskazywano, iż podmiot wnoszący nie otrzymuje udziałów/akcji, lecz ogół praw i obowiązków związanych z uczestnictwem w spółce, które trudno za cenę dla celów podatku dochodowego⁹⁰⁴. Ponadto, podkreślano, iż przepisy updof oraz updop przewidują opodatkowanie jedynie w odniesieniu do aportów wnoszonych do spółek kapitałowych⁹⁰⁵. A zatem, wniesienie aportu do spółki osobowej należy uznać za stan faktyczny wolny od opodatkowania⁹⁰⁶. Podobne stanowisko prezentowały również zazwyczaj sądy administracyjne⁹⁰⁷. Ostatecznie wszelkie wątpliwości w tym zakresie rozstrzygnęła uchwała NSA potwierdzając prawidłowość dotychczasowej praktyki⁹⁰⁸. W konsekwencji, Alfa Sp. z o.o. wnosząc aport nieruchomości do spółki komandytowej nie jest z tego tytułu opodatkowana.

W stanie prawnym obowiązującym do 31 grudnia 2010 r. przepisy updop nie określały również

⁹⁰² Tak m.in. Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacji indywidualnej z dnia 9 marca 2010 r., nr IPPB1/415-978/09-3/KS. Interpretacja została następnie zmieniona na korzyść podatnika na skutek orzeczenia sądu administracyjnego (nr IPPB1/4160-38/10-7/KS).

⁹⁰³ A.Pęczyk-Tofel, M.S.Tofel, Konsekwencje podatkowe wniesienia aportu do spółki osobowej, Monitor Podatkowy nr 12/2008, s. 52.

⁹⁰⁴ A.Mariański, Podatkowe aspekty przystępowania i występowania z osobowych spółek handlowych, Przegląd Podatkowy nr 7/2010, s. 19.

⁹⁰⁵ I.Olchowicz, M.Jamroży, Kontrowersje podatkowe przy zbyciu składników majątkowych wniesionych aportem do spółki osobowej, Monitor Podatkowy nr 8/2011, s. 10.

⁹⁰⁶ Ibidem.

⁹⁰⁷ Wyrok NSA z dnia 15 grudnia 2011 r. II FSK 1202/10.

⁹⁰⁸ Uchwała NSA z dnia 14 marca 2011 r., sygn. akt II FPS 8/10.

w jaki sposób ustalić wartość początkową środków trwałych wniesionych aportem przez spółkę kapitałową do spółki osobowej⁹⁰⁹. W orzecznictwie sądów administracyjnych utrwalił się pogląd, iż podatnicy na zasadzie analogii powinni stosować przepisy dotyczące ustalania wartości początkowej aportu wnoszonego przez spółkę kapitałową do innej spółki kapitałowej (art. 16g ust. 1 pkt 4 updop)⁹¹⁰. W konsekwencji, spółka Beta powinna ustalić wartość początkową nieruchomości w wysokości wartości rynkowej z dnia dokonania aportu. W niektórych wyrokach sądów wojewódzkich oraz interpretacjach wskazywano, iż:

- zastosowanie powinna znaleźć zasada kontynuacji, tj. spółka osobowa jest zobowiązana kontynuować zasady amortyzacji przyjęte przez tego wspólnika, w szczególności w zakresie ustalenia wartości początkowej, wysokości odpisów amortyzacyjnych i okresu ich dokonywania,
- spółka osobowa nie poniosła faktycznych wydatków na nabycie przedmiotu aportu, które miało charakter nieodpłatny⁹¹¹.

Żaden z tych poglądów nie miał jednak charakteru dominującego, ponieważ organy podatkowe z czasem zaczęły potwierdzać możliwość podwyższenia wartości podatkowej aportowanych aktywów⁹¹².

Komentarz podatkowy do kroku nr 2: Przychodem z odpłatnego zbycia rzeczy lub praw majątkowych, jest ich wartość wyrażona w cenie określonej w umowie sprzedaży (art. 14 updop). Kosztem podatkowym powinna być natomiast wartość początkowa wynikająca z ewidencji środków trwałych spółki komandytowej, pomniejszona o dokonane odpisy amortyzacyjne (art.16 ust. 1 pkt 1 lit.b updop)⁹¹³.

Z dniem 1 stycznia 2011 r. zostały wprowadzone nowe regulacje dotyczące opodatkowania aportów do spółek osobowych⁹¹⁴. Aport do spółki osobowej nie powoduje powstania u wnoszącego przychodu do opodatkowania (art. 12 ust. 4 pkt 3c updop), natomiast podmiot otrzymujący ustala wartość początkową przedmiotu z uwzględnieniem zasady kontynuacji (art. 16g ust. 1 pkt 4a lit.a updop)⁹¹⁵.

⁹⁰⁹ J.Jankowski, Nieskuteczność....., op. cit., s. 6.

⁹¹⁰ Np. wyrok NSA: z dnia 6 marca 2013 r., sygn. akt II FSK 1352/11.

⁹¹¹ I.Olchowicz, M.Jamroży, Kontrowersje podatkowe....., op. cit., s. 10 – 13.

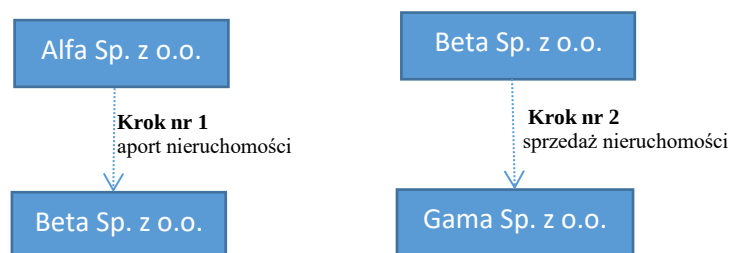
⁹¹² Vide: interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 19 lipca 2013 r., nr IBPBI/2/423-497/13/PP.

⁹¹³ Np. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 21 grudnia 2010 r., nr IPPB1/415-901/10-3/EC, interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 9 września 2009 r., nr IBPBI/2/423-1081/09/BG, interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 24 lutego 2009 r., nr IPPB3/423-1618b/08-2/KK.

⁹¹⁴ Nowelizacja z 2010 r.

⁹¹⁵ P.Tomczykowski, Optymalizacja podatkowa w 2011 r., Rzeczpospolita z 26.01.2011 r.

Przykład nr 46 – aport z wysokim agio (01.01.2011 – 31.12.2013)



Alfa Sp. z o.o. jest właścicielem nieruchomości, której aktualna wartość rynkowa jest znacznie wyższa niż historyczny koszt nabycia. Spółka Alfa planuje sprzedać przedmiotową nieruchomość. W związku z powyższym spółka Alfa jest zainteresowana podwyższeniem kosztu uzyskania przychodu w przypadku ewentualnej sprzedaży. Alfa Sp. z o.o. dokonuje aportu nieruchomości z wysokim agio do Beta Sp. z o.o. (krok nr 1). Następnie spółka Beta dokonuje sprzedaży nieruchomości na rzecz Gama Sp. z o.o. (krok nr 2).

(Źródło: opracowanie własne)

Komentarz podatkowy do kroku nr 1: Po stronie spółki Beta jako podmiotu otrzymującego nieruchomość nie powstanie przychód niezależnie od tego czy wartość aportu zostanie przekazana na kapitał zapasowy lub zakładowy (art. 12 ust. 4 pkt 4 w zw. z art. 12 ust. 4 pkt 11 updop). Spółka Alfa jest natomiast opodatkowana od tej wartości aportu, która została przekazana na kapitał zakładowy Beta Sp. z o.o. Wartość odniesiona na kapitał zakładowy stanowi przychód z tytułu nominalnej wartości udziałów (art. 12 ust. 1 pkt 7 updop). Mając na uwadze, iż większość wartości aportu została odniesiona na kapitał zapasowy, obciążenie podatkowe z tego tytułu będzie minimalne. Spółka Beta ustala wartość początkową nieruchomości w wysokości wartości rynkowej z dnia dokonania aportu⁹¹⁶.

Komentarz podatkowy do kroku nr 2: Kwestia wysokości kosztu uzyskania przychodu w przypadku sprzedaży firmowego środka trwałego została określona w art. 16 ust. 1 pkt 1 lit. b updop⁹¹⁷. Powstaje pytanie jak należy rozumieć zwrot „wydatki zaktualizowane zgodnie z odrębnymi przepisami”. Organy podatkowe uznawały zazwyczaj, że jest to nominalna wartość wydanych udziałów wydanych w zamian za aport⁹¹⁸. W orzecznictwie natomiast wskazywano, iż wartość nominalna udziału stanowi jedynie tytułarne określenie jego wartości i nie powinna być utożsamiana z wydatkiem na nabycie przedmiotu aportu⁹¹⁹. Wydatkiem na nabycie środków trwałych wniesionych tytułem aportu do

⁹¹⁶ Zgodnie bowiem z art. 16g ust. 1 pkt 4 updop za wartość początkową środka trwałego otrzymanego w ramach aportu uważa się wartość ustaloną przez podatnika na dzień wniesienia wkładu, nie wyższą jednak od jego wartości rynkowej.

⁹¹⁷ Zgodnie z przywołanym przepisem wydatki na nabycie środków trwałych nie stanowią kosztu uzyskania przychodu, jednakże wydatki te, zaktualizowane zgodnie z odrębnymi przepisami, pomniejszone o sumę odpisów amortyzacyjnych, są jednak kosztem uzyskania przychodów, w przypadku odpłatnego zbycia środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, bez względu na czas ich poniesienia

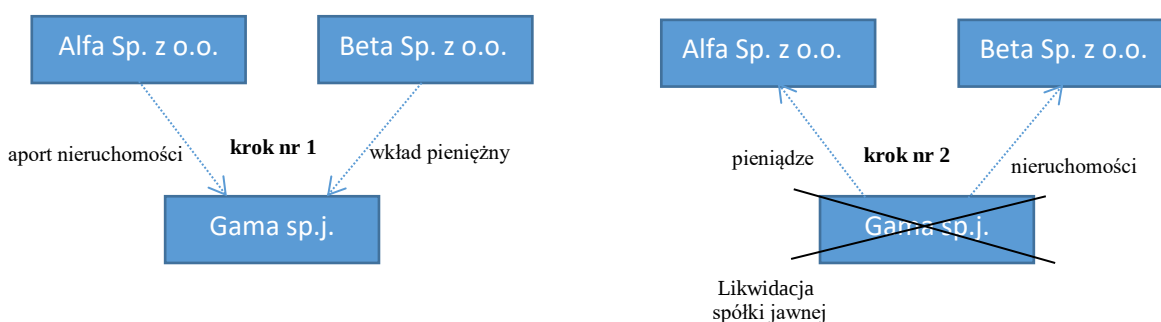
⁹¹⁸ Np. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 4 stycznia 2011 r., nr IBPBI/2/423-1330/10/PC.

⁹¹⁹ Wyrok WSA w Opolu z dnia 5 października 2011 r. (sygn. akt I Sa/Op 245/11 – orzeczenie nieprawomocne).

spółki kapitałowej, powinna być bowiem wartość początkowa przedmiotu aportu wynikająca z umowy spółki, pomniejszona o sumę dokonanych odpisów amortyzacyjnych⁹²⁰. Na poprawności takiej wykładni wskazuje zasada jednolitości ustalania kosztów uzyskania przychodów w przypadku zbywania aktywów trwałych (art. 16 ust. 1 updop), która nie powinna być zależna od sposobu w jaki dane aktywa znalazły się w majątku podatnika⁹²¹.

Możliwości optymalizacji podatkowej z wykorzystaniem niniejszego schematu optymalizacyjnego stały się nieaktualne z początkiem 2014 r., gdy NSA wydał niekorzystny dla podatników wyrok w tym zakresie⁹²². Zdaniem NSA, skoro wartość wkładu w części, w jakiej przekracza nominalną wartość udziałów (akcji) jest neutralna podatkowo po stronie przychodów podatkowych, to nie powinna ona również sztucznie wpływać na wielkość kosztów uzyskania przychodów⁹²³. W konsekwencji, kosztem podatkowym przy zbyciu nieruchomości wniesionej aportem powinna być wartość nominalna udziałów wydanych w zamian.

Przykład nr 47 – likwidacja spółki osobowej (01.01.2011 – 31.12.2014)



*Alfa Sp. z o.o. jest właścicielem nieruchomości, której obecna wartość rynkowa znacznie przewyższa historyczny koszt nabycia nieruchomości. Beta Sp. z o.o. jest natomiast zainteresowana nabyciem nieruchomości należącej do spółki Alfa. W celu redukcji ciężarów fiskalnych związanych z transakcją sprzedaży nieruchomości Alfa i Beta decydują się na założenie spółki jawnej (Gama). Spółka Alfa wnosi aportem nieruchomości do Gama sp.j., natomiast Beta Sp. z o.o. wnosi wkład gotówkowy (**krok nr 1**). Spółka jawna zostaje zlikwidowana. W wyniku likwidacji spółka Alfa jako wspólnik otrzymuje pieniądze, natomiast Beta Sp. z o.o. otrzymuje nieruchomość (**krok nr 2**).*

(Źródło: opracowanie własne)

Komentarz podatkowy do kroku nr 1: Wniesienie aportu do spółki osobowej jest neutralne podatkowo dla podmiotu wnoszącego (art. 12 ust. 4 pkt 3c updop). W odniesieniu do wkładów

⁹²⁰ M.Zamoyska, Aporty do spółek kapitałowych i osobowych, wyd. Difin, Warszawa 2011, s.110.

⁹²¹ P.Włodarski, Aport..., op. cit., s. 109-110.

⁹²² Wyrok NSA z dnia 14 stycznia 2014 r., sygn. akt II FSK 219/12.

⁹²³ Ibidem.

pieniężnych przepisy updog nie przewidują również opodatkowania na moment wniesienia⁹²⁴. A zatem, spółka Beta nie jest zobowiązana do rozpoznania przychodu na tym etapie transakcji. W konsekwencji, wniesienie aktywów do spółki osobowej powinno być neutralne podatkowo dla każdego z podmiotów wnoszących.

Komentarz podatkowy do kroku nr 2: Likwidacja spółki osobowej i wydanie nieruchomości nie stanowi przychodu dla Beta Sp. z o.o. jako wspólnika likwidowanej spółki (art. 12 ust. 4 pkt 3b updog⁹²⁵). Środki pieniężne otrzymane przez Alfa Sp. z o.o. w wyniku likwidacji spółki osobowej również nie są przychodem podlegającym opodatkowaniu (art. 12 ust. 4 pkt 3a updog⁹²⁶).

W wyniku dokonanych transakcji spółki Beta otrzymała nieruchomość, a Alfa Sp. z o.o. środki pieniężne. Spółka osobowa została wykorzystana do nieopodatkowanej sprzedaży nieruchomości. Nowelizacja z 2010 r. miała w założeniu wyeliminować możliwości optymalizacji podatkowej z wykorzystaniem spółek osobowych (patrz przykład nr 45) jednakże dotychczasowe struktury optymalizacyjne zostały zastąpione innymi o wiele bardziej efektywniejszymi. Możliwość optymalizacji podatkowej wynika bowiem z literalnego brzmienia przepisów, a nie luki prawnej będącej rezultatem braku precyzyjnej regulacji. Prawdliwość niniejszej struktury potwierdziły organy podatkowe w drodze interpretacji indywidualnych⁹²⁷.

Ostatecznie możliwości optymalizacji podatkowej z wykorzystaniem spółek osobowych zostały znacznie ograniczone na skutek Nowelizacji z 2014 r.⁹²⁸

⁹²⁴ P.Chróścicki, A.Sakowska, Optymalizacja podatkowa w Polsce....., op. cit., s. 177.

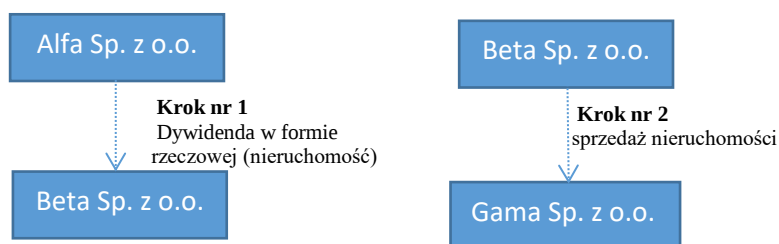
⁹²⁵ Zgodnie z powołanym przepisem nie stanowią przychodu składniki majątkowe otrzymane przez wspólnika w wyniku likwidacji spółki niebędącej osobą prawną.

⁹²⁶ Stosownie do niniejszego przepisu środków pieniężnych otrzymanych przez wspólnika spółki niebędącej osobą prawną z tytułu likwidacji takiej spółki nie zalicza się do przychodów.

⁹²⁷ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 5 stycznia 2012 r., nr IPPB1/415-967/11-2/EC, interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 1 czerwca 2011 r., nr ILPB1/415-279/11-6/IM.

⁹²⁸ Od 1 stycznia 2015 r. art. 14a ust. 1 updog stanowi, iż w przypadku gdy podatnik przez wykonanie świadczenia niepieniężnego reguluje w całości lub w części zobowiązanie, w tym z tytułu zaciągniętej pożyczki (kredytu), dywidendy, umorzenia albo zbycia w celu umorzenia udziałów (akcji), przychodem takiego podatnika jest wysokość zobowiązania uregulowanego w następstwie takiego świadczenia. Zgodnie natomiast z art. 14a ust. 2 updog przepis ust. 1 stosuje się odpowiednio w przypadku wykonania świadczenia niepieniężnego przez spółkę niebędącą osobą prawną.

Przykład nr 48 – Dywidenda rzeczowa (01.01.2012 – 31.12.2014)



Alfa Sp. z o.o. jest właścicielem nieruchomości, której aktualna wartość rynkowa jest znacznie wyższa niż historyczny koszt nabycia. Jedynym udziałowcem w spółce Alfa jest Beta Sp. z o.o. Spółka Alfa obecnie dysponuje niepodzielonym zyskiem z lat ubiegłych, zgromadzonym na kapitale zapasowym. Na podstawie uchwały Zgromadzenia Wspólników zysk zostanie wypłacony w formie dywidendy rzeczowej w postaci nieruchomości należącej do Alfa Sp. z o.o. (krok nr 1). Wartość rynkowa nieruchomości odpowiadałaby kwocie zobowiązania Alfa Sp. z o.o. z tytułu zysku przeznaczonego do podziału. Beta Sp. z o.o. uznaje nieruchomość otrzymaną w drodze dywidendy za środek trwały. Następnie, spółka Beta decyduje się na sprzedaż nieruchomości na rzecz Gama Sp. z o.o. (krok nr 2).

(Źródło: opracowanie własne)

Komentarz podatkowy do kroku nr 1: Wypłata dywidendy na rzecz Beta Sp. z o.o. (dochód z udziału w zyskach osób prawnych) powinna być zwolniona z opodatkowania przy założeniu spełnienia warunków, o których mowa w art. 22 ust. 4 i 4a updog⁹²⁹. Należy przy tym zaznaczyć, że przepisy updog nie różnicują zasad opodatkowania dywidendy w zależności od tego czy ma ona formę pieniężną albo rzeczową. W konsekwencji, również w odniesieniu do dywidendy wypłacanej pod postacią nieruchomości możliwe jest skorzystanie ze zwolnienia, o którym mowa w art. 22 ust. 4 updog⁹³⁰.

Przepisy updog nie udzielają odpowiedzi w jaki sposób spółka Beta powinna ustalić wartość początkową nieruchomości otrzymanej w formie dywidendy rzeczowej. W praktyce podatnicy (wobec braku sprzeciwu organów podatkowych) na zasadzie analogii stosowali przepisy dotyczące ustalania wartości początkowej środków trwałych otrzymanych w związku z likwidacją osoby prawnej (art. 16g ust. 1 pkt 5 updog)⁹³¹. Niniejsze przepisy pozwalały na ponowne ustalenie wartości początkowej według

⁹²⁹ - spółka Alfa jest spółką będącą podatnikiem podatku dochodowego, mającą siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej;

- spółka Beta jest spółką podlegającą w Rzeczypospolitej Polskiej lub w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego, opodatkowaniu podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągnięcia;

- spółka Beta posiada bezpośrednio nie mniej niż 10% udziałów (akcji) w kapitale spółki Alfa;

- spółka Beta nie korzysta ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na źródło ich osiągnięcia;

- spółka Alfa posiada udziały w Beta Sp. z o.o. nieprzerwanie przez okres dwóch lat.

⁹³⁰ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 26 listopada 2012 r., nr IPPB3/423-650/12-3/KK.

⁹³¹ Por. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 16 lutego 2010 r., nr IPPB1/415-883/09-6/AG.

aktualnej wartości rynkowej. Tym samym, spółka Beta mogła ustalić wartość początkową otrzymanej nieruchomości w wysokości aktualnej wartości rynkowej nie wyższej niż wartość dywidendy.

W ocenie organów podatkowych przekazanie nieruchomości w ramach realizacji zobowiązania Alfa Sp. z o.o. do „wypłaty” dywidendy skutkuje po stronie przenoszącego własność dłużnika (spółki Alfa) powstaniem przychodu z odpłatnego zbycia praw majątkowych (art. 12 ust.1 w zw. z art. 14 ust. 1 updog) w stanie prawnym obowiązującym do 31 grudnia 2014 r.⁹³². Należy jednak podkreślić, iż brak powstania przychodu podatkowego po stronie spółki przekazującej dywidendę w formie niepieniężnej potwierdzało jednolite w zasadzie orzecznictwo NSA⁹³³.

Komentarz podatkowy do kroku nr 2: Kwestia ustalania kosztu uzyskania przychodu przy sprzedaży firmowego środka trwałego nabytego w formie dywidendy rzeczowej nie została wprost uregulowana w updog. A zatem, zastosowanie powinny znaleźć zasady ogólne wyrażone w art. 16 ust. 1 pkt 1 lit. b updog⁹³⁴. Organy podatkowe interpretowały ten przepis w ten sposób, iż za koszt podatkowy uznawały rzeczywistą, rynkową wartość nabytych składników majątkowych, po której majątek został wprowadzony do rejestru środków trwałych⁹³⁵. W konsekwencji, przychód Beta ze sprzedaży nieruchomości był równoważony przez podwyższony koszt uzyskania przychodu.

Ostatecznie możliwości optymalizacji podatkowej z wykorzystaniem dywidendy rzeczowej zostały znacznie ograniczone na skutek Nowelizacji z 2014 r.⁹³⁶

⁹³² Por. np. interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 13 września 2013 r., nr ILPB3/423-283/13-4/JG; interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 25 kwietnia 2013r., nr ITPB3/423-57/13-2/IR; interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 20 marca 2013r., nr IPPB3/423-13/13-2/GJ; interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej z dnia 10 października 2012 r., nr ILPB3/423-253/12-4/JS.

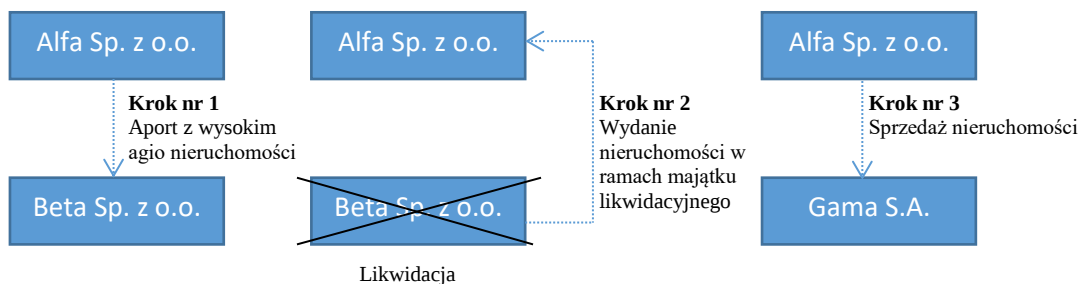
⁹³³ Zobacz wyroki NSA z dnia 8 lutego 2012 r. (sygn. akt II FSK 1384/10), z dnia 12 czerwca 2012 r. (sygn. akt II FSK 1260/11), z dnia 17 kwietnia 2013 r. (sygn. akt II FSK 1638/11), z dnia 15 października 2013 r. (sygn. akt II FSK 2512/11).

⁹³⁴ Zgodnie z przywołanym przepisem wydatki na nabycie środków trwałych nie stanowią kosztu uzyskania przychodu, jednakże wydatki te, zaktualizowane zgodnie z odrębnymi przepisami, pomniejszone o sumę odpisów amortyzacyjnych, są jednak kosztem uzyskania przychodów, w przypadku odpłatnego zbycia środków trwałych, bez względu na czas ich poniesienia.

⁹³⁵ Np. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 2 sierpnia 2011 r., nr IPPB3/423-404/11-4/JG, z dnia 17 lutego 2010 r., nr IPPB1/415-919/09-3/AG.

⁹³⁶ Od 1 stycznia 2015 r. art. 14a ust. 1 updog stanowi, iż w przypadku gdy podatnik przez wykonanie świadczenia niepieniężnego reguluje w całości lub w części zobowiązanie, w tym z tytułu zaciągniętej pożyczki (kredytu), dywidendy, umorzenia albo zbycia w celu umorzenia udziałów (akcji), przychodem takiego podatnika jest wysokość zobowiązania uregulowanego w następstwie takiego świadczenia.

Przykład nr 49 – Aport z wysokim agio i likwidacja (01.01.2012 – 31.12.2014)



Alfa Sp. z o.o. wnosi nieruchomości w formie wkładu niepieniężnego do Beta Sp. z o.o. (krok nr 1). Wartość aportu zostaje odniesiona na kapitał zakładowy w niewielkiej części. Beta Sp. z o.o. wykorzystuje nieruchomość w działalności gospodarczej przez okres około dwóch lat. Spółka Beta zostaje zlikwidowana, a Alfa Sp. z o.o. jako udziałowiec otrzymuje nieruchomość w ramach majątku likwidacyjnego (krok nr 2). Końcowo, Alfa Sp. z o.o. dokonuje sprzedaży nieruchomości (krok nr 3).

(Źródło: opracowanie własne)

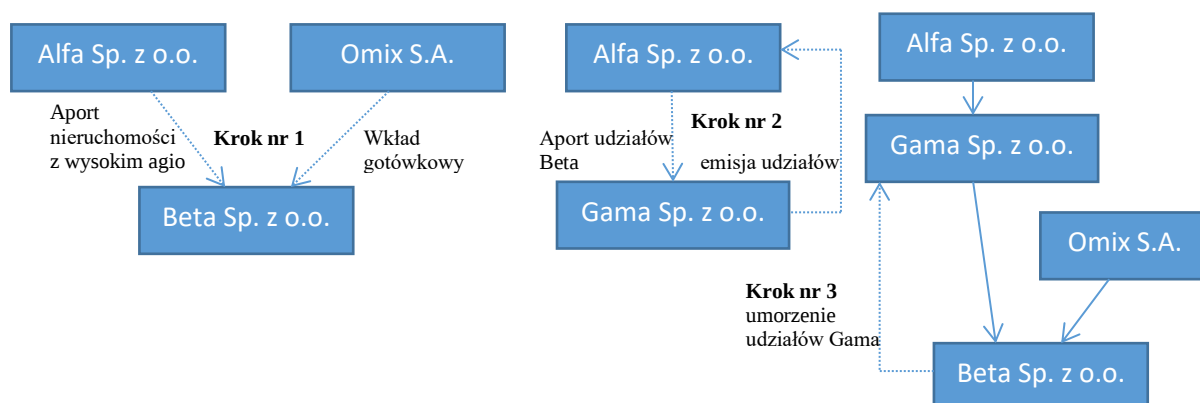
Komentarz podatkowy do kroku nr 1: Aport jest przychodem dla Alfa Sp. z o.o. w zakresie w jakim jego wartość została odniesiona na kapitał zakładowy Beta Sp. z o.o. Mając na uwadze, iż przeważającą część aportu została przekazana na kapitał zapasowy, przychód Alfa Sp. z o.o. z tego tytułu jest niewielki.

Komentarz podatkowy do kroku nr 2: Wydanie nieruchomości w ramach majątku likwidacyjnego stanowi dla Alfa Sp. z o.o. przychód z tytułu udziału w zyskach osób prawnych (art. 10 ust. 1 pkt 3 updop). Przychód ten jest jednak zwolniony z opodatkowania stosownie do art. 22 ust. 4 i 4a updop (Alfa Sp. z o.o. posiada minimum 10% udziałów w spółce Beta przez okres dwóch lat). Ponadto, spółka Alfa ustala wartość początkową nieruchomości w wysokości wartości rynkowej (art. 16g ust. 1 pkt 5 updop).

Komentarz podatkowy do kroku nr 3: Kosztem podatkowym w przypadku sprzedaży nieruchomości jest jej wartość początkową (odpowiadającą aktualnej wartości rynkowej) pomniejszona o odpisy amortyzacyjne dokonane przez Alfa Sp. z o.o. (art. 16 ust. 1 pkt 1 lit. b updop). Na skutek Nowelizacji z 2014 r. opisane w niniejszym przykładzie struktury optymalizacyjne również przestały być stosowane przez podatników⁹³⁷.

⁹³⁷ Organy podatkowe wskazywały, iż intencją ustawodawcy było objęcie art. 14a ust. 1 updop również likwidacji spółki kapitałowej (por. interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 20 października 2015 r., nr IBPB-1-1/4510-39/15/AJ).

Przykład nr 50 – aport z agio, wymiana udziałów i umorzenie (01.01.2012 – 31.12.2014)



*Alfa Sp. z o.o. posiada nieruchomość, której nabyciem jest zainteresowana Omix S.A. Spółka Alfa wnosi nieruchomość do specjalnie w tym celu założonej spółki z ograniczoną odpowiedzialnością (Beta), natomiast Omix wnosi wkład gotówkowy w wysokości odpowiadającej wartości aportowanej nieruchomości (**krok nr 1**). Następnie Alfa Sp. z o.o. wnosi udziały posiadane w Beta Sp. z o.o. do spółki Gama, która w zamian wydaje własne udziały na rzecz Alfa Sp. z o.o. (**krok nr 2**). Na skutek transakcji Gama Sp. z o.o. uzyska bezwzględną większość prawa głosu w Beta Sp. z o.o. Wartość nominalna udziałów wydanych na rzecz Alfa Sp. z o.o. odpowiada wartości rynkowej udziałów spółki Beta. W ostatnim etapie następuje umorzenie udziałów Gama Sp. z o.o. w spółce Beta (**krok nr 3**).
(Źródło: opracowanie własne)*

Komentarz podatkowy do kroku nr 1: Wniesienie wkładu w postaci gotówkowej nie jest opodatkowane po stronie podmiotu wnoszącego (Omix S.A.)⁹³⁸. W odniesieniu natomiast do Alfa Sp. z o.o. przychód z tytułu aportu jest minimalny, ponieważ jedynie niewielka część została przekazana na kapitał zakładowy.

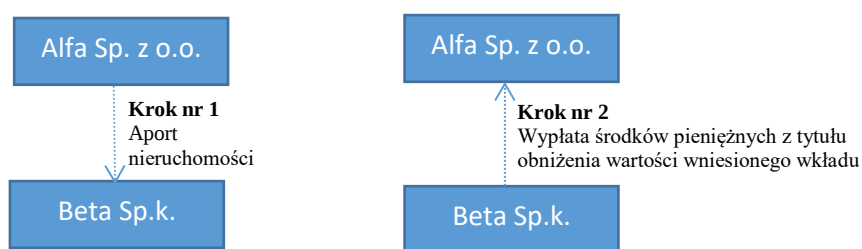
Komentarz podatkowy do kroku nr 2: Wymiana udziałów między Alfa Sp. z o.o. i Gama Sp. z o.o. jest neutralna podatkowo, ponieważ są spełnione warunki zwolnienia przewidziane w art. 12 ust. 4d updog.

Komentarz podatkowy do kroku nr 3: Przychodem Gama Sp. z o.o. jest wynagrodzenie za zbywane w celu umorzenia udziały, natomiast kosztem podatkowym wartość nominalna udziałów własnych wydanych na rzecz Alfa Sp. z o.o. (art. 16 ust. 1 pkt 8e updog).

W rezultacie, Omix S.A. stał się właścicielem nieruchomości, a spółka Alfa otrzymała zapłatę za pośrednictwem spółki Gama.

⁹³⁸ Ewentualny przychód oraz związane z tym koszty podatkowe powstaną dopiero w momencie sprzedaży udziałów objętych w zamian za wkład gotówkowy (art. 16 ust. 1 pkt 8 updog).

Przykład nr 51 – obniżenie wartości wniesionego wkładu (01.01.2013 – 31.12.2016)



Spółka Alfa wnosi aportem nieruchomość do spółki komandytowej Beta (krok nr 1). Alfa Sp. z o.o. otrzymuje w zamian ogół praw i obowiązków związanych z uczestnictwem w spółce komandytowej. Beta Sp.k. dokonuje częściowego zwrotu wartości wniesionego wkładu (nieruchomości) przez Alfa Sp. z o.o. w formie pieniężnej (krok nr 2).

(Źródło: opracowanie własne)

Komentarz podatkowy do kroku nr 1: Wniesienie aportu do spółki osobowej jest neutralne podatkowo dla podmiotu wnoszącego (art. 12 ust. 4 pkt 3c updop).

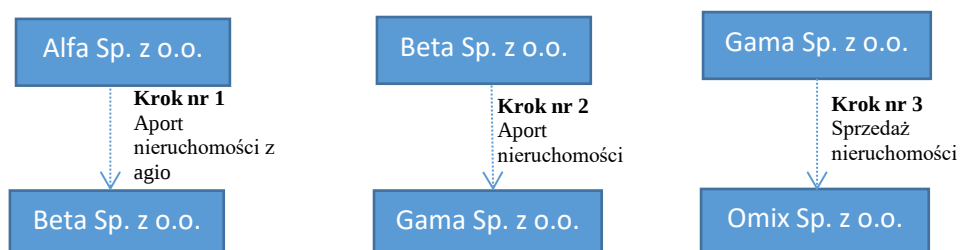
Komentarz podatkowy do kroku nr 2: Częściowy zwrot wartości wniesionego wkładu na rzecz spółki Alfa w formie pieniężnej jest również neutralny podatkowo. W przepisach brakuje bowiem wyraźnej normy nakazującej opodatkowanie częściowego zwrotu wkładu ze spółki osobowej⁹³⁹. Skutki podatkowe obniżenia wkładu komandytariusza spółki komandytowej należy zatem oceniać na podstawie przepisów dotyczących likwidacji spółki osobowej (art.12 ust.4 pkt 3a updop)⁹⁴⁰. Skoro zwrot środków pieniężnych w związku z likwidacją spółki osobowej nie jest opodatkowany, to również w przypadku środków pieniężnych otrzymanych w wyniku obniżenia wkładu nie można mówić o przychodzie⁹⁴¹.

⁹³⁹ Tak m.in. NSA w wyroku z dnia 22 maja 2014 r., sygn. akt II FSK 1471/12.

⁹⁴⁰ Por. wyrok NSA z dnia 30 lipca 2014 r., sygn. akt II FSK 2046/12.

⁹⁴¹ P.Dudek, Umorzenie udziałów pozwala na optymalizację, Dziennik Gazeta Prawna z 05.08.2014 r.

Przykład nr 52 – podwójny aport (01.01.2014 – 31.12.2016)



Alfa Sp. z o.o. jest właścicielem nieruchomości. Nieruchomość stanowi środek trwały i jest wprowadzona do ewidencji środków trwałych. Aktualna wartość podatkowa nieruchomości jest znacząco niższa od aktualnej wartości rynkowej. W przypadku jej sprzedaży spółka Alfa musiałaby zapłacić wysoki podatek dochodowy ze względu na relatywnie niski koszt podatkowy. Alfa Sp. z o.o. przed sprzedażą nieruchomości decyduje się na podwyższenie kosztu podatkowego. W pierwszej kolejności nieruchomość zostaje wniesiona aportem z wysokim agio do Beta Sp. z o.o. (krok nr 1). Spółka Beta ustala wartość początkową przedmiotu aportu w wysokości aktualnej wartości rynkowej z dnia dokonania wkładu. Beta Sp. z o.o. dokonuje wniesienia nieruchomości w formie wkładu niepieniężnego do Gama Sp. z o.o. (krok nr 2). W przypadku spółki Gama wartość aportu zostaje w całości odniesiona na jej kapitał zakładowy. W ostatnim etapie spółka Gama sprzedaje przedmiotową nieruchomość (krok nr 3).

(Źródło: opracowanie własne)

Komentarz podatkowy do kroku nr 1: Przychód Alfa Sp. z o.o. z tytułu aportu nie jest wysoki, ponieważ tylko niewielka część majątku zostanie przekazana na kapitał zakładowy. Wniesienie aportu w postaci nieruchomości jest neutralne w podatku CIT dla Beta Sp. z o.o. (art. 12 ust. 4 pkt 4 w zw. z art.12 ust. 4 pkt 11 updop).

Komentarz podatkowy do kroku nr 2: Wniesienie aportu w postaci nieruchomości przez Beta Sp. z o.o. w całości na kapitał zakładowy Gama Sp. z o.o. stanowi przychód dla Beta Sp. z o.o. w wysokości wartości nominalnej udziałów wydanych za ten aport (art. 12 ust. 1 pkt 7 updop). Z drugiej strony, spółka Beta ma prawo do rozpoznania kosztu uzyskania przychodów w wysokości wartości rynkowej nieruchomości z momentu jej wniesienia do Beta Sp. z o.o. (art. 15 ust. 1 pkt 1 updop). Z tego względu, dochód podatkowy w spółce Beta Sp. z o.o. z tytułu wniesienia aportu do Gama Sp. z o.o. nie powinien być istotny.

Wkład niepieniężny w postaci nieruchomości jest neutralny w podatku dochodowym od osób prawnych dla spółki Gama (art.12 ust. 4 pkt 4 w zw. z art.12 ust. 4 pkt 11 updop).

Komentarz podatkowy do kroku nr 3: Kosztem podatkowym w przypadku sprzedaży nieruchomości jest jej wartość początkową (odpowiadającą aktualnej wartości rynkowej) pomniejszona o odpisy amortyzacyjne dokonane przez Gama Sp. z o.o. (art. 16 ust.1 pkt 1 lit. b updop).

3.3. Sprzedaż udziałów/akcji

Kluczowym aspektem optymalizacji podatkowej w przypadku sprzedaży udziałów/akcji jest sposób ustalenia kosztu podatkowego. Jest to szczególnie istotne w stosunku do udziałów/akcji, których wartość historyczna jest znacząco niższa niż aktualna wartość rynkowa. W razie sprzedaży przychodem jest aktualna wartość rynkowa, natomiast kosztem podatkowym historyczny koszt nabycia⁹⁴². W celu uniknięcia powstania dochodu podatkowego konieczne jest podwyższenie kosztów uzyskania przychodów do poziomu aktualnej wartości rynkowej⁹⁴³. Alternatywnym rozwiązaniem może być sprzedaż udziałów z wykorzystaniem spółki z zagranicznej jurysdykcji podatkowej, której ustawodawstwo podatkowe nie przewiduje opodatkowania dochodów z zysków kapitałowych (przykład nr 54)⁹⁴⁴. W ramach niniejszego podrozdziału zostają przedstawione następujące struktury podatkowe:

- darowizna i umorzenie udziałów (01.05.2011 – 31.12.2012) – przykład nr 53,
- wymiana udziałów ze spółką cypryjską (01.01.2011 – 31.12.2012) – przykład nr 54,
- aport z agio (01.01.2011 – 31.12.2012) – przykład nr 55,
- rozwodnienie i nieodpłatne umorzenie udziałów (01.01.2012 – 31.12.2013) – przykład nr 56,
- wymiana udziałów, przekształcenie i likwidacja (01.01.2013 – 31.12.2015) – przykład nr 57,
- aport udziałów i przekształcenie (01.01.2015 – 31.12.2016) – przykład nr 58,

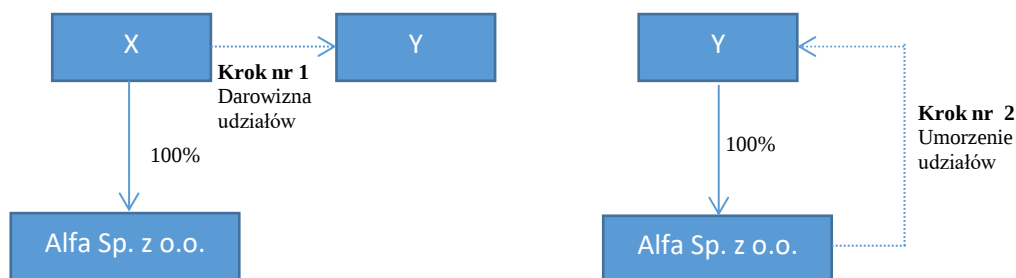
Poszczególne przykłady opisują korzyści podatkowe związane z funkcjonowaniem danej struktury podatkowej oraz przedział czasowy, w którym była stosowana. W poszczególnych schematach zostały przedstawione jedynie transakcje dotyczące sprzedaży udziałów w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością, jednakże na zasadzie analogii mogły one być stosowane również do zbycia akcji.

⁹⁴² R.Nawrot, *Restrukturyzacje Przedsiębiorstw.....*, op. cit., s. 165.

⁹⁴³ A.Waławczyk, K.Gil, *Sprzedaż akcji oraz udziałów.....*, op. cit., s. 39.

⁹⁴⁴ E.Matyszevska, *Warto przy sprzedaży udziałów lub akcji korzystać z aportu z agio*, *Dziennik Gazeta Prawna* z 08.03.2010 r.

Przykład nr 53 – darowizna i umorzenie udziałów (01.01.2011 – 31.12.2012)



X jest osobą fizyczną posiadającą 100% udziałów w Alfa Sp. z o.o. X zastanawia się nad wycofaniem się z działalności spółki Alfa. Aktualna wartość rynkowa udziałów jest znacznie wyższa niż historyczny koszt nabycia. W przypadku sprzedaży udziałów X musiałaby zapłacić wysoki podatek dochodowy ze względu na niski koszt podatkowy. W konsekwencji, X decyduje się na wdrożenie schematu optymalizacyjnego. Na początek, X dokonuje darowizny udziałów na rzecz swojego syna Y (krok nr 1). Następnie spółka Alfa dokonuje umorzenia przymusowego udziałów darowanych Y (krok nr 2). (Źródło: opracowanie własne)

Komentarz podatkowy do kroku nr 1: Darowizna udziałów pomiędzy ojcem (X) a synem (Y) jest zwolniona z opodatkowania podatkiem od spadków i darowizn (art. 4 upsd). Ponadto, transakcja nie podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych (art. 2 ust. 1 pkt 3 updof).

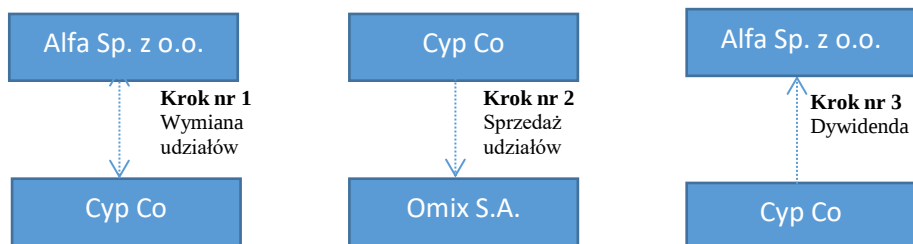
Komentarz podatkowy do kroku nr 2: Przychód uzyskany w wyniku przymusowego lub automatycznego umorzenia udziałów należy pomniejszyć o koszty uzyskania przychodu w wysokości wartości rynkowej udziałów z dnia dokonania darowizny (art. 24 ust. 5 pkt 1 w zw. z art. 24 ust. 5d updof)⁹⁴⁵. Po stronie Y nie powstanie zatem faktycznie dochód podatkowy w związku z umorzeniem udziałów, ponieważ przychód zostanie zrównoważony przed podwyższony koszt podatkowy⁹⁴⁶. Niniejsza struktura była efektywna podatkowo w stanie prawnym obowiązującym do 31 grudnia 2013 r.⁹⁴⁷.

⁹⁴⁵ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 25 czerwca 2013 r., nr IPPB2/415-397/13-2/EL, z dnia 23 marca 2011 r., nr IPPB2/415-30/11-2/AK.

⁹⁴⁶ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 7 lutego 2013 r., nr ITPB1/415-1291/12/GR, z dnia 22 czerwca 2010 r., nr ITPB1/415-330/10/TK.

⁹⁴⁷ M.Teodorczuk, PIT: Umorzenie udziałów a koszty uzyskania przychodów, Rzeczpospolita z 12.12.2014 r.

Przykład nr 54 – wymiana udziałów ze spółką cypryjską (01.01.2011 – 13.12.2012)



Alfa Sp. z o.o. jest właścicielem wszystkich udziałów w Beta Sp. z o.o. Spółka Alfa wnosi aportem udziały Beta do cypryjskiej spółki kapitałowej Cyp Co (krok nr 1). W zamian za aport spółka Alfa otrzymuje nowe udziały w Cyp. Co. Wartość aportu zostaje przekazana częściowo na kapitał zakładowy spółki cypryjskiej. Niniejsza transakcja stanowi wymianę udziałów w rozumieniu art. 12 ust. 4d updop. Spółka cypryjska dokonuje sprzedaży udziałów spółki Beta (krok nr 2). Zyski osiągnięte przez Cyp Co z tytułu sprzedaży udziałów Beta zostają wypłacone w formie dywidendy Alfa Sp. z o.o. (krok nr 3).

(Źródło: opracowanie własne)

Komentarz podatkowy do kroku nr 1: Wartość nominalna udziałów nabytych przez spółkę Alfa i Cyp Co nie stanowi dla żadnej ze stron przychodu, ponieważ transakcja wymiany udziałów między Alfa i Cyp Co jest zwolniona z opodatkowania⁹⁴⁸.

Komentarz podatkowy do kroku nr 2: Sprzedaż udziałów z poziomu cypryjskiej spółki kapitałowej (Cyp Co) nie jest opodatkowana zarówno na Cyprze jak i w Polsce. Wyłącznym państwem, które przysługuje prawo opodatkowania sprzedaży udziałów jest Cypr⁹⁴⁹. Ustawodawstwo cypryjskie przewiduje jednak zwolnienie z opodatkowania dochodów spółek cypryjskich z obrotu papierami wartościowymi⁹⁵⁰.

⁹⁴⁸ Generalnie otrzymanie udziałów w spółce kapitałowej w zamian za wkład niepieniężny powoduje powstanie przychodu po stronie wnoszącego aport (art. 12 ust. 1 pkt 7 updop). Powyższa reguła nie znajdzie zastosowania w przypadku tzw. wymiany udziałów (art. 12 ust. 4d updop). Jeżeli spółka cypryjska (Cyp Co) nabywa od Alfa Sp. z o.o. udziały innej spółki (Beta Sp. z o.o.) oraz w zamian za udziały tej innej spółki przekazuje Alfa Sp. z o.o. własne udziały oraz jeżeli w wyniku nabycia:

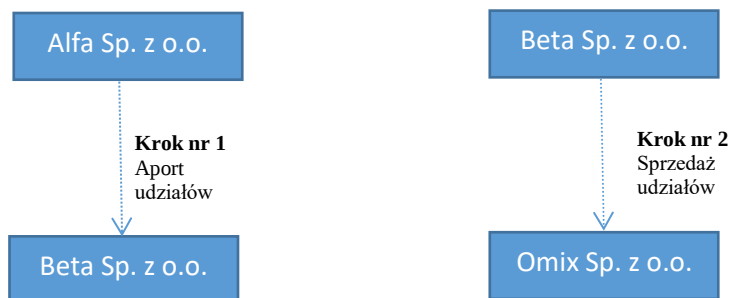
- spółka nabywająca (Cyp Co) uzyska bezwzględną większość praw głosu w spółce (Beta Sp. z o.o.), której udziały są nabywane, albo
- spółka nabywająca (Cyp Co), posiadająca bezwzględną większość praw głosu w spółce (Beta Sp. z o.o.), której udziały są nabywane, zwiększa ilość udziałów w tej spółce
 - do przychodów nie zalicza się wartości udziałów przekazanych spółce Alfa oraz wartości udziałów Beta Sp. z o.o. nabytych przez spółkę cypryjską (Cyp Co), pod warunkiem, że podmioty biorące udział w tej transakcji podlegają w państwie członkowskim Unii Europejskiej lub innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego opodatkowaniu od całości swoich dochodów bez względu na miejsce ich osiągnięcia.

⁹⁴⁹ Sprzedaż udziałów przez spółkę cypryjską powinna zostać uznana za zyski z przeniesienia własności majątku rozumieniu art. 13 UPO nr 1. Zgodnie z art. 13 ust. 4 niniejszej umowy zyski z sprzedaży majątku podlegają opodatkowaniu tylko w tym Umawiającym się Państwie (na Cyprze), w którym przenoszący tytuł własności (Cyp Co) ma miejsce zamieszkania lub siedzibę.

⁹⁵⁰ M.Zdyb, Opodatkowanie spółek..., op.cit., s.39.

Komentarz podatkowy do kroku nr 3: Zgodnie z ustawodawstwem podatkowym Cypru wypłata dywidendy na rzecz nierezydenta nie jest obciążona podatkiem u źródła. Ponadto, dochód Alfa Sp. z o.o. w postaci otrzymanej dywidendy nie jest opodatkowany w Polsce, ponieważ są spełnione warunki zwolnienia przewidziane w art. 20 ust. 3 updog.

Przykład nr 55 – aport z agio (01.01.2011 – 31.12.2012)



Alfa Sp. z o.o. jest jedynym udziałowcem Gama Sp. z o.o. Spółka Alfa planuje sprzedaż udziałów Gama z uwagi na problemy finansowe, jednocześnie Alfa Sp. z o.o. jest zainteresowana maksymalizacją zysku z tytułu tej transakcji m.in. poprzez uniknięcie podatku dochodowego. Udziały zostają wniesione aportem z wysokim agio do spółki kapitałowej (krok nr 1). Spółka Beta dokonuje sprzedaży udziałów Gama Sp. z o.o. (krok nr 2).

(Źródło: opracowanie własne)

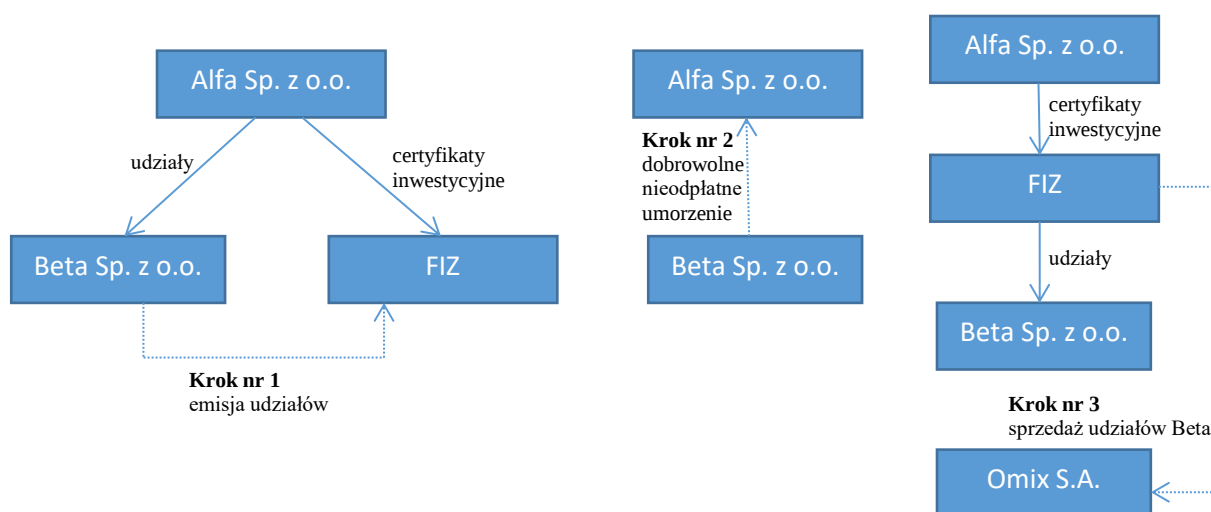
Komentarz podatkowy do kroku nr 1: Wniesienie udziałów Gama z wysokim agio w formie aportu jest w całości neutralne podatkowo dla podmiotu otrzymującego (Beta Sp. z o.o.) oraz przeważającej większości dla podmiotu wnoszącego (Alfa Sp. z o.o.).

Komentarz podatkowy do kroku nr 2: Zgodnie z początkową koncepcją doktryny oraz części organów podatkowych kosztem podatkowym powinna być wartość rynkowa udziałów Gama na moment wniesienia do spółki Beta⁹⁵¹. W konsekwencji, przychód Beta ze sprzedaży udziałów był tożsamy z kosztem podatkowym. Ostatecznie, jednak koncepcja ta nie została podtrzymana przez orzecznictwo NSA⁹⁵².

⁹⁵¹ A. Waclawczyk, K. Gil, Sprzedaż akcji oraz udziałów..., op. cit., s. 38 – 39.

⁹⁵² Zobacz wyrok NSA z dnia 18 września 2012 r., sygn. akt II FSK 321/11, oraz z dnia 27 maja 2014 r., sygn. akt II FSK 1541/12.

Przykład nr 56 – rozwodnienie i nieodpłatne umorzenie udziałów (01.01.2012 – 13.12.2013)



Spółka Alfa posiada 100% udziałów w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością (Beta) oraz certyfikaty inwestycyjne w zamkniętym funduszu inwestycyjnym (FIZ). Spółka Beta w ramach grupy kapitałowej jest odpowiedzialna za montaż podzespołów dla producentów taboru kolejowego. W związku z planowanym wycofaniem się z tego segmentu działalności Alfa zamierza sprzedać Beta Sp. z o.o. inwestorowi zewnętrznemu. W pierwszym etapie Beta Sp. z o.o. dokonuje emisji nowych udziałów na rzecz FIZ w zamian za wniesiony aport (**krok nr 1**). Na skutek transakcji FIZ staje się większościowym udziałowcem w spółce Beta, natomiast Alfa Sp. z o.o. traci kontrolę zachowując jednak status wspólnika (tzw. rozwodnienie udziałów). Następnie zostaje dokonane nieodpłatne umorzenie udziałów należących do spółki Alfa (**krok nr 2**). FIZ będący jedynym udziałowcem Beta Sp. z o.o. dokonuje sprzedaży jej udziałów (**krok nr 3**).

(Źródło: opracowanie własne)

Komentarz podatkowy do kroku nr 1: Objęcie udziałów w Beta Sp. z o.o. nie jest przychodem dla FIZ, ponieważ jest to podmiot zwolniony z podatku CIT (art. 6 ust. 1 pkt 10 updog).

Komentarz podatkowy do kroku nr 2: W przypadku umorzenia udziałów w spółce z o.o. bez wynagrodzenia nie wystąpi obowiązek podatkowy w podatku dochodowym od osób prawnych⁹⁵³. Wspólnik, którego udziały są umarzane, nie otrzyma bowiem realnego przysporzenia majątkowego⁹⁵⁴. Również spółka nabywająca nieodpłatne własne udziały nie uzyska przychodu podatkowego⁹⁵⁵.

Korzystna dla podatników wykładnia organów podatkowych powodowała, iż nieodpłatne

⁹⁵³ S.Walenta, Skutki podatkowe nieodpłatnego umorzenia udziałów w spółce z o.o., Jurysdykcja Podatkowa nr 04/2008, s.33-34.

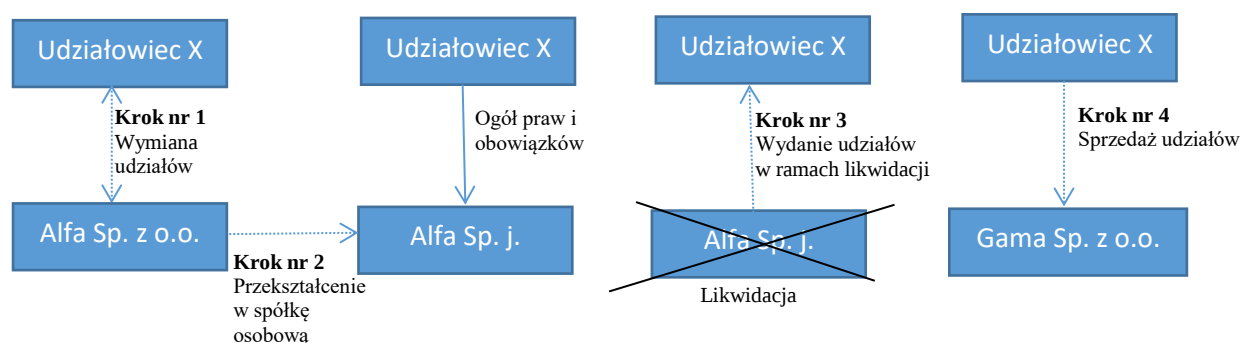
⁹⁵⁴ Tak m.in. Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu w interpretacji indywidualnej z dnia 5 czerwca 2014 r., nr ILPB2/415-252/14-4/WM.

⁹⁵⁵ Vide: interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 28 czerwca 2012 r., nr IPPB3/423-187/12-2/DP.

umorzenie udziałów mogło być wykorzystywane jako część większej transakcji handlowej tj. sprzedaż udziałów za pośrednictwem FIZ⁹⁵⁶.

Komentarz podatkowy do kroku nr 3: Sprzedaż udziałów przez FIZ korzysta ze zwolnienia z podatku CIT na podstawie art. 6 ust. 1 pkt 10 updop.

Przykład nr 57 – wymiana, przekształcenie i likwidacja (01.01.2013 – 31.12.2015)



*X jest polskim rezydentem podatkowym (osobą fizyczną) oraz udziałowcem w Beta Sp. z o.o. Obecnie wartość rynkowa udziałów spółki Beta jest znacznie wyższa niż koszt ich nabycia. X zamierza sprzedać udziały posiadane w spółce Beta. W celu uniknięcia podatku dochodowego dokonuje szeregu skomplikowanych transakcji. X wnosi aportem udziały do spółki z ograniczoną odpowiedzialnością (Alfa) – **krok nr 1**. Alfa Sp. z o.o. wydaje w zamian swoje udziały X (wartość nominalna udziałów wydanych przez Alfa odpowiada wartości rynkowej aportowanych udziałów Beta). W wyniku wymiany udziałów z X spółka Alfa uzyska bezwzględną większość praw głosu w Beta Sp. z o.o. Następnie spółka Alfa zostaje przekształcona w spółkę osobową (**krok nr 2**), a w dalszej kolejności zlikwidowana (**krok nr 3**). X otrzymawszy udziały Beta w ramach majątku likwidacyjnego dokonuje ich sprzedaży (**krok nr 4**). (Źródło: opracowanie własne)*

Komentarz podatkowy do kroku nr 1: Wartość nominalna udziałów nabytych przez spółkę Alfa i X nie jest dla żadnej ze stron przychodem, ponieważ transakcja wymiany udziałów jest zwolniona z opodatkowania (art. 24 ust. 8a updop w zw. z art. 12 ust. 4d updop)⁹⁵⁷.

⁹⁵⁶ A. Pęczyk – Tofel, M.S. Tofel, Umorzenie udziałów w spółce z o.o. bez wynagrodzenia jako element planowania podatkowego, Monitor Podatkowy nr 12/2009, s.50 i n.

⁹⁵⁷ Transakcja wymiany udziałów jest neutralna podatkowo, jeżeli spółka nabywa od wspólnika innej spółki udziały (akcje) tej innej spółki oraz w zamian za udziały (akcje) tej innej spółki przekazuje jej wspólnikowi własne udziały (akcje) oraz jeżeli w wyniku nabycia spółka nabywająca uzyska bezwzględną większość praw głosu w spółce, której udziały (akcje) są nabywane, to wówczas do przychodów nie zalicza się wartości udziałów (akcji) przekazanych wspólnikowi tej innej spółki oraz wartości udziałów (akcji) nabytych przez spółkę.

Komentarz podatkowy do kroku nr 2: Przekształcenie Alfa Sp. z o.o. w spółkę jawną jest neutralne dla X jako udziałowca, ponieważ w momencie przekształcenia w spółce Alfa nie będą znajdować tzw. niepodzielone zyski w rozumieniu art. 24 ust. 5 updof⁹⁵⁸.

Komentarz podatkowy do kroku nr 3: Otrzymanie udziałów Beta jako składników majątku likwidacyjnego spółki osobowej (Alfa sp.j.) przez osobę fizyczną (X) nie skutkuje powstaniem przychodu w PIT (art. 14 ust. 3 pkt 12 lit. b updof).

Komentarz podatkowy do kroku nr 4: Sprzedaż udziałów Beta przez X jest traktowana jako przychód z działalności gospodarczej (art. 14 ust. 2 pkt 17 b updof)⁹⁵⁹. Kosztem uzyskania przychodów jest wówczas nominalna wartość udziałów wydanych przez Alfa Sp. z o.o. na rzecz X w wyniku dokonanej transakcji wymiany udziałów⁹⁶⁰. Mając na uwadze, iż wartość nominalna udziałów wydanych przez spółkę Alfa odpowiada wartości rynkowej aportowanych udziałów Beta – przychód X zostanie zrównoważony przez koszt podatkowy podwyższony do poziomu aktualnej wartości rynkowej udziałów⁹⁶¹. Alternatywny kierunek interpretacyjny, zgodnie z którym kosztem podatkowym powinien być koszt historyczny (znacznie niższy „nieurealniony”) nie był akceptowany przez Naczelnego Sądu Administracyjnego⁹⁶².

⁹⁵⁸Zgodnie z niniejszym przepisem przychodem z udziału w zyskach osób prawnych są wartość niepodzielonych zysków w spółce oraz wartość zysku przekazanego na inne kapitały niż kapitał zakładowy w spółce przekształcanej.

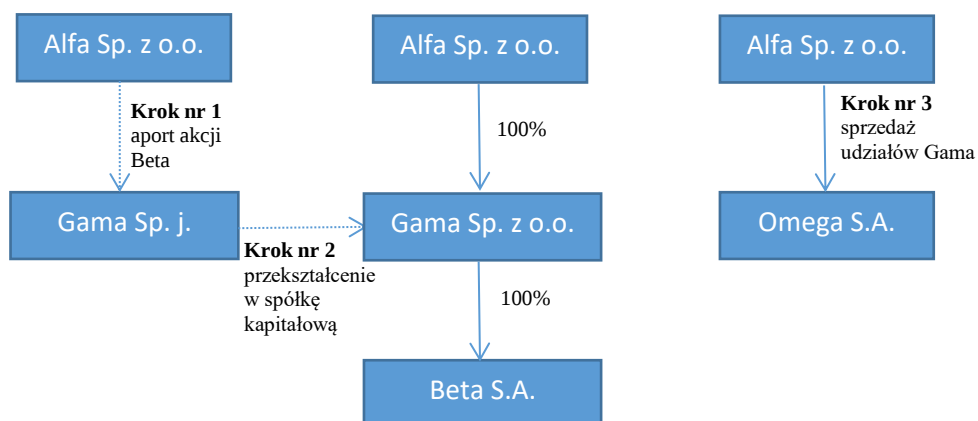
⁹⁵⁹ Tak np. NSA w wyroku z dnia 27 stycznia 2016 r., sygn. akt II FSK 2591/13.

⁹⁶⁰ Por. wyrok NSA z dnia 15 października 2015 r., sygn. akt II FSK 2376/13.

⁹⁶¹ K.Jędrzejewska, PIT: Aport, przekształcenie, likwidacja, czyli nowa optymalizacja, Dziennik Gazeta Prawna z 06.04.2016 r.

⁹⁶² Vide: wyrok NSA z dnia 29 września 2015 r., sygn. akt II FSK 1998/13.

Przykład nr 58 – aport i przekształcenie (01.01.2015 – 31.12.2016)



Alfa Sp. z o.o. jest akcjonariuszem w spółce Beta. Spółka Alfa rozważa sprzedaż posiadanych akcji, jednakże z uwagi na (i) wysoką wartość rynkową akcji oraz (ii) niski historyczny koszt podatkowy – decyduje się wykorzystać w transakcji dodatkową spółkę pośrednika. W pierwszym etapie akcje Beta zostają wniesione aportem do spółki jawnej Gama (krok nr 1). W wyniku dokonanej transakcji akcjonariuszem spółki Beta zostaje Gama sp.j. (spółka Alfa posiada w spółce jawnej ogół praw i obowiązków). Spółka Gama zostaje przekształcona w spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością – wartość majątku spółki jawnej zostaje odniesiona w całości na kapitał zakładowy spółki kapitałowej (krok nr 2). Końcowo, Alfa Sp. z o.o. sprzedaje udziały Gama na rzecz Omega S.A. (krok nr 3).

(Źródło: opracowanie własne)

Komentarz podatkowy do kroku nr 1: Wniesienie aportu do spółki osobowej jest neutralne podatkowo dla podmiotu wnoszącego (art. 12 ust. 4 pkt 3c updop).

Komentarz podatkowy do kroku nr 2: Przekształcenie spółki osobowej w kapitałową jest neutralne podatkowo, w szczególności nie stanowi przychodu z niepodzielnych zysków (art. 10 ust. 1 pkt 8 updop)⁹⁶³.

Komentarz podatkowy do kroku nr 3: Powstaje pytanie o wysokość kosztów podatkowych w przypadku sprzedaży udziałów Gama. Koszt ten powinien być odpowiednio wysoki, aby zrównoważyć przychód odpowiadający aktualnej wartości rynkowej akcji⁹⁶⁴. W orzecznictwie sądów administracyjnych oraz interpretacjach organów podatkowych funkcjonowało kilka alternatywnych wzajemnie wykluczających się koncepcji:

⁹⁶³ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 3 marca 2010 r., nr ILPB1/415-1342/09-5/IM, interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 11 czerwca 2010 r., nr IPPB1/415-305/10-3/ES.

⁹⁶⁴ K.Bajak, K.Jędrzejewska, Co jest kosztem przy sprzedaży akcji lub udziałów? Fiskus węższy kolejną optymalizację, Dziennik Gazeta Prawna z 23.09.2015 r.

- historyczny koszt nabycia akcji spółki Beta⁹⁶⁵,
- wartość rynkowa przedmiotu wkładu (akcji Beta) na moment wniesienia do Gama Sp.j⁹⁶⁶.
- wartość bilansowa spółki jawnej Gama przypadająca na udziały spółki Alfa w Gama Sp. z o.o. (wartość nominalna udziałów Gama)⁹⁶⁷.

W przypadku, gdy kosztem była wartość bilansowa majątku spółki jawnej (na moment przekształcenia), to wówczas przychód Alfa Sp. z o.o. był równoważony przez wysoki koszt podatkowy.

⁹⁶⁵ Wyrok NSA z dnia 1 września 2015 r., sygn. akt II FSK 1772/15.

⁹⁶⁶ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 4 grudnia 2014 r., nr ILPB2/415-913/14-2/JK.

⁹⁶⁷ Wyrok NSA z dnia 22 października 2014 r., sygn. akt II FSK 2329/12.

3.4. Wypłata niepodzielnych zysków

Dochód spółki kapitałowej podlega podwójnemu opodatkowaniu w sensie ekonomicznym, tj. podatek dochodowy jest płacony dwukrotnie tj. na poziomie spółki oraz jej wspólników⁹⁶⁸. Zyski osiągnięte przez spółkę kapitałową są opodatkowane podatkiem dochodowym od osób prawnych w wysokości 19 proc. (art. 19 ust. 1 updop). Ponadto, wypłata dywidendy na rzecz wspólników będących osobami fizycznymi jest opodatkowana zryczałtowanym podatkiem w wysokości 19 proc. (art. 30a updop)⁹⁶⁹. Podatnicy w celu uniknięcia podwójnego opodatkowania często decydują się na niewypłacanie dywidendy przez stosunkowo długi okres czasu⁹⁷⁰. Niewypłacone zyski są kumulowane na kapitale zapasowym spółki kapitałowej⁹⁷¹. Późniejsze przekazanie środków pieniężnych z kapitału zapasowego na kapitał zakładowy wiąże się z powstaniem przychodu dla wspólników spółki kapitałowej⁹⁷². A zatem, rezygnacja z wypłaty dywidendy w połączeniu z późniejszym transferem środków pieniężnych z kapitału zapasowego nie rozwiązuje problemu podwójnego opodatkowania w sensie ekonomicznym. W konsekwencji, podatnicy muszą poszukiwać alternatywnych metod pozwalających na nieopodatkowany transfer środków pieniężnych z kapitału zapasowego spółki kapitałowej⁹⁷³. W ramach niniejszego podrozdziału zostają przedstawione następujące struktury podatkowe:

- przekształcenie i likwidacja spółki osobowej (01.05.2004 – 31.12.2008) – przykład nr 59,
- wypłata dywidendy likwidacyjnej z spółki SOPARFI (01.01.2009 – 31.08.2013) – przykład nr 60,
- wymiana i umorzenie udziałów (01.01.2011 – 31.12.2014) – przykład nr 61,
- aport gotówkowy i likwidacja spółki osobowej (01.01.2012 – 31.12.2015) – przykład nr 62,
- podział przez wydzielenie (01.01.2013 – 31.12.2016) – przykład nr 63,
- aport przedsiębiorstwa (01.01.2014 – 31.12.2016) – przykład nr 64,
- przejęcie SKA (01.01.2013 – 31.12.2016) – przykład nr 65,
- wkład pieniężny i połączenie odwrotne (01.01.2015 – 31.12.2016) – przykład nr 66.

Poszczególne przykłady opisują korzyści podatkowe związane z funkcjonowaniem danej struktury podatkowej oraz przedział czasowy, w którym była stosowana⁹⁷⁴.

⁹⁶⁸ M.Górska, Możliwość wyboru sposobu opodatkowania przez spółki w francuskim prawie podatkowym, Kwartalnik Prawa Podatkowego nr 1/2012, s.95.

⁹⁶⁹ W przypadku wspólników będących osobami prawnymi istnieje możliwość zwolnienia dywidendy z opodatkowania na podstawie art. 22 ust. 4 updop.

⁹⁷⁰ W ten sposób opodatkowaniu podlega jedynie dochód spółki kapitałowej.

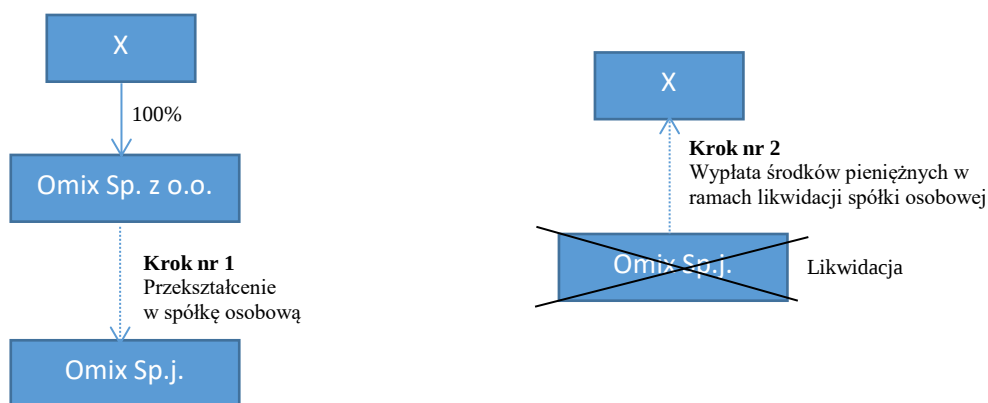
⁹⁷¹ Przekazanie środków pieniężnych na kapitał zapasowy jest neutralne podatkowo dla spółki kapitałowej (art. 12 ust. 4 pkt 11 updop).

⁹⁷² Dochód przeznaczony na podwyższenie kapitału zakładowego jest dochodem z udziału w zyskach osób prawnych, bez względu na źródło podwyższenia tego kapitału (por. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 27 stycznia 2015 r., nr IPPB2/415-846/14-2/MK).

⁹⁷³ W przypadku wykorzystania struktur międzynarodowych uniknięcie podwójnego opodatkowania w sensie ekonomicznym jest możliwe poprzez nieopodatkowaną wypłatę dywidendy za pośrednictwem dodatkowego podmiotu.

⁹⁷⁴ Okresem wyjściowym analizy jest 1 maja 2004 r., tj. moment wstąpienia Polski do Unii Europejskiej.

Przykład nr 59 – Przekształcenie i likwidacja (01.05.2004 – 31.12.2008)



X jest osobą fizyczną oraz udziałowcem w Omix Sp. z o.o. Spółka Omix posiada niewypłacone zyski z lat poprzednich na kapitale zapasowym. X poszukuje alternatywnej w stosunku do dywidendy metody dystrybucji zysku z Omix Sp. z o.o. Zostaje dokonane przekształcenie spółki kapitałowej w osobową (krok nr 1). W wyniku przekształcenia do spółki osobowej trafiają środki pieniężne zgromadzone na kapitale zapasowym spółki kapitałowej. Spółka osobowa zostaje zlikwidowana, a środki pieniężne w ramach majątku likwidacyjnego trafiają do X będącego wspólnikiem Omix spółka jawna (krok nr 2).

(Źródło: opracowanie własne)

Komentarz podatkowy do kroku nr 1: Przekształcenie spółki kapitałowej w spółkę osobową jest neutralne podatkowo dla wszystkich stron transakcji (X i Omix).

Komentarz podatkowy do kroku nr 2: W stanie prawnym obowiązującym do 31 grudnia 2010 r. sądy administracyjne potwierdzały neutralność podatkową wypłaty środków pieniężnych w ramach likwidacji spółki osobowej⁹⁷⁵, natomiast od 1 stycznia 2011 r. przepisy updof wprost przewidują brak przychodu w takiej sytuacji⁹⁷⁶.

Sposobem na nieopodatkowany transfer aktywów pieniężnych spółki kapitałowej w postaci zatrzymanych (skumulowanych) dochodów do jej wspólników było przekształcenie spółki kapitałowej w spółkę osobową, jej likwidacja i rozdysponowanie środków pieniężnych pomiędzy byłych wspólników⁹⁷⁷. Z dniem 1 stycznia 2009 r. weszła w życie nowelizacja przepisów ustaw o podatkach dochodowych⁹⁷⁸. Zmienione zostały odpowiednio art. 24 ust. 5 updof oraz art. 10 ust. 1 updof. Zgodnie z nowelizowanymi przepisami opodatkowaniu podlega wartość niepodzielonych zysków w spółce

⁹⁷⁵ Zobacz wyrok NSA z dnia 13 grudnia 2013 r., sygn. akt II FSK 152/12.

⁹⁷⁶ Art. 14 ust. 3 pkt 10 updof.

⁹⁷⁷ A.Zaleska, Zysk niepodzielny, czyli jaki, Rzeczpospolita z 19.02.2014 r.

⁹⁷⁸ Ustawa z dnia 6 listopada 2008 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2008 r. Nr 209, poz.1316).

kapitałowej w przypadku jej przekształcenia w spółkę niebędącą osobą prawną. Spółka kapitałowa jako płatnik jest zobowiązana do pobrania od wspólników zryczałtowanego podatku dochodowego w wysokości 19-proc (art. 41 ust. 4c updof oraz art. 26 ust. 6 updop). Ustawodawca nie zdefiniował jednak w ustawach podatkowych i ustawie o rachunkowości jak należy rozumieć pojęcie „niepodzielonych zysków”. Prowadziło to do licznych wątpliwości interpretacyjnych. Konieczne w tym zakresie było odwołanie do regulacji zawartych w kodeksie spółek handlowych. Zgodnie z k.s.h. zwyczajne zgromadzenie decyduje o przeznaczeniu zysku lub pokryciu straty, do momentu podjęcia tej decyzji mówi się potocznie o „zysku niepodzielnym”, ale to nie jest osobna kategoria bilansowa ani odrębny fundusz⁹⁷⁹. Odwołując się do regulacji zawartych w k.s.h. za niepodzielny zysk należałoby uznać tylko ten zysk, co do którego zgromadzenie nie podjęło jeszcze uchwały o podziale (art. 191 § 1 i art. 231 § 2 pkt 2 k.s.h.)⁹⁸⁰. Niepodzielny zysk występuje zatem jedynie w sytuacji, gdy właściwy organ stanowiący spółki nie podejmie uchwały co do sposobu przeznaczenia zysku za określony rok obrotowy.

Stosowanie wykładni rozszerzającej może prowadzić do wniosku, że niepodzielnym zyskiem jest również każde inne rozdysponowanie zysku np. z przeznaczeniem na kapitał zapasowy lub kapitały rezerwowe⁹⁸¹. Tym samym, niepodzielone zyski powinny obejmować wszelkie zyski wypracowane przez spółkę kapitałową, lecz niewypłacone wspólnikom przed datą przekształcenia w spółkę osobową. Takie też rozumienie pojęcia „niepodzielnych zysków” dominuje w interpretacjach prawa podatkowego⁹⁸². Zdaniem ministra finansów, intencją ustawodawcy było opodatkowanie przy przekształceniu wszystkich zysków, które nie zostały wypłacone wspólnikom w formie dywidendy⁹⁸³. W konsekwencji, w momencie przekształcenia opodatkowaniu powinny podlegać także zyski przekazane na kapitał zapasowy przekształcanej spółki. Niniejsza wykładnia prezentowana przez organy podatkowe jest sprzeczna z dorobkiem orzecznictwa sądów administracyjnych w tym zakresie⁹⁸⁴. W judykaturze pojęcie „niepodzielny zysk” jest rozumiane w sposób wąski wynikający z przepisów k.s.h. Zdaniem sądów, każdy dozwolony przepisami k.s.h. podział zysku wyklucza zastosowanie art. 24 ust. 5 pkt 8 updof (odpowiednio - art. 10 ust. 1 pkt 8 updop) w przypadku przekształcenia spółki kapitałowej w spółkę osobową⁹⁸⁵. Przyjęcie odmiennej wykładni prowadziłoby do rozszerzenia obowiązku podatkowego na stany faktyczne niewynikające z ustaw podatkowych, co jest niedopuszczalne w świetle art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej⁹⁸⁶. Tym samym, niepodzielny zysk to wyłącznie taki zysk, który nie został wypłacony wspólnikom tytułem

⁹⁷⁹ D. Szubielska, Czy niepodzielny zysk spółki powinien być opodatkowany, Monitor Podatkowy nr 5/2009, s.20 i n.

⁹⁸⁰ Ibidem.

⁹⁸¹ Ibidem.

⁹⁸² Interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 31 grudnia 2013 r., nr IPTPB2/415-637/13-2/KR, interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 21 października 2013 r., nr IBPBI/2/423-902/13/SD.

⁹⁸³ K.Januszek, Jak należy rozumieć pojęcie „niepodzielny zysk”, Rzeczpospolita z 05.10.2012 r.

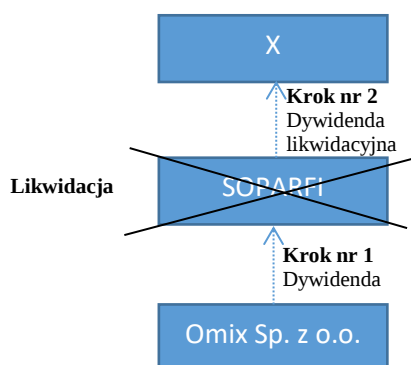
⁹⁸⁴ Wyrok NSA z dnia 7 marca 2012 r. (sygn. akt II FSK 1671/10), wyrok NSA z dnia 19 kwietnia 2012 r. (sygn. akt II FSK 1863/10).

⁹⁸⁵ Wyrok NSA z dnia 27 marca 2014 r., sygn. akt II FSK 1043/12.

⁹⁸⁶ Wyrok NSA z dnia 10 kwietnia 2014 r., sygn. akt II FSK 1079/12.

dywidendy⁹⁸⁷. W konsekwencji, również po 1 stycznia 2009 r. schemat optymalizacyjny opisany w przykładzie nr 59 zachował swoją aktualność na skutek orzecznictwa sądów administracyjnych. Podatnicy chcąc jednak uniknąć ryzyka podatkowego poszukiwali alternatywnych rozwiązań. Dopiero na skutek Nowelizacji z 2014 r., uznającej za niepodzielny zys również wartość zysku przekazanego na inne kapitały niż kapitał zakładowy w spółce przekształcanej, poniższy schemat utracił swą aktualność⁹⁸⁸.

Przykład nr 60 – Wyplata dywidendy likwidacyjnej z spółki SOPARFI (01.01.2009 – 31.08.2013)



*X jest osobą fizyczną oraz polskim rezydentem podatkowym. X jest udziałowcem w luksemburskiej spółce kapitałowej typu SOPARFI, natomiast luksemburska spółka posiada 100% udziałów w Omix Sp. z o.o. Spółka Omix dokonuje wypłaty dywidendy do SOPARFI (**krok nr 1**). Spółka luksemburska zostaje zlikwidowana, a X w ramach dywidendy likwidacyjnej otrzymuje środki pieniężne (**krok nr 2**).*

(Źródło: opracowanie własne)

Komentarz podatkowy do kroku nr 1: Dywidenda wypłacona przez Omix Sp. z o.o. powinna być zwolniona z podatku u źródła w Polsce na podstawie art. 22 ust. 4 updop. Ponadto, dywidenda otrzymana przez SOPARFI jest zwolniona z opodatkowania w Luksemburgu w ramach reżimu *participation exemption*⁹⁸⁹.

⁹⁸⁷ Wyrok NSA z dnia 16 grudnia 2014 r., sygn. akt II FSK 2846/12.

⁹⁸⁸ M.Jamroży, D.Białas, A.Główka, Zmiany w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych od 2015 roku, Monitor Podatkowy nr 12/2014, s. 15 – 16.

⁹⁸⁹ Dywidenda otrzymana przez luksemburską spółkę jest zwolniona z opodatkowania w ramach *participation exemption*, jeżeli:

- spółka luksemburska posiada minimum 10 – proc. udziałów w kapitale spółki wypłacającej dywidendę lub udziały spółki zależnej zostały nabyte za kwotę 1.2 mln EUR.
- spółka luksemburska posiada udziały w kapitale spółki wypłacającej dywidendę przez minimum jeden rok, oraz
- ustawodawstwo państwa spółki wypłacającej dywidendę przewiduje opodatkowanie spółek podatkiem dochodowym na poziomie minimum 11% (por. W. Knap, P. Wójciak Optymalizacja podatkowa z wykorzystaniem jurysdykcji krajów o łagodnym reżimie podatkowym, Przegląd Podatkowy nr 5/2007, s. 21 – 27).

Komentarz podatkowy do kroku nr 2: W odniesieniu do dochodu X wystąpi efekt w postaci podwójnego nieopodatkowania w Polsce i Luksemburgu.

Zyski osiągnięte przez X w związku z likwidacją spółka SOPARFI powinny być traktowane na gruncie polsko – luksemburskiej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania jako dywidenda⁹⁹⁰. Postanowienia UPO nr 2 przewidują natomiast wyłączenie z progresją jako metodę unikania podwójnego opodatkowania w stosunku do dywidend⁹⁹¹. A zatem, prawo do opodatkowania dochodu X należy wyłącznie do Luksemburga. Wewnętrzne ustawodawstwo Luksemburga rezygnuje jednak z nakładania podatku w przypadku osiągania przez nierezydentów dochodów z tytułu likwidacji spółki mającej siedzibę w Luksemburgu⁹⁹². W konsekwencji, majątek otrzymany przez X w ramach likwidacji spółki SOPARFI będzie zwolniony z opodatkowania w Luksemburgu.

⁹⁹⁰ Podobny pogląd jest również prezentowany w orzecznictwie sądów administracyjnych np. wyrok NSA z dnia 27 lutego 2013 r., sygn. akt II FSK 1303/11 oraz wyrok WSA w Warszawie z dnia 7 lutego 2011 r., sygn. akt III SA/Wa 1383/10 – orzeczenie prawomocne.

⁹⁹¹ Co do zasady metoda wyłączenia z progresją polega na tym, że dochód, który potencjalnie może być opodatkowany w Luksemburgu, w Polsce powinien być wolny od podatku.

⁹⁹² W.Knap, P.Wójciak, Optymalizacja podatkowa....., op. cit., s. 26.

Przykład nr 61 – wymiana i umorzenie udziałów (01.01.2011 – 31.12.2014)



*Omix Sp. z o.o. jest jedynym udziałowcem w spółkach Beta oraz Alfa. W wyniku dokonanej transakcji wymiany udziałów spółka Beta nabywa udziały Alfa Sp. z o.o., jednocześnie wydając nowe udziały na rzecz Omix w swoim podwyższonym kapitale zakładowym (**krok nr 1**). Na skutek dokonanej wymiany udziałów Omix S.A. uzyskuje nowe udziały w spółce Beta, która jest już jedynym udziałowcem Alfa Sp. z o.o.. Udziały posiadane przez spółkę Beta zostają zbyte Alfa Sp. z o.o. celem umorzenia (tzw. umorzenie dobrowolne) – **krok nr 2**.*

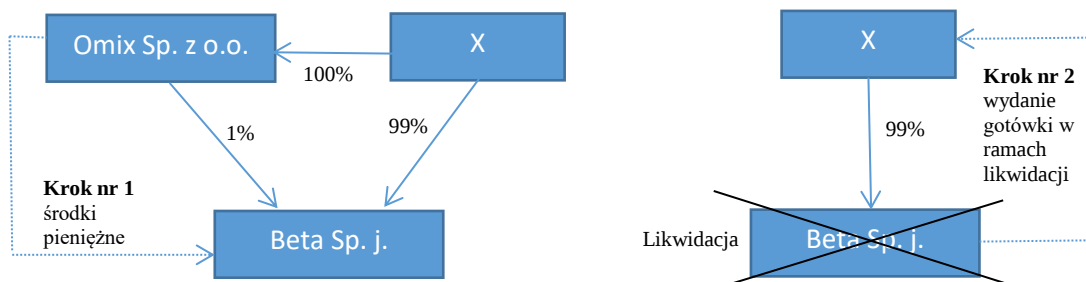
(Źródło: opracowanie własne)

Komentarz podatkowy do kroku nr 1: Wartość nominalna udziałów nabytych przez spółkę Beta i Omix Sp. z o.o. nie stanowi dla żadnej ze stron przychodu, ponieważ transakcja wymiany udziałów jest zwolniona z opodatkowania (art. 12 ust. 4d updop).

Komentarz podatkowy do kroku nr 2: Przychód Beta z tytułu umorzenia udziałów należy pomniejszyć o koszt nabycia/objęcia udziałów (art. 12 ust. 4 pkt 3 updop)⁹⁹³. Dla ustalenia wysokości kosztu podatkowego należy zastosować art. 16 ust. 1 pkt 8e updop. Na podstawie niniejszego przepisu wartość nominalna udziałów wydanych przez Beta Sp. z o.o. na rzecz spółki Omix powinna stanowić koszt uzyskania przychodu.

⁹⁹³ Umorzenie dobrowolne udziałów (tj. odpłatne zbycie udziałów na rzecz spółki w celu umorzenia) na gruncie przepisów updop jest opodatkowane na zasadach ogólnych, a nie jako przychód z udziału w zyskach osób prawnych, od 1 stycznia 2011 r. Stosowna zmiana została dokonana na podstawie Nowelizacji z 2010 r.

Przykład nr 62 – aport gotówkowy i likwidacja spółki osobowej (01.01.2012 – 31.12.2015)



X jest jedynym udziałowcem Omix Sp. z o.o. Spółka Omix posiada na kapitale zapasowym znaczące środki pieniężne, które stanowią niewypłacone wspólnikom zyski z lat ubiegłych. X jest zainteresowany otrzymaniem tychże środków pieniężnych bez konieczności płacenia podatku dochodowego. W tym celu zostaje utworzona spółka jawna Beta, do której Omix Sp. z o.o. wnosi środki pieniężne zgromadzone na kapitale zapasowym(krok nr 1). X wnosi również środki pieniężne, jednakże jego wkład pieniężny ma charakter symboliczny. Większość udziałów (ogółu praw i obowiązków) w spółce Beta posiada X. Spółka Beta prowadzi początkowo działalność gospodarczą polegającą na handlu walutą, natomiast po upływie trzech miesięcy zostaje zlikwidowana (krok nr 2). Środki pieniężne wniesione przez Omix Sp. z o.o. trafiają do X.

(Źródło: opracowanie własne)

Komentarz podatkowy do kroku nr 1: Przepisy updof oraz updop nie przewidują opodatkowania wniesienia wkładu gotówkowego do spółki osobowej. W konsekwencji, aport pieniężny do spółki jawnej Beta jest neutralny podatkowo dla Omix.

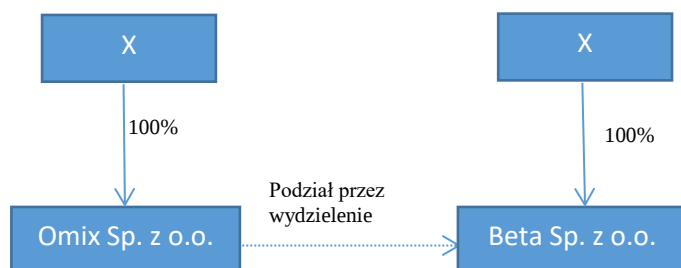
Komentarz podatkowy do kroku nr 2: Spółka jawna prowadzi działalność gospodarczą polegającą na handlu walutami, dlatego przychody X z tego tytułu powinny zostać zaliczone do źródła pozarolnicza działalność gospodarcza (art. 5b ust. 1 i 2 updof)⁹⁹⁴. A zatem, w przypadku likwidacji spółki osobowej środki pieniężne otrzymane przez X nie powinny być opodatkowane⁹⁹⁵.

Wykorzystanie spółki osobowej pozwoliło na bezpodatkowe wytransferowanie środków pieniężnych z Omix Sp. z o.o. oraz przekazanie ich na rzecz X.

⁹⁹⁴ Jak stanowi art. 5b ust. 2 updof, jeżeli działalność gospodarczą prowadzi spółka niebędąca osobą prawną, przychody wspólnika z udziału w takiej spółce uznaje się za przychody ze źródła pozarolnicza działalność gospodarcza.

⁹⁹⁵ Stosownie do treści art. 14 ust. 3 pkt 10 updof, do przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej nie zalicza się środków pieniężnych otrzymanych przez wspólnika spółki niebędącej osobą prawną z tytułu likwidacji takiej spółki.

Przykład nr 63 – podział przez wydzielenie (01.01.2013 – 31.12.2016)



Omix Sp. z o.o. posiada znaczące środki pieniężne zgromadzone na kapitale zapasowym (zyski z lat ubiegłych). X osobą fizyczną oraz jedynym udziałowcem spółki. W wyniku podziału przez wydzielenie zostaje utworzona nowa spółka Beta Sp. z o.o., w której X jest również jedynym udziałowcem. W wyniku transakcji z Omix Sp. z o.o. zostaje wydzielony majątek (m.in. środki pieniężne z kapitału zapasowego), który zostaje przeniesiony na Beta Sp. z o.o. Podział przez wydzielenie zostaje dokonany bez obniżania majątku kapitału zakładowego Omix. Kapitał zakładowy Beta Sp. z o.o. zostaje utworzony z kapitału zapasowego (środki pieniężne) Omix Sp. z o.o. Zarówno majątek pozostający w Omix Sp. z o.o., jak i majątek przejmowany przez Beta Sp. z o.o. stanowią zorganizowaną część przedsiębiorstwa.

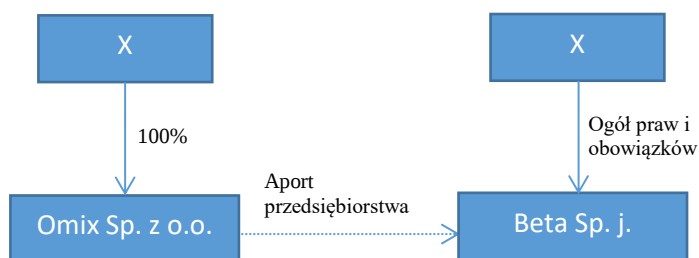
(Źródło: opracowanie własne)

Komentarz podatkowy do przykładu nr 63: Utworzenie kapitału zakładowego Beta Sp. z o.o. z środków pieniężnych zgromadzonych na kapitale zapasowym Omix Sp. z o.o. nie stanowi dla X przychodu z kapitalizacji rezerw w rozumieniu art. 24 ust. 5 pkt 4 updof⁹⁹⁶. Ponadto, wartość nominalna udziałów objętych przez X w Beta Sp. z o.o. nie jest przychodem, ponieważ majątek pozostający w Omix Sp. z o.o., jak i majątek przejmowany przez Beta Sp. z o.o. stanowią zorganizowaną część przedsiębiorstwa (art. 24 ust. 5 pkt 7 updof)⁹⁹⁷. Późniejsze przekształcenie Beta sp. z o.o. w spółkę osobową jest neutralne podatkowo dla X, ponieważ środki pieniężne zgromadzone na kapitale zakładowym Beta nie są niepodzielnym zyskiem.

⁹⁹⁶ Prawdopodobnie niniejszego stanowiska potwierdzają organy podatkowe w interpretacjach podatkowych np. interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 14 kwietnia 2010 r., nr IPPB2/415-29/10-2/MK, oraz z dnia 21 września 2009 r., nr IPPB1/415-489/09-5/EC.

⁹⁹⁷ Stosownie do treści art. 24. ust. 5 pkt 7 updof w przypadku podziału spółek, jeżeli majątek przejmowany na skutek podziału, a przy podziale przez wydzielenie także majątek pozostający w spółce, nie stanowi zorganizowanej części przedsiębiorstwa - ustalona na dzień podziału nadwyżka nominalnej wartości udziałów (akcji) przydzielonych w spółce nowo zawiązanej nad kosztami nabycia lub objęcia udziałów (akcji) w spółce dzielonej stanowi przychód z udziału w zyskach osób prawnych.

Przykład nr 64 – aport przedsiębiorstwa (01.01.2014 – 31.12.2016)



X jest osobą fizyczną oraz jedynym udziałowcem Omix Sp. z o.o. Spółka Omix jest spółką produkcyjną notującą corocznie wysokie zyski. Na kapitale zapasowym spółki Omix znajdują się znaczące środki pieniężne (zyski z lat ubiegłych niewypłacone wspólnikom w formie dywidendy). X chce uniknąć opodatkowania w momencie wypłaty zysku przez spółkę Omix. W związku z powyższym X decyduje się na dokonanie aport przedsiębiorstwa spółki Omix do specjalnie w tym celu założonej spółki osobowej (Beta spółka jawna). Wraz z przedsiębiorstwem do spółki Beta zostają wniesione również środki pieniężne zgromadzone na kapitale zapasowym Omix. W spółce jawnej większość ogółu praw i obowiązków należy do X.

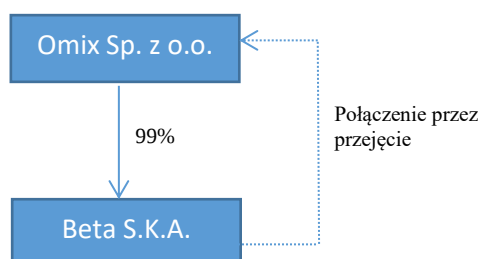
(Źródło: opracowanie własne)

Komentarz podatkowy do przykładu nr 64: Wniesienie wkładu niepieniężnego do spółki osobowej (w tym również aportu przedsiębiorstwa) nie stanowi czynności podlegającej opodatkowaniu CIT (art. 12 ust. 4 pkt 3c updop)⁹⁹⁸. Dodatkowo, aport przedsiębiorstwa spółki kapitałowej wraz z środkami pieniężnymi do spółki osobowej nie jest dla X przychodem z tytułu niepodzielnych zysków⁹⁹⁹. Późniejsza likwidacja spółki osobowej i wypłata środków pieniężnych również nie zostanie uznana za niepodzielny zysk.

⁹⁹⁸ P.Rutowicz, Aport przedsiębiorstwa to nie realizacja zysków, Rzeczpospolita z 10.10.2014 r.

⁹⁹⁹ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 5 września 2014 r., nr IBPBII/2/415-551/14/MZa.

Przykład nr 65 – przejęcie SKA (01.01.2015 – 31.12.2016)



Omix Sp. z o.o. jest akcjonariuszem spółki komandytowo – akcyjnej z 99% prawem udziału w zysku. Spółka Beta w latach 2011-2013 r. osiągnęła wysokie zyski z tytułu sprzedaży lokali mieszkalnych oraz gruntów budowlanych na terenie miasta Warszawa. Zyski Beta nie podlegały opodatkowaniu na bieżąco na poziomie wspólników, ponieważ zgodnie z utartą praktyką dochód podatkowy w SKA powstawał jedynie w momencie wypłaty dywidendy¹⁰⁰⁰. Skumulowany zysk za lata 2011 – 2013 r. nie został dotychczas wypłacony akcjonariuszowi (Omix Sp. z o.o.). W 2015 r. Omix Sp. z o.o. przejmuje spółkę komandytowo – akcyjną w związku ze zmianą profilu działalności grupy kapitałowej (środki pieniężne SKA zostają przekazane na kapitał zapasowy Omix). Wszelkie inwestycje będą realizowane z pominięciem spółek celowych.

(Źródło: opracowanie własne)

Komentarz podatkowy do przykładu nr 65: Zyski spółki Beta osiągnięte w latach 2011 – 2013 nie podlegały opodatkowaniu na poziomie akcjonariusza (Omix), ponieważ spółka komandytowo – akcyjna nie wypłacała dywidendy¹⁰⁰¹. W przypadku wypłaty zysku Beta po 1 stycznia 2014 r. dywidenda jest opodatkowana pomimo, iż spółka komandytowo – akcyjna posiada statusu podatnika CIT¹⁰⁰². Połączenie przez przejęcie pozwala na nieopodatkowany transfer środków pieniężnych z Beta do Omix. Bez znaczenia przy tym pozostaje fakt, iż majątek przejęty przez Omix Sp. z o.o. to zyski Beta S.K.A. osiągnięte w latach 2011 – 2013 r. Kluczowe znaczenia ma posiadanie przez spółkę komandytowo – akcyjną statusu podatnika CIT na moment połączenia¹⁰⁰³.

Ze względu na to, że od 1 stycznia 2014 r. spółki komandytowo – akcyjne mają status podatnika podatku dochodowego od osób prawnych zastosowanie znajdują przepisy updop dotyczące łączenia spółek będących podatnikami CIT. Połączenie spółek na gruncie updop jest neutralne podatkowo, w przypadku, gdy przeprowadzane jest z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych, a udział spółki przejmującej w kapitale zakładowym spółki przejmowanej jest większy niż 10% (art. 10 ust. 2 i 4

¹⁰⁰⁰ W stanie prawnym obowiązującym do 31 grudnia 2013 r.

¹⁰⁰¹ Zobacz uchwała NSA z dnia 16 stycznia 2012 r. (sygn. akt II FPS 1/11) dotyczącą momentu powstania przychodu u akcjonariusza SKA będącego osobą prawną.

¹⁰⁰² Art. 7. ust. 2 Nowelizacji z 2013 r. wyklucza możliwość zastosowania zwolnienia przewidzianego w art. 22 ust. 4 updop w odniesieniu do zysku wypracowanego przed uzyskaniem przez SKA statusu podatnika podatku dochodowego od osób prawnych, tj. przed 1 stycznia 2014 r.

¹⁰⁰³ Por. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 19 lutego 2016 r., nr ITPB3/4510-623/15/MK.

updog). W opisywanym scenariuszu warunek powiązań kapitałowych dla neutralności połączenia jest spełniony. Przesłankę uzasadnionych przyczyn ekonomicznych należy uznać za spełnioną, ponieważ połączenie jest dokonywane przez spółkę matkę oraz jest związane z gruntowną reorganizacją grupy kapitałowej¹⁰⁰⁴.

Przykład nr 66 – Wkład pieniężny i połączenie odwrotne (01.01.2015 – 31.12.2016)



Alfa Sp. z o.o. posiada niepodzielne zyski z lat ubiegłych na kapitale zapasowym. Spółka Alfa jest zainteresowana nieopodatkowaną wypłatą zgromadzonych środków pieniężnych na rzecz swojego jedyne go udziałowca – osoby fizycznej X. Spółka Alfa decyduje się na przekazanie środków pieniężnych znajdujących się na kapitale zapasowym na objęcie udziałów w spółce kapitałowej Beta, której jedynym udziałowcem jest również X (krok nr 1). W wyniku objęcia udziałów za wkład pieniężny spółka Alfa będzie posiadać jedynie 11 % udziałów w Beta Sp. z o.o., ponieważ znaczna część środków z wkładu pieniężnego zostanie przekazana na kapitał zapasowy Beta (tzw. agio). Kapitał własny spółki Beta będzie się składać z: kapitału zakładowego oraz kapitału zapasowego powstałego z nadwyżki emisyjnej udziałów przydzielonych spółce Alfa. Beta Sp. z o.o. dokonuje połączenia przez przejęcie spółki Alfa (tzw. połączenie odwrotne – krok nr 2). Po połączeniu odwrotnym i umorzeniu udziałów własnych kapitał własny Beta Sp. z o.o. będzie się składać z kapitału zakładowego oraz kapitału zapasowego z agio powstałego z nadwyżki emisyjnej udziałów przydzielonych spółce Alfa.

(Źródło: opracowanie własne)

Komentarz podatkowy do kroku nr 1: Wniesienie wkładu pieniężnego do spółki kapitałowej nie jest czynnością opodatkowaną na gruncie przepisów updog. W konsekwencji, spółki Alfa i Beta nie są opodatkowane z tego tytułu.

¹⁰⁰⁴ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 15 kwietnia 2016 r., nr IBPB-1-2/4510-220/16/BD; interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 11 września 2015 r., nr IPPB3/4510-538/15-2/EŻ.

Komentarz podatkowy do kroku nr 2: Wartość przejętego majątku uprzednio należącego do Alfa Sp. z o.o. nie jest przychodem dla spółki Beta¹⁰⁰⁵. Podobnie, wartość nominalna udziałów wydanych przez spółkę Beta na rzecz X nie jest opodatkowana¹⁰⁰⁶. Opodatkowanie połączenia odwrotnego jest takie same jak opodatkowanie „zwykłego” łączenia się spółki dominującej ze spółką zależną¹⁰⁰⁷. Przepisy updog nie relatywizują skutków podatkowych od stosunku dominacji i zależności między spółką przejmującą a spółką przejmowaną¹⁰⁰⁸.

Na dzień przekształcenia Beta w spółkę osobową kapitał zapasowy odpowiadający wartości agio powstałego z nadwyżki emisyjnej udziałów przydzielonych spółce Alfa przed połączeniem nie jest niepodzielnym zyskiem¹⁰⁰⁹. Agio nie jest bowiem zyskiem wynikającym ze sprawozdania finansowego, którego nie przeznaczono do podziału między wspólników.

¹⁰⁰⁵ Art. 10 ust. 2 updog.

¹⁰⁰⁶ Art. 24 ust. 8 updog.

¹⁰⁰⁷ T.Jeziński, Połączenie odwrotne spółek kapitałowych w aspekcie prawa handlowego i podatkowego, Monitor Podatkowy nr 9/2008, s. 9 i n.

¹⁰⁰⁸ Ibidem.

¹⁰⁰⁹ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 18 stycznia 2012 r., nr IBPBII/2/415-1126/11/AK.

3.5. Wykorzystanie straty podatkowej

Metody optymalizacji podatkowej z wykorzystaniem straty podatkowej nie mają jednolitego charakteru, jednakże ich wspólną cechą jest dążenie do maksymalnego obniżenia wysokości dochodu podatkowego. Wykorzystanie straty podatkowej do redukcji ciężarów fiskalnych nie było dotychczas przedmiotem znaczącego zainteresowania ze strony ustawodawcy¹⁰¹⁰. Przepisy dotyczące straty podatkowej nie były przedmiotem licznych nowelizacji tak jak chociażby w przypadku amortyzacji znaku towarowego czy sprzedaży kluczowych środków trwałych. Wynika to prawdopodobnie częściowo z faktu, iż wykorzystanie straty podatkowej w procesach optymalizacji podatkowej jest znacznie trudniejsze do sklasyfikowania ze względu na niski stopień podobieństwa poszczególnych schematów optymalizacyjnych. W doktrynie prawa podatkowego wyróżnia się kilka podstawowych technik związanych z wykorzystaniem straty podatkowej do optymalizacji podatkowej:

- „odświeżanie straty” (ang. *loss refreshment*) – działanie mające na celu uniknięcie przeterminowania straty w związku z ograniczeniami dotyczącymi horyzontu czasowego rozliczania straty (vide: przykład nr 70)¹⁰¹¹,
- kupowanie cudzej straty podatkowej – działanie polegające na nabyciu spółki dysponującej stratami podatkowymi w celu przeniesienia do niej rentownej działalności (vide: przykład nr 69)¹⁰¹²,
- kreowanie straty – działanie polegające na generowaniu sztucznej straty podatkowej przy jednoczesnym braku konieczności poniesienia jakichkolwiek realnych wydatków (vide: przykład nr 8)¹⁰¹³,

W ramach niniejszego podrozdziału zostają przedstawione następujące struktury podatkowe:

- utylizacja straty podatkowej przez sprzedaż znaku towarowego – przykład nr 67,
- rozliczenie straty spółki przejmowanej – przykład nr 68,
- nabycie spółki posiadającej stratę podatkową – przykład nr 69,
- sprzedaż i leasing zwrotny środka trwałego – przykład nr 70,
- aport wysokocennego aktywa do spółki kapitałowej – przykład nr 71,

¹⁰¹⁰ Przepisy updop zawierają kilka fragmentarycznych regulacji dotyczących (i) horyzontu czasowego rozliczania straty podatkowej oraz (ii) ograniczeń w przejmowaniu straty podatkowej w transakcjach M&A. Pierwsza z powyższych kwestii została uregulowana w art. 7 ust. 5 updop. Stosownie do niniejszego przepisu najkrótszy okres rozliczania straty z danego roku podatkowego wynosi 2 lata, najdłuższy natomiast 5 lat (po upływie 5 – letniego okresu możliwość rozliczenia straty podatkowej zostaje utracona). Art. 7 ust. 3 i 4 dotyczy natomiast drugiej z wspomnianych powyżej kwestii. Powyższe przepisy – co do zasady – wyłączają możliwość uwzględniania strat podmiotów przekształcanych, łączonych, przejmowanych lub dzielonych w transakcjach M&A.

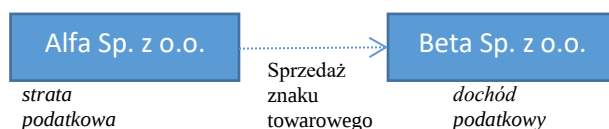
¹⁰¹¹ S.Migdał, Rozliczanie strat/możliwości planowania, [w:] Międzynarodowe planowanie podatkowe, praca zbior. pod red. L.Ziółek, Warszawa 2007, s. 142.

¹⁰¹² M.Jamroży, S.Kudert, Optymalizacja opodatkowania....., op.cit., s. 178.

¹⁰¹³ M.Kondej, Optymalizacja podatkowa z wykorzystaniem..... op. cit., s. 20.

Poszczególne przykłady opisują korzyści podatkowe związane z funkcjonowaniem danej struktury podatkowej, jednakże bez odwoływania się do okresu ważności danego schematu¹⁰¹⁴.

Przykład nr 67 – Utylizacja straty podatkowej poprzez sprzedaż znaku towarowego



Alfa Sp. z o.o. jest podmiotem posiadającym znak towarowy, który nie jest amortyzowany jako wartość niematerialna i prawna. Ponadto, spółka Alfa posiada nierozliczoną stratę podatkową z poprzednich lat. Spółka Alfa decyduje się na sprzedaż znaku towarowego na rzecz podmiotu powiązanego z tej samej grupy kapitałowej (Beta Sp. z o.o.), który osiąga wysokie dochody podatkowe. Cena sprzedaży znaku towarowego odpowiada aktualnej wartości rynkowej oraz wysokości straty podatkowej Alfa podlegającej „rozliczeniu” z dochodem w danym roku podatkowym.

(Źródło: opracowanie własne)

Komentarz podatkowy do przykładu nr 67: Dochód podatkowy Alfa Sp. z o.o. z tytułu sprzedaży znaku zostanie „neutralizowany” przez stratę podatkową z poprzednich lat¹⁰¹⁵. W konsekwencji, sprzedaż znaku towarowego jest neutralna podatkowo dla spółki Alfa.

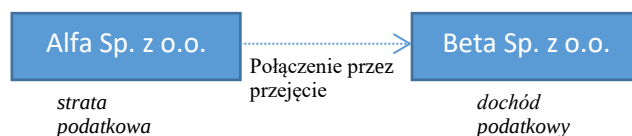
Dochody Beta Sp. z o.o. są równoważone przez odpisy amortyzacyjne od wartości rynkowej znaku towarowego, ponieważ spółka Beta może traktować nabyty znak towarowy jako wartość niematerialną i prawną dla celów podatkowych¹⁰¹⁶.

¹⁰¹⁴ Przedmiotem analizy nie będą natomiast metody, które zostały już wcześniej przedstawione w pracy doktorskiej np. przykład 8 czy 22.

¹⁰¹⁵ Stosownie do treści art. 7 ust. 5 updop wysokość poniesionej w danym roku podatkowym straty można obniżyć dochód w najbliższych kolejno po sobie następujących pięciu latach podatkowych, z tym że wysokość obniżenia w którymkolwiek z tych lat nie może przekroczyć 50% kwoty tej straty.

¹⁰¹⁶ Podstawą ustalenia wartości początkowej znaku towarowego jest cena nabycia (art. 16g ust. 1 updop).

Przykład nr 68 – rozliczenie straty spółki przejmowanej



Alfa Sp. z o.o. jest udziałowcem Beta Sp. z o.o. Spółka Beta osiągnęła w I, II i III kwartale 2013 r. wysoką stratę (również w sensie podatkowym), która zagraża płynności finansowej spółki. Na podstawie wstępnych prognoz finansowych Alfa Sp. z o.o. osiągnie prawdopodobnie w 2013 r. wysoki dochód podatkowy. Zarządy obu spółek podejmują decyzję o przejęciu Beta Sp. z o.o. przez spółkę Alfa.

(Źródło: opracowanie własne)

Komentarz podatkowy do przykładu nr 68: Co do zasady, w przypadku połączenia czy podziału spółek nie jest możliwe uwzględnianie strat podmiotów przekształcanych, łączonych, przejmowanych lub dzielonych¹⁰¹⁷. Wyjątkiem od powyższej zasady jest połączenie przez przejęcie, ponieważ spółka przejmująca ma możliwość uwzględnienia straty spółki przejmowanej¹⁰¹⁸. Spółka przejmująca rozliczy stratę podatkową spółki przejmowanej w zeznaniu podatkowym za rok podatkowy, w którym doszło do połączenia¹⁰¹⁹. Kluczowe znaczenie ma tutaj wybór metody połączenia w aspekcie rachunkowości¹⁰²⁰. Jeżeli połączenie przez przejęcie zostanie dokonane metodą łączenia, to wówczas spółka Alfa jest uprawniona do uwzględnienia straty podatkowej Beta Sp. z o.o. w zeznaniu podatkowym za 2013 r (nie dojdzie bowiem do zakończenia roku podatkowego podmiotu przejmowanego).

W przypadku połączenia przez przejęcie spółka przejmująca osiąga dwie podstawowe korzyści tj. zachowanie prawa do rozliczenia straty z lat ubiegłych oraz możliwość uwzględnienia ujemnego wyniku podatkowego spółki przejmowanej, wynikającego z zestawienia przychodów i kosztów w roku podatkowym, w którym doszło do połączenia, osiągniętego do dnia połączenia¹⁰²¹.

¹⁰¹⁷ Art. 7 ust. 3 pkt 4 w zw. z art. 7 ust. 4 updop.

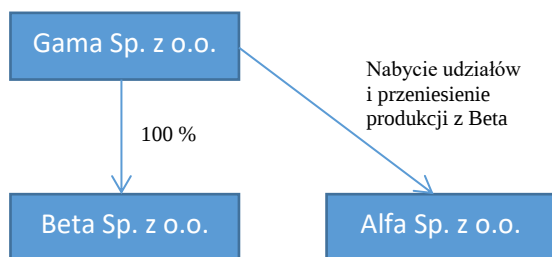
¹⁰¹⁸ Dotyczy to jednak jedynie straty spółki przejmowanej powstałej w roku podatkowym, w którym dokonano fuzji.

¹⁰¹⁹ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 10 listopada 2010 r., nr IPPB3/423-626/10-4/EB.

¹⁰²⁰ Metoda nabycia udziałów spowoduje obligatoryjne zamknięcie ksiąg rachunkowych spółki przejmowanej tj. koniec jej roku podatkowego, natomiast metoda łączenia udziałów pozwala na niezamykanie ksiąg rachunkowych, co jest równoznaczne z tym, że rok podatkowy spółki przejmowanej, w którym nastąpiło połączenie, może nie zakończyć się w dniu połączenia.

¹⁰²¹ P.Chróścicki, A.Sakowska, Optymalizacja podatkowa w Polsce....., op. cit., s.186.

Przykład nr 69 – nabycie spółki posiadającej stratę podatkową



Alfa Sp. z o.o. posiada wysoką stratę podatkową do przeniesienia na kolejne lata podatkowe. Spółka Alfa nie posiada istotnych składników majątkowych. Beta Sp. z o.o. jest dochodową spółką produkcyjną w segmencie RTV AGD. Spółka matka Beta Sp. z o.o. decyduje się na zakup udziałów Alfa i przeniesienie tam wszelkich aktywów spółki Beta.

(Źródło: opracowanie własne)

Komentarz podatkowy do przykładu nr 69: Niniejsza transakcja to nabycie spółki nieposiadającej własnego majątku, ale dysponującej stratami podatkowymi w celu przeniesienia do niej rentownej działalności (nabycie tzw. garnituru spółki)¹⁰²². Przepisy updop zakazują rozliczania strat w procesach mergers and acquisitions na podstawie kryterium braku tożsamości prawnej spółki, natomiast wszelkie zmiany stany faktycznego (np. w składzie udziałowców spółki) nie mają znaczenia¹⁰²³. Polski ustawodawca nie uzależnia możliwości rozliczenia straty od jakichkolwiek przesłanek związanych z tożsamością gospodarczą. W konsekwencji, nabycie udziałów w bezmajątkowej spółce posiadającej znaczące straty podatkowe wraz ze zmianą rodzaju wykonywanej działalności stanowi doskonałe narzędzie optymalizacji podatkowej¹⁰²⁴. W niektórych jurysdykacjach podatkowych obowiązuje ograniczanie rozliczania strat w przypadku, gdy struktura własnościowa spółki ulega znaczącej zmianie (np. Niemcy czy Australia)¹⁰²⁵.

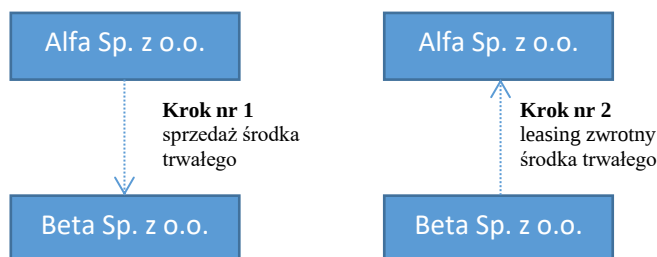
¹⁰²² M.Jamroży, S.Kudert, Rozliczanie strat a optymalizacja podatkowa, Przegląd Podatkowy nr 11/2004, s.30.

¹⁰²³ M.Jamroży, S.Kudert, Rozliczanie strat....., op.cit., s.31.

¹⁰²⁴ Ibidem.

¹⁰²⁵ S.Migdał, Rozliczanie strat/możliwości planowania, [w:] Międzynarodowe planowanie podatkowe, praca zbior. pod red. L.Ziółek, Warszawa 2007, s. 142.

Przykład nr 70 – sprzedaż i leasing zwrotny środka trwałego



*Alfa Sp. z o.o. nie jest w stanie rozliczyć w całości straty podatkowej poniesionej w poprzednich latach ze względu na zbyt niskie dochody. W związku z powyższym Alfa Sp. z o.o. decyduje się na sprzedanie w pełni umorzonego środka trwałego (**krok nr 1**). Beta Sp. z o.o. po nabyciu środka trwałego zawiera umowę leasingu zwrotnego z spółką Alfa (**krok nr 2**).*

(Źródło: opracowanie własne)

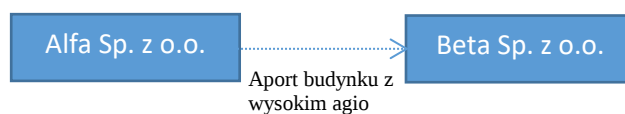
Komentarz podatkowy do przykładu nr 70: W polskim systemie podatkowym możliwość rozliczania straty na przyszłość jest ograniczona okresem pięciu następujących po sobie latach podatkowych. Podatnicy nie zawsze są w stanie w całości wykorzystać (zutylizować) poniesioną stratę podatkową ze względu na zbyt niski dochód podatkowy, dlatego decydują się podejmowanie działań mających na celu uniknięcie przeterminowania straty¹⁰²⁶. Sprzedaż środka trwałego oraz następcze przystąpienie do umowy leasingu zwrotnego (metoda *sale and lease back*) pozwala na uwolnienie środków pieniężnych oraz przesunięcie rozliczenia w czasie straty¹⁰²⁷. W pierwszym etapie Alfa Sp. z o.o. osiągnie dochód ze sprzedaży, który zostanie zrównoważony przez stratę. Dodatkowo, w kolejnych latach podatkowych pojawią się koszty podatkowe w postaci rat leasingowych albo odpisy amortyzacyjne i część odsetkowa raty leasingowej w zależności od tego czy będzie to umowa leasingu operacyjnego czy też finansowego¹⁰²⁸.

¹⁰²⁶ S.Migdał, Rozliczanie strat....., op. cit., s.152.

¹⁰²⁷ K.Rustecki, Leasing zwrotny daje korzyści podatkowe, Rzeczpospolita z 18.10.2010 r.

¹⁰²⁸ S.Migdał, Rozliczanie strat....., op. cit., s.153.

Przykład nr 71 – aport wysokocennego aktywa do spółki kapitałowej



Alfa Sp. z o.o. posiada budynek, którego niezamortyzowana wartość początkową wynosi 50 mln zł. Budynek zostaje wniesiony aportem do spółki Beta (wartość rynkowa aportu 70 mln zł). Przeważającą część aportu w wysokości 69 mln zł zostaje odniesiona na kapitał zapasowy Beta. Alfa obejmuje udziały o wartości nominalnej w wysokości 1 mln zł (wartość aportu odniesiona na kapitał zakładowy).

(Źródło: opracowanie własne)

Komentarz podatkowy do kroku nr 71: Przychodem Alfa z tytułu aportu jest nominalna wartość udziałów w wysokości 1 mln zł (art. 12 ust. 1 pkt 7 updop), natomiast kosztem podatkowym niezamortyzowana część wartości początkowej aportowanego budynku w wysokości 50 mln zł (art. 15 ust. 1j updop). W rezultacie transakcji Alfa Sp. z o.o. wykreowała stratę podatkową w wysokości 49 mln zł, która pomniejszy dochód podatkowy w przyszłych okresach.

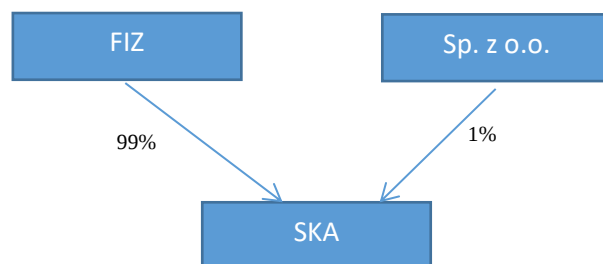
3.6. Neutralizacja dochodu z tytułu działalności operacyjnej

Bezterminowe odroczenie w czasie momentu opodatkowania dochodów bieżących stanowi niezwykle atrakcyjną zachętę dla podatników. W polskich warunkach efekt taki był możliwy do osiągnięcia w sytuacji, gdy fundusz inwestycyjny zamknięty pełnił rolę akcjonariusza w spółce komandytowo – akcyjnej. Struktura ta była niezwykle atrakcyjna ze względu na swój uniwersalny charakter oraz możliwość zastosowania w wielu branżach gospodarki. Na skutek zmiany przepisów updop obowiązujących od 1 stycznia 2014 r. podatnicy rozpoczęli poszukiwanie struktur alternatywnych w stosunku do układu podstawowego FIZ – SKA. Było to zadanie stosunkowo łatwe, ponieważ rolę funduszu inwestycyjnego zamkniętego oraz spółki komandytowo – akcyjnej mogły pełnić zarówno podmioty krajowe i zagraniczne. Pomimo niekorzystnej dla podatników wykładni przepisów updop stosowanej przez Ministra Finansów oraz kolejnych zmian legislacyjnych w obrocie prawnym funkcjonowało co najmniej kilka wehikułów korporacyjnych pozwalających na bezterminowe odroczenie opodatkowania. Neutralizacja dochodów z działalności operacyjnej może z powodzeniem zastępować metody optymalizacji podatkowej z wykorzystaniem znaku towarowego czy też wypłaty niepodzielnych zysków. W ramach niniejszego podrozdziału zostają przedstawione następujące struktury podatkowe:

- FIZ – SKA (01.01.2011 – 31.12.2013) – przykład nr 72,
- FIZ – SCSp (01.01.2014 – 31.08.2016) – przykład nr 73,
- Zagraniczny fundusz – spółka komandytowa (01.01.2015 – 31.12.2016) – przykład nr 74.

Poszczególne przykłady opisują korzyści podatkowe związane z funkcjonowaniem danej struktury podatkowej oraz przedział czasowy, w którym była stosowana.

Przykład nr 72 – FIZ – SKA (01.01.2011 – 31.12.2013)



Spółka komandytowo – akcyjna prowadzi działalność deweloperską polegającą na sprzedaży lokali mieszkalnych oraz użytkowych na terenie Warszawy. Akcjonariuszem w SKA z 99 – proc. prawem udziału w zysku jest fundusz inwestycyjny zamknięty. Komplementariuszem z 1 – proc. prawem udziału w zysku jest spółka z ograniczoną odpowiedzialnością.

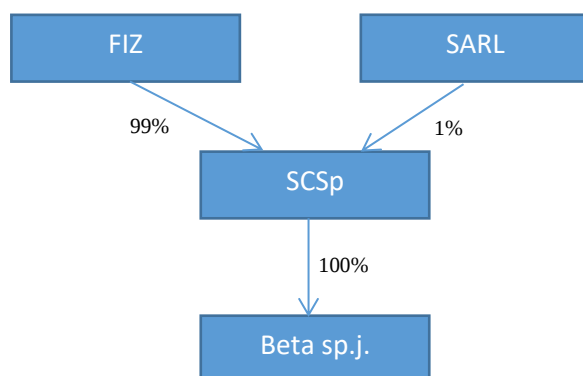
(Źródło: opracowanie własne)

Komentarz podatkowy do przykładu nr 72: Dochody z tytułu działalności deweloperskiej nie są opodatkowane zarówno na poziomie spółki komandytowo – akcyjnej jak i funduszu inwestycyjnego zamkniętego¹⁰²⁹. Dochód z działalności deweloperskiej podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym tylko w części przypadającej na wspólników spółki komandytowo - akcyjnej niebędących FIZ. Podatek do zapłaty ma znikomy charakter, ponieważ spółka z ograniczoną odpowiedzialnością będąca komplementariuszem SKA posiada jedynie 1- proc. udziału w zysku.

Struktura FIZ – SKA pozwala bezterminowo odroczyć opodatkowanie dochodu, jednakże w momencie wypłaty zysku z FIZ na rzecz właściciela certyfikatów inwestycyjnych wystąpi konieczność zapłacenia podatku dochodowego. W tym zakresie istnieje możliwość dalszej optymalizacji podatkowej, jednakże ze względu na wykorzystanie podmiotów zagranicznych kwestia ta jest przedmiotem analizy w rozdziale 4 w części dotyczącej przepisów CFC.

¹⁰²⁹ SKA jest podmiotem transparentnym podatkowo, dlatego osiągnięty dochód podlega opodatkowaniu na poziomie jej wspólników. FIZ jako wspólnik SKA nie zapłaci podatku, ponieważ jest podmiotem zwolnionym z podatku CIT na podstawie art. 6 ust. 1 pkt 10 updog. Stosownie do treści niniejszego przepisu zwalnia się z podatku dochody funduszy inwestycyjnych. Powyższe zwolnienie ma charakter bezwzględny i nie jest uzależnione ani od wielkości przychodów uzyskiwanych przez podmioty zwolnione, ani od źródła uzyskania przychodu.

Przykład nr 73 – FIZ – SCSp (01.01.2014 – 31.12.2016)



SCSp („Société en Commandite Spécial”) jest spółką osobową pozbawioną osobowości prawnej oraz podmiotem transparentnym podatkowo w rozumieniu prawa luksemburskiego. Ponadto, spółka luksemburska posiada możliwość emisji papierów wartościowych. W SCSp występują dwie kategorie wspólników - tzw. *associé commandité* (odpowiednik polskiego komplementariusza) i tzw. *associé commanditaire* (odpowiednik polskiego komandytariusza). Rolę komplementariusza z 1% prawem udziału w zysku pełni luksemburska spółka typu SARL (odpowiednik polskiej sp. z o.o.), natomiast wspólnikiem z ograniczoną odpowiedzialnością jest FIZ (jego udziały są prezentowane w formie papierów wartościowych). FIZ posiada 99% udziałów w zysku SCSp. Działalność operacyjno – inwestycyjna SCSp w Polsce jest prowadzona za pośrednictwem spółki jawnej.
(Źródło: opracowanie własne)

Komentarz podatkowy do przykładu nr 73: Spółka komandytowo-akcyjna nie może zostać zastąpiona w strukturze przez jakąkolwiek spółkę osobową, ponieważ FIZ nie może inwestować w udziały typowych spółek osobowych. W odniesieniu do SKA musi być to podmiot posiadający następujące cechy:

- możliwość emisji papierów wartościowych,
- transparentność podatkowa w państwie siedziby,
- brak osobowości prawnej w świetle ustawodawstwa państwa inkorporacji spółki.

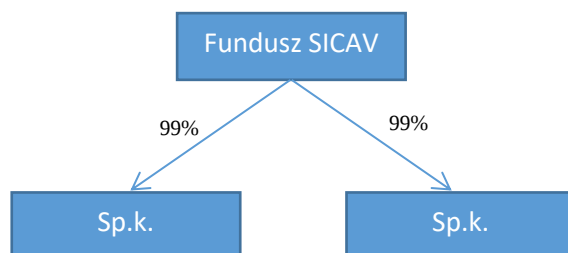
W konsekwencji, rolę SKA może pełnić jedynie zagraniczna spółka osobowa będąca podmiotem transparentnym podatkowo oraz posiadającą możliwość emisji papierów wartościowych¹⁰³⁰. Luksemburska spółka SCSp jest jednym z podmiotów spełniających te warunki¹⁰³¹. Podobną funkcję w

¹⁰³⁰ Transparentność podatkowa na gruncie zagranicznego ustawodawstwa podatkowego oznacza również brak podmiotowości podatkowej w rozumieniu polskich przepisów, ponieważ przepisy updop mają zastosowanie do spółek niemających osobowości prawnej mających siedzibę lub zarząd w innym państwie, jeżeli zgodnie z przepisami prawa podatkowego tego państwa są traktowane jak osoby prawne i podlegają opodatkowaniu od całości swoich dochodów bez względu na miejsce ich osiągania (art. 1 ust. 3 updop).

¹⁰³¹ Potwierdził to m.in. Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach w interpretacji indywidualnej z dnia 15 listopada 2013 r., nr IBPBI/2/423-1218/13/MO.

stosunku do polskiego FIZ może również pełnić irlandzka spółka osobowa Investment Limited Partnership (ILP) oraz duńska spółka typu Partnerselskab (skrót P/S)¹⁰³². Możliwość stworzenia struktury FIZ-ILP lub FIZ-P/S została potwierdzona w interpretacjach indywidualnych prawa podatkowego¹⁰³³.

Przykład nr 74 – zagraniczny fundusz – spółka komandytowa (01.01.2015 – 31.12.2016)



Spółka kapitałowa prawa maltańskiego o zmiennym kapitale SICAV jest komandytariuszem w dwóch spółkach komandytowych. Spółka maltańska działa jako fundusz inwestycyjny w rozumieniu przepisów prawa maltańskiego. Zagraniczna spółka kapitałowa jest odpowiednikiem polskiej spółki z ograniczoną odpowiedzialnością oraz podlega opodatkowaniu na Malcie podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągania. Fundusz prowadzi swoją działalność inwestycyjną na podstawie zezwolenia właściwych organów nadzoru nad rynkiem finansowym Malty oraz podlega ich bezpośredniemu nadzorowi. Ponadto, fundusz działający w formie spółki kapitałowej posiada depozytariusza przechowującego aktywa tej instytucji oraz jest zarządzany przez podmioty, które prowadzą swoją działalność na podstawie zezwolenia właściwych organów nadzoru nad rynkiem finansowym Malty.

(Źródło: opracowanie własne)

Komentarz podatkowy do przykładu nr 74: FIZ może być zastąpiony przez zagraniczny podmiot, ponieważ ustawa o CIT przewiduje zwolnienie z podatku dochodowego od osób prawnych dla zagranicznych funduszy inwestycyjnych¹⁰³⁴. Zwolnienie z CIT dla zagranicznych funduszy

¹⁰³² J.Jankowski, Optymalizacja podatkowa z wykorzystaniem....., s. 6.

¹⁰³³ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 7 czerwca 2013 r. (nr IPPB5/423-196/13-4/AS), interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 17 stycznia 2013 r. (nr IPPB5/423-1069/12-4/PS).

¹⁰³⁴ Warunki skorzystania ze zwolnienia zostały szczegółowo określone w art. 6 ust. 1 pkt 10a updop. Zgodnie z niniejszym przepisem zwalnia się od podatku instytucje wspólnego inwestowania posiadające siedzibę w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim Unii Europejskiej, które spełniają łącznie następujące warunki:

- podlegają w państwie, w którym mają siedzibę, opodatkowaniu podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągania,
- wyłącznym przedmiotem ich działalności jest zbiorowe lokowanie środków pieniężnych zebranych w drodze publicznego oraz niepublicznego proponowania nabycia ich tytułów uczestnictwa w papiery wartościowe, instrumenty rynku pieniężnego i inne prawa majątkowe,

inwestycyjnych obowiązuje od 1 stycznia 2011 r.¹⁰³⁵, jednakże już wcześniej orzecznictwo sądów administracyjnych potwierdzało możliwość skorzystania ze zwolnienia z podatku przez zagraniczne fundusze inwestycyjne na podstawie art. 6 ust. 1 pkt 10 updog¹⁰³⁶. W praktyce również po 1 stycznia 2011 r. istniały wątpliwości jakie fundusze zagraniczne są uprawnione do zwolnienia ze względu na restrykcyjną wykładnię warunków zwolnienia (art. 6 ust. 1 pkt 10a updog) prezentowaną przez organy podatkowe¹⁰³⁷. Możliwość skorzystania ze zwolnienia możliwa była jedynie w sytuacji, gdy zagraniczny fundusz inwestycyjny był „lustrzanym odbiciem” polskiego funduszu¹⁰³⁸. Przykładowo, warszawski WSA odmówił możliwości skorzystania ze zwolnienia cypryjskiemu i luksemburskiemu funduszowi inwestycyjnemu ze względu na odmienne zasady zarządzania funduszami obowiązujące w Cyprze i Luksemburgu¹⁰³⁹. Dopiero na skutek precedensowego wyroku TSUE w sprawie dotyczącej amerykańskiego funduszu inwestycyjnego polskie sądy administracyjne zaczęły stosować korzystniejszą wykładnię¹⁰⁴⁰.

W przypadku struktury z zagranicznym funduszem inwestycyjnym SKA może zostać zastąpiona przez spółkę osobową prawa polskiego (np. spółka komandytowa)¹⁰⁴¹, ponieważ przepisy regulujące działalność funduszy inwestycyjnych w innych państwach Unii Europejskiej nie zabraniają inwestowania w udziały typowych spółek osobowych. Powodowało to jednak pewne wątpliwości co do spełnienia przez zagraniczny fundusz warunków zwolnienia z podatku dochodowego od osób prawnych. Jednym z warunków zwolnienia jest bowiem lokowanie środków pieniężnych inwestorów w papiery wartościowe, instrumenty rynku pieniężnego i inne prawa majątkowe [art. 6 ust. 1 pkt 10a lit. b) updog]¹⁰⁴². Organy podatkowe dopuszczały możliwość skorzystania ze zwolnienia jedynie pod warunkiem inwestowania w udziały spółek typu kapitałowych lub hybrydowych. W orzecznictwie sądów administracyjnych wskazywano, iż określenie "prawa majątkowe" obejmuje również udziały

-
- prowadzą swoją działalność na podstawie zezwolenia właściwych władz państwa, w którym mają siedzibę,
 - ich działalność podlega nadzorowi właściwych władz państwa, w którym mają siedzibę,
 - posiadają depozytariusza przechowującego aktywa tej instytucji,
 - zarządzane są przez podmioty, które prowadzą swoją działalność na podstawie zezwolenia właściwych organów nadzoru nad rynkiem finansowym państwa, w którym podmioty te mają siedzibę.

¹⁰³⁵ Nowelizacja z 2010 r.

¹⁰³⁶ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 21 stycznia 2010 r., sygn. akt III SA/Wa 907/10, orzeczenie prawomocne.

¹⁰³⁷ A.Oktawiec, B.Cieliński, Każdy fundusz zagraniczny, o którym mowa w art. 2 pkt 9 ustawy o funduszach inwestycyjnych, korzysta ze zwolnienia z CIT w myśl art. 6 ust. 1 pkt 10 PDOPrU, Monitor Podatkowy nr 3/2013, s.5 i 6.

¹⁰³⁸ Zobacz np. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 3 lutego 2012 r., nr IPPB5/423-1102/11-4/AJ.

¹⁰³⁹ Wyroki WSA w Warszawie z dnia 25 stycznia 2013 r. (sygn. akt III SA/Wa 1639/12-orzeczenie nieprawomocne) oraz z dnia 27 lutego 2013 r. (sygn. akt III SA/Wa 1680/12-orzeczenie prawomocne).

¹⁰⁴⁰ Wyrok TSUE z dnia 10 kwietnia 2014 r., sygn. akt C-190/12.

¹⁰⁴¹ Spółki osobowe prawa polskiego nie mogą zastąpić SKA w sposób efektywny podatkowo w przypadku, gdy współnikami miałyby zostać fundusze inwestycyjne z Polski.

¹⁰⁴² Zdaniem organów podatkowych, inwestowanie w ogół praw i obowiązków w spółce osobowej nie spełnia tego warunku (por. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 15 maja 2014 r., nr IBPBI/2/423-149/14/JD).

w polskich spółkach osobowych nieemitujących papierów wartościowych¹⁰⁴³. W konsekwencji, dochód osiągnięty w strukturze SICAV – SK nie podlega opodatkowaniu zarówno na poziomie maltańskiego funduszu inwestycyjnego oraz transparentnej podatkowo spółki komandytowej¹⁰⁴⁴. Ustawodawca próbował zanegować korzyści podatkowe wynikające z struktury SICAV – SK na poziomie każdego z podmiotów poprzez zmianę wykładni przepisów, jednakże orzecznictwo sądów administracyjnych potwierdziło prawidłowość struktury.

¹⁰⁴³ Np. wyrok WSA w Gliwicach z dnia 17 marca 2015 r., sygn. akt I SA/Gl 1041/14, orzeczenie nieprawomocne.

¹⁰⁴⁴ P.Wojtasik, Spółka na Malcie daje ulgę z CIT w Polsce, Rzeczpospolita z 24.03.2015 r.

3.7. Wynagrodzenie kadry zarządzającej

Optimalizacja wynagrodzenia kadry zarządzającej choć dotyczy osób fizycznych jest również przedmiotem analizy w rozdziale 3. Wynagrodzenie kadry menedżerskiej może być bowiem sposobem dystrybucji zysków osoby prawnej do ostatecznego odbiorcy¹⁰⁴⁵. Możliwa jest bowiem sytuacja, w której spółka kapitałowa nie osiąga dochodu podatkowego, jednakże udziałowiec otrzymuje wynagrodzenie, ponieważ jest członkiem kadry zarządzającej. Zatrudnienie udziałowca na podstawie umowy o pracę lub kontraktu menedżerskiego pozwala co prawda na obniżenie podstawy opodatkowania spółki kapitałowej, jednakże efekt oszczędności podatkowej na poziomie spółki jest wówczas niwelowany przez progresywne opodatkowanie pensji menedżerskiej. W konsekwencji, podatnicy poszukują rozwiązań, które pozwolą na korzystniejsze opodatkowanie wynagrodzenia kadry menedżerskiej z jednoczesną możliwością obniżenia podstawy opodatkowania spółki kapitałowej. W ramach niniejszego podrozdziału zostają przedstawione następujące struktury podatkowe:

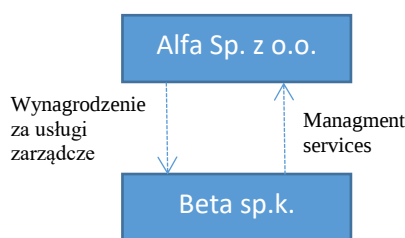
- menadżerska spółka osobowa (01.05.2004 – 31.12.2010) – przykład nr 75,
- usługi w ramach jednoosobowej działalności (01.01.2011 – 31.08.2016) – przykład nr 76,
- przeniesienie praw autorskich na pracodawcę (01.01.2011 – 31.12.2012) – przykład nr 77,
- program motywacyjny oparty na pochodnych instrumentach finansowych (01.01.2012 – 31.12.2016) – przykład nr 78,
- *director's fee* w spółce cypryjskiej (01.01.2011 – 31.12.2012) – przykład nr 79,

Poszczególne przykłady opisują korzyści podatkowe związane z funkcjonowaniem danej struktury podatkowej oraz przedział czasowy, w którym była stosowana¹⁰⁴⁶.

¹⁰⁴⁵ Członkiem kadry zarządzającej firmą może być osoba fizyczna będąca jednocześnie głównym udziałowcem spółki.

¹⁰⁴⁶ Okresem wyjściowym analizy w tym przypadku jest 1 maja 2004 r., tj. moment wstąpienia Polski do Unii Europejskiej.

Przykład nr 75 – menadżerska spółka osobowa (01.05.2004 – 31.12.2010)



Dwóch członków zarządu Alfa Sp. z o.o. założyło wspólnie spółkę komandytową Beta, której przedmiotem działalności jest świadczenie usług zarządczych. Głównym klientem Beta sp.k. jest Alfa Sp. z o.o. Za świadczone usługi spółka komandytowa wystawia fakturę na spółkę Alfa. Członkowie zarządu są również głównymi udziałowcami w Alfa Sp. z o.o.

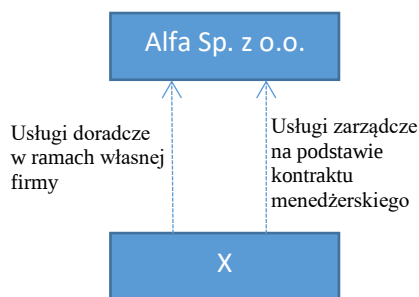
(Źródło: opracowanie własne)

Komentarz podatkowy do przykładu nr 75: Wykorzystanie spółki komandytowej do świadczenia usług zarządczych pozwala na osiągnięcie dwóch zasadniczych korzyści podatkowych: (i) obniżenie dochodu podatkowego spółki operacyjnej oraz (ii) uniknięcie progresywnego opodatkowania dochodów członków zarządu. Transfer części dochodu Alfa Sp. z o.o. mógł zostać dokonany w formie dywidendy, która jednak w przeciwieństwie do management services nie mogłaby stanowić kosztu podatkowego dla spółki Alfa. Dodatkowo, wspólnicy Beta sp.k. mogą opodatkować swoje dochody stawką podatkową w wysokości 19%, ponieważ ich dochody są traktowane na gruncie updof jako przychód z działalności gospodarczej (art. 5b ust.2 updof).

Możliwości optymalizacji podatkowej z wykorzystaniem menedżerskiej spółki osobowej zostały ostatecznie przekreślone na skutek uchwały NSA z dnia 26 kwietnia 2010 r. (sygn. akt II FPS 10/09). W powyższym wyroku NSA potwierdził jednoznacznie, że świadczenie usług zarządzania przedsiębiorstwem przez menedżerów za pośrednictwem spółki osobowej należy traktować jako przychód z działalności wykonywanej osobiście. Nie ma przy tym znaczenia czy przedmiotowe usługi świadczone są samodzielnie, czy przy udziale osób trzecich, np. sekretarki, zleceniobiorców, asystentów czy też wspólnika spółki osobowej¹⁰⁴⁷. Usługi świadczone przez menedżera z wykorzystaniem dodatkowego personelu nie tracą swojego „osobistego charakteru” i będą nadal uważane za przychód z działalności wykonywanej osobiście.

¹⁰⁴⁷ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 21 września 2010 r., sygn. akt III SA/ Wa 1208/10, orzeczenie prawomocne.

Przykład nr 76 – Usługi w ramach jednoosobowej działalności (01.01.2011 – 31.12.2016)



X jest prezesem zarządu w Alfa Sp. z o.o. i świadczy usługi zarządcze na podstawie kontraktu menedżerskiego. Ponadto, X wykonuje usługi doradztwa biznesowego na rzecz spółki Alfa w ramach własnej działalności gospodarczej.

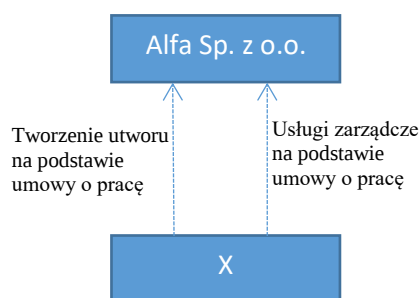
(Źródło: opracowanie własne)

Komentarz podatkowy do przykładu nr 76: Rozwiązaniem problemu progresywnego opodatkowania usług zarządczych jest przesunięcie odpowiedniej części wynagrodzenia menadżera na usługi doradcze świadczone w ramach własnej działalności gospodarczej. Ta część wynagrodzenia może bowiem być opodatkowana 19% stawką¹⁰⁴⁸. Usługi doradcze świadczone przez X stanowią w całości koszt podatkowy dla Alfa Sp. z o.o.

¹⁰⁴⁸ Warunkiem skorzystania z liniowego opodatkowania jest spełnienie warunków określonych w art. 5a pkt 6 i art. 5b ust.1 updof, tj.:

- działalność o charakterze zarobkowym prowadzona w sposób zorganizowany i ciągły,
- wykonujący czynności powinien ponosić odpowiedzialność wobec osób trzecich za ich rezultat i wykonanie,
- usługodawca nie powinien być podporządkowany wobec usługobiorcy co do sposobu, miejsca i czasu wykonywanej czynności,
- usługodawca powinien ponosić ryzyko gospodarcze związane z omawianymi usługami.

Przykład nr 77 – przeniesienie praw autorskich na pracodawcę (01.01.2011 – 31.12.2012)



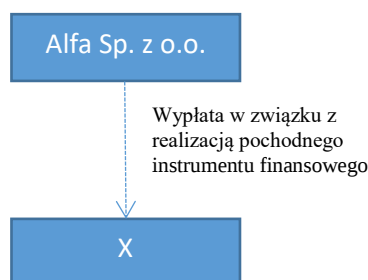
X jest pracownikiem spółki Alfa. W ramach umowy o pracę jego wynagrodzenie jest podzielone na dwie części: z tytułu czynności twórczych oraz zarządczych. Alfa Sp. z o.o. prowadzi odrębną ewidencję czasu pracy w odniesieniu do czynności twórczych. X na podstawie umowy o pracę jest zobligowany do wykonywania różnego rodzaju analiz, projektów i porad stanowiących utwór w rozumieniu ustawy o prawach autorskich i pokrewnych. X w ramach stosunku zatrudnienia przenosi na Alfa jako pracodawcę prawa autorskie do swoich utworów.

(Źródło: opracowanie własne)

Komentarz podatkowy do przykładu nr 77: Wynagrodzenia menadżera z tytułu wykonywania czynności twórczych (przeniesienie praw do utworu na pracodawcę) jest korzystnie opodatkowane ze względu na możliwość rozpoznania podwyższonego kosztu uzyskania przychodu. Stosownie do treści art. 22 ust. 9 pkt 3 updof koszt podatkowy ustala się w wysokości 50 % przychodu z tytułu korzystania przez twórców z praw autorskich. W konsekwencji, połowa wynagrodzenia z tytułu czynności twórczych nie jest faktycznie opodatkowana.

Niniejsza metoda optymalizacji podatkowej została ograniczona przez ustawodawcę ze skutkiem od 1 stycznia 2013 r. na skutek nowelizacji przepisów updof. Zgodnie z znowelizowanym art. 22 ust. 9a updof w danym roku podatkowym łączne 50% koszty uzyskania przychodów (z wymienionego na wstępie tytułu) nie mogą przekroczyć 1/2 kwoty stanowiącej górną granicę pierwszego przedziału skali podatkowej (85.528 zł).

Przykład nr 78 – program motywacyjny oparty na pochodnym instrumencie finansowym
(01.01.2012 – 31.12.2016)



X jest członkiem zarządu w Alfa Sp. z o.o. oraz udziałowcem w tejże spółce. Alfa Sp. z o.o. stworzyła program motywacyjny dla kadry zarządzającej. Zgodnie z programem, X zostaje przyznane warunkowe prawo do otrzymania w przyszłości rozliczenia pieniężnego. Warunkiem otrzymania wypłaty przez X jest osiągnięcie przez Alfa Sp. z o.o. w danym roku podatkowym zysku brutto w określonej wysokości. Niniejsze prawo stanowi pochodny instrument finansowy w rozumieniu art. 5a pkt 13 updof. Wysokość wypłaty stanowi określony procent zysku brutto osiągniętego w danym roku podatkowym i wynika z indywidualnej umowy zawartej pomiędzy X a spółką Alfa.

(Źródło: opracowanie własne)

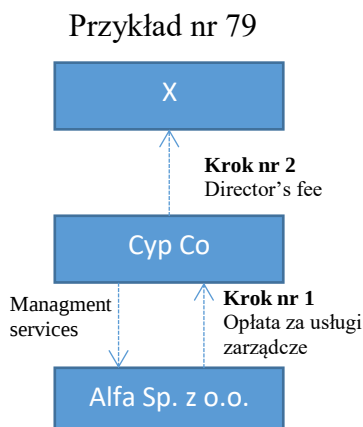
Komentarz podatkowy do przykładu nr 78: Na etapie objęcia programem motywacyjnym i przyznania warunkowego prawa do wypłaty gotówkowej po stronie X nie powstanie przychód. Ewentualny przychód podlegający opodatkowaniu powstanie tylko w momencie realizacji prawa (tj. w momencie, gdy wypłata gotówkowa stanie się należna)¹⁰⁴⁹. Wypłata na rzecz X jest opodatkowana stawką w wysokości 19%, ponieważ jest to źródło przychodów kapitały pieniężne¹⁰⁵⁰. Wypłaty realizowane przez Alfa Sp. z o.o. w ramach wdrożonego programu motywacyjnego pomniejszą dochód podatkowy spółki¹⁰⁵¹.

¹⁰⁴⁹ Wypłatę gotówkową należy uznać za przychód z pochodnych instrumentów finansowych (źródło: kapitały pieniężne) w rozumieniu art. 17 ust. 1 pkt 10 updof. Stosownie natomiast do treści art. 17 ust. 1b updof za datę powstania przychodu z tytułu realizacji praw wynikających z pochodnych instrumentów finansowych uważa się moment realizacji tych praw.

¹⁰⁵⁰ Od dochodów uzyskanych z odpłatnego zbycia papierów wartościowych lub pochodnych instrumentów finansowych, w tym z realizacji praw wynikających z tych instrumentów, z odpłatnego zbycia udziałów (akcji) oraz z tytułu objęcia udziałów (akcji) za wkład niepieniężny w postaci innej niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część, podatek dochodowy wynosi 19% uzyskanego dochodu (art. 30b ust. 1 updof).

¹⁰⁵¹ Tak np. Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu w interpretacji indywidualnej z dnia 6 czerwca 2014 r., nr ILPB3/423-132/14-2/JG.

Przykład nr 79 – *Director's fee* w spółce cypryjskiej (01.01.2011 – 31.12.2012)



X jest osobą fizyczną oraz polskim rezydentem podatkowym. X pełni funkcję członka zarządu w spółce cypryjskiej. Cyp Co świadczy usługi zarządcze na rzecz Alfa Sp. z o.o. za co otrzymuje stosowne wynagrodzenie (krok nr 1). X z tytułu pełnienia funkcji zarządczych w spółce cypryjskiej otrzymuje wynagrodzenie (krok nr 2).

(Źródło: opracowanie własne)

Komentarz podatkowy do kroku nr 1: Dochód Cyp Co z tytułu managment services podlega opodatkowaniu wyłącznie na Cyprze (zysk przedsiębiorstwa w rozumieniu art. 7 UPO nr 1).

Komentarz podatkowy do kroku nr 2: *Director's fee* to wynagrodzenie otrzymywane przez polskiego rezydenta podatkowego (menedżera) z tytułu pełnienia funkcji zarządczych w spółce zagranicznej. Niektóre umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zawarte przez Polskę przewidują możliwość opodatkowania *director's fee* jedynie w kraju siedziby zagranicznej spółki. W stanie prawnym do 31 grudnia 2012 r. szerokie możliwości optymalizacji podatkowej dawała spółka cypryjska, w której członkami rady nadzorczej lub rady dyrektorów (odpowiednik polskiego zarządu) byli polscy rezydenci. Wynagrodzenie dyrektora spółki cypryjskiej mogło być opodatkowane na Cyprze¹⁰⁵², natomiast Polska zwalniała *director's fee* z opodatkowania¹⁰⁵³.

W efekcie, wynagrodzenie X nie podlegało opodatkowaniu zarówno w Polsce, jak i na

¹⁰⁵² Zgodnie z art. 16 UPO nr 1 „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.”

¹⁰⁵³ Polska w celu uniknięcia podwójnego opodatkowania stosowała metodę wyłączenia z progresją, zgodnie bowiem z art. 24 ust. 1 lit. a) UPO nr 1, „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, (...)”.

Cyprze¹⁰⁵⁴. Spółka cypryjska podlegała opodatkowaniu 10-proc cypryjskim CIT, jednak efektywnie opodatkowanie kształtowało się na dużo niższym poziomie, ponieważ *director's fee* było traktowane jako koszt podatkowy pomniejszający dochód spółki. Wspomniany schemat optymalizacji podatkowej z dniem 1 stycznia 2013 r. został wyeliminowany na skutek zmian w umowie polsko-cypryjskiej¹⁰⁵⁵.

¹⁰⁵⁴ Wynagrodzenie polskiego rezydenta będącego dyrektorem w spółce cypryjskiej nie podlegało w Polsce opodatkowaniu stosownie do postanowień UPO nr 1 (tak np. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 26 marca 2012 r., nr IPPB2/415-63/10-4/MR), natomiast Cypr w swoim ustawodawstwie podatkowym rezygnował z opodatkowania dochodów nierezydentów z tytułu pełnionej funkcji członka zarządu lub rady nadzorczej w spółce cypryjskiej, jeżeli faktyczny zarząd nie był wykonywany na terytorium Cypru.

¹⁰⁵⁵ Protokół między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Republiki Cypru o zmianie umowy między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Republiki Cypru w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku, sporządzona w Warszawie dnia 4 czerwca 1992 r., podpisany w Nikozji dnia 22 marca 2012 r. (Dz.U. 2012r., poz. 1383).

4. Środki szczególne oraz ogólne ograniczania optymalizacji podatkowej

W rozdziale 4 przedmiotem analizy są pozostałe (inne niż przepisy *ad hoc*) środki prawne z uwzględnieniem podziału na środki szczególne oraz ogólne. Wyodrębnienie przepisów *ad hoc* z pozostałych środków prawnych poprzez ich analizę w odrębnym rozdziale wynika z faktu, iż było to podstawowe narzędzie służące ustawodawcy do ograniczania optymalizacji podatkowej. Pozostałe środki miały w zasadzie charakter pomocniczo – uzupełniający, ponieważ były stosowane przez ustawodawcę w sytuacji, gdy przepisy *ad hoc* nie przynosiły pożądanych rezultatów. Można stwierdzić, iż przepisy *ad hoc* były głównym środkiem prawnym w badanym okresie, natomiast pozostałe środki były stosowane sporadycznie lub zostały zaimplementowane do polskiego systemu prawnego z dużym opóźnieniem przez ustawodawcę. Przegląd pozostałych środków jest konieczny, ponieważ tylko w ten sposób można ustalić czy ustawodawca skorzystał ze wszystkich możliwości, aby skutecznie ograniczyć zjawisko optymalizacji podatkowej. Poprzestanie jedynie na analizie przepisów *ad hoc* nie pozwoliłoby w sposób jednoznaczny ocenić działań ustawodawcy w badanym okresie, w szczególności czy regulacje te powinny być stosowane jako podstawowe narzędzie zwalczania optymalizacji podatkowej.

W odniesieniu do środków szczególnych przedmiotem badania są przepisy dotyczące CFC, cienkiej kapitalizacji oraz cen transferowych. W zakresie środków ogólnych przedmiotem analizy są klauzula ogólna obejścia prawa podatkowego, przepisy Ordynacji podatkowej dotyczące pozorności czynności oraz tzw. małe klauzule obejścia prawa podatkowego¹⁰⁵⁶.

Analiza przepisów CFC jako szczególnego środka prawnego w kontekście zwalczania optymalizacji podatkowej jest konieczna, ponieważ jedną z przyczyn prawnych optymalizacji podatkowej jest szkodliwa konkurencja podatkowa. Niezbędne jest ustalenie czy ten środek prawny może skutecznie przeciwdziałać optymalizacji podatkowej z wykorzystaniem zagranicznych jurysdykcji podatkowych¹⁰⁵⁷. Na przykładzie Cypru, Luksemburga i Malty analizowany jest wpływ regulacji CFC na możliwości tworzenia efektywnych podatkowo struktur z wykorzystaniem zagranicznych spółek.

Przepisy dotyczące cienkiej kapitalizacji mają zapobiegać sytuacji, w której spółki powiązane kapitałowo, tak kształtują swoje ekonomiczne interesy, aby maksymalnie obniżyć podstawę opodatkowania¹⁰⁵⁸. Istota tych przepisów polega na ograniczeniu możliwości uznawania za koszty podatkowe odsetek od pożyczek zaciągniętych od podmiotów powiązanych, gdy działalność spółki jest

¹⁰⁵⁶ Pod koniec rozdziału 4 zostały również omówione skrótowo umowne środki antyabuzywne, ponieważ ich znaczenie dla ograniczania zjawiska optymalizacji podatkowej w badanym okresie było niewielkie.

¹⁰⁵⁷ Istotą regulacji CFC jest opodatkowanie w Polsce dochodu zagranicznego podmiotu kontrolowanego przez polskiego rezydenta podatkowego (por. B.Kuźniacki, Unikanie opodatkowania przez wykorzystanie zagranicznych spółek kontrolowanych, Kwartalnik Prawa Podatkowego nr 2/2012, s. 47).

¹⁰⁵⁸ A.Bryńska, Niedostateczna kapitalizacja (thin capitalisation) – wątpliwości powstające na tle obowiązujących przepisów, Monitor Podatkowy nr 3/2002, s.11.

finansowana głównie długiem przy jednoczesnym niskim poziomie kapitałów własnych pożyczkobiorcy¹⁰⁵⁹.

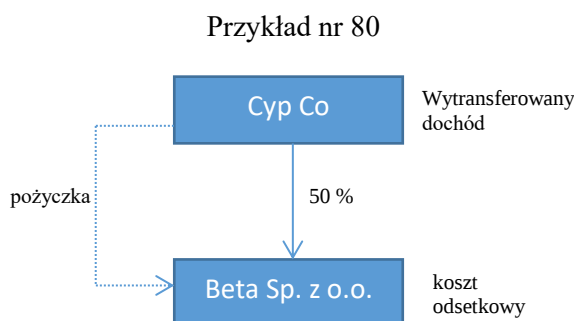
Przepisy dotyczące cen transferowych pozwalają organom podatkowym na szacowanie dochodu podatnika jeżeli w wyniku nierynkowych warunków transakcji z podmiotami powiązanymi wysokość zobowiązania podatkowego nie została wykazana w prawidłowej wysokości. Zawyżenie wysokości odsetek lub należności licencyjnych uiszczanych przez polskie spółki na rzecz zagranicznych podmiotów pozwala na wytransferowanie zysków z Polski. Możliwość określenia przez organ podatkowy wysokości wynagrodzenia na warunkach rynkowych ma uniemożliwiać polskim podatnikom wykazywanie dochodu w Polsce w zaniżonej wysokości na skutek ponoszenia nieuzasadnionych ekonomicznie opłat.

Klauzula ogólna obejścia prawa podatkowego ma uniemożliwić podatnikom osiągnięcie nieuzasadnionych korzyści podatkowych wynikających z sztucznych i pozbawionych ekonomicznego uzasadnienia transakcji. Może być stosowana w o wiele szerszym zakresie niż poszczególne środki szczególne. Kryterium sztucznych i pozbawionych ekonomicznego uzasadnienia transakcji jest nieostre, dlatego organ podatkowy dysponuje dużą swobodą uznaniową w odniesieniu do jakich stanów faktycznych klauzula ogólna obejścia prawa podatkowego może być stosowana. Niedookreśloność i nieostrość przesłanek stosowania klauzuli GAAR jest przedmiotem licznych kontrowersji w doktrynie prawa podatkowego oraz orzecznictwie sądów administracyjnych.

¹⁰⁵⁹ Ibidem.

4.1. Przepisy dotyczące cienkiej kapitalizacji

Udziałowcy (akcjonariusze) mogą dofinansować spółkę poprzez zwiększenie kapitału własnego lub wykorzystanie instrumentów dłużnych. Finansowanie długiem (tzw. cienka kapitalizacja) jest korzystniejsze podatkowo z perspektywy spółki oraz udziałowców¹⁰⁶⁰. W ten sposób część dochodu spółki kapitałowej zostaje opodatkowana jednokrotnie na poziomie jej wspólników¹⁰⁶¹. Rozwiązaniem preferowanym przez ustawodawcę jest finansowanie w formie kapitału własnego np. podwyższenie kapitału zakładowego spółki, ponieważ nie prowadzi do zaniżania dochodu spółki finansowanej¹⁰⁶². Ustawodawca chcąc przeciwdziałać zjawisku „drenowania” spółki z zysków przez podmioty powiązane wprowadził z dniem 1 stycznia 1999 r. ograniczenia w możliwości zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów odsetek od pożyczek udzielonych przez podmioty powiązane – przykład nr 80¹⁰⁶³.



Cyprijska spółka posiada 50% udziałów w kapitale zakładowym Beta Sp. z o.o. Cyp Co decyduje się na udzielenie oprocentowanej pożyczki na rzecz polskiej spółki Beta.

(Źródło: opracowanie własne)

Komentarz podatkowy do przykładu nr 80: Odsetki od pożyczki mogą zostać zaliczone do kosztów podatkowych w pełnej wysokości pod warunkiem nie podlegania ograniczeniom wynikającym z tzw. cienkiej kapitalizacji (art. 16 ust. 1 pkt 60 updog)¹⁰⁶⁴. Zastosowanie ograniczeń w zaliczaniu odsetek do kosztów podatkowych jest uwarunkowane łącznym spełnieniem następujących przesłanek:

¹⁰⁶⁰ Odsetki od pożyczki pomniejszają podstawę opodatkowania spółki, ponieważ stanowią koszt podatkowy. Dywidenda nie stanowi kosztu podatkowego dla spółki wypłacającej.

¹⁰⁶¹ W przypadku, gdy wspólnikiem jest podmiot zagraniczny dochód może w ogóle nie podlegać opodatkowaniu w Polsce pod warunkiem odpowiedniej strukturyzacji transakcji.

¹⁰⁶² Cienka kapitalizacja w perspektywie długofalowej może powodować brak korelacji między wysokością kapitału spółki i wielkością prowadzonej przez nią działalności, a w konsekwencji prowadzić do przerzucenia ryzyka skutków prowadzonej działalności na kontrahentów „niedokapitalizowanej” spółki.

¹⁰⁶³ Ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 1998 r. Nr 144, poz. 931).

¹⁰⁶⁴ Zgodnie z przepisami obowiązującymi do 31 grudnia 2014 r. nie uważa się za koszt uzyskania przychodu odsetek od pożyczek (kredytów) udzielonych spółce przez jej udziałowca (akcjonariusza) posiadającego nie mniej niż 25 proc. udziałów (akcji) tej spółki albo udziałowców (akcjonariuszy) posiadających łącznie nie mniej niż 25 proc. udziałów (akcji) tej spółki, jeżeli wartość zadłużenia spółki wobec udziałowców (akcjonariuszy) tej spółki posiadających co najmniej 25 proc. udziałów (akcji) i wobec innych podmiotów posiadających co najmniej 25

1. odsetki są wypłacane przez spółkę z tytułu pożyczek udzielonych przez podmioty zaliczane do grona „kwalifikowanych pożyczkodawców” (spółka matka oraz spółka siostra)¹⁰⁶⁵,
2. wskaźnik wartości zadłużenia podatnika wobec wybranych podmiotów powiązanych (spółka matka, spółka siostra, spółka babka) przekracza trzykrotność kapitału zakładowego podatnika¹⁰⁶⁶.

Początkowo ograniczenia dotyczyły jedynie pożyczek udzielonych przez zagranicznych udziałowców, jedynie bowiem w tym przypadku istniało ryzyko transferowania dochodu z Polski¹⁰⁶⁷. W odniesieniu do podmiotów krajowych będących pożyczkodawcami ryzyko nie występowało, ponieważ obniżenie dochodu jednego podmiotu skutkowało jednoczesnym podwyższeniem dochodu drugiego podmiotu w ramach tej samej jurysdykcji podatkowej. Regulacje te zostały zmienione dopiero na skutek orzeczenia TSUE¹⁰⁶⁸, które uznał podobne zróżnicowanie sytuacji rezydentów i nierezydentów na gruncie niemieckich przepisów podatkowych za niezgodne z prawem wspólnotowym¹⁰⁶⁹. Z dniem 1 stycznia 2005 r. polski ustawodawca zdecydował o rozszerzeniu ograniczeń wynikających z przepisów o niedostatecznej kapitalizacji także na spółki będące polskimi rezydentami¹⁰⁷⁰. W związku z wprowadzoną zmianą również podmioty krajowe zaczęły tworzyć struktury pozwalające na ominięcie ograniczeń wynikających z niedostatecznej kapitalizacji. Uniknięcie ograniczeń w zakresie cienkiej kapitalizacji było stosunkowo łatwe ze względu na:

- możliwość sztucznego zawyżenia wskaźnika zadłużenia (przykład nr 86),
- zamknięty katalog podmiotów kwalifikowanych (przykład nr 81, 82 i 85),
- ustalenie wysokości odsetek stanowiących koszty niepodatkowe na moment spłaty (przykład nr 84),
- problemy z określeniem co stanowi pożyczkę dla celów cienkiej kapitalizacji¹⁰⁷¹,

proc. udziałów w kapitale takiego udziałowca (akcjonariusza) osiągnie łącznie trzykrotność wartości kapitału zakładowego spółki – w części, w jakiej pożyczka (kredyt) przekracza tę wartość zadłużenia, określoną na dzień zapłaty odsetek.

¹⁰⁶⁵ Na podstawie art. 16 ust. 1 pkt 61 upod. ograniczeniom cienkiej kapitalizacji podlegają również pożyczki udzielone przez spółki siostry.

¹⁰⁶⁶ Odsetki nie stanowią kosztu podatkowego dla pożyczkobiorcy w zakresie w jakim pożyczka przekracza opisany powyżej wskaźnik wartości zadłużenia.

¹⁰⁶⁷ Do końca 2004 r. obowiązywał również przepis, na podstawie którego przepisów o niedostatecznej kapitalizacji (art. 16 ust. 1 pkt 60 i 61) nie stosowało się do odsetek od pożyczek (kredytów) udzielonych przez podatnika lub podatników mających siedzibę lub zarząd na terytorium Polski (rezydentów) – art. 16 ust. 7a upod.

¹⁰⁶⁸ Wyrok TSUE z 12 grudnia 2002 r. w tzw. sprawie Lankhorst-Hohorst, sygn. akt C-324/00.

¹⁰⁶⁹ Szerzej na ten temat w A. Zalański, Nowy status „zasady długości ramienia” w orzecznictwie ETS, Przegląd Podatkowy nr 8/2007, s.16-18.

¹⁰⁷⁰ Ustawa z dnia 18 listopada 2004 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2004 r. Nr 254, poz. 2533).

¹⁰⁷¹ W myśl art. 16 ust. 7b upod., przez pożyczkę dla celów cienkiej kapitalizacji, rozumie się każdą umowę, w której dający pożyczkę zobowiązuje się przenieść na własność biorącego określoną ilość pieniędzy, a biorący zobowiązuje się zwrócić tę samą ilość pieniędzy; przez pożyczkę tę rozumie się także emisję papierów wartościowych o charakterze dłużnym, depozyt nieprawidłowy lub lokatę. W praktyce istniały wątpliwości jakie stany faktyczne nie podlegają ograniczeniom cienkiej kapitalizacji ze względu na brak podobieństwa do umowy

- brak regulacji wskazującej kiedy pożyczkodawca przestaje być podmiotem kwalifikowanym (przykład nr 83),

W latach 2005-2015 ustawodawca nie dokonywał zasadniczych zmian w tej materii. Dopiero z dniem 1 stycznia 2015 r. wprowadzono szereg zmian, które miały znacząco ograniczyć zjawisko omijania ograniczeń z zakresie cienkiej kapitalizacji. Do najistotniejszych zmian należy zaliczyć¹⁰⁷²:

- rozszerzenie kręgu podmiotów kwalifikowanych na udziałowca pośredniego (spółkę babkę),
- zmianę sposobu ustalania wskaźnika zadłużenia polegającą na odejściu od koncepcji kapitału zakładowego (wprowadzenie kryterium kapitału własnego) oraz ustaleniu poziomu „akceptowalnego” zadłużenia na poziomie 1:1,
- określenie odsetek niestanowiących kosztów podatkowych na ostatni dzień miesiąca poprzedzającego dzień zapłaty odsetek,
- doprecyzowanie, iż pojęcie „zadłużenia” wobec podmiotów powiązanych dotyczy także innych tytułów niż pożyczka,
- wprowadzenie alternatywnej metody w stosunku do metody podstawowej¹⁰⁷³.

Przedmiotem analizy jest okres 1 stycznia 2011 r. – 31 grudnia 2016 r. Przedział czasowy obowiązywania schematów optymalizacyjnych zostanie podzielony na dwa okresy: przed i po 1 stycznia 2015 r., ponieważ w tym okresie została dokonana zasadnicza zmiana przepisów. W ramach niniejszego podrozdziału zostają przedstawione następujące struktury podatkowe:

- pożyczka od udziałowca pośredniego (01.01.2011 – 31.12.2014) – przykład nr 81,
- finansowanie spółki osobowej (01.01.2011 – 31.08.2016) – przykład nr 82,
- cesja umowy pożyczki (01.01.2011 – 31.12.2016) – przykład nr 83,
- uprzednia spłata kwoty głównej (01.01.2011 – 31.12.2014) – przykład nr 84,
- wykorzystanie podmiotu spoza grupy kapitałowej (01.01.2011 – 31.12.2016) – przykład nr 85,
- podwyższenie kapitału zakładowego (01.01.2011 – 31.12.2014) – przykład nr 86.

pożyczki zdefiniowanej w powołanym przepisie (por. wyrok NSA z dnia 7 sierpnia 2013 r., sygn. akt II FSK 2409/11).

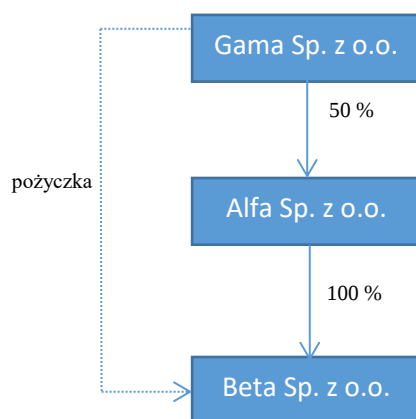
¹⁰⁷² M.Jamroży, A.Główka, Niedostateczna kapitalizacja – kalkulacja limitu odsetek zaliczanych do kosztów uzyskania przychodu, Monitor Podatkowy nr 5/2015, s.54.

¹⁰⁷³ Stosowanie metody alternatywnej było możliwe na podstawie nowouchwalonego artykuł 15c updop. W myśl niniejszego przepisu do kosztów podatkowych można zaliczyć odsetki (także od podmiotów niepowiązanych), których wartość nie przekracza:

- iloczynu stopy referencyjnej NBP (ok. 2,5%) powiększonej o 1,25 punktu procentowego oraz podatkowej wartości aktywów materialnych przedsiębiorstwa; oraz
- 50% wypracowanego zysku operacyjnego.

Poszczególne przykłady opisują korzyści podatkowe związane z funkcjonowaniem danej struktury podatkowej oraz przedział czasowy, w którym była stosowana.

Przykład nr 81 – pożyczka od udziałowca pośredniego (01.01.2011 – 31.12.2014)



Beta Sp. z o.o. jest spółką deweloperską. W związku z planowanymi inwestycjami spółka Beta chce pozyskać dodatkowe finansowanie. Niekorzystne oprocentowanie kredytów bankowych powoduje, iż zostaje podjęta decyzja o pozyskaniu środków finansowych w ramach grupy kapitałowej. Mając na uwadze ograniczenia wynikające z przepisów dotyczących niedostatecznej kapitalizacji pożyczka zostaje udzielona przez udziałowca pośredniego Gama Sp. z o.o.

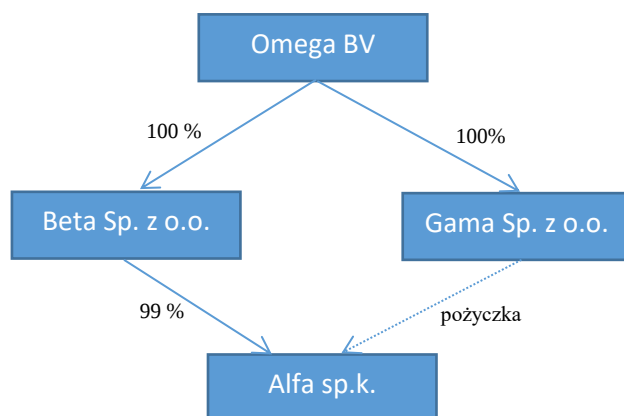
(Źródło: opracowanie własne)

Komentarz podatkowy do przykładu nr 81: Udzielenie pożyczki Beta Sp. z o.o. za pośrednictwem Gama Sp. z o.o. (spółka-babka) posiadającej jedynie pośredni udział w spółce Beta, nie podlega ograniczeniom wynikającym z przepisów o ciennej kapitalizacji. Literalne brzmienie art. 16 ust. 1 pkt 60 updog wskazuje, że ograniczeniom wynikającym z wyżej wymienionego przepisu podlegają jedynie pożyczki udzielone przez bezpośrednich udziałowców (akcjonariuszy)¹⁰⁷⁴. W konsekwencji, odsetki od pożyczki udzielonej przez spółkę Gama, są w całości kosztem uzyskania przychodu dla Beta Sp. z o.o.¹⁰⁷⁵.

¹⁰⁷⁴ Należy zauważyć, że w art. 16 ust. 1 pkt 60 updog rozróżnia dwie grupy podmiotów. Pierwszą stanowią udziałowcy spółki wobec których stosuje się ograniczenia w możliwości zaliczenia przez spółkę do kosztów uzyskania przychodu odsetek od pożyczek udzielonych przez tę grupę. Drugą stanowią podmioty (w tym udziałowcy pośredni spółki) w stosunku do których określa się wartość zadłużenia spółki po przekroczeniu którego odsetki od udzielonej pożyczki nie stanowią kosztu uzyskania przychodu.

¹⁰⁷⁵ J.Mika, Cienka kapitalizacja, Monitor Podatkowy nr 6/2008, s.13 i n.

Przykład nr 82 – finansowanie spółki osobowej (01.01.2011 – 31.12.2016)



Alfa sp.k. jest spółką celową w ramach grupy kapitałowej. Komandytariuszem w spółce Alfa jest Beta Sp. z o.o., natomiast jedynym udziałowcem spółki Beta jest spółka holenderska (Omega BV). Spółka Alfa zaciąga pożyczkę od Gama Sp. z o.o., w której jedynym udziałowcem jest również Omega BV.

(Źródło: A. Pęczyk-Tofel, Stosowanie przepisów o niedostatecznej kapitalizacji przy spółkach osobowych, Monitor Podatkowy nr 11/2010).

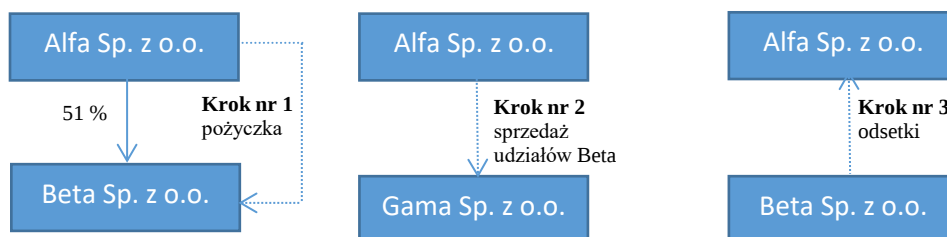
Komentarz podatkowy do przykładu nr 82: Wykorzystanie spółki osobowej w charakterze spółki celowej pozwala na uniknięcie ograniczeń podatkowych wynikających z finansowania długiem. Wynika to z faktu, iż ograniczenia w zakresie cienkiej kapitalizacji są rozpatrywane z perspektywy spółki komandytowej, a nie jej wspólnika. Art. 16 ust. 1 pkt 61 updop odnosi się bowiem do odsetek od pożyczek udzielonych przez spółkę innej spółce, jeżeli w obu tych podmiotach ten sam udziałowiec (akcjonariusz) posiada nie mniej niż 25% udziałów¹⁰⁷⁶. Literalna wykładnia niniejszego przepisu prowadzi do wniosku, iż ograniczenia w zakresie cienkiej kapitalizacji nie powinny dotyczyć pożyczki dla spółki komandytowej, ponieważ:

- w spółce komandytowej nie występują udziałowcy ani akcjonariusze,
- spółka komandytowa nie posiada kapitału zakładowego¹⁰⁷⁷.

¹⁰⁷⁶ A.Pęczyk-Tofel, Stosowanie przepisów o niedostatecznej kapitalizacji przy spółkach osobowych, Monitor Podatkowy 11/2010, s.52 i n.

¹⁰⁷⁷ Ibidem.

Przykład nr 83 – cesja umowy pożyczki (01.01.2011 – 31.12.2016)



*Alfa Sp. z o.o. jest większościowym udziałowcem spółki Beta (tzw. podmiotem kwalifikowanym). Spółka Alfa udziela oprocentowanej pożyczki Beta Sp. z o.o. (**krok nr 1**). Po udzieleniu pożyczki Alfa Sp. z o.o. sprzedaje udziały spółki Beta (**krok nr 2**). Nowym większościowym udziałowcem spółki Beta zostaje Gama Sp. z o.o., natomiast Beta Sp. z o.o. rozpoczyna wypłatę odsetek na rzecz dawnego udziałowca Alfa Sp. z o.o. (**krok nr 3**).*

(Źródło: opracowanie własne)

Komentarz podatkowy do przykładu nr 83: Zmiana wierzyciela przed rozpoczęciem spłaty odsetek pozwala na efektywne zniesienie ograniczeń wynikających z ciennej kapitalizacji¹⁰⁷⁸. W orzecznictwie sądów administracyjnych możemy odnaleźć tezę, zgodnie z którą proces ustalenia czy dane finansowanie podlega restrykcjom ciennej kapitalizacji jest dwustopniowy (na moment udzielenia pożyczki i spłaty odsetek — na obu etapach pożyczkodawcą powinien być podmiot kwalifikowany)¹⁰⁷⁹. Kwalifikowalność pożyczkodawcy dla celów ciennej kapitalizacji oznacza, iż stroną umowy pożyczki od momentu jej zawarcia do chwili spłaty był cały czas ten sam podmiot¹⁰⁸⁰. Jeżeli zatem następuje zmiana statusu wierzyciela (pożyczkodawcy) z posiadającego przymiot "kwalifikowanego pożyczkodawcy" (na dzień udzielenia pożyczki), na wierzyciela nieposiadającego tego przymiotu (na dzień spłaty pożyczki), to przepisy o ciennej kapitalizacji nie znajdą zastosowania¹⁰⁸¹.

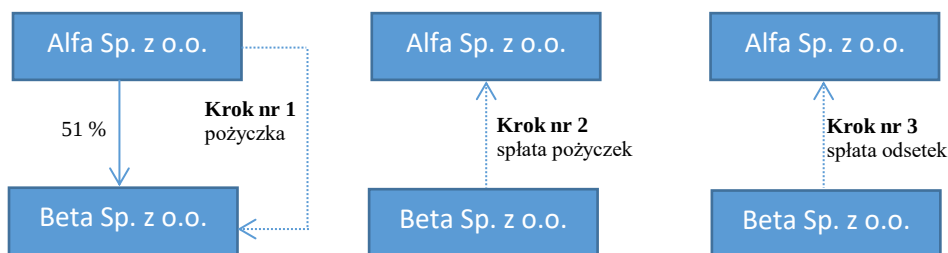
¹⁰⁷⁸ Udzielenie pożyczki przez podmiot kwalifikowany (znaczący udziałowiec) ze spłatą odsetek na rzecz podmiotu niekwalifikowanego.

¹⁰⁷⁹ Vide: wyrok NSA z dnia 30 stycznia 2013 r., sygn. akt II FSK 1216/11.

¹⁰⁸⁰ Np. Interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej z dnia 14 sierpnia 2013 r., nr IPPB3/423-382/13-2/KK.

¹⁰⁸¹ Por. wyrok NSA z dnia 23 października 2014 r., sygn. akt II FSK 2499/12.

Przykład nr 84 – uprzednia spłata kwoty głównej (01.01.2011 - 31.12.2014)



Beta Sp. z o.o. decyduje się na zaciągnięcie oprocentowanej pożyczki od swojego udziałowca Alfa Sp. z o.o. (krok nr 1). Strony postanawiają, iż w pierwszej kolejności będzie dokonywana spłata kwoty głównej pożyczki (krok nr 2). Po spłacie kwoty głównej spółka Beta spłaca część odsetkową pożyczki (krok nr 3).

(Źródło: opracowanie własne)

Komentarz podatkowy do przykładu nr 84: Odpowiednie odroczenie w czasie momentu spłaty odsetek pozwala na częściowe lub całkowite uniknięcie ograniczeń wynikających z cienkiej kapitalizacji¹⁰⁸². Spółka Beta spłacając w pierwszej kolejności kwotę główną pożyczki zmniejsza ograniczenia w zaliczaniu odsetek do kosztów podatkowych¹⁰⁸³. Z perspektywy prawa podatkowego i cywilnego strony umowy pożyczki dysponują dowolnością w zakresie określania terminu spłaty odsetek¹⁰⁸⁴. A zatem, odpowiednie ustrukturyzowanie harmonogramu spłaty odsetek powinno przynajmniej częściowo pozwolić na ograniczenie negatywnych następstw cienkiej kapitalizacji¹⁰⁸⁵.

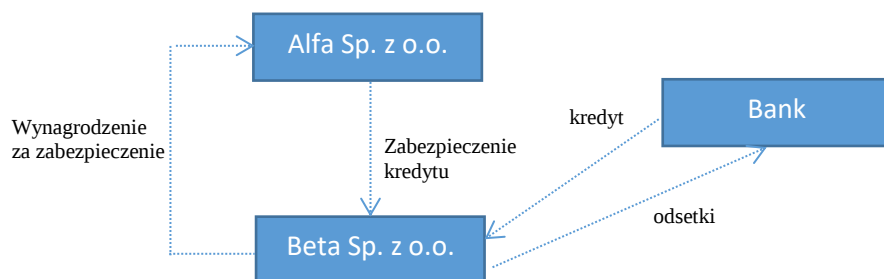
¹⁰⁸² Dla efektywności podatkowej niniejszego rozwiązania decydujące znaczenie mają (i) wartość kapitału zakładowego pożyczkobiorcy, (ii) kwota główna wynikająca z zawartej umowy pożyczki, (iii) wartość odsetek z tytułu zawartej umowy pożyczki, (iv) wartość zadłużenia spółki względem tzw. podmiotów kwalifikowanych.

¹⁰⁸³ Wartość zadłużenia Beta Sp. z o.o. z tytułu otrzymanej pożyczki nie powinna przekraczać trzykrotności wartości jej kapitału zakładowego na moment planowanej spłaty odsetek.

¹⁰⁸⁴ Por. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 19 lipca 2013 r., nr IPTPB3/423-136/13-5/IR.

¹⁰⁸⁵ Zobacz interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 23 lipca 2013 r., nr IBPBI/2/423-640/13/PH.

Przykład nr 85 – wykorzystanie podmiotu spoza grupy kapitałowej (01.01.2011 – 31.12.2016)

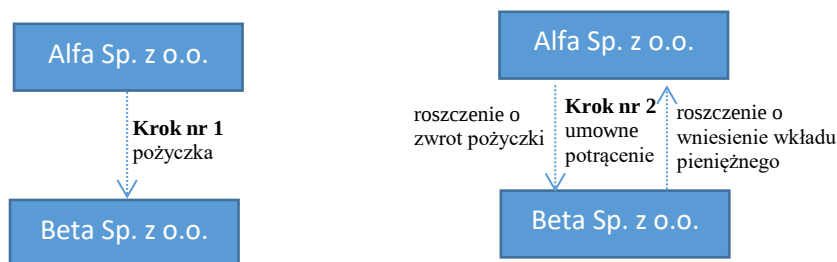


Spółka dominująca (Alfa Sp. z o.o.) zamierzała udzielić spółce córce (Beta Sp. z o.o.) pożyczki jednakże ze względu na ograniczenia ciennej kapitalizacji zostaje podjęta decyzja o wykorzystaniu podmiotu zewnętrznego w postaci banku. Alfa Sp. z o.o. posiada środki pieniężne w banku, który ma udzielić kredytu spółce Beta. W związku z powyższym spółka Alfa wyraża zgodę na ustanowienie zastawu na swoich środkach pieniężnych pod kredyt Beta Sp. z o.o.

(Źródło: M. Jamroży, M. Sobieszek, Pożyczka od udziałowca: kilka sposobów na zaliczenie odsetek do kosztów, Rzeczpospolita z 04.12.2008 r.)

Komentarz podatkowy do przykładu nr 85: Wykorzystanie podmiotu pośredniczącego (zewnętrznego spoza grupy kapitałowej) pozwala na rozwiązanie problemu ciennej kapitalizacji, ponieważ płacone odsetki są w całości kosztem podatkowym dla Beta Sp. z o.o. Zostanie osiągnięty również efekt jednokrotnego opodatkowania dochodu spółki Beta dzięki wynagrodzeniu Alfa Sp. z o.o. za zabezpieczenie kredytu.

Przykład nr 86 – podwyższenie kapitału zakładowego (01.01.2011 – 31.12.2014)



*Alfa Sp. z o.o. jest podmiotem kwalifikowanym w stosunku do spółka Beta. Spółka Alfa udziela oprocentowanej pożyczki na rzecz Beta Sp. z o.o. (**krok nr 1**). Ze względu na stosunkowo niski kapitał zakładowy jedynie niewielka część odsetek stanowiłaby koszt podatkowy dla spółki Beta. W związku z powyższym zostaje podjęta decyzja o podwyższeniu kapitału zakładowego Beta Sp. z o.o. Spółka Alfa zostaje zobowiązana do wniesienia wkładu pieniężnego oraz nadal ma roszczenie o zwrot pożyczki w stosunku do Beta Sp. z o.o. Spółki Alfa i Beta dokonują wzajemnego potrącenia wierzytelności (**krok nr 2**). Zostaje dokonana konwersja części kwoty głównej pożyczki na udziały w Beta Sp. z o.o.*

(Źródło: opracowanie własne)

Komentarz podatkowy do przykładu nr 86: Podwyższenie kapitału zakładowego bez faktycznego angażowania dodatkowych środków pieniężnych pozwala na złagodzenie niekorzystnych następstw cienkiej kapitalizacji¹⁰⁸⁶. Pewnym ograniczeniem w tym zakresie jest art. 16 ust. 7 updop, zgodnie z którym dla celów cienkiej kapitalizacji nie uwzględnia wartości kapitału zakładowego w części pokrytej wierzytelnościami z tytułu pożyczek (kredytów). Należałoby zatem uznać, że nadal jedynie niewielka część odsetek będzie kosztem podatkowym dla Beta Sp. z o.o. Mając jednak na uwadze, iż podwyższenie kapitału zakładowego nastąpiło w drodze wkładu pieniężnego (opłaconego w drodze umownego potrącenia) należy przyjąć, iż doszło do efektywnego podwyższenia w rozumieniu przepisów dotyczących cienkiej kapitalizacji¹⁰⁸⁷.

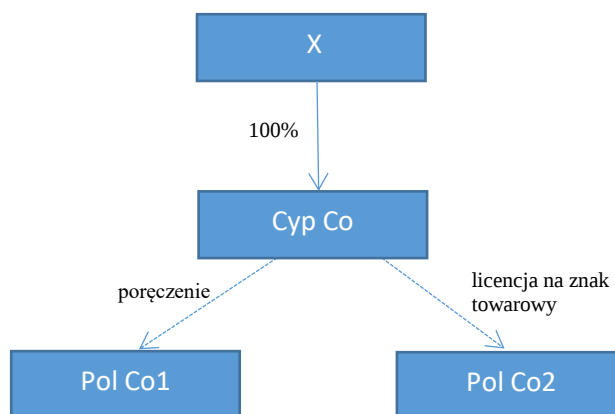
¹⁰⁸⁶ M.Barowicz, Można uniknąć konsekwencji niedostatecznej kapitalizacji, Rzeczpospolita z 02.06.2014 r.

¹⁰⁸⁷ Por. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 5 listopada 2013 r., nr ITPB3/423-361a/13/MK.

4.2. Przepisy dotyczące zagranicznych spółek kontrolowanych

Przepisy dotyczące opodatkowania zagranicznych spółek kontrolowanych zasadniczo polegają na opodatkowaniu dochodów spółek zależnych na poziomie ich bezpośrednich lub pośrednich udziałowców¹⁰⁸⁸. Opodatkowanie dochodów spółek zależnych jest wprowadzane przez państwo siedziby udziałowców i jest niezależne od opodatkowania spółki zależnej w państwie rezydencji oraz faktycznej wypłaty zysku z spółki zależnej¹⁰⁸⁹. Uzasadnieniem dla wprowadzenia przepisów CFC jest możliwość odroczenia lub całkowitego uniknięcia opodatkowania dochodu wygenerowanego w spółkach zależnych zlokalizowanych w zagranicznych jurysdykcjach podatkowych¹⁰⁹⁰. Nie jest bowiem sytuacją pożądaną, aby polski rezydent podatkowy prowadzący na terenie Polski działalność za pośrednictwem zagranicznych wehikułów korporacyjnych znajdował się w lepszej sytuacji niż podmioty prowadzące bezpośrednią działalność (z pominięciem spółek zagranicznych) na terytorium Polski¹⁰⁹¹. Wprowadzenie tychże regulacji ma doprowadzić do opodatkowania dochodów generowanych przez składniki majątkowe, których ekonomicznymi właścicielami są polscy podatnicy, natomiast nominalnym właścicielem są podmioty zagraniczne (przykład nr 87). Chodzi przede wszystkim o dochód, który jest mobilny i łatwo transferowalny do państw o niskim poziomie opodatkowania¹⁰⁹². W przeciwieństwie do regulacji w zakresie cen transferowych nie ma znaczenia czy dochód został uzyskany zgodnie czy niezgodnie z zasadą rynkowości¹⁰⁹³.

Przykład nr 87



Cyprijska spółka kapitałowa (Cyp Co) jest jedynym udziałowcem w dwóch polskich spółkach z ograniczoną odpowiedzialnością (Pol Co1 i Pol Co2), które prowadzą działalność deweloperską na terytorium Polski. Dochód podatkowy Pol Co1 i Pol Co2 jest redukowany przez opłaty ponoszone na

¹⁰⁸⁸ W.Missala, Opodatkowanie zagranicznych....., op.cit., s.15.

¹⁰⁸⁹ Ibidem.

¹⁰⁹⁰ M.Rudnicki, Ł. Szczygielski, Przegląd regulacji....., op. cit., s. 10.

¹⁰⁹¹ B.Kuźniacki, Krytyczna analiza....., op. cit., s. 9.

¹⁰⁹² F.Majdowski, Korelacja regulacji dotyczących kontrolowanej spółki zagranicznej oraz regulacji w zakresie cen transferowych, z uwzględnieniem projektu OECD Base Erosion and Profit Shifting, Monitor Podatkowy nr 9/2017, s.28.

¹⁰⁹³ Ibidem.

rzecz Cyp Co z tytułu różnych usług niematerialnych (licencje, poręczenia). Dochód polskich spółek operacyjnych kumulowany jest na poziomie spółki cypryjskiej. Udziałowcem w Cyp Co jest polski rezydent podatkowy X będący osobą fizyczną.

(Źródło: opracowanie własne)

Komentarz podatkowy do przykładu nr 87: Opłaty za usługi niematerialne (poręczenie, opłaty licencyjne) ponoszone przez Pol Co1 i Pol Co2 nie podlegają opodatkowaniu podatkiem u źródła w Polsce. Wynagrodzenie z tytułu udzielonego poręczenia podlega opodatkowaniu tylko w państwie siedziby usługodawcy (zysk przedsiębiorstwa w rozumieniu art. 7 UPO nr 1). Opłaty licencyjne z tytułu korzystania ze znaku towarowego są zwolnione z podatku u źródła w Polsce na podstawie art. 21 ust. 3 updog. Dochód polskich spółek zostaje skumulowany w spółce cypryjskiej, która jest kontrolowana przez polskiego rezydenta podatkowego. W ten sposób dochód osiągnięty na terytorium Polski nie zostaje faktycznie opodatkowany. W momencie, gdy dochód zostanie wytransferowany z Polski jego późniejsze opodatkowanie w momencie dystrybucji z podmiotu zagranicznego (Cyp Co) do polskiego rezydenta podatkowego (X) nie jest sprawą pewną i oczywistą. Przepisy CFC mają uniemożliwiać optymalizację podatkową z wykorzystaniem zagranicznych podmiotów poprzez opodatkowanie polskiego rezydenta podatkowego z tytułu dochodów osiągniętych przez zagraniczny podmiot. W ten sposób wytransferowanie dochodu z polskich spółek do podmiotu zagranicznego nie jest opłacalne podatkowo¹⁰⁹⁴.

Optymalizacja podatkowa z wykorzystaniem struktur międzynarodowych jest często błędnie utożsamiana z jurysdykcjami podatkowymi, które potocznie określa się mianem rajów podatkowych. Analizując przykład nr 87 należy zauważyć, że przepisy CFC są ukierunkowane głównie na zwalczanie zjawiska szkodliwej konkurencji podatkowej w zwykłej postaci, natomiast problematyka rajów podatkowych dotyczy głównie uchylania się od opodatkowania (szkodliwa konkurencja podatkowa w kwalifikowanej postaci)¹⁰⁹⁵. Szkodliwą konkurencję podatkową w zwykłej postaci stosują państwa należące do Unii Europejskiej jak Cypr, Malta czy Luksemburg. Regulacje CFC wprowadzone do polskiego systemu podatkowego z dniem 1 stycznia 2015 r.¹⁰⁹⁶ mają uniemożliwić polskim rezydentom podatkowym optymalizację podatkową z wykorzystaniem właśnie tych jurysdykcji podatkowych. Zgodnie z wprowadzonymi regulacjami polscy podatnicy (osoby fizyczne lub prawne) są zobowiązani płacić podatek w Polsce (stawka – 19%) od dochodów osiągniętych przez zagraniczne spółki z państw członkowskich Unii Europejskiej, spełniające łącznie następujące warunki:

1) w spółce zagranicznej podatnik podatku dochodowego będący polskim rezydentem podatkowym posiada nieprzerwanie przez okres nie krótszy niż 30 dni, bezpośrednio lub pośrednio, co najmniej 25%

¹⁰⁹⁴ Podmiotem zobowiązanym do zapłaty podatku będzie polski rezydent podatkowy będący udziałowcem w zagranicznej spółce.

¹⁰⁹⁵ Problematyka szkodliwej konkurencji podatkowej została omówiona w rozdziale 2.

¹⁰⁹⁶ Nowelizacja z 2014 r.

udziałów w kapitale lub 25% praw głosu w organach kontrolnych lub stanowiących lub 25% udziałów związanych z prawem do uczestnictwa w zyskach,

2) co najmniej 50% przychodów spółki zagranicznej osiągniętych w roku podatkowym pochodzi z dywidend i innych przychodów z udziału w zyskach osób prawnych, przychodów ze zbycia udziałów (akcji), wierzytelności, odsetek i pożytków od wszelkiego rodzaju pożyczek, poręczeń i gwarancji, a także przychodów z praw autorskich, praw własności przemysłowej, w tym z tytułu zbycia tych praw, a także zbycia i realizacji praw z instrumentów finansowych,

3) co najmniej jeden rodzaj przychodów z wymienionych w pkt 2, uzyskiwanych przez zagraniczną spółkę, podlega w państwie jej siedziby lub zarządu opodatkowaniu według stawki podatku dochodowego obowiązującej w tym państwie niższej o co najmniej 25% od stawki, o której mowa w art. 19 ust. 1 updog, lub zwolnieniu bądź wyłączeniu z opodatkowania podatkiem dochodowym w tym państwie, chyba że przychody te będą podlegać zwolnieniu od opodatkowania w państwie siedziby lub zarządu spółki je otrzymującej na podstawie przepisów Dyrektywy 2011/96/UE ¹⁰⁹⁷.

Definicja spółki zagranicznej dla celów reżimu CFC obejmuje następujące kategorie podmiotów:

- osobę prawną,
- spółkę kapitałową w organizacji,
- jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej inną niż spółka niemająca osobowości prawnej,
- spółkę niemającą osobowości prawnej, o której mowa w art. 1 ust. 3 pkt 2 updog – nieposiadającą siedziby lub zarządu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w której polski podatnik, posiada udział w kapitale, prawo głosu w organach kontrolnych lub stanowiących lub prawo do uczestnictwa w zysku ¹⁰⁹⁸.

Spod reżimu CFC są wyłączone zagraniczne spółki prowadzące w państwie rezydencji rzeczywistą działalność gospodarczą lub osiągające w danym roku podatkowym przychody nie przekraczające kwoty odpowiadającej 250 000 euro ¹⁰⁹⁹.

Podstawę opodatkowania stanowi dochód zagranicznej spółki kontrolowanej przypadający na okres, w którym podatnik posiadał (kwalifikowany) udział w KSZ w takiej części, jaka odpowiada posiadanym przez podatnika udziałom związanym z prawem do uczestnictwa w zyskach tej spółki, po odliczeniu kwot:

- dywidendy otrzymanej przez podatnika od KSZ,
- z odpłatnego zbycia przez podatnika udziału w KSZ.

¹⁰⁹⁷ Art. 24a ust. 3 pkt 3 updog i art. 30f ust. 3 pkt 3 updog.

¹⁰⁹⁸ Art. 24a ust. 2 pkt 1 updog i art. 30f ust. 2 pkt 1 updog.

¹⁰⁹⁹ Art. 24a ust. 19 updog i art. 30f ust. 19 updog.

Wysokość uzyskanych przez zagraniczną spółkę kontrolowaną przychodów oraz poniesionych kosztów ustala się zgodnie z przepisami updog. Przedmiotem regulacji są również inne kwestie dotyczące m.in. prowadzenia rejestru zagranicznych spółek kontrolowanych, które z perspektywy oceny skuteczności CFC jako środka ograniczania optymalizacji podatkowej zostaną pominięte.

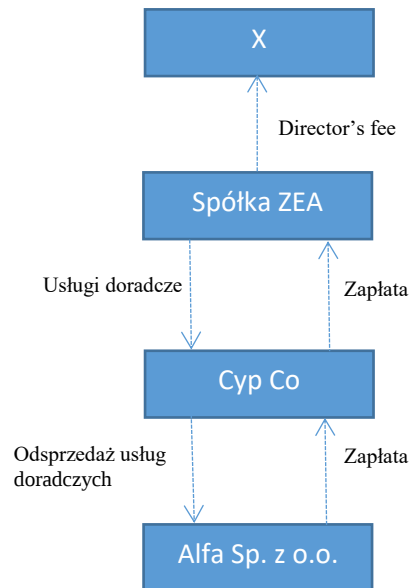
Analiza zostanie przeprowadzona w odniesieniu do struktur podatkowych funkcjonujących na podstawie zmienionych UPO z Cyprem, Luksemburgiem i Maltą¹¹⁰⁰. W ten sposób możliwa jest ocena czy przepisy CFC są skuteczniejszym środkiem prawnym niż zmiana poszczególnych umów w trybie negocjacji z wybranymi państwami. W ramach niniejszego podrozdziału zostają przedstawione następujące struktury podatkowe:

- *director's fee* od spółki w ZEA (01.01.2013 – 31.12.2015) – przykład nr 88,
- cypryjska spółka zarządzająca prawami własności intelektualnej (01.01.2012 – 30.06.2016) – przykład nr 89,
- transfer zysków FIZ do ostatecznego odbiorcy poprzez cypryjską spółkę osobową (01.01.2011 – 31.12.2012) – przykład nr 90,
- sprzedaż majątku nieruchomego za pośrednictwem spółki luksemburskiej (01.01.2014 – 31.12.2016) – przykład nr 91,
- maltańska spółka handlowa i holdingowa (01.01.2013 – 31.12.2016) – przykład nr 92,
- nieopodatkowana sprzedaż nieruchomości z wykorzystaniem spółek zagranicznych (01.01.2013 – 31.12.2015) – przykład nr 93,
- podwyższenie wartości podatkowej aktywów przy powrotnym transferze do Polski (01.01.2014 – 31.12.2014) – przykład nr 94.

Poszczególne przykłady opisują korzyści podatkowe związane z funkcjonowaniem danej struktury podatkowej oraz przedział czasowy, w którym była stosowana.

¹¹⁰⁰ W odniesieniu do polsko – cypryjskiej umowy przedmiotem analizy jest stan prawny obowiązujący od 1 stycznia 2013 r. (z wyjątkiem przykładu nr 90), natomiast w stosunku do umowy polsko – luksemburskiej stan prawny obowiązujący od 1 stycznia 2014 r. Do najważniejszych zmian w umowie polsko - cypryjskiej należy zaliczyć: (i) likwidację klauzuli *tax sparing*, (ii) opodatkowanie wynagrodzeń dyrektorskich w Polsce oraz (iii) wprowadzenie metody zaliczenia dla zysków zagranicznych zakładów. Do polsko – luksemburskiej UPO wprowadzono klauzulę nieruchomościową oraz metodę zaliczenia dla dochodów z udziału w zyskach osób prawnych.

Przykład nr 88 – director's fee od spółki w ZEA (01.01.2013 – 31.12.2015)



Spółka z Zjednoczonych Emiratów Arabskich świadczy usługi doradcze na rzecz Cyp Co, która dokonuje dalszej odsprzedaży na rzecz Alfa Sp. z o.o. realizując niewielką marżę. X będący polskim rezydentem podatkowym jest jedynym udziałowcem i prezesem zarządu w spółce z ZEA. Emiracka spółka posiada 100% udziałów w Cyp. Co.

(Źródło: opracowanie własne)

Komentarz podatkowy do przykładu nr 88: Z dniem 1 stycznia 2013 r. wynagrodzenie polskich rezydentów podatkowych z tytułu pełnienia funkcji członka zarządu w spółce cypryjskiej podlega opodatkowaniu w Polsce. Rozszerzenie dotychczasowej struktury (przykład nr 79) o spółkę, której UPO z Polską przewiduje możliwość opodatkowania wynagrodzenia dyrektorskiego w kraju siedziby zagranicznej spółki, pozwala na zachowanie dotychczasowych korzyści. Jedną z takich UPO jest umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania zawarta z Zjednoczonymi Emiratami Arabskimi¹¹⁰¹. Tym samym, dochód osiągnięty z tytułu pełnienia funkcji członka zarządu w spółce zarejestrowanej w Zjednoczonych Emiratach Arabskich przez polskiego rezydenta (X) nie podlega opodatkowaniu zarówno w Polsce i ZEA¹¹⁰².

Spółka cypryjska (Cyp. Co) jest wykorzystywana jako odsprzedawca usług świadczonych przez

¹¹⁰¹ Art. 19 UPO nr 4 stanowi, iż wynagrodzenie i inne należności, które osoba mająca miejsce zamieszkania w Rzeczypospolitej Polskiej otrzymuje z tytułu członkostwa w zarządzie, radzie nadzorczej lub innym podobnym organie spółki mającej siedzibę w Zjednoczonych Emiratach Arabskich, może być opodatkowane w ZEA. Zgodnie natomiast z art. 24 ust. 1 pkt a) UPO nr 4, jeżeli osoba mająca miejsce zamieszkania w Polsce osiąga dochód, który zgodnie z postanowieniami tej umowy może być opodatkowany w Zjednoczonych Emiratach Arabskich, Polska zwolni taki dochód od opodatkowania stosując metodę wyłączenia z progresją.

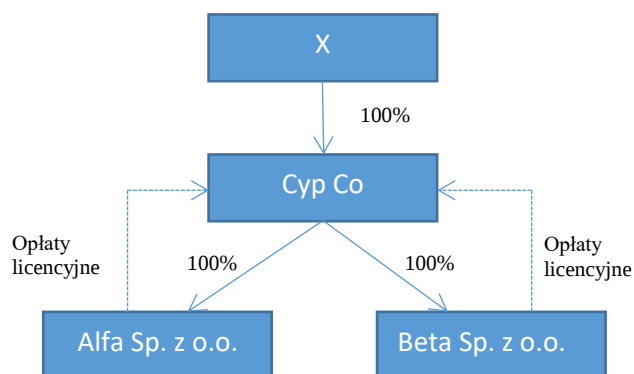
¹¹⁰² ZEA są krajem, w którym nie występują podatki dochodowe.

spółkę ZEA. Na Cyprze jest opodatkowana jedynie marża jaką spółka cypryjska otrzyma z tytułu odsprzedaży usług spółki ZEA. Pozostała część kwoty trafi do spółki w Zjednoczonych Emiratach Arabskich, których ustawodawstwo wewnętrzne nie przewiduje opodatkowania dochodu. Końcowo, spółka dokona na rzecz polskiego rezydenta pełniącego funkcję członka zarządu wypłaty wynagrodzenia, które nie podlega opodatkowaniu zarówno w Polsce jak i ZEA.

Na podstawie przepisów CFC, Cyp Co nie może zostać uznana za KSZ, ponieważ usługi niematerialne nie należą do kategorii przychodów pasywnych. Podobnie będzie w przypadku spółki z ZEA. Nawet gdyby przyjąć, że podmiot z ZEA jest KSZ, nie oznaczałoby to automatycznego opodatkowania X. Należy bowiem zauważyć, że wynagrodzenie dyrektorskie X stanowiłoby koszt podatkowy dla spółki z ZEA. W konsekwencji, regulacje CFC nie mogą zostać uznane za skuteczny środek prawny w stosunku do niniejszej struktury. Na skutek zmiany UPO pomiędzy Polską a Zjednoczonymi Emiratami Arabskimi niniejsza struktura stała się nieaktualna z dniem 1 stycznia 2016 r.¹¹⁰³.

¹¹⁰³ Protokół między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Zjednoczonych Emiratów Arabskich zmieniający Umowę między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Zjednoczonych Emiratów Arabskich w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku, sporządzoną w Abu Zabi dnia 31.01.1993 r., oraz Protokół, sporządzony w Abu Zabi dnia 31.01.1993 r., podpisany w Abu Zabi dnia 11.12.2013 r. (Dz. U. z 2015 r. poz. 312).

Przykład nr 89 – cypryjska spółka zarządzająca prawami własności intelektualnej (01.01.2012 – 30.06.2016)



X jest polskim rezydentem podatkowym oraz jedynym udziałowcem cypryjskiej spółki (Cyp Co – odpowiednik polskiej sp. z o.o.). Cyp Co uzyskuje od polskich spółek opłaty licencyjne za udostępnione prawa własności intelektualnej (znaki towarowe). Zyski skumulowane w spółce cypryjskiej X planuje zainwestować w założenie nowej spółki w Polsce.

(Źródło: opracowanie własne)

Komentarz podatkowy do przykładu 89: Opłaty licencyjne uiszczane przez spółki Alfa i Beta stanowią koszt podatkowy. Jednocześnie są one zwolnione z opodatkowania podatkiem u źródła w Polsce na podstawie art. 21 ust. 3 updop. Zyski Cyp. Co z tytułu eksploatacji przysługujących jej praw własności intelektualnej są opodatkowane na Cyprze w preferencyjny sposób (tzw. IP Box)¹¹⁰⁴. Zgodnie z ustawodawstwem cypryjskim 80 % dochodu spółki cypryjskiej osiągniętego z tytułu użytkowania praw własności intelektualnej jest zwolnione z opodatkowania¹¹⁰⁵. Pozostała część podlega opodatkowaniu stawką podatkową w wysokości 12,5 %¹¹⁰⁶.

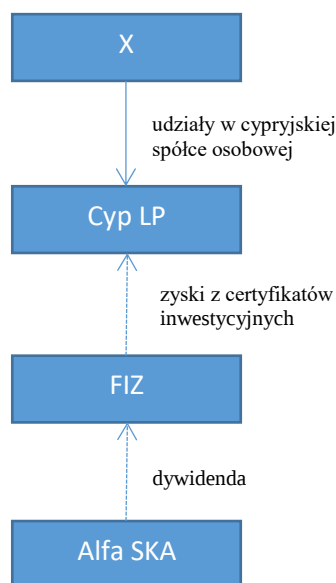
Cyp Co spełnia kryteria KSZ (X posiada 100% udziałów w Cyp Co, przychody spółki cypryjskiej mają charakter pasywny, a stawka podatkowa na Cyprze wynosi 12,5%), dlatego też dochody Cyp Co są opodatkowane w Polsce na poziomie X (udziałowiec Cyp Co).

¹¹⁰⁴ Szczególne zasady opodatkowania dotyczą m.in. patentów, praw do znaków towarowych, wzorów przemysłowych oraz praw autorskich. Preferencyjnym opodatkowaniem objęte są prawa własności intelektualnej wytworzone we własnym zakresie, jak i nabyte od podmiotu trzeciego (por. J.Jankowski, Zjawisko szkodliwej konkurencji podatkowej w Unii Europejskiej na przykładzie wybranych elementów systemu podatkowego Węgier, Doradztwo Podatkowe - Biuletyn Instytutu Studiów Podatowych nr 12/2016, s.24).

¹¹⁰⁵ Zwolnienie dotyczy również dochodów osiągniętych z tytułu rozporządzania prawami własności intelektualnej oraz odszkodowania za naruszenie chronionego prawa własności intelektualnej (por. J.Jankowski, Zjawisko szkodliwej konkurencji podatkowej w Unii Europejskiej na przykładzie wybranych elementów systemu podatkowego Węgier, Doradztwo Podatkowe - Biuletyn Instytutu Studiów Podatowych nr 12/2016, s.24).

¹¹⁰⁶ Oznacza to efektywne opodatkowanie na poziomie 2,5%.

Przykład nr 90 – transfer zysków FIZ do ostatecznego odbiorcy poprzez osobową spółkę cypryjską (01.01.2011 – 31.11.2012)



FIZ jest większościowym akcjonariuszem w spółce komandytowo – akcyjnej, natomiast Cyp LP (cypryjska spółka osobowa) posiada większość certyfikatów inwestycyjnych w FIZ. Fundusz inwestycyjny zamknięty dokonuje wypłaty wypracowanego zysku poprzez umorzenie na podstawie żądania wykupu certyfikatów lub zbycia certyfikatów w drodze umowy cywilnoprawnej. Wspólnikiem w osobowej spółce cypryjskiej jest X – polski rezydent podatkowy.

(Źródło: opracowanie własne)

Komentarz podatkowy do przykładu nr 90: Dywidenda wypłacona przez SKA do FIZ jest zwolniona z opodatkowania na podstawie art. 6 ust. 1 pkt 10 updop. Zyski ze zbycia certyfikatów inwestycyjnych osiągnęte przez Cyp LP mieszczą się w zakresie przedmiotowym art. 13 UPO nr 1 (capital gains - zyski z przeniesienia własności majątku). W konsekwencji, dochód X osiągnięty za pośrednictwem cypryjskiej spółki osobowej podlega opodatkowaniu wyłącznie na Cyprze i jest jednocześnie zwolniony z opodatkowania w Polsce¹¹⁰⁷. Cypryjskie ustawodawstwo podatkowe nie przewiduje opodatkowania zysków związanych ze zbyciem papierów wartościowych np. umorzenie certyfikatów inwestycyjnych przez FIZ.

Przepisy dotyczące CFC znajdują zastosowanie również do zagranicznych zakładów należących do polskich podatników¹¹⁰⁸. A zatem, konieczne jest rozstrzygnięcie czy Cyp LP podlega reżimowi CFC. Niewątpliwie spełnione są warunki w zakresie wysokości udziału w zysku oraz stawki podatkowej obowiązującej w państwie siedziby spółki cypryjskiej. Wątpliwości może budzić uznanie zysków

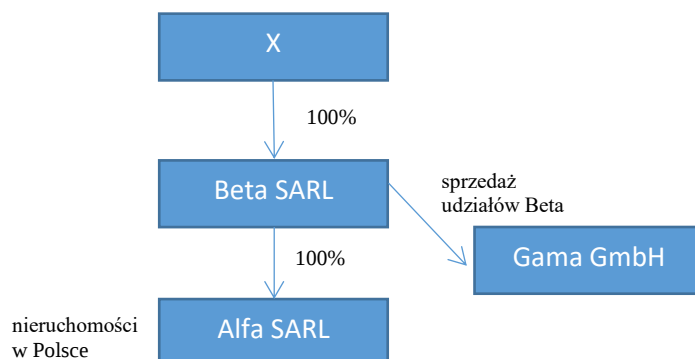
¹¹⁰⁷ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 4 stycznia 2013 r., nr IPPB2/415-982/12-5/AS.

¹¹⁰⁸ Art. 30f ust. 21 updof.

z certyfikatów inwestycyjnych za przychody pasywne, ponieważ zyski te nie zostały wskazane przez ustawodawcę na liście obowiązującej w przepisach updof i updop. Należy jednak pamiętać, że powyższe wyliczenie ma jedynie charakter przykładowy. Interpretacje indywidualne dotyczące KSZ wskazują na szerokie rozumienie pojęcia „przychodów pasywnych” przez organy podatkowe¹¹⁰⁹. W konsekwencji, dochody cypryjskiej spółki osobowej podlegają efektywnemu opodatkowaniu w Polsce.

¹¹⁰⁹ Przykładowo, Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi w interpretacji z dnia 18 czerwca 2015 r. (nr ITPB3/4510-101/15-2/IR) stwierdził, że przychody z tytułu uczestnictwa w funduszu stanowią przychody z realizacji instrumentów finansowych, zatem będą stanowiły przychody pasywne.

**Przykład nr 91 – sprzedaż majątku nieruchomego za pośrednictwem spółki luksemburskiej
(01.01.2014 – 31.12.2016)**



Alfa SARL jest właścicielem nieruchomości położonych w Polsce. Jedynym udziałowcem spółki Alfa jest Beta SARL. Obydwie spółki to podmioty prawa luksemburskiego (odpowiedniki polskich spółek z ograniczoną odpowiedzialnością). X jest polskim rezydentem podatkowym i jedynym udziałowcem Beta SARL. Faktycznym celem sprzedaży udziałów Alfa jest przeniesienie własności nieruchomości położonych w Polsce.

(Źródło: opracowanie własne)

Komentarz podatkowy do przykładu nr 91: Co do zasady, dochody ze zbycia akcji i udziałów spółek opodatkowane są w kraju rezydencji zbywcy. Wyjątkiem od powyższej zasady jest sprzedaż udziałów w spółce, której głównym substratem majątkowym są nieruchomości¹¹¹⁰. W przypadku sprzedaży udziałów spółki, której majątek składa się w większości z majątku nieruchomego, zyski z tego tytułu mogą być opodatkowane w państwie położenia majątku nieruchomego (tzw. klauzula nieruchomościowa)¹¹¹¹. Klauzula ta w podstawowej wersji dotyczy spółek, w których nieruchomości w sposób bezpośredni stanowią główny składnik majątkowy. Rozszerzona klauzula nieruchomościowa obejmuje natomiast spółki, których majątek składa się głównie z nieruchomości jedynie w sposób pośredni poprzez posiadanie udziałów w spółkach nieruchomościowych¹¹¹².

Luksemburg stanowił niezwykle atrakcyjną lokalizację dla spółki holdingowej posiadającej bezpośrednio lub pośrednio nieruchomości w Polsce ze względu na brak klauzuli nieruchomościowej w polsko-luksemburskiej UPO, możliwość optymalizacji późniejszej repatriacji dochodów oraz zwolnienie podatkowe z tytułu zbycia udziałów/akcji w zagranicznych spółkach¹¹¹³.

¹¹¹⁰ W.Knap, Narzędzia optymalizacji....., op.cit., s. 78.

¹¹¹¹ M.Jamroży, Sprzedaż nieruchomości w świetle umów o unikaniu podwójnego opodatkowania - kilka uwag o sprawach kontrowersyjnych, Przegląd Podatkowy nr 12/2011, s. 6-8.

¹¹¹² A.Kozłowska, Sprzedaż aktywów, [w:] Restrukturyzacje spółek kapitałowych. Aspekty podatkowe, praca zbior. pod red. K. Klimkiewicz, Warszawa 2011, s. 54.

¹¹¹³ K.Przewłocka, K.Lisowska, Klauzula nieruchomościowa ogranicza planowanie podatkowe, Prawo i Podatki nr 12/2014, s. 26.

Do polsko – luksemburskiej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania klauzula nieruchomościowa została wprowadzona z dniem 1 stycznia 2014 r.¹¹¹⁴. Na gruncie znowelizowanej UPO nr 2 obowiązuje klauzula nieruchomościowa w wersji rozszerzonej¹¹¹⁵. Powstaje pytanie czy sprzedaż udziałów przez nierezydenta w zagranicznej spółce, której głównym aktywnym są nieruchomości położone w Polsce, jest objęta zakresem rozszerzonej klauzuli nieruchomościowej¹¹¹⁶. Nierezydenci zgodnie z zasadą ograniczonego obowiązku podatkowego podlegają opodatkowaniu w Polsce jedynie od dochodu, który ma swoje źródło na terytorium Polski¹¹¹⁷. Zdaniem ministra finansów, zbycie przez nierezydentów udziałów w polskich spółkach nie stanowi dochodu uzyskanego ze źródeł położonych w Polsce z wyjątkiem sprzedaży udziałów w polskiej spółce nieruchomościowej¹¹¹⁸. W konsekwencji, spółka zagraniczna (Beta SARL) będąca udziałowcem innej spółki zagranicznej (Alfa SARL), której głównym składnikiem majątkowym są nieruchomości położone w Polsce nie powinna być objęta zakresem podmiotowym rozszerzonej klauzuli nieruchomościowej¹¹¹⁹. Dochód Beta SARL z sprzedaży udziałów w spółce Alfa podlega jednak opodatkowaniu w Polsce na poziomie X, ponieważ spełnione są wszystkie przesłanki uznania spółki Beta za zagraniczną spółkę kontrolowaną¹¹²⁰.

¹¹¹⁴ Protokół między Rzeczpospolitą Polską a Wielkim Księstwem Luksemburga zmieniający Konwencję między Rzeczpospolitą Polską a Wielkim Księstwem Luksemburga w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku, sporządzoną w Luksemburgu dnia 14.06.1995 r., podpisany w Luksemburgu dnia 7.06.2012 r. (Dz. U. z 2013 r. poz. 964).

¹¹¹⁵ Zgodnie z znowelizowanym art. 13 ust. 4 UPO nr 2 zyski osiągane przez osobę mającą miejsce zamieszkania lub siedzibę w umawiającym się państwie, z tytułu przeniesienia własności udziałów (akcji), których wartość w więcej niż 50% pochodzi bezpośrednio lub pośrednio z nieruchomości położonych w drugim umawiającym się państwie, może być opodatkowane w tym drugim Państwie.

¹¹¹⁶ M. Szulc, Niejasna klauzula nieruchomościowa, Rzeczpospolita z 30.3.2012 r.

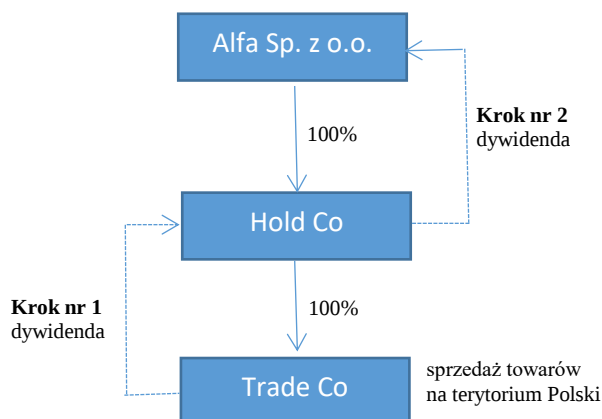
¹¹¹⁷ Art. 3 ust. 2 updop.

¹¹¹⁸ Pismo ministra finansów z 24 lipca 2001 r. (nr PB4/AK-8214-1045-277/01) wymieniające źródło przychodu związane z terytorium Polski.

¹¹¹⁹ W niektórych interpretacjach można spotkać się z odmiennym poglądem (por. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 22 września 2014 r., nr IPPB5/423-603/14-3/AJ).

¹¹²⁰ X posiada 100% udziałów w spółce Beta, przychody spółki luksemburskiej mają charakter pasywny, a przychód ze sprzedaży udziałów nie był opodatkowany w Luksemburgu.

Przykład nr 92 – maltańska spółka handlowa i holdingowa (01.01.2013 – 31.12.2016)



Trade Co jest maltańską spółką handlową sprzedającą towary na terytorium Polski (magazyny znajdują się na Malcie). Udziałowcem w Trade Co jest inna spółka maltańska o nazwie Hold Co. Całość udziałów w Hold Co posiada polska spółka Alfa. Zyski osiągnięte przez Trade Co są wypłacane w formie dywidendy do Hold Co. Spółka maltańska wypłaca natomiast dywidendę polskiemu udziałowcowi (Alfa Sp. z o.o.).

(Źródło: opracowanie własne)

Komentarz podatkowy do kroku nr 1: Dochód Trade Co jest opodatkowany na Malcie podatkiem dochodowym w wysokości 35%, jednakże po otrzymaniu dywidendy Hold Co jest uprawniona do wystąpienia o zwrot 6/7 kwoty maltańskiego podatku dochodowego zapłaconego przez Trade Co. Dywidenda otrzymana przez Hold Co jest zwolniona z opodatkowania na Malcie.

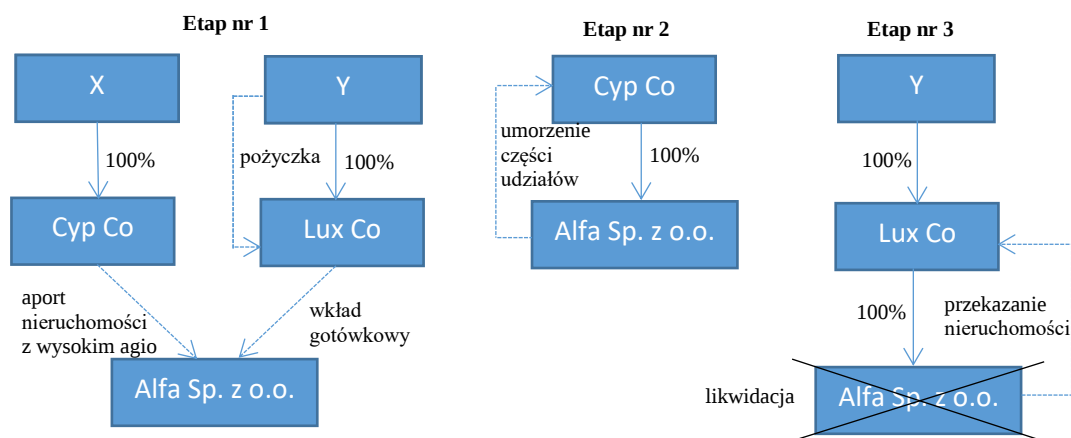
Komentarz podatkowy do kroku nr 2: Dywidenda wypłacona przez Hold Co zawiera w sobie kwotę dywidendy otrzymanej od Trade Co oraz odzyskany podatek. Wpłata na rzecz Alfa Sp. z o.o. nie jest opodatkowana podatkiem u źródła na Malcie, natomiast w Polsce jest zwolniona z opodatkowania na podstawie art. 20 ust. 3 updop. W praktyce oznacza to, iż efektywna stawka podatku dochodowego na Malcie wyniesie 5% przy jednoczesnym braku opodatkowaniu dochodu w Polsce.

Symulacja wysokości obciążeń podatkowych

100 j.	Dochód Trade Co
$100 \text{ j.} \times 35\% = 35 \text{ j.}$	Podatek dochodowy zapłacony przez Trade Co
65 j.	Dywidenda wypłacona do Hold Co
$35 \text{ j.} \times 6/7 = 30 \text{ j.}$	Kwota podatku odzyskana przez Hold Co
$65 \text{ j.} + 30 \text{ j.} = 95 \text{ j.}$	Dywidenda wypłacona do Alfa Sp. z o.o.
$(100 \text{ j.} - 95 \text{ j.}) / 100 \text{ j.} \times 100\% = 5\%$	Efektywna stawka podatkowa na Malcie

Trade Co nie może zostać uznana za KSZ, ponieważ jej przychody nie mają charakteru pasywnego. Ponadto, dochód Trade Co podlega opodatkowaniu na Malcie stawką podatkową w wysokości 35%. Spółka Hold Co spełnia warunki w zakresie wysokości stawki podatkowej i kryterium powiązania kapitałowego. Nie jest jednak spełniony warunek osiągania przychodów pasywnych, ponieważ dywidenda otrzymana od Trade Co jest zwolniona z opodatkowania na podstawie przepisów Dyrektywy 2011/96/UE .

Przykład nr 93 – nieopodatkowana sprzedaż nieruchomości z wykorzystaniem spółek zagranicznych (01.01.2013 – 31.12.2015)



X i Y są osobami fizycznymi oraz polskimi rezydentami podatkowymi. X jest jedynym udziałowcem w cypryjskiej spółce kapitałowej (Cyp Co), natomiast Y posiada 100% udziałów w luksemburskiej spółce (Lux Co). Cyp Co jest właścicielem nieruchomości położonej w centrum Warszawy, której nabyciem jest zainteresowana Lux Co (spółka otrzymuje na ten cel pożyczkę od Y). W tym celu zostaje utworzona spółka z ograniczoną odpowiedzialnością (Alfa Sp. z o.o.), do której Cyp Co i Lux Co wnoszą odpowiednio w formie aportu nieruchomość i środki pieniężne (etap nr 1). Wartość wkładu gotówkowego odpowiada aktualnej wartości rynkowej nieruchomości. Spółka polska dokonuje odpłatnego automatycznego umorzenia części udziałów należących do Cyp Co (etap nr 2). W rezultacie, udział spółki cypryjskiej w kapitale zakładowym ulega zmniejszeniu do 10%. Lux Co jako większościowy udziałowiec Alfa Sp. z o.o. podejmuje decyzję o likwidacji spółki. Spółka luksemburska w ramach majątku likwidacyjnego otrzymuje nieruchomość położoną w centrum Warszawy (etap nr 3).

(Źródło: opracowanie własne)

Komentarz podatkowy do etapu nr 1: X i Y jako udziałowcy zagranicznych spółek mogliby być opodatkowani w Polsce na podstawie przepisów CFC pod warunkiem, że transakcje aportowe do Alfa Sp. z o.o. stanowiłyby przychód w świetle przepisów updop. Przepisy te przewidują jedynie opodatkowanie wkładów niepieniężnych wnoszonych do spółki kapitałowej (art. 12 ust. 1 pkt 7 updop), dlatego Y nie jest opodatkowany z tego tytułu w Polsce. W stosunku do X ewentualny podatek do zapłaty w Polsce byłby minimalny, ponieważ aport został wniesiony z wysokim agio. Wartość nominalna udziałów objętych w Alfa Sp. z o.o. powinna być neutralna podatkowo dla Cyp Co i Lux Co w państwach ich rezydencji podatkowej.

Komentarz podatkowy do etapu nr 2: Wynagrodzenie z automatycznego umorzenia udziałów stanowi dochód z udziału w zyskach osób prawnych (art. 10 ust. 1 pkt 1 updop)¹¹²¹. Oznacza to możliwość zwolnienia z opodatkowania podatkiem u źródła w Polsce na podstawie art. 22 ust. 4 i 4a updop. Na Cyprze wynagrodzenie z tytułu umorzenia udziałów powinno być zwolnione z opodatkowania w ramach tzw. zwolnienia partycypacyjnego. Mając na uwadze, iż cypryjskie regulacje stanowią implementację Dyrektywy 2011/96/UE – X nie jest opodatkowany w Polsce z tytułu dochodu osiągniętego przez Cyp Co.

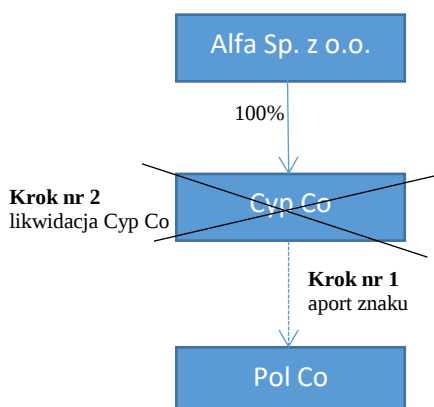
Komentarz podatkowy do etapu nr 3: Co do zasady, organy podatkowe prezentują stanowisko, iż wartość majątku likwidacyjnego otrzymanego przez spółkę zagraniczną podlega przepisom CFC¹¹²². A zatem, należy zbadać sposób opodatkowania dochodu osiągniętego w związku z likwidacją osoby prawnej na gruncie przepisów updop. Przychodem jest wartość otrzymanego majątku polikwidacyjnego, a kosztem podatkowym koszt nabycia lub objęcia udziałów w likwidowanej spółce¹¹²³. W opisanym stanie faktycznym, koszt objęcia udziałów przez Lux Co w Alfa Sp. z o.o. odpowiada wartości rynkowej otrzymanej nieruchomości, dlatego Y nie jest zobowiązany do zapłaty podatku w Polsce.

¹¹²¹ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 14 lutego 2014 r., nr IPTPB3/423-440/13-5/MF.

¹¹²² Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 25 września 2015 r., nr ILPB4/4510-1-296/15-4/MC.

¹¹²³ Art. 10 ust. 1 pkt 3 w zw. z art. 12 ust. 4 pkt 3 updop.

Przykład nr 94 – podwyższenie wartości podatkowej aktywów przy powrotnym transferze aktywów do Polski (01.01.2014 – 31.12.2014)



*Alfa Sp. z o.o. jest jedynym udziałowcem w cypryjskiej spółce kapitałowej (Cyp Co). Spółka cypryjska jest właścicielem znaku towarowego. Cyp Co osiąga dochody z tytułu należności licencyjnych płaconych przez różnego rodzaju podmioty. W związku z wejściem w życie przepisów CFC zostaje podjęta decyzja o transferze znaku towarowego do polskiego podmiotu. Cyp Co wnosi aportem posiadany znak towarowy do Pol Co (**krok nr 1**). Wartość aportu zostaje w całości odniesiona na kapitał zakładowy Pol Co. Spółka cypryjska zostaje zlikwidowana (**krok nr 2**).*

(Źródło: opracowanie własne)

Komentarz podatkowy do kroku nr 1: Przychód z tytułu nominalnej wartości udziałów stanowi dla Cyp Co zysk przedsiębiorstwa podlegający opodatkowaniu tylko na Cyprze (art. 7 UPO nr 1). Cypryjskie ustawodawstwo podatkowe przewiduje jednak zwolnienie z opodatkowania zysków kapitałowych. A zatem, dochód Cyp Co nie podlega efektywnemu opodatkowaniu również na Cyprze. Pol Co ustali wartość początkową znaku towarowego w wysokości wartości rynkowej aportu (art. 16g ust. 1 pkt 4 updog). Odpisy amortyzacyjne są w całości kosztem podatkowym dla Pol Co, ponieważ cała wartość aportu została przekazana na kapitał zakładowy polskiej spółki¹¹²⁴.

Komentarz podatkowy do kroku nr 2: Likwidacja Cyp Co nie wywoła w praktyce żadnych konsekwencji podatkowych, ponieważ spółka cypryjska nie posiada żadnych aktywów.

¹¹²⁴ Art. 16 ust. 1 pkt 63 lit. d upop wyłącza z kosztów podatkowych odpisy amortyzacyjne od wartości początkowej przedmiotu aport w części w jakiej wartość ta została odniesiona na kapitał zapasowy.

4.3. Przepisy dotyczące cen transferowych

Problematyka cen transferowych dotyczy analizy rynkowości transakcji zawieranych między podmiotami powiązanymi, np. spółką córką i spółką matką. Wynagrodzenie z tytułu sprzedaży towarów, udostępnienia wartości niematerialnej i prawnej lub udzielenia pożyczki w przypadku podmiotów powiązanych może odbiegać od warunków rynkowych. Przyczyną takiego stanu rzeczy może być dążenie do uzyskania oszczędności w ramach grupy kapitałowej poprzez alokowanie dochodu do „atrakcyjnej” podatkowo spółki (tzw. przerzucanie dochodu)¹¹²⁵. Przykładowo może być to podmiot posiadający siedzibę w państwie, w którym stawka podatku CIT jest niższa niż w Polsce¹¹²⁶. Przepisy dotyczące cen transferowych pozwalają organom podatkowym na podwyższenie/obniżenie dochodu podatnika, jeżeli w wyniku nierynkowych warunków transakcji z podmiotami powiązanymi wysokość zobowiązania podatkowego nie została wykazana w prawidłowej wysokości na terenie Rzeczypospolitej Polskiej¹¹²⁷. Przerzucanie dochodu pomiędzy poszczególnymi jurysdykcjami podatkowymi odbywa się wówczas w drodze ponoszenia nieuzasadnionych ekonomicznie (zawyżonych) opłat w postaci należności licencyjnych czy odsetek¹¹²⁸.

Przepisy dotyczące cen transferowych mają więc przeciwdziałać kształtowaniu nierynkowych warunków transakcji, pomiędzy podmiotami powiązanymi z różnych jurysdykcji podatkowych, powodujących nieuzasadnione zaniżenie wysokości dochodu podatkowego w Polsce. Środek ten powinien być stosowany głównie do transakcji, gdzie wprawdzie cel biznesowy ma pierwszorzędne znaczenie, jednakże ze względu na ukształtowanie stosunku cywilnoprawnego w sposób odbiegający od warunków rynkowych, jedna ze stron transakcji nie wykazuje dochodu w odpowiedniej wysokości. Powyższe założenia co do zakresu i przesłanek stosowania tej klauzuli szczególnej powinny być skorygowane, ponieważ:

- w praktyce erozja podstawy opodatkowania jest również możliwa w przypadku dokonania transakcji pomiędzy podmiotami krajowymi (vide: przykład nr 100)¹¹²⁹,
- możliwość szacowania dochodu podatnika jako środek ograniczania optymalizacji podatkowej może być stosowana również do sztucznych i pozbawionych ekonomicznego uzasadnienia

¹¹²⁵ M.Jamroży, M.Sobieszek, Obniżanie ciężarów....., op.cit., s. 72.

¹¹²⁶ Ibidem.

¹¹²⁷ Celem przepisów o cenach transferowych jest wówczas określenie poziomu uzyskanych korzyści (dodatkowych zysków) w ramach grupy kapitałowej, a następnie ich podział między dwa podmioty z różnych jurysdykcji podatkowych – por. S.Rzymowska, Korzyści z lokalizacji geograficznej – aspekt podatkowy, Monitor Podatkowy nr 3/2012, s.24.

¹¹²⁸ M.Kulesza, Rewolucja w cenach transferowych: nowe wytyczne OECD na temat wartości niematerialnych, Serwis Monitora Podatkowego Nr 3/2013, s.5.

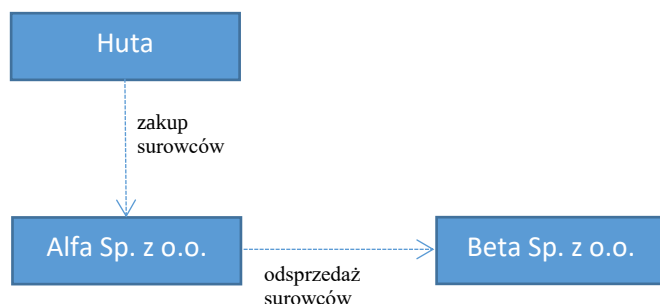
¹¹²⁹ Należy zauważyć, że znowelizowane w roku 2013 rozporządzenie TP nie odnosi się wyłącznie do transgranicznych restrukturyzacji, lecz również do transakcji (przesunięcia aktywów, funkcji i ryzyk) pomiędzy podmiotami krajowymi (por. C.Werykowski, Restrukturyzacja działalności w świetle nowych przepisów rozporządzenia o cenach transferowych – nowy obowiązek czy szansa na lepsze przygotowanie do obrony, Serwis Monitora Podatkowego nr 3/2013, s.14).

transakcji, dokonywanych wyłącznie w celu uzyskania korzyści podatkowej (przykład nr 101 i 102).

W niniejszym podrozdziale zostaje przeprowadzona analiza przepisów o cen transferowych jako środka prawnego w stosunku do transakcji ukierunkowanych wyłącznie na uzyskanie korzyści podatkowej oraz transakcji uzasadnionych ekonomicznie, których warunki odbiegają od zasad rynkowych. Poniżej zostaną przedstawione następujące transakcje:

- zakup towarów z wykorzystaniem pośrednika z grupy kapitałowej – przykład nr 95,
- nieodpłatne poręczenie zobowiązania – przykład nr 96,
- brak spłaty zaległych odsetek – przykład nr 97,
- zapłata za transfer funkcji (przesunięcie aktywów) w ramach grupy kapitałowej – przykład nr 98,
- usługi zarządcze świadczone przez spółkę zagraniczną – przykład nr 99,
- przesunięcie części funkcji na podmiot zwolniony z podatku – przykład nr 100,
- aktywacja znaku towarowego w ramach grupy kapitałowej – przykład nr 101,
- sprzedaż udziałów z wykorzystaniem podmiotu pośredniczącego – przykład nr 102.

Przykład nr 95 – zakup towarów z wykorzystaniem pośrednika z grupy kapitałowej



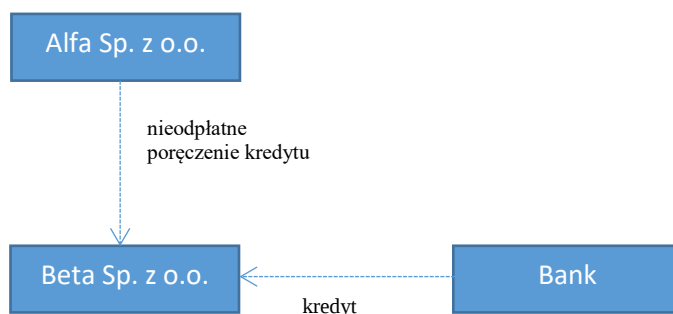
Alfa Sp. z o.o. i Beta Sp. z o.o. są podmiotami powiązanymi. Spółka Alfa posiada 100% udziałów w kapitale zakładowym Beta. W ramach grupy kapitałowej podmiotem odpowiedzialnym za zakup surowców jest Alfa Sp. z o.o. Zakupione surowce są odsprzedawane następnie Beta Sp. z o.o. Podmioty porównywalne do Beta Sp. z o.o. dokonują zazwyczaj zakupu surowców bezpośrednio z Huty bez wykorzystania pośrednika z grupy kapitałowej. Cena zakupu surowców przez Beta Sp. z o.o. jest wyższa niż w przypadku pozostałych podmiotów niepowiązanych. Funkcje pełnione przez Alfa Sp. z o.o. i zaangażowane aktywa nie wskazują na zasadność scentralizowanego modelu zakupów w ramach grupy kapitałowej.

(Źródło: opracowanie własne)

Komentarz podatkowy do przykładu nr 95: Na tle przedstawionego stanu faktycznego wątpliwości może budzić wykorzystanie podmiotu pośredniczącego do zakupu surowców. Dodanie Alfa Sp. z o.o. do łańcucha dostaw generuje dodatkowe koszty dla Beta Sp. z o.o. Transakcja pomiędzy podmiotami powiązanymi powoduje zaniżenie wysokości dochodu podatkowego przez Beta Sp. z o.o. W konsekwencji, organy podatkowe mogą zakwestionować zasadność ponoszonych wydatków i określić dochód spółki Beta na podstawie przepisów dotyczących cen transferowych¹¹³⁰.

¹¹³⁰ Por. wyrok NSA z dnia 27 marca 2012 r., sygn. akt II FSK 1882/10.

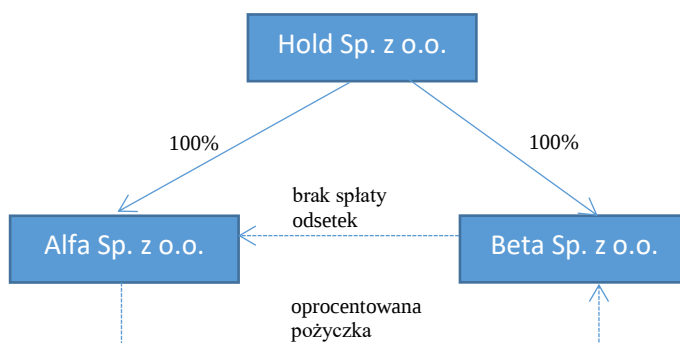
Przykład nr 96 – nieodpłatne poręczenie zobowiązania



Alfa Sp. z o.o. jest jedynym udziałowcem spółki Beta. W związku z planowaną inwestycją Beta Sp. z o.o. stara się o uzyskanie kredytu. Spółka Alfa decyduje na poręczenie kredytu w celu zmniejszenia kosztów finansowania długiem w ramach grupy kapitałowej. Ustanowione poręczenie ma charakter nieodpłatny.
(Źródło: opracowanie własne)

Komentarz podatkowy do przykładu nr 96: Nieodpłatne poręczenie wiąże się z ryzykiem podatkowym dla obydwu spółek z grupy kapitałowej. Organ podatkowy może bowiem stwierdzić, że Alfa Sp. z o.o. wykazuje dochód w zaniżonej wysokości, ponieważ poręczenie ma charakter nieodpłatny¹¹³¹. W stosunku do Beta Sp. z o.o. możliwe jest natomiast uznanie, że mamy do czynienia z nieodpłatnym dysponowaniem obcym kapitałem (przychód z nieodpłatnego świadczenia)¹¹³².

Przykład nr 97 – brak spłaty zaległych odsetek



Alfa Sp. z o.o. jest podmiotem powiązanym z Beta Sp. z o.o. Spółka Beta jest spółką siostrą w stosunku do Alfa Sp. z o.o. Spółka zawierają umowę pożyczki z oprocentowaniem rocznym na poziomie 5%. Przez

¹¹³¹ Organy podatkowe mogą doszacować dochód podatnika na podstawie art. 11 ust. 1 updop.

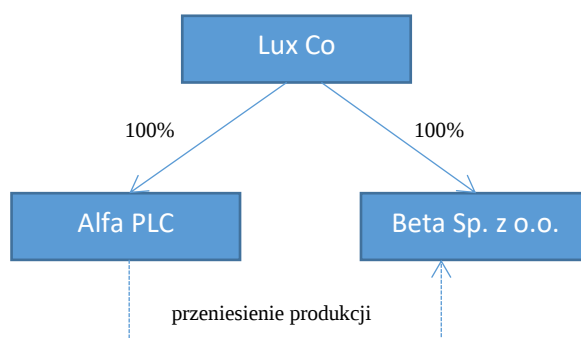
¹¹³² Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 30 listopada 2012 r., nr ITPB1/415-942b/12/A.

okres dziesięciu lat Beta Sp. z o.o. jako pożyczkobiorca nie dokonuje spłaty odsetek. Brak spłaty odsetek jest wynikiem powiązań kapitałowych i nie wynika z zawartej umowy pożyczki.

(Źródło: opracowanie własne)

Komentarz podatkowy do przykładu nr 97: Odsetki stanowią przychód dla pożyczkodawcy w momencie faktycznego otrzymania (art. 12 ust. 4 pkt 1 i 2 updop). Nie wyklucza to jednak możliwości podwyższenia wysokości dochodu podatkowego Alfa Sp. z o.o. na podstawie art. 11 updop. Szacowanie dochodu jest bowiem możliwe również w sytuacji, gdy warunki transakcji określone w pisemnej umowie mają charakter rynkowy, jednakże w rzeczywistości strony nie przestrzegają postanowień umowy¹¹³³. W konsekwencji, niepodjęcie działań egzekucyjnych przez Alfa Sp. z o.o. może powodować powstanie przychodu na podstawie przepisów o cenach transferowych.

Przykład nr 98 – zapłata za transfer funkcji (przesunięcie aktywów) w ramach grupy kapitałowej



Alfa PLC jest brytyjskim rezydentem podatkowym. Spółka Alfa posiada zakład produkcyjny na terenie Wielkiej Brytanii. Ze względów finansowych zostaje podjęta decyzja o przeniesieniu produkcji do Polski. Prognozy finansowe wskazują, iż polski zakład już w pierwszym roku działalności osiągnie znaczące zyski ze względu na niskie koszty działalności. W celu obniżenia wysokości podatku w Polsce zostaje podjęta decyzja, iż Beta Sp. z o.o. wypłaci brytyjskiej spółce rekompensatę za utracone korzyści związane z zaprzestaniem działalności (tzw. exit fee). Rekompensata będzie podzielona na pięć rat, z których każda będzie płatna wraz z zakończeniem poszczególnych lat podatkowych polskiej spółki.

(Źródło: opracowanie własne)

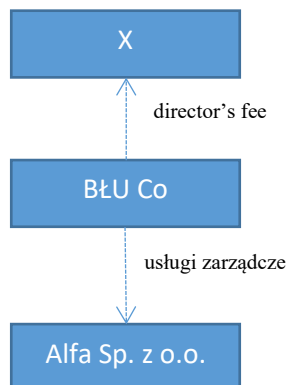
Komentarz podatkowy do przykładu nr 98: Opłata na rzecz spółki brytyjskiej ma zniwelować dochód podatkowy spółki Beta w Polsce na najbliższych pięć lat podatkowych. Na podstawie przepisów dotyczących cen transferowych oraz generalnych zasad zaliczania wydatków do kosztów podatkowych możliwe jest uznanie, że exit fee nie stanowi kosztu uzyskania przychodów dla Beta Sp. z o.o.¹¹³⁴. O ile

¹¹³³ Wyrok NSA z dnia 25 czerwca 2013 r., sygn. akt II FSK 2226/11.

¹¹³⁴ Zobacz wyrok NSA z dnia 16 października 2012 r., sygn. akt II FSK 430/11.

bowiem zapłata za maszyny, know – how czy pracowników ma bezpośredni związek z planowanym zwiększeniem przychodów, to trudno przypisać taką cechę rekompensacie pieniężnej za utracone korzyści.

Przykład nr 99 – usługi zarządcze świadczone przez spółkę zagraniczną



Alfa Sp. z o.o. oraz X (osoba fizyczna) są polskimi rezydentami podatkowymi. Jedynym udziałowcem Alfa Sp. z o.o. jest X. Spółka Alfa płaci bułgarskiej spółce (BŁU Co) opłatę za usługi zarządcze (tzw. management fee). Podstawą ustalenia wynagrodzenia jest suma kosztów poniesionych przez BŁU Co (metoda koszt plus). Do bazy kosztowej dodawana jest marża w wysokości 10%. X jest prezesem zarządu w BŁU Co i otrzymuje z tego tytułu wynagrodzenie (tzw. director's fee).

(Źródło: opracowanie własne)

Komentarz podatkowy do przykładu nr 99: Management fee może stanowić koszt podatkowy na podstawie ogólnych zasad określonych w art. 15 updop¹¹³⁵. Dochód osiągnięty przez BŁU Co podlega opodatkowaniu tylko w Bułgarii podatkiem dochodowym w wysokości 10%¹¹³⁶. Dochód X z tytułu wynagrodzenia prezesa zarządu w bułgarskiej spółce jest zwolniony z opodatkowania w Polsce¹¹³⁷, natomiast w Bułgarii dochód ten jest opodatkowany stawką podatkową w wysokości 10%¹¹³⁸. Korzyści podatkowe z wykorzystania niniejszej struktury są oczywiste – transfer dochodu z Polski i opodatkowanie według korzystniejszych zasad w Bułgarii. Podważenie korzyści podatkowych

¹¹³⁵ Stosownie do treści niniejszego przepisu, wydatek podlega zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodu, jeżeli:

- został poniesiony przez podatnika,
- celem poniesienia kosztu było osiągnięcie przychodów, zachowanie albo zabezpieczenie źródła przychodów,
- koszt nie został wymieniony w katalogu kosztów niestanowiących kosztów uzyskania przychodów.

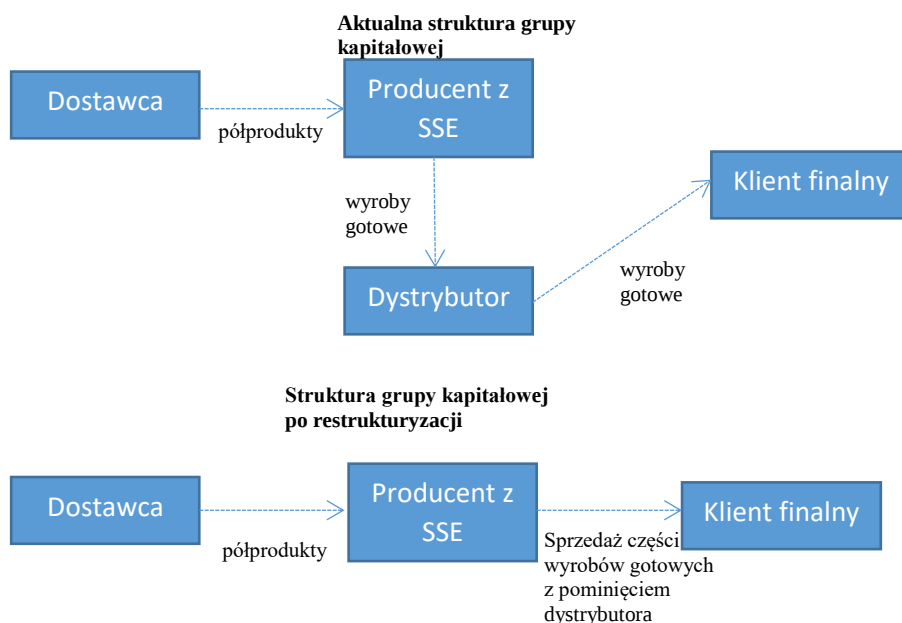
¹¹³⁶ J.Fiszer, Optymalizacja podatkowa ciągle jest możliwa, Dziennik Gazeta Prawna z 20.09.2013 r.

¹¹³⁷ Art. 16 w zw. z art. 24 ust. 1 umowa między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Bułgarii w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku, sporządzona w Warszawie dnia 11.04.1994 r. (Dz. U. z 1995 r. Nr 137, poz. 679).

¹¹³⁸ M.Ławnicka, W Bułgarii obowiązuje system podatku liniowego, Gazeta Prawna z 14.07.2008 r.

z wykorzystaniem przepisów o cenach transferowych jest możliwe w stosunku do płatności pomiędzy Alfa Sp. z o.o. a BŁU Co¹¹³⁹.

Przykład nr 100 – przesunięcie części funkcji na podmiot zwolniony z podatku



W ramach jednej grupy kapitałowej występują trzy podmioty (spółki z o.o.): dostawca, producent z SSE i dystrybutor. Aktualny łańcuch dostaw w ramach grupy kształtuje się następująco: dostawca – producent z specjalnej strefie ekonomicznej – dystrybutor. Za dostawę towarów do klientów finalnych odpowiedzialny jest dystrybutor. W ramach przeprowadzonej restrukturyzacji część funkcji dystrybucyjnych zostaje powierzona producentowi z SSE.

(Źródło: opracowanie własne)

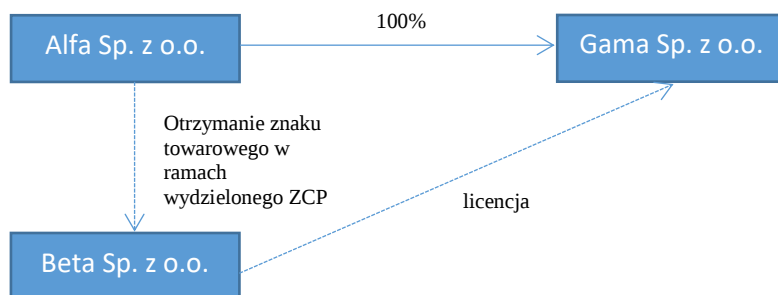
Komentarz podatkowy do przykładu nr 100: Dochody grupy kapitałowej z sprzedaży wyrobów gotowych do klientów finalnych są opodatkowane na poziomie dystrybutora podatkiem dochodowym w wysokości 19%. Dochody producenta z SSE są natomiast zwolnione z podatku dochodowego od osób prawnych na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 34 updog¹¹⁴⁰. Zmiana modelu biznesowego grupy kapitałowej

¹¹³⁹ Organ podatkowy może kwestionować wysokość ustalonego wynagrodzenia ze względu na brak uzasadnienia dla wykorzystania podmiotu pośredniczącego z zagranicznej jurysdykcji podatkowej. Wykorzystanie BŁU Co może bowiem powodować nieuzasadnione zawyżenie bazy kosztowej będącej podstawą ustalenia wynagrodzenia za management fee.

¹¹⁴⁰ Zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 34 updog, wolne od podatku są dochody, z zastrzeżeniem ust. 4-6, uzyskane z działalności gospodarczej prowadzonej na terenie specjalnej strefy ekonomicznej na podstawie zezwolenia, o którym mowa w art. 16 ust. 1 ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych, przy czym wielkość pomocy publicznej udzielanej w formie tego zwolnienia nie może przekroczyć wielkości pomocy publicznej dla przedsiębiorcy dopuszczalnej dla obszarów kwalifikujących się do uzyskania pomocy w największej wysokości, zgodnie z odrębnymi przepisami.

pozwole na dodatkowe oszczędności podatkowe, ponieważ część dochodu z sprzedaży do klientów finalnych jest zwolniona z opodatkowania podatkiem dochodowym.

Przykład nr 101 – aktywacja znaku towarowego w ramach grupy kapitałowej



Alfa Sp. z o.o. posiada znak towarowy niestanowiący wartości niematerialnej i prawnej podlegającej amortyzacji. Z dotychczasowej struktury majątkowej spółki Alfa część aktywów zostaje przeniesiona na nowo zawiązaną spółkę (Beta Sp. z o.o.) w drodze podziału przez wydzielenie. Majątek wydzielony jak i pozostający w spółce dzielonej stanowią zorganizowaną część przedsiębiorstwa. Beta Sp. z o.o. otrzymuje m.in. znak towarowy oraz różne środki trwałe. W aktach podziałowych znak towarowy zostaje wyceniony według aktualnej wartości rynkowej. Otrzymany znak towarowy stanowi dla Beta Sp. z o.o. wartość niematerialną i prawną podlegającą amortyzacji. Spółka Beta udziela licencji Gama Sp. z o.o. na korzystanie ze znaku towarowego.

(Źródło: opracowanie własne)

Komentarz podatkowy do przykładu nr 101: Podział przez wydzielenie jest neutralny podatkowo zarówno dla Alfa Sp. z o.o. i Beta Sp. z o.o., ponieważ majątek wydzielony i pozostający w spółce dzielonej stanowią zorganizowaną część przedsiębiorstwa¹¹⁴¹. Ponadto, Beta Sp. z o.o. może amortyzować znak towarowy jako wartość niematerialną i prawną (art. 16b ust. 1 pkt 6 updop)¹¹⁴². Wskazane regulacje uzależniają amortyzację wartości niematerialnych i prawnych m.in. od ich nabycia¹¹⁴³. Wydzielenie ZCP do nowo zawiązanej spółki stanowi, z perspektywy Beta Sp. z o.o.,

¹¹⁴¹ Art. 12 ust. 1 pkt 9 w zw. z art. 10 ust. 2 pkt 1 updop.

¹¹⁴² Tak m.in. Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach w interpretacji indywidualnej z dnia 15 maja 2008 r., nr IBPB3/423-134/08/PP.

¹¹⁴³ Znak towarowy może zostać uznany za wartość niematerialną i prawną pod warunkiem spełnienia następujących warunków:

- został nabyty przez podatnika na własność,
- nadaje się do gospodarczego wykorzystania w dniu przyjęcia do używania.
- okres jego używania jest dłuższy niż rok,
- wykorzystywany jest przez podatnika na potrzeby związane z prowadzoną działalnością gospodarczą albo oddany przez niego do używania na podstawie umowy licencyjnej (sublicencji), umowy najmu, dzierżawy lub leasingu.

nabycie aktywów wchodzących w skład wydzielonych ZCP¹¹⁴⁴. Przepisy updop przewidują co prawda zasadę kontynuacji amortyzacji w odniesieniu do aktywów nabytych od spółki dzielonej¹¹⁴⁵, jednakże nie powinna ona znajdować zastosowania do aktywów niestanowiących środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych.

Opłata licencyjna stanowi koszt podatkowy dla Gama Sp. z o.o., a dla Beta Sp. z o.o. przychód podatkowy równoważony przez odpis amortyzacyjny od wartości początkowej znaku towarowego. W skali grupy kapitałowej powstaje znacząca korzyść podatkową. Organ podatkowy może kwestionować restrukturyzację w ramach grupy kapitałowej, ponieważ:

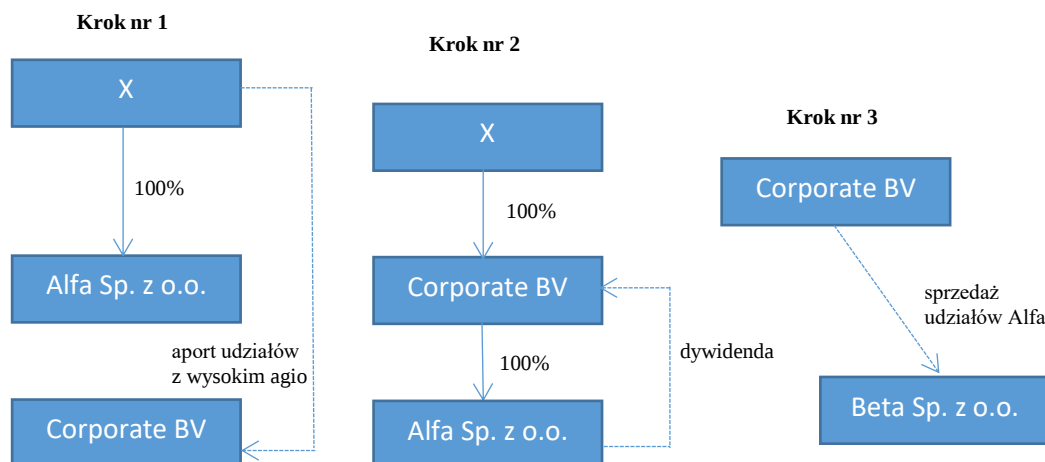
- Przesunięcie aktywów pomiędzy Alfa Sp. z o.o. a Beta Sp. z o.o. miało de facto charakter nieodpłatny,
- Beta Sp. z o.o. uzyskuje znaczące przychody nie ponosząc w zasadzie żadnego ryzyka ekonomicznego,
- Beta Sp. z o.o. nie posiada aktywów typowych dla podmiotów odpowiedzialnych za zarządzanie prawami własności intelektualnej w ramach grupy kapitałowej,
- Gama Sp. z o.o. mogła ponosić opłaty licencyjne na rzecz Alfa Sp. z o.o. – brak uzasadnienia ekonomicznego dla wykorzystania dodatkowego podmiotu.

Na podstawie niniejszych elementów stanu faktycznego, organ podatkowy może doszacować przychód Beta Sp. z o.o. z tytułu nieodpłatnego nabycia aktywa w postaci znaku towarowego oraz „wyrzucić” z kosztów podatkowych Gama Sp. z o.o. wydatki w postaci opłat licencyjnych.

¹¹⁴⁴ Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach w interpretacji indywidualnej z 2 maja 2014 r., nr IBPBI/2/423-164/14/PC stwierdził, że zgodnie z ugruntowanym poglądem, pod pojęciem «nabycia» użytym w art. 16a i 16b ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, należy rozumieć «nabycie pochodne», «nabycie wtórne», tj. nabycie istniejącego składnika majątku od innego podmiotu — w odróżnieniu od «nabycia pierwotnego», tj. wytworzenia we własnym zakresie. Nabycie prawa własności składnika majątku może nastąpić w formie sprzedaży, zamiany, wkładu niepieniężnego, darowizny, spadku, na podstawie innej umowy zobowiązującej do przeniesienia własności rzeczy oznaczonej co do tożsamości, bądź w drodze sukcesji generalnej.

¹¹⁴⁵ Kontynuacja amortyzacji polega m.in. na przyjęciu wartości początkowej środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych przyjętych w ewidencji podmiotu przekształcanego, połączonego albo podzielonego (art. 16g ust. 9 w zw. z art. 16g ust. 18 updop).

Przykład nr 102 – sprzedaż udziałów z wykorzystaniem podmiotu pośredniczącego



*X jest polskim rezydentem podatkowym oraz posiada 100% udziałów w Alfa Sp. z o.o. Spółka Alfa posiada znaczące środki pieniężne zgromadzone na kapitale zapasowym. Beta Sp. z o.o. jest zainteresowana nabyciem udziałów Alfa Sp. z o.o. X i Beta uzgadniają, iż przed sprzedażą udziałów Alfa Sp. z o.o. wypłaci środki zgromadzone na kapitale zapasowym na rzecz X. Ponadto, zdecydowano o wykorzystaniu podmiotu zagranicznego. Udziały spółki Alfa zostają wniesione aportem z wysokim agio do holenderskiej spółki Corporate BV (**krok nr 1**). Alfa Sp. z o.o. wypłaca dywidendę na rzecz Corporate BV (**krok nr 2**). Udziały Alfa zostają sprzedane Beta Sp. z o.o. (**krok nr 3**).*

(Źródło: opracowanie własne)

Komentarz podatkowy do kroku nr 1: Aport udziałów do spółki zagranicznej jest przychodem dla X, jednakże jedynie w stosunku do wartości aportu przekazanej na kapitał zakładowy Corporate BV (art. 12 ust. 1 pkt 7 updog). Spółka Alfa przekazuje istotne aktywo w sposób częściowo nieodpłatny, ponieważ wartość nominalna udziałów odbiega znacząco od wartości rynkowej przedmiotu aportu. Organ podatkowy może argumentować, iż zbyt niewielka wartość aportu została odniesiona na kapitał zakładowy, a co za tym idzie X wykazał przychód w zaniżonej wysokości¹¹⁴⁶.

Komentarz podatkowy do kroku nr 2: Wypłata dywidendy na rzecz Corporate BV podlega opodatkowaniu podatkiem u źródła w wysokości 5%¹¹⁴⁷. W przypadku bezpośredniej wypłaty na rzecz X wystąpiłaby konieczność zapłacenia podatku dochodowego w wysokości 19%¹¹⁴⁸.

¹¹⁴⁶ W orzecznictwie NSA jest reprezentowany pogląd, że przepisy dotyczące cen transferowych znajdują zastosowanie również do aportu składników majątkowych do spółki kapitałowej (np. wyrok NSA z dnia 8 marca 2016 r., sygn. akt II FSK 4000/13).

¹¹⁴⁷ Art. 10 ust. 2 UPO nr 6.

¹¹⁴⁸ Art. 30a ust. 1 pkt 4 i ust. 6 updog.

Komentarz podatkowy do kroku nr 3: Sprzedaż udziałów Alfa podlega opodatkowaniu tylko w Holandii. W konsekwencji, wystąpi podwójne nieopodatkowanie dochodu z uwagi na zwolnienie z opodatkowania zysków z sprzedaży udziałów w ustawodawstwie podatkowym Holandii¹¹⁴⁹.

¹¹⁴⁹ Art. 13 ust. 4 polsko – holenderskiej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania.

4.4. Klauzula ogólna obejścia prawa podatkowego

Przedmiotem analizy w niniejszym podrozdziale jest klauzula GAAR. Pozwala ona organom podatkowym pominąć skutki podatkowe czynności zmierzającej do uzyskania korzyści podatkowej i zastosować przepisy prawa podatkowego dotyczące czynności, która została uznana przez organ podatkowy jako właściwa dla osiągnięcia danego celu gospodarczego¹¹⁵⁰. W polskim systemie podatkowym klauzula obowiązywała w wersji normatywnej oraz sądowej. W tym zakresie można zasadniczo wyróżnić cztery okresy:

1. Stan prawny do 31 grudnia 2002 r.,
2. Stan prawny od 1 stycznia 2003 r. do 31 sierpnia 2005 r.,
3. Stan prawny od 1 września 2005 r. do 15 lipca 2016 r.,
4. Stan prawny od 15 lipca 2016 r. do 31 grudnia 2016 r.

Analiza zostanie przeprowadzona z podziałem na przedstawione powyżej przedziały czasowe. Wynika to z faktu, iż w danym okresie klauzula funkcjonowała w wersji sądowej, aby następnie przejść w wersję normatywną i odwrotnie. Przegląd poszczególnych przedziałów czasowych pozwoli na lepsze zobrazowanie problemów związanych ze stosowaniem tego środka prawnego w wersji normatywnej i sądowej. Przedmiotem oddzielnej analizy są klauzule TAAR oraz przepisy O.p. dotyczące pozornych czynności prawnych.

¹¹⁵⁰ M.Kalinowski, M.Pakulska, *Perspektywy funkcjonowania.....*, op.cit., s. 20 i n.

4.4.1. Stan prawny do 31 grudnia 2002 r.

W początkowym okresie w polskim systemie podatkowym obowiązywała jedynie sądowa klauzula obejścia prawa podatkowego¹¹⁵¹. Orzecznicza pozanormatywna koncepcja obejścia prawa podatkowego nie miała w polskim systemie podatkowym ugruntowanej pozycji jako formalna norma prawna, jednakże znajdowała odzwierciedlenie w wielu wyrokach sądowych tego okresu¹¹⁵². Przesłanki oraz dokładny zakres stosowania klauzuli nigdy do końca nie zostały w sposób dostateczny wyjaśnione i doprecyzowane w praktyce organów podatkowych tamtego okresu¹¹⁵³. Wobec braku wyraźnego odesłania zawartego w ustawie jako podstawę prawną stosowania klauzuli organy podatkowe wskazywały cywilistyczną koncepcją obejścia prawa podatkowego¹¹⁵⁴. W myśl tej koncepcji organy podatkowe powinny dokonywać oceny rzeczywistego charakteru umów cywilnoprawnych z punktu widzenia ich legalności i zgodności z prawem, a w szczególności czy nie stanowią one obejścia przepisów podatkowych w rozumieniu art. 58 k.c.¹¹⁵⁵. Odpowiednie stosowanie przepisów k.c. miało pozwolić na zanegowanie ważności transakcji (ale tylko w odniesieniu do skutków podatkowych), o ile zamiarem stron przy dokonaniu czynności (np. zawarciu umowy) było uzyskanie korzyści podatkowej¹¹⁵⁶. Wskazywano, iż organy podatkowe w ustalaniu skutków podatkowych transakcji nie są związane jej statusem prawnym na gruncie prawa cywilnego ze względu na autonomię prawa podatkowego¹¹⁵⁷. Dyspozytywny charakter umów cywilnoprawnych nie może być bowiem wykorzystywany do zmniejszania zobowiązania podatkowego. W wydawanych wyrokach stwierdzano, iż konstrukcje cywilnoprawne nie mogą być wykorzystywane do uchylania się od opodatkowania albo unikania zobowiązań podatkowych¹¹⁵⁸. Każdorazowo organ podatkowy powinien zbadać czy przyjęcie cywilnoprawnego punktu widzenia w interpretacji przepisów prawa podatkowego nie prowadzi do uzyskania nieuzasadnionych korzyści podatkowych przez podatnika¹¹⁵⁹. W orzecznictwie sądowym tego okresu trudno doszukać się spójnej i kompleksowej teorii obejścia prawa podatkowego¹¹⁶⁰. Problematyka obejścia prawa podatkowego była często łączona z wykładnią ekonomiczną czy też autonomią prawa podatkowego. W orzeczeniach sądowych bardzo często pojawiał się termin obejście prawa podatkowego, przy czym najczęściej była to ogólnikowa formuła, iż form cywilnoprawnych nie

¹¹⁵¹ Instytucja "obejścia prawa podatkowego" nie miała wówczas charakteru normatywnego, lecz była koncepcją wypracowaną przez doktrynę i akceptowaną przez orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego (por. wyrok NSA z dnia 6 lutego 1998 r., sygn. akt I SA/Gd 1431/96).

¹¹⁵² P.Karwat, Obejście prawa....., op.cit., s.50.

¹¹⁵³ K.Radzikowski, Klauzula obejścia prawa....., op.cit., s.16.

¹¹⁵⁴ K.Radzikowski, Obejście..., op. cit., s. 11.

¹¹⁵⁵ M.Chodacka, Skuteczność czynności prawnej a ocena ważności umowy w świetle art. 199a Ordynacji podatkowej, Kwartalnik Prawa Podatkowego nr 4/2011, s. 55.

¹¹⁵⁶ R.Iniewski, A.Nikończyk, Świadomy Podatnik....., op.cit., s. 22.

¹¹⁵⁷ Wyrok NSA z dnia 16 grudnia 2005 r., sygn. akt II FSK 82/05.

¹¹⁵⁸ A.Ladziński, P. Mardas, T. Nowak, M. Tkaczyk, Granice swobodnego..... op. cit., s.4.

¹¹⁵⁹ Ibidem.

¹¹⁶⁰ M.Kalinowski, Granice legalności....., op.cit., s.107.

można wykorzystywać do obejścia prawa podatkowego¹¹⁶¹.

Część judykatury odrzucała koncepcję sądowej klauzuli bazującej na cywilistycznej konstrukcji obejścia prawa podatkowego. W wydawanych wyrokach wskazywano wprost, że żaden przepis prawa podatkowego ani orzecznictwo, ani też doktryna prawa nie zabraniają podatnikowi wyboru takiego rozwiązania, zgodnego z prawem i rzeczywistością, które byłoby dla niego – przy podejmowaniu decyzji gospodarczych – bardziej korzystne na gruncie prawa podatkowego¹¹⁶². Podatnikowi przysługuje prawo wyboru tej czynności prawnej spośród kilku innych, która wiąże się z najniższym opodatkowaniem. Z istoty prawa podatkowego można wyprowadzić zasadniczą normę nakazującą zapłatę podatku w sytuacji spełnienia warunków powodujących powstanie zobowiązania podatkowego, jednakże nie może to stanowić podstawy do formułowania tezy jakoby w polskim systemie podatkowym istniał dla podatnika obowiązek działania dla powstania zobowiązania w wysokości największej z możliwych¹¹⁶³. Prowadzenie interesów majątkowych w sposób umożliwiający wykorzystanie prawnie dopuszczalnych możliwości minimalizacji obciążenia podatkowego nie może podlegać ingerencji ze strony organów podatkowych.

¹¹⁶¹ M.Kalinowski, *Granice legalności.....*, op.cit., s.106.

¹¹⁶² Wyrok NSA z dnia 10 lipca 1996 r., sygn. akt SA/Ka 1244/95.

¹¹⁶³ Wyrok NSA z dnia 31 stycznia 2002 r., sygn. akt I SA/Gd 771/01.

4.4.2. Stan prawny od 1 stycznia 2003 r. do 31 sierpnia 2005 r.

W stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2003 r. do 31 sierpnia 2005 r. w polskim systemie podatkowym obok wersji sądowej obowiązywała również klauzula obejścia prawa podatkowego w znaczeniu normatywnym. Klauzula została wprowadzona do polskiego systemu podatkowego poprzez dodanie art. 24b w Ordynacji podatkowej. Organ podatkowy mógł pomijać skutki podatkowe czynności prawnych, z których nie można było oczekiwać innych istotnych korzyści niż podatkowe (art. 24b § 1 O.p.). Aby pominąć skutki podatkowe wybranej czynności prawnej, konieczne było udowodnienie, iż do realizacji zamierzonego celu gospodarczego odpowiednia była inna czynność prawna (art. 24b § 2 O.p.). Wówczas organ podatkowy mógł wywodzić skutki podatkowe z innej czynności prawnej, która jest bardziej odpowiednia niż czynności prawna wybrana przez podatnika. W konsekwencji, od 1 stycznia 2003 r. w polskim systemie podatkowym obowiązywała zarówno klauzula w wersji normatywnej, jak i sądowej. Optymalizacja podatkowa była niezwykle trudna do przeprowadzenia ze względu na wysokie ryzyko podatkowe związane z możliwością podważenia skutków podatkowych transakcji przez organ podatkowy.

Lata 2003 – 2004 miały przełomowe znaczenie dla dalszych losów klauzuli obejścia prawa podatkowego ze względu na precedensowe orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego oraz Trybunału Konstytucyjnego. Orzeczenie NSA w sprawie Optimusa (wyrok NSA z 24.11.2003 r. sygn. akt FSA 3/03) spowodowało upadek koncepcji sądowej klauzuli obejścia prawa podatkowego w jej dotychczasowym kształcie¹¹⁶⁴. W uzasadnieniu m.in. stwierdzono: „co do zasady, przepisy prawa podatkowego nie zawierają norm nakazujących lub zakazujących określone zachowania, lecz jedynie normy określające konsekwencje podatkowe zachowań podatnika na gruncie tego prawa. Jedynie nieliczne, wyrażnie i wyjątkowo określone normy przewidują swoiste sankcje podatkowe na wypadek, gdyby podatnik dokonujący określonych czynności tak je ukształtował, by osiągnąć zmniejszenie zobowiązania podatkowego lub zwiększenie ulgi (przykładem w tym zakresie może być przepis art. 17 ust. 1 VATU). Samo ich istnienie potwierdza jednak generalną zasadę wykluczającą możliwość stosowania tzw. klauzuli obejścia prawa podatkowego”. W przywołanym wyroku stwierdzono, że stosowanie sądowej klauzuli w stanie prawnym obowiązującym do 31 grudnia 2002 r. było pozbawione podstaw prawnych. Powołany wyrok był zatem czymś więcej niż tylko kontynuacją dotychczasowej mniejszościowej linii kwestionującej dotychczasowy model doktryny orzeczniczej obejścia prawa podatkowego¹¹⁶⁵. Na skutek niniejszego wyroku, sądowa klauzula przestała być stosowana przez organy podatkowe. „Ofensywny” wyrok NSA w sprawie Optimusa ostatecznie „zdelegalizował” praktykę stosowania sądowej klauzuli w jakiegokolwiek postaci.

¹¹⁶⁴ B.Brzeziński, Narodziny i upadek....., op. cit., s. 8.

¹¹⁶⁵ M.Ślifirczyk, Znaczenie wyroku w sprawie Optimusa dla doktryny orzeczniczej obejścia prawa podatkowego, [w:] Finanse publiczne i prawo finansowe – Realia i perspektywy zmian, praca zbior. pod red L.Etel i M.Tyniewicki, wyd. Temida 2, Białystok 2012, s. 525.

Ponadto, Trybunał Konstytucyjny uznał art. 24b § 1 O.p. za niezgodny z Konstytucją ze względu na niedookreśloność i nieprecyzyjność niniejszego przepisu. Zdaniem TK, zwroty “nie można było oczekiwać” lub “inne istotne korzyści”, nie pozwalały na przyjęcie, że ich interpretacja orzecznicza będzie rzeczywiście jednolita i ścisła oraz nie będzie przedmiotem prawotwórczej interpretacji ze strony organów podatkowych¹¹⁶⁶. Klauzula w obowiązującym brzmieniu nie pozwalała bowiem podatnikowi w sposób precyzyjny i niebudzący wątpliwości na określenie skutków podatkowych transakcji, co stoi w sprzeczności z konstytucyjną zasadą zaufania obywateli do państwa oraz zasadą wyłączności ustawy w sprawie podmiotu i przedmiotu opodatkowania¹¹⁶⁷. Trybunał wskazał jednocześnie jakie przesłanki powinna ona spełniać:

- interpretacja zwrotów niedookreślonych klauzuli GAAR nie powinna być determinowana elementami subiektywnymi, które powodują groźbę nieprzewidywalności rozstrzygnięć podejmowanych na jej podstawie,
- wykorzystywaniu zwrotów niedookreślonych powinna towarzyszyć konieczność nadania im treści, która zagwarantuje jednolitość linii orzeczniczej,
- konieczne jest zapewnienie, iż ustalenie treści pojęć nieostrych zastosowanych w danej regulacji nie stanie się udziałem organów stosujących te przepisy, co mogłoby prowadzić do niedozwolonego prawotwórstwa ze strony tych organów.

Z dniem 1 września 2005 r. art. 24b zostały usunięty z Ordynacji podatkowej. Upadek sądowej doktryny obejścia prawa podatkowego w połączeniu z wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego uznającym niekonstytucyjność obowiązującej wówczas normatywnej klauzuli ogólnej obejścia prawa podatkowego spowodował, iż jedynym reprezentatywnym poglądem w orzecznictwie sądów administracyjnych pozostała koncepcja uznająca prawo podatnika do minimalizacji obciążeń podatkowych. Dokonanie czynności prawnej zgodnej z prawem, a więc również takiej, której cel przez prawo nie jest zakazany, nie może być na gruncie przepisów prawa podatkowego kwalifikowane w taki sposób, aby osiągnięty przez dokonanie takiej czynności cel podatkowy był traktowany jako cel zakazany¹¹⁶⁸.

¹¹⁶⁶ Wyrok TK z dnia 11 maja 2004 r., sygn. akt K 4/03.

¹¹⁶⁷ M.Chodaćka, Skuteczność czynności prawnej....., op.cit., s. 46.

¹¹⁶⁸ A.Ladziński, Prawne granice....., op. cit., s.21.

4.4.3. Stan prawny od 1 września 2005 r. do 15 lipca 2016 r.

Upadek sądowej doktryny obejścia prawa podatkowego w połączeniu z wyrokiem TK z 2004 r. spowodowały, iż w polskim systemie podatkowym zasada wolności unikania opodatkowania pozostała jedynym reprezentatywnym poglądem. Wyrok TSUE w sprawie C-255/02 „Halifax” z dnia 21 lutego 2006 r. odwołujący się do koncepcji „nadużycia prawa wspólnotowego” spowodował częściowy powrót koncepcji sądowej klauzuli obejścia prawa podatkowego. Do najistotniejszych cech „reaktywowanej” sądowej klauzuli należy zaliczyć następujące elementy:

- cywilistyczna swoboda w kształtowaniu charakteru czynności cywilnoprawnych nie dotyczy sfery prawa podatkowego ze względu na autonomiczny charakter tej gałęzi prawa,
- możliwość swobodnego kształtowania stosunków cywilnoprawnych z punktu widzenia ich skutków podatkowych ograniczona jest normami wynikającymi z prawa podatkowego¹¹⁶⁹,
- organ podatkowy może analizować czy stosunki cywilnoprawne ukształtowane przez podatników nie wykazują cech obejścia albo nadużycia prawa. Uprawnienie organu podatkowego wynika z zasady swobodnej oceny dowodów¹¹⁷⁰,
- kluczowe znaczenie ma rezultat gospodarczy określonej czynności, zaś forma ma drugorzędne znaczenie,
- umowy cywilnoprawne nie mogą zmieniać obowiązków, jakie wynikają z prawa podatkowego¹¹⁷¹.

Powrót do sądowej klauzuli obejścia prawa podatkowego nie był zjawiskiem powszechnym w orzecznictwie sądów administracyjnych. Ponadto, sądowa klauzula obowiązująca w tym przedziale czasowym w dużym stopniu dotyczyła podatku VAT, a kwestie związane z podatkami dochodowymi pojawiały się jedynie incydentalne. W praktyce, „reaktywowana” sądowa klauzula była stosowana sporadycznie do optymalizacji podatkowej w zakresie podatków dochodowych¹¹⁷².

¹¹⁶⁹ Wyrok NSA z dnia 18 listopada 2009 r., sygn. akt I FSK 1133/08.

¹¹⁷⁰ Wyrok NSA z dnia 22 czerwca 2012 r., sygn. akt II FSK 2466/10.

¹¹⁷¹ Wyrok WSA w Wrocławiu z dnia 16 czerwca 2009 r., sygn. akt I SA/Wr 258/09, orzeczenie prawomocne.

¹¹⁷² Organy podatkowe w ramach art. 199a O.p. zwalczały głównie nielegalne uchylanie się od opodatkowania na skutek stosowania przez podatników pozornych czynności prawnych. Szerzej na temat stosowania art. 199a O.p. do struktur podatkowych w podrozdziale 4.5.

4.4.4. Stan prawny od 15 lipca 2016 r. do 31 grudnia 2016 r.

Z dniem 15 lipca 2016 r. w polskim systemie podatkowym ponownie zaczęła obowiązywać klauzula obejścia prawa podatkowego w wersji normatywnej. Z nowego art. 119a § 1 O.p. wynika, że czynność dokonana przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej, nie skutkuje osiągnięciem korzyści podatkowej, jeżeli sposób działania był sztuczny (unikanie opodatkowania). Organ podatkowy jest zatem uprawniony do zastosowania klauzuli GAAR w przypadku łącznego spełnienia następujących przesłanek:

- wystąpiła korzyść podatkowa,
- wynika ona z czynności dokonanej przede wszystkim w celu osiągnięcia tej korzyści,
- korzyść podatkowa jest sprzeczna z przedmiotem i celem ustawy,
- sposób działania był sztuczny.

Ustalenie czy działanie podatnika wiązało się z osiągnięciem korzyści podatkowej jest stosunkowo łatwe, ponieważ nie jest to przesłanka oparta na nieostrych i generalnych kryteriach. Stosownie bowiem do art. 119e O.p. korzyścią podatkową jest niepowstanie zobowiązania podatkowego, odsunięcie w czasie powstania zobowiązania podatkowego lub obniżenie jego wysokości albo powstanie lub zawyżenie straty podatkowej. Analizując praktykę administracji skarbowej związaną z stosowaniem klauzuli GAAR można wskazać następujące przykłady korzyści podatkowych:

- strata na sprzedaży akcji własnych do spółki powiązanej powstała na skutek możliwości zaliczenia do kosztów podatkowych historycznych wydatków poniesionych przez inny podmiot niż sprzedający (art. 15 ust. 1 w zw. z art. 16 ust. 1 pkt 8 updop oraz art. 93 § 1 pkt 1 i § 2 pkt 1 O.p.)¹¹⁷³,
- pomniejszenie dochodu spółki celowej FIZ (udziałowca luksemburskiej spółki SCSp) na skutek wykreowania kosztu odsetkowego z wykorzystaniem emisji obligacji (art. 17 ust. 1 pkt 57 w zw. z art. 16 ust. 1 pkt 11 updop)¹¹⁷⁴,
- obniżenie dochodu podatkowego poprzez nieopodatkowane ujawnienie wartości firmy dla celów amortyzacji podatkowej (art. 16b ust. 2 pkt 2 updop)¹¹⁷⁵,
- nieopodatkowane przekazanie spółce osobowej niepodzielnych zysków - zgromadzonych uprzednio na kapitale zapasowym spółki kapitałowej (art. 10 ust. 1 pkt 8 updop w zw. z art. 24 ust. 5 pkt 8 updop)¹¹⁷⁶,

¹¹⁷³ Odmowa Ministra Finansów i Rozwoju wydania opinii zabezpieczającej z dnia 12 kwietnia 2017 r., nr 145058/K.

¹¹⁷⁴ Ostrzeżenie Ministra Finansów i Rozwoju z dnia 8 maja 2017 r., nr 001/2017.

¹¹⁷⁵ Ostrzeżenie Ministra Finansów i Rozwoju z dnia 22 maja 2017 r., nr 002/2017.

¹¹⁷⁶ Odmowa Ministra Finansów i Rozwoju wydania opinii zabezpieczającej z dnia 22 maja 2017, nr 145398/K.

- uniknięcie opodatkowania dochodu ze sprzedaży nieruchomości w skutek przekazania zysku w formie darowizny pieniężnej spółce powiązanej z PGK (art. 16 ust. 1 pkt 14 updop)¹¹⁷⁷,
- redukcja poziomu obciążeń podatkowych ze stosunku pracy dzięki reklasyfikacji wynagrodzenia na przychody z kapitałów pieniężnych w ramach programu motywacyjnego (art. 17 ust. 1 pkt 10 w zw. z art. 30b oraz art. 12 ust. 1 w zw. z art. 27 ust. 1 updof)¹¹⁷⁸.

Z czynnością dokonaną przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej mamy do czynienia, gdy pozostałe cele ekonomiczne lub gospodarcze są mało istotne (art. 119d O.p.). Jest to sytuacja, gdy korzyść podatkowa znacznie przeważa nad innymi celami ekonomicznymi, które mają charakter marginalny i irrelevantny¹¹⁷⁹. Ustalenie czy korzyść podatkowa była decydującą determinantą dokonania transakcji powinno odbywać się poprzez analizę następujących czynników:

- przyczyny realizacji danego celu gospodarczego (I etap),
- wybór sposobu realizacji tego celu (II etap),
- faktycznie wykonanie zaplanowanych działań (III etap)¹¹⁸⁰,

W I etapie nie jest jeszcze możliwe jednoznaczne rozstrzygnięcie czy celem czynności była przede wszystkim korzyść podatkowa. Ostateczna weryfikacja jest możliwa dopiero na etapie II i III, gdy organ podatkowy przeprowadzając kompleksową analizę dokumentów korporacyjnych czy zapisów księgowych może porównać skalę uzyskanych korzyści podatkowych z innymi korzyściami ekonomicznymi. Analiza na tych etapach wskazuje czy pozostałe cele ekonomiczno-gospodarcze mają charakter poboczny w stosunku do korzyści podatkowej¹¹⁸¹. Ogólnikowy charakter pozostałych celów ekonomicznych nie może zostać uznany za wystarczające uzasadnienie biznesowe. Cele ekonomiczne powinny mieć raczej charakter bardziej strategiczny, odnoszący się do istoty funkcjonowania przedsiębiorstwa lub przyszłych planów inwestycyjnych podatnika¹¹⁸². Wystarczającym uzasadnieniem nie będzie przy tym argumentacja, że planowane rozwiązanie było stosowane przez większość konkurentów lub nawet cały segment danego rynku¹¹⁸³.

Ustawodawca nie wyjaśnił kiedy osiągnięta korzyść podatkowa jest spreczna z przedmiotem i celem ustawy. W praktyce interpretacyjnej wskazuje się, że sprzeczność z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej to stan, w którym w wyniku dokonanej czynności doszło do sztucznego

¹¹⁷⁷ Ostrzeżenie Ministra Finansów i Rozwoju z dnia 26 czerwca 2017 r., nr 004/2017.

¹¹⁷⁸ Informacja Szefa Krajowej Administracji Skarbowej z dnia 1 sierpnia 2017 r., o stosowaniu przepisów dotyczących przeciwdziałania unikaniu opodatkowania w kontekście tzw. Programów Motywacyjnych, <http://www.mf.gov.pl/web/bip/ministerstwo-finansow/wiadomosci/komunikaty>, data dostępu 2 sierpnia 2017 r.

¹¹⁷⁹ Odmowa Ministra Finansów i Rozwoju wydania opinii zabezpieczającej z dnia 12 kwietnia 2017 r., nr 145058/K.

¹¹⁸⁰ Ibidem.

¹¹⁸¹ Dotyczy to sytuacji, gdy osiągnięte korzyści podatkowe są znacznie wyższe niż ponoszone koszty.

¹¹⁸² B.Mroczkowski, Restrukturyzacja musi mieć uzasadnienie ekonomiczno-biznesowe, Rzeczpospolita z 08.05.2017 r.

¹¹⁸³ M.Zamoyska, J.Wojtach, Jest pierwsza odmowa wydania opinii zabezpieczającej. Co z niej wynika., Dziennik Gazeta Prawna z 08.05.2017 r.,

zastosowania lub niezastosowania przepisów materialnego prawa podatkowego, co skutkowało osiągnięciem korzyści podatkowej, chociaż cel przepisu był inny¹¹⁸⁴. Należy ustalić jakie konkretnie regulacje podatnik swoimi działaniami wykorzystał (lub uniknął ich zastosowania) oraz wyjaśnić dlaczego w danych okolicznościach było to sprzeczne z duchem tych regulacji¹¹⁸⁵. Dobrą ilustracją tego problemu może być uniknięcie opodatkowania niepodzielnych zysków, które w wyniku podziału przez wydzielenie zostają przeniesione z kapitału zapasowego spółki dzielonej na kapitał zakładowy nowo utworzonej spółki (przykład nr 63). Spółka ta została następnie przekształcona w spółkę osobową i zlikwidowana. Alternatywnymi sposob rozdyponowania niepodzielnych zysków do wariantu opisanego w przykładzie 63 były:

- przekazanie całości lub części środków pieniężnych na kapitał zakładowy (zwiększenie wartości nominalnej udziałów),
- wypłata dywidendy na rzecz wspólników,
- przekształcenie spółki kapitałowej w osobową,
- likwidacja spółki kapitałowej.

Każda z ww. wymienionych zdarzeń jest na gruncie CIT zdarzeniem podlegającym opodatkowaniu na poziomie wspólnika¹¹⁸⁶. Działanie opisane w przykładzie nr 63 skutkiem którego normy te nie znajdują zastosowania, mimo efektywnego przeniesienia na udziałowców ekonomicznej wartości niepodzielnych zysków, można uznać za korzyść podatkową sprzeczną z przedmiotem i celem ustawy¹¹⁸⁷.

Stosownie do treści art. 119c. § 1 O.p. sposób działania uznaje się za sztuczny, jeżeli na podstawie istniejących okoliczności należy przyjąć, że nie zostałyby zastosowane przez podmiot działający rozsądnie i kierujący się zgodnymi z prawem celami innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej. W myśl art. 119c § 2 O.p. przy ocenie, czy sposób działania był sztuczny, należy wziąć pod uwagę w szczególności występowanie:

- nieuzasadnionego dzielenia operacji,
- angażowania podmiotów pośredniczących mimo braku uzasadnienia ekonomicznego lub gospodarczego,

¹¹⁸⁴ Odmowa Ministra Finansów i Rozwoju wydania opinii zabezpieczającej z dnia 12 kwietnia 2017 r., nr 145058/K.

¹¹⁸⁵ Tak m.in. I. Kondej, Hipoteza normy klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania, Praktyka Podatkowa nr 1/2016, s. 6.

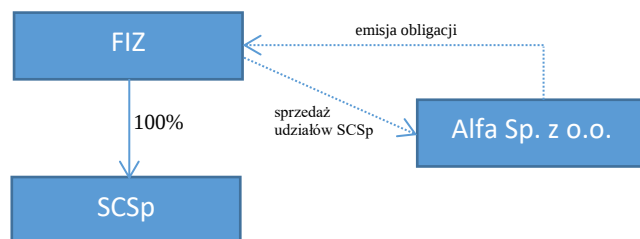
¹¹⁸⁶ Art. 10 ust. 1 pkt 3, 4 i 8 updop.

¹¹⁸⁷ Odmowa Ministra Finansów i Rozwoju wydania opinii zabezpieczającej z dnia 12 kwietnia 2017 r., nr 145058/K.

- elementów prowadzących do uzyskania stanu identycznego lub zbliżonego do stanu istniejącego przed dokonaniem czynności,
- elementów wzajemnie się znoszących lub kompensujących,
- ryzyka ekonomicznego lub gospodarczego przewyższającego spodziewane korzyści inne niż podatkowe w takim stopniu, że należy uznać, że działający rozsądnie podmiot nie wybrałby tego sposobu działania.

Sztuczność transakcji należy analizować z perspektywy prawnej oraz ekonomicznej. Na płaszczyźnie prawnej sztuczność transakcji wyraża się najczęściej w jej nadmiernej zawieszności¹¹⁸⁸. Na płaszczyźnie ekonomicznej oznacza to brak rzeczywistej treści ekonomicznej transakcji np. ukrywanie prawdziwego celu i znaczenia transakcji, nieadekwatność lub zbędność transakcji do realizacji rzeczywistego zdarzenia gospodarczego¹¹⁸⁹. Poszczególne komunikaty (ostrzeżenia przed stosowaniem agresywnych struktur podatkowych) ministerstwa finansów wskazują jakie zachowania podatników są uznawane za sztuczne w rozumieniu art. 119c. § 1 O.p. (przykład nr 103, 104, 105).

Przykład nr 103



W grudniu 2016 r. struktura wyjściowa FIZ-SCSp zostaje przekształcona w strukturę FIZ-Alfa Sp. z o.o.-SCSp. FIZ zbywa swoje udziały w spółce SCSp do Alfa Sp. z o.o. (podatnik CIT). Spółka Alfa finansuje to nabycie poprzez emisję obligacji obejmowanych przez FIZ (roszczenie o zapłatę za zbywane udziały ulega potrąceniu z roszczeniem o udzielenie finansowania z tytułu emisji obligacji). Przychody generowane przez SCSp z wynajmu kilku biurów są opodatkowane na poziomie Alfa Sp. z o.o., jednakże przychód jest równoważony przez koszt odsetkowy z wyemitowanych obligacji. Właścicielami spółki Alfa są posiadacze certyfikatów inwestycyjnych FIZ.

(Źródło: ostrzeżenie Ministerstwa Finansów nr 001/2017 z 8 maja 2017 r.)

Do końca 2016 r. dochód osiągnięty przez strukturę FIZ-SCSp nie podlegał opodatkowaniu zarówno na poziomie funduszu inwestycyjnego, jak i spółki luksemburskiej będącej podmiotem transparentnym

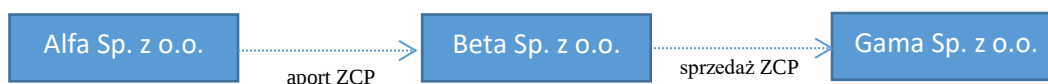
¹¹⁸⁸ Odmowa Ministra Finansów i Rozwoju wydania opinii zabezpieczającej z dnia 12 kwietnia 2017 r., nr 145058/K.

¹¹⁸⁹ Uzasadnienie do rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw z 22 marca 2016 r. (druk sejmowy nr 367), <http://www.sejm.gov.pl/sejm8.nsf/druk.xsp?nr=367>, data dostępu: 18 października 2016 r.

podatkowo (przykład nr 73). Późniejsza wypłata zysku z FIZ do podmiotu będącego nierezydentem nie podlegała opodatkowaniu podatkiem u źródła w Polsce (przykład nr 29). Ustawodawca chcąc przeciwdziałać faktycznemu brakowi opodatkowaniu dochodu na jakimkolwiek etapie ograniczył z dniem 1 stycznia 2017 r. zakres zwolnienia podmiotowego z CIT dla funduszu inwestycyjnych¹¹⁹⁰. Ze zwolnienia zostały wyłączone dochody z udziału w spółkach osobowych transparentnych podatkowo. Nabycie udziałów SCSp przez spółkę kapitałową podatnika CIT z jednoczesną emisją obligacji na rzecz FIZ pozwoliło na zachowanie dotychczasowych korzyści podatkowych¹¹⁹¹. Działanie to zostało uznane przez ministerstwo finansów za sztuczne ze względu na następujące czynniki:

- wykorzystanie skomplikowanej struktury podmiotów bez uzasadnienia gospodarczego (nieuzasadnione dzielenie operacji oraz angażowanie podmiotów pośredniczących mimo braku uzasadnienia ekonomicznego),
- niski poziom kapitałów własnych i/lub aktywów Alfa Sp. z o.o. w okresie poprzedzającym nabycie udziałów,
- brak historii kredytowej Alfa Sp. z o.o. niepozwalający na uzyskanie w warunkach rynkowych finansowania na nabycie udziałów w innych źródłach niż FIZ,
- powiązania kapitałowe lub osobowe pomiędzy podmiotami uczestniczącymi w transakcji (tj. pomiędzy Alfa Sp. z o.o., uczestnikami FIZ oraz SCSp),
- brak rzeczywistych transferów finansowych (potrącenie wzajemnych zobowiązań między FIZ a Alfa Sp. z o.o.),
- brak zabezpieczeń (np. poręczeń, gwarancji) spłaty przez Alfa Sp. z o.o. zobowiązania z tytułu obligacji (występowanie ryzyka ekonomicznego przewyższającego spodziewane korzyści inne niż podatkowe),
- wysokość odsetek lub warunki wykupu obligacji ustalone w sposób wykazujący korelację z przychodami generowanymi w Alfa Sp. z o.o.,
- czas przeprowadzenia operacji skorelowany z utratą przez FIZ zwolnienia podmiotowego.

Przykład nr 104



Alfa sp. z o.o. dokonuje aportu zorganizowanej części przedsiębiorstwa do Beta Sp. z o.o. (wartość ZCP znacznie przewyższa wartość majątku rzeczowego i obrotowego). Spółka Beta po dwóch dniach sprzedaje ZCP na rzecz Gama Sp. z o.o. Zobowiązanie spółki Beta wobec Gama Sp. z o.o. zostaje

¹¹⁹⁰ Art. 17 ust. 1 pkt 57 updop wprowadzony na mocy Nowelizacji z 2016 r.

¹¹⁹¹ Przychody odsetkowe FIZ z obligacji Alfa Sp. z o.o. były zwolnione z CIT na podstawie art. 6 ust. 1 pkt 10 updop, natomiast przychody Alfa Sp. z o.o. jako udziałowca SCSp były niwelowane przez koszty odsetkowe z obligacji.

uregulowane w drodze wzajemnego potrącenia wierzytelności. Spółki Alfa, Beta i Gama są podmiotami powiązanymi kapitałowo.

(Źródło: ostrzeżenie Ministerstwa Finansów nr 002/2017 z dnia 22 maja 2017 r.)

Mechanizm optymalizacji podatkowej opisany w przykładzie nr 104 polega na ujawnieniu tzw. wartości firmy (ang. *goodwill*) dla celów amortyzacji podatkowej¹¹⁹². Wartość firmy podlega amortyzacji jako wartość niematerialna i prawna wyłącznie w przypadku nabycia przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części w drodze sprzedaży¹¹⁹³. Wykorzystanie aportu przedsiębiorstwa pozwala na podwyższenie kosztu podatkowego przy sprzedaży ZCP, a co za tym idzie pozwala na nieopodatkowaną aktywację wartości firmy dla celów podatkowych¹¹⁹⁴. W efekcie dokonanych transakcji Gama Sp. z o.o. może dokonywać odpisów amortyzacyjnych od ujawnionej wartości firmy. W konsekwencji, dochód Gama Sp. z o.o. zostanie zneutralizowany na kilka lat. Kluczowymi elementami świadczącymi o sztuczności podatkowej restrukturyzacji opisanej w przykładzie nr 104 są:

- nieuzasadnione dzielenie operacji lub angażowanie podmiotów pośredniczących mimo braku uzasadnienia ekonomicznego,
- dokonanie obu kroków (aport oraz sprzedaż tego samego majątku) w krótkich odstępach czasu, niepozwalającym Beta Sp. z o.o. na prowadzenie rzeczywistej działalności gospodarczej w oparciu o majątek uzyskany w drodze aportu,
- element sztuczności przy wyodrębnianiu ZCP z Alfa Sp. z o.o., poprzedzający aport, np. wyodrębnienie z działającego przedsiębiorstwa kluczowych aktywów, umów z najważniejszymi kontrahentami lub kluczowych pracowników w celu przeniesienia ich do innej spółki,
- dokonanie aportu i sprzedaży przedsiębiorstwa lub ZCP po wartości przewyższającej wielokrotnie (np. kilkudziesięciokrotnie) wartość aktywów netto,
- udział kancelarii doradczej w transakcji wykraczający poza normalny – regulowany odpowiednimi ustawami i zasadami etyki korporacji zawodowych – zakres usług doradczych,

¹¹⁹² Wartość firmy w prawie podatkowym to różnica pomiędzy wartością przedsiębiorstwa jako całości a wartością poszczególnych składników majątkowych tworzących to przedsiębiorstwo (art. 16g ust. 2 updop). Najważniejszym składnikiem wartości firmy są jej aspekty niematerialne, takie jak: portfel klientów, pozycja i rozpoznawalność na rynku, kontrakty handlowe, zdolność do generowania zysków itp (por. S.Krempa, B.Suszek, Wartość firmy w podatku dochodowym, Monitor Podatkowy nr 5/2003, s. 11). Jest to wysokocenne aktywo niematerialne, które w przypadku nieopodatkowanej aktywacji jako wnip dla celów amortyzacji podatkowej może być źródłem znaczących oszczędności podatkowych.

¹¹⁹³ Art.16b ust. 2 pkt 2 lit. a) updop.

¹¹⁹⁴ Aport ZCP do spółki kapitałowej jest neutralny podatkowo w podatku CIT (art. 12 ust. 1 pkt 7 w zw. z art. 12 ust. 4 pkt 4 i 11 updop). Przychód Beta Sp. z o.o. z sprzedaży ZCP zostanie zrównoważony ze względu na możliwość rozpoznania wartości firmy jako kosztu podatkowego (tak m.in. Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu w interpretacji indywidualnej z dnia 1 sierpnia 2014 r., nr ILPB3/423-205/14-4/PR oraz Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacji indywidualnej z dnia 7 grudnia 2012 r., nr IPPB5/423-981/12-2/DG).

Przykład nr 105

W sytuacji wyjściowej spółka Alfa, której udziałowcem jest spółka holdingowa z Polski, zamierza dokonać zbycia centrum handlowego. Spółka holdingowa dokonuje wymiany udziałów z Beta Sp. z o.o. (wartość udziałów wydanych przez Beta odpowiada wartości majątku spółka Alfa) - Beta Sp. z o.o. staje się udziałowcem Alfa Sp. z o.o., a spółka holdingowa otrzymuje udziały w spółce Beta (**krok nr 1**)¹¹⁹⁵. Spółka Alfa i Beta tworzą podatkową grupę kapitałową – Beta jest spółką dominującą (**krok nr 2**)¹¹⁹⁶. Alfa Sp. z o.o. sprzedaje centrum handlowe na rzecz Kupującego oraz dokonuje darowizny środków uzyskanych ze sprzedaży na rzecz spółki Beta (**krok nr 3**)¹¹⁹⁷. Spółka Beta sprzedaje udziały w spółce Alfa za symboliczną złotówkę do innego podmiotu powiązanego - Certus Sp. z o.o. (**krok nr 4**)¹¹⁹⁸. Beta Sp. z o.o. wypłaca dywidendę do spółki holdingowej (**krok nr 5**)¹¹⁹⁹.

(Źródło: Ostrzeżenie Ministerstwa Finansów nr 004/2017 z dnia 26 czerwca 2017 r.).

W wyniku szeregu skomplikowanych wieloetapowych transakcji, z których każda pojedynczo nie ma żadnego uzasadnienia ekonomicznego, możliwa była nieopodatkowana sprzedaż centrum handlowego. Organ podatkowy można stosunkowo łatwo podnieść zarzut sztuczności dokonanych transakcji ze względu na:

- zmianę struktury podmiotów, poprzedzająca transakcję sprzedaży składników majątku, na bardziej skomplikowaną i zaangażowanie podmiotów pośredniczących mimo braku uzasadnienia ekonomicznego,
- powiązania kapitałowe lub osobowe pomiędzy podmiotami uczestniczącymi w transakcji, tj. spółkami Alfa, Beta i Certus,
- dokonywanie operacji, w których wysokie koszty administracyjne oraz ryzyka biznesowe lub prawne nie znajdują uzasadnienia w korzyściach ekonomicznych dla stron, innych niż uniknięcie opodatkowania,
- wyzbycie się całości majątku (lub kluczowych jego składników) przez spółkę Alfa bez uzyskania jakiegokolwiek ekonomicznego ekwiwalentu lub korzyści, innej niż korzyść podatkowa,
- brak rzeczywistych transferów finansowych (dokonanie darowizny wierzytelności),

¹¹⁹⁵ Wymiana udziałów między spółką holdingową a Beta Sp. z o.o. nie stanowi przychód z tytułu nominalnej wartości udziałów dla żadnej ze stron (art. 12 ust. 4d updop).

¹¹⁹⁶ Podatkowa grupa kapitałowa zostaje rozwiązana po etapie nr 5.

¹¹⁹⁷ Przychód Alfa Sp. z o.o. z sprzedaży centrum handlowego zostanie pomniejszony przez darowiznę uzyskanych środków pieniężnych na rzecz Beta Sp. z o.o. (art. 16 ust. 1 pkt 14 updop).

¹¹⁹⁸ Uzyskana przez Beta Sp. z o.o. darowizna jest przychodem, jednakże przychód ten zostanie skompensowany przez stratę na sprzedaży udziałów Alfa.

¹¹⁹⁹ Wypłata dywidendy jest zwolniona z opodatkowania na podstawie art. 22 ust. 4 i 4a updop.

- dokonywanie w krótkich odstępach czasu operacji, których efekty się znoszą (zawiązanie PGK na okres 3 lat i jej rozwiązanie po okresie kilku miesięcy).

Niewątpliwie wspólną cechą mechanizmów opisanych w przykładach nr 104 i 105 jest ich konstruowanie w taki sposób, by „*nie kolidować wprost z przepisami materialnymi ustawy podatkowej, natomiast wykorzystywać relacje zachodzące pomiędzy poszczególnymi przepisami, mnożąc różnego rodzaju działania oraz wykorzystując specyfikę różnych form prowadzenia działalności gospodarczej dla osiągnięcia korzystnej pozycji podatkowej*”¹²⁰⁰. Działania podatników podobne do opisanych w powyższych przykładach mogą zostać uznane za sztuczne w rozumieniu 119c O.p. Nie powinno przy tym zostać uznane za sztuczne działania podatnika ukierunkowane na redukcję ciężarów fiskalnych, gdy podatnik ma do wyboru kilka wariantów, a poszczególne z nich wiążą się z różnymi konsekwencjami podatkowymi. Przykładem działania podatnika, które nie spełnia kryterium sztuczności, jest wypłata świadczenia pieniężnego na rzecz pracownika w związku z realizacją prawa do pochodnego instrumentu finansowego w ramach programu motywacyjnego (przykład nr 78). Przeciwna wykładnia prowadziłaby do konkluzji, iż w polskim systemie podatkowym obowiązuje zasada nakazująca podatnikom maksymalizację podatku. Niestety, w niektórych orzeczeniach sądowych dotyczących stosowania klauzuli GAAR można spotkać się z poglądem, że wypłaty dla pracowników realizowane w ramach programów motywacyjnych są działaniem sztucznym. Przykładowo, WSA w Poznaniu stwierdził, że „*świadczenie pozostające w związku ze stosunkiem pracy wypłacone na skutek realizacji wytworzonego wcześniej instrumentu pochodnego, w sytuacji gdy abstrahując od regulacji prawa podatkowego wypłata tego rodzaju wynagrodzenia mogłaby nastąpić w razie rozsądnego działania oraz kierowania się zgodnymi z prawem celami bez stosowania tego rodzaju instrumentu, przy pomocy np. regulaminu nagradzania*”¹²⁰¹. Z podobną praktyką można się spotkać w stosunku do struktury spółka z ograniczoną odpowiedzialnością spółka komandytowa (komandytariusz 99%, komplementariusz 1%) – przykład nr 19¹²⁰².

Nowelizacji Ordynacji wprowadzającą klauzulę GAAR wskazuje również przypadki, w których klauzula nie znajdzie zastosowania (art. 119b O.p.). Są to następujące sytuacje:

- jeżeli korzyść podatkowa lub suma korzyści podatkowych osiągniętych przez podmiot z tytułu czynności nie przekracza w okresie rozliczeniowym 100 000 zł, a w przypadku podatków, które nie są rozliczane okresowo – jeżeli korzyść podatkowa z tytułu czynności nie przekracza 100 000 zł,

¹²⁰⁰ Por. odpowiedź Ministra Finansów i Rozwoju z dnia 10 maja 2017 r. na interpelację poselską nr 11902 w sprawie odmów wydania indywidualnych interpretacji podatkowych nr DPP10.054.1.2017.

¹²⁰¹ Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 30 maja 2017 r., sygn. akt I SA/Po 493/17, orzeczenie nieprawomocne.

¹²⁰² E.Ciechanowska, Ł.Zalewski, Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania: Fiskus zbyt chętnie odmawia wydania interpretacji, Dziennik Gazeta Prawna z 06.02.2017 r.

- do podmiotu, który uzyskał opinię zabezpieczającą – w zakresie objętym opinią, do dnia doręczenia uchylecia lub zmiany opinii zabezpieczającej¹²⁰³,
- do podatku od towarów i usług oraz do opłat i niepodatkowych należności budżetowych,
- jeżeli zastosowanie innych przepisów prawa podatkowego pozwala na przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania.

Jeżeli działanie podatnika wypełnia dyspozycję art. 119a. § 1 O.p. oraz nie zachodzą przesłanki wyłączające stosowanie klauzuli GAAR, to wówczas skutki podatkowe działań podjętych przez podatnika określa się na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki mógłby zaistnieć, gdyby dokonano czynności odpowiedniej (art. 119a. § 1 O.p.)¹²⁰⁴.

¹²⁰³ Instytucja opinii zabezpieczającej ma pozwolić podatnikom na ustalenie czy planowane przez nich działanie może być uznane za unikanie opodatkowania (art. 119w. § 1 O.p.). W pewnym stopniu jest to „swoista” interpretacja indywidualna dla podatnika, jednakże dotycząca wyłącznie możliwości zastosowania przez organ podatkowy klauzuli obejścia prawa podatkowego do stanu faktycznego opisanego przez podatnika we wniosku. Podobnie, jak w przypadku interpretacji indywidualnych wniosków jest kierowany do Ministra Finansów oraz może dotyczyć zdarzeń przyszłych lub zaistniałych stanów faktycznych. Szerszy jest natomiast zakres danych, które podatnik będzie musiał umieścić we wniosku o wydanie opinii zabezpieczającej (art. 119x § 1 O.p.). Wniosek o wydanie opinii zabezpieczającej powinien zawierać dane istotne z punktu widzenia skutków podatkowych czynności, w tym w szczególności:

- wyczerpujący opis czynności wraz ze wskazaniem występujących pomiędzy podmiotami powiązań kapitałowych lub osobowych;
- wskazanie celów, których realizacji czynność ma służyć;
- wskazanie ekonomicznego lub gospodarczego uzasadnienia czynności;
- określenie skutków podatkowych, w tym korzyści podatkowych, będących rezultatem czynności objętych wnioskiem;

Wniosek o wydanie opinii zabezpieczającej załatwia się bez zbędnej zwłoki, nie później niż w terminie 6 miesięcy od dnia otrzymania wniosku przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych (art. 119zb. § 1 O.p.), natomiast opłata za wydanie opinii zabezpieczającej wynosi 20.000 zł (art. 119zc. § 1 O.p.). W przeciwieństwie zatem do zwykłej interpretacji indywidualnej, postępowanie w przedmiocie wydania opinii zabezpieczającej jest znacznie droższe i może trwać dwa razy dłużej.

¹²⁰⁴ Stosownie do art. 119a § 3 O.p. za odpowiednią uznaje się czynność, której podmiot mógłby w danych okolicznościach dokonać, jeżeli działałby rozsądnie i kierował się zgodnymi z prawem celami innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej.

4.5. Przepisy Ordynacji podatkowej dotyczące czynności pozornych

Od 1 stycznia 2003 r. do Ordynacji podatkowej, poza „klasyczną” klauzulą obejścia prawa podatkowego w postaci art. 24b, wprowadzono również art. 24a, na podstawie którego organ podatkowy mógł zanegować skutki podatkowe ukrytej (pozornej) czynności prawnej i wywodzić je z ukrytej czynności prawnej¹²⁰⁵. Art. 24a w przeciwieństwie do art. 24b nie stanowił klauzuli obejścia prawa podatkowego, ponieważ jego dyspozycją były objęte czynności prawne o charakterze fikcyjnym, które nigdy nie zostały w rzeczywistości wykonane¹²⁰⁶. Art. 24b odnosił się do czynności prawnych, których zasadniczym celem było uzyskanie korzyści podatkowej, jednak zawsze czynności te miały charakter rzeczywisty, a nie pozorny. Art. 24a został wspólnie z art. 24b usunięty z Ordynacji podatkowej z dniem 31 sierpnia 2005 r. Na miejsce art. 24a i 24b został wprowadzony art. 199a, który jest odbiciem art. 24a O.p. Na jego podstawie organy podatkowe mogą kwestionować pozorne czynności prawne dokonywane przez podatników¹²⁰⁷. Organ podatkowy dokonując ustalenia treści czynności prawnej, uwzględnia zgodny zamiar stron i cel czynności, a nie tylko dosłowne brzmienie oświadczeń woli złożonych przez strony czynności¹²⁰⁸. Jeżeli bowiem pod pozorem dokonania czynności prawnej ukryto inną czynność prawną, skutki podatkowe wywodzi się z tej ukrytej czynności prawnej¹²⁰⁹. Należy zauważyć, że obejście prawa podatkowego i pozorność czynności prawnej nie są pojęciami tożsamymi, ponieważ czynność zmierzająca do obejścia prawa nie może być jednocześnie czynnością pozorną¹²¹⁰. Dokonywanie czynności pozornych nie jest unikaniem opodatkowania (obejściem prawa podatkowego), ponieważ wykrycie przez administrację podatkową czynności prawnej dokonanej dla pozorów, nieuchronnie prowadzi do opodatkowania czynności ukrytej¹²¹¹. Unikanie opodatkowania (obejście prawa podatkowego) jest natomiast dokonywaniem czynności, których rzeczywista treść i zewnętrzna forma są ze sobą zgodne¹²¹². W przypadku pozorności musi występować tożsamość stron czynności prawnej symulowanej i dysymulowanej, co w przypadku wielopiętrowych schematów optymalizacyjnych zazwyczaj nie ma miejsca¹²¹³. Niektórzy przedstawiciele doktryny wskazują, że regulacja art. 199a O.p. stanowi podstawę do funkcjonowania w polskim systemie podatkowym sądowej klauzuli obejścia prawa podatkowego według zasad obowiązujących w stanie prawnym do 31 grudnia

¹²⁰⁵ W okresie 01.01.2003 r. – 31.08.2005 r. organy podatkowe stosunkowo rzadko stosowały to narzędzie ograniczania unikania opodatkowania, ponieważ dysponowały klauzulą obejścia prawa podatkowego w wersji normatywnej.

¹²⁰⁶ K.Radzikowski, Obejście..., op.cit., s. 12.

¹²⁰⁷ H.Filipczyk, Kwalifikacja cywilnoprawna....., op. cit., s. 20.

¹²⁰⁸ Art. 199a § 1 O.p.

¹²⁰⁹ Art. 199a § 2 O.p.

¹²¹⁰ Wyrok NSA z dnia 16 września 2004 r., sygn. akt FSK 488/04.

¹²¹¹ B.Brzeziński, Wstęp do, op.cit., s.90.

¹²¹² Ibidem.

¹²¹³ W.Nykiel, M.Wilk, Nieprzydatność art. 199a § 2 ordynacji podatkowej w walce z unikaniem opodatkowania a następstwa czynności pozornych, Przegląd Podatkowy nr 2/2017, s. 20.

2002 r.¹²¹⁴. Koncepcja ta jest częściowo rezultatem błędnego utożsamiania obejścia prawa podatkowego (unikania opodatkowania) z pozornością w orzecznictwie sądów administracyjnych w latach 2002-2005¹²¹⁵. W okresie tym w doktrynie równolegle funkcjonowała koncepcja utożsamiająca nadużywanie przepisów prawa cywilnego do nielegalnego uchylania się od opodatkowania z obejściem prawa podatkowego¹²¹⁶. Zjawisko to miało polegać na takim ukształtowaniu stosunków cywilnoprawnych, które nie wynika z celów gospodarczych lub finansowych, lecz jest podejmowane wyłącznie w celu uchylania się od opodatkowania¹²¹⁷. Wskazywano, iż są to przede wszystkim czynności prawne maskujące rzeczywiste znaczenie umowy (np. ukrycie realizacji zysku czy przeniesienie przedmiotów majątkowych lub przychodów)¹²¹⁸. W poglądach tych można zauważyć tendencję do zrównywania unikania opodatkowania z uchylaniem się od opodatkowania poprzez uznawanie, iż czynności pozorne stanowią obejście prawa podatkowego. Wówczas można by rzeczywiście przyjąć, iż art. 199a O.p. stanowi instrument przeciwdziałający unikaniu opodatkowania, jednakże taka interpretacja stoi w fundamentalnej sprzeczności z aktualnie obowiązującą klasyfikacją form oporu podatkowego, gdzie unikanie opodatkowania jest w sposób jednoznaczny odróżniane od uchylania się od opodatkowania¹²¹⁹. Brak jest przy tym na gruncie art.199a O.p. podstaw prawnych do pominięcia skutków dokonanych przez podatnika czynności cywilnoprawnych w oparciu o stwierdzenie, że celem ich dokonania (głównym lub jedynym) było osiągnięcie korzyści podatkowej¹²²⁰. Podważenie podatkowych skutków czynności cywilnoprawnych przez organy podatkowe należy traktować jako wyjątek wymagający wyraźnej i niebudzącej wątpliwości podstawy prawnej¹²²¹. Przykładem takiego środka prawnego w polskim systemie podatkowym jest klauzula ogólna obejścia prawa podatkowego. Należy zauważyć, że konstrukcja klauzuli obejścia prawa podatkowego oraz normy wynikającej z art.199a O.p. różnią się od siebie zasadniczo. Obie konstrukcje są zdeterminowane przez różne przesłanki i prowadzą do odmiennych rezultatów¹²²². Nie sposób uznać, że na podstawie art. 199a O.p. możliwe jest ustalenie skutków podatkowych właściwych dla czynności prawnej, która – w ocenie organu podatkowego – jest bardziej odpowiednia dla osiągnięcia danego rezultatu gospodarczego¹²²³. Przepisy te służą do ustalenia rzeczywiście zaistniałego podatkowego stanu faktycznego, a takim nie jest czynność prawna nieadekwatna do osiągnięcia danego rezultatu gospodarczego¹²²⁴.

¹²¹⁴ K.Stanik, Konstrukcja obejścia i nadużycia prawa podatkowego w krajowej i europejskiej praktyce orzeczniczej, *Jurysdykcja Podatkowa* nr 3/2009, s.15.

¹²¹⁵ D.Szubielska, Nie było obejścia....., *op.cit.*, s.7.

¹²¹⁶ R.Mastalski, Autonomia prawa....., *op.cit.*, s. 16.

¹²¹⁷ Ibidem.

¹²¹⁸ Ibidem.

¹²¹⁹ W przypadku optymalizacji podatkowej *sensu stricte* czy unikania opodatkowania podatnicy nie muszą ukrywać zamiaru minimalizacji obciążeń podatkowych w podejmowanych działaniach optymalizacyjnych (tak A.Ladziński, *Prawne granice.....*, *op.cit.*, s.18).

¹²²⁰ W.Nykiel, M.Wilk, Nieprzydatność....., *op.cit.*, s.20.

¹²²¹ W.Nykiel, M.Wilk, Nieprzydatność....., *op.cit.*, s.18.

¹²²² K.Radzikowski, Klauzula obejścia prawa....., *op.cit.*, s.15.

¹²²³ A.Ladziński, *Prawne granice.....*, *op.cit.*, s.21.

¹²²⁴ A.Ladziński, P. Mardas, T. Nowak, M. Tkaczyk, *Granice swobodnego..... op. cit.*, s. 15.

W konsekwencji, organy podatkowe muszą zaakceptować każdą transakcję cywilnoprawną mającą na celu optymalizację podatkową, jeżeli nie miała ona charakteru pozornego¹²²⁵. Przepis art.199a O.p. nie daje podstawy do zignorowania na gruncie prawa podatkowego, konsekwencji wynikających z ważnych i skutecznych czynności prawnych¹²²⁶. Dopóki podatnicy poruszają się w granicach wyznaczonych prawem i podejmują czynności ważne z punktu widzenia prawa, mają prawo oczekiwać, że organy podatkowe będą respektować skutki podatkowe właściwe dla podejmowanych przez podatników czynności¹²²⁷. Cel umowy jakim może być optymalizacja zobowiązań podatkowych nie może być traktowany jako podstawa do zakwestionowania ważności umowy¹²²⁸. Organ podatkowy starał się wykorzystać art. 199a O.p. do zwalczania „klasycznych” schematów optymalizacyjnych, jednakże praktyka ta nie znajdowała zazwyczaj akceptacji sądów administracyjnych¹²²⁹. Przykładowo, NSA w wyroku z dnia 15 stycznia 2016 r. (sygn. akt II FSK 3162/13) uznał, że art. 199a § 2 O.p. będzie mieć zastosowanie jedynie w przypadku stwierdzenia w obrocie pozornej czynności prawnej, a nie czynności dokonanej w celu uzyskania zamierzonego efektu podatkowego w postaci optymalizacji podatkowej, która jednak nie nosi cech pozorności. NSA stwierdził, że w rozpatrywanej sprawie miał miejsce szereg czynności prawnych, które razem „*składają się na mechanizm optymalizacyjny, związany z takim nakreśleniem schematu transakcyjnego, którego realizacja w zasadzie jest pozbawiona racji gospodarczych, z wyjątkiem podatkowych*”, jednakże w obowiązującym stanie prawnym brak jest regulacji, w oparciu o które administracja skarbową mogłaby przypisać czynnościom składającym się na optymalizację podatkową skutki podatkowe inne niż wynikające z przepisów prawa podatkowego, jeśli czynności te nie noszą znamion pozorności¹²³⁰.

Podsumowując, art. 199a O.p. nie może zostać uznany za środek prawny ograniczania optymalizacji podatkowej, ponieważ „*organy podatkowe nie mają na gruncie prawa podatkowego*

¹²²⁵ Wyrok NSA z dnia 15 maja 2015 r., sygn. akt II FSK 662/15.

¹²²⁶ M.Chodacka, Skuteczność czynności prawnej....., op.cit., s.46.

¹²²⁷ A.Ladziński, Prawne granice....., op. cit., s.20.

¹²²⁸ A.Ladziński, P. Mardas, T. Nowak, M. Tkaczyk, Granice swobodnego..... op. cit., s. 13-14.

¹²²⁹ Trybunał Konstytucyjny badając konstytucyjność art.199a O.p. nie rozstrzygnął w sposób jednoznaczny czy przepisy te można rzeczywiście uznać za wewnątrzkrajowy środek prawny przeciwdziałający optymalizacji podatkowej. W wyroku z dnia 14 czerwca 2006 r. (sygn. akt K 53/05) TK stwierdził, że „*klauzula obejścia prawa należy do prawa podatkowego materialnego i określa podatkowe skutki działań podejmowanych przez podatników. Tymczasem zaskarżone przepisy dotyczą wyłącznie procedury rozpatrywania spraw administracyjnych przez organy władzy publicznej i nie regulują zagadnień materialnoprawnych. Przepisy te nie określają żadnych konsekwencji działań podatnika dla zakresu i treści jego obowiązków podatkowych. Wymienione konsekwencje zostały natomiast określone przez inne przepisy, m.in. przez art. 199a § 1 i 2 ordynacji podatkowej, które nie zostały zaskarżone przez wnioskodawcę. Należy również podkreślić, że zaskarżone przepisy nie stanowią podstawy do oceny istnienia stosunku prawnego lub prawa. Ocena taka dokonywana jest wyłącznie na podstawie innych regulacji prawnych. Trybunał Konstytucyjny nie podziela poglądu Rzecznika Praw Obywatelskich, że zaskarżone przepisy dotyczą kwestii materialnoprawnych i wprowadzają do systemu prawnego klauzulę obejścia prawa podatkowego.*”

¹²³⁰ Sprawa dotyczyła spółki dokonującej aportu prawa użytkowania wieczystego nieruchomości gruntowej wraz z znajdującym się tam budynków i budowli stanowiących przedsiębiorstwo. Krótko po dokonaniu aportu, nieruchomość została sprzedana na rzecz innego podmiotu przez spółkę, która otrzymała aport. Zdaniem organów podatkowych faktycznym celem transakcji była sprzedaż nieruchomości, natomiast aport przedsiębiorstwa został wybrany ze względu na preferencyjny sposób opodatkowania (brak przychodu dla podmiotu wnoszącego aport). W konsekwencji, spółka powinna rozpoznać przychód podatkowy ze sprzedaży nieruchomości.

podstaw do kwestionowania umów skutecznie zawartych, nawet jeśli ich celem jest zmniejszenie ciężaru podatkowego. Dążenie do płacenia jak najniższych podatków nie jest prawnie zakazane; jest niejako prawem każdego podatnika.”¹²³¹.

¹²³¹ Wyrok NSA z dnia 16 grudnia 2005 r., sygn. akt II FSK 82/05.

4.6. Małe klauzule obejścia prawa podatkowego

Cechy małych klauzul obejścia prawa podatkowego w polskim systemie podatkowym są następujące:

- dotyczą konkretnych transakcji (np. połączenie przez przejęcie czy wypłata dywidendy),
- rezultatem zastosowania małej klauzuli jest utrata przez podatnika preferencji podatkowych wynikających wprost z przepisów prawa (np. brak możliwości zastosowania zwolnienia dywidendowego) – sankcją w przeciwieństwie do klauzuli GAAR nie jest więc zastosowanie opodatkowania transakcji na podstawie kryterium czynności odpowiedniej lub określenie skutków podatkowych według stanu rzeczy, jaki zaistniałby, gdyby nie dokonano żadnej czynności¹²³²,
- przesłanką zastosowania małej klauzuli jest dokonanie transakcji bez uzasadnionych przyczyn ekonomicznych.

Pierwszą małą klauzulą obejścia prawa podatkowego była klauzula dotycząca połączeń i podziałów wprowadzona w życie 1 stycznia 2001 r.¹²³³. Klauzula ta wyłącza neutralność podatkową tychże transakcji dla spółki przejmującej i udziałowców spółki przejmowanej w sytuacji, gdy transakcja nie jest przeprowadzana z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych¹²³⁴. Zwrot „uzasadnionych przyczyn ekonomicznych” zawarty w art. 10 ust. 4 updog stanowi implementację art. 15 ust. 1 lit. a) Dyrektywy 2009/133/WE¹²³⁵. Zarówno ustawodawstwo unijne, jak i polskie prawo podatkowe nie definiują pojęcia „uzasadnionych przyczyn ekonomicznych”. TSUE w wyroku w sprawie C-28/95 Leur-Bloem z 17 lipca 1997 r. uznał za uzasadniony cel gospodarczy operację połączenia spółek mającą przynieść różnorodne korzyści, wśród których mogą znajdować się względy o charakterze podatkowym,

¹²³² H.Filipczyk, Reguła intertemporalna klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania w świetle standardów konstytucyjnych, *Przegląd Podatkowy* nr 9/2015, s.8-9.

¹²³³ A.Pokojska, Ł.Zalewski, Rząd chce opodatkować aport przedsiębiorstw. Kto najbardziej na tym straci ?, *Dziennik Gazeta Prawna* z 27.07.2017 r.

¹²³⁴ Zgodnie z art. 10 ust. 2 pkt 1 updog przy połączeniu lub podziale spółek kapitałowych dla spółki przejmującej lub nowo zawiązanej nie stanowi dochodu nadwyżka wartości otrzymanego przez spółkę przejmującą lub nowo zawiązaną majątku spółki przejmowanej lub dzielonej ponad nominalną wartość udziałów (akcji) przyznanych udziałowcom (akcjonariuszom) spółki przejmowanej lub dzielonej. Stosownie natomiast do art. 12 ust. 4 pkt 12 updog w przypadku połączenia lub podziału spółek, nie stanowi przychodu wspólnika spółki przejmowanej lub dzielonej wartość nominalna udziałów (akcji) przydzielonych przez spółkę przejmującą lub nowo zawiązaną. Jednocześnie, na mocy art. 10 ust. 4 updog, przepisów art. 10 ust. 2 pkt 1 oraz 12 ust. 4 pkt 12 updog nie stosuje się w przypadkach, gdy połączenie lub podział spółek nie są przeprowadzane z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych lecz głównym bądź jednym z głównych celów takiej operacji jest uniknięcie lub uchylenie się od opodatkowania. Z dniem 1 stycznia 2017 r. na mocy Nowelizacji z 2016 r. (tzw. II pakiet uszczelniający) zakres klauzuli został rozszerzony na transakcję wymiany udziałów (art. 12 ust. 4d updog).

¹²³⁵ Zgodnie z powyższym przepisem Państwo Członkowskie może odmówić stosowania lub cofnąć przywileje wynikające ze wszystkich lub z części przepisów dyrektywy, w przypadku, gdy łączenie 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.

pod warunkiem, iż nie są one przeważające dla decyzji o przeprowadzeniu operacji¹²³⁶. Do określenia zakresu znaczeniowego zwrotu „uzasadnione przyczyny ekonomiczne” należy odwołać się do art. 516⁵ k.s.h. Przepis ten wprowadza obowiązek przygotowania przez zarząd pisemnego sprawozdania uzasadniającego połączenie, które powinno min. zawierać uzasadnienie ekonomiczne połączenia. W konsekwencji, pod pojęciem „uzasadnionych przyczyn ekonomicznych” w rozumieniu art. 10 ust. 4 updog należałoby rozumieć przesłanki/motywy/przyczyny/cele, które miały decydujący wpływ na podjęcie decyzji przez zgromadzenie wspólników/zarządu o przeprowadzeniu transakcji połączenia lub podziału. A zatem, mogą to być:

- uproszczenie struktury,
- obniżenie kosztów zarządzania i kosztów administracji,
- wykorzystanie efektów skali,
- możliwość płynnego przesuwania zasobów bez konieczności dokonywania dodatkowych transakcji,
- możliwość negocjowania korzystniejszych form finansowania działalności¹²³⁷.

Podobne rozumienie art. 10 ust. 4 updog można odnaleźć w niektórych interpretacjach indywidualnych organów podatkowych, które za uzasadniony cel gospodarczy uznają takie korzyści jak: wspólny zarząd, obsługa księgowa czy dokumentacja cen transferowych¹²³⁸. W niektórych wyrokach TSUE wskazywał jednak, że zmniejszenie kosztów administracyjnych (strukturalnych) w grupie nie jest wystarczającym uzasadnieniem ekonomicznym¹²³⁹. W konsekwencji, nie można wykluczyć interpretacji, w której biznesowe uzasadnienie transakcji (np. efekt synergii) określone w sposób dokładny i precyzyjny w planie połączenia, nie zostanie uznane za uzasadnioną przyczynę ekonomiczną w rozumieniu art. 10 ust. 4 updog. Organy podatkowe często odmawiały wydania interpretacji w przedmiocie art. 10 ust. 4 updog. Przykładowo, organ podatkowy odmówił podatnikowi oceny czy następujące przesłanki/motywy połączenia mogą być uznane za uzasadnione przyczyny ekonomiczne:

„a) Logistyka zakupowa - procesy zakupowe materiałów i usług odbywają się obecnie w dwóch spółkach. Zamawianie tylko przez jeden podmiot pozwoli na obniżenie zarówno kosztów podstawowych (efekt skali), jak i kosztów obsługi (tych procesów).

¹²³⁶ Wykładnia pojęcia „uzasadnionych przyczyn ekonomicznych” dokonana przez TSUE pokrywa się w znacznym stopniu z koncepcją podziału na optymalizację podatkową sensu stricto a unikaniem opodatkowania zaprezentowaną w rozdziale 1, gdzie kryterium odróżniającym jest istnienie pierwotnego celu gospodarczego w stosunku do którego korzyści podatkowe mają charakter wtórny.

¹²³⁷ Interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 21 lutego 2014 r., nr IPPB3/423-980/13-2/AG.

¹²³⁸ Interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 18 czerwca 2014 r., nr IPPB3/423-323/14-2/AG.

¹²³⁹ Wyrok TSUE z dnia 10 listopada 2011 w sprawie Foggia (C - 126/10).

b) Logistyka sprzedażowa i zamówienia internetowe - występują przypadki konkurowania cenowego spółek u tych samych odbiorców, które obniżają marżę uzyskiwaną finalnie przez obie spółki. Obecnie obie spółki utrzymują swoje oddzielne sklepy internetowe, oferując często te same produkty.

c) Marketing - działania marketingowe są obecnie prowadzone niezależnie przez obie spółki. Nie ma to żadnego uzasadnienia w świetle zbliżonego profilu towarów i produktów przez nie oferowanych. Obecnie obie spółki pracują na dwóch oddzielnych bazach danych, wysyłając niekiedy odrębne oferty do tego samego klienta. W rezultacie, klient może czuć się zdezorientowany, z którą spółką powinien współpracować. Efektem tego jest także podwójny koszt dotarcia do klienta. Wspólna baza danych umożliwiłaby rozszerzenie sprzedaży towarów i produktów M. do obecnych klientów Skarżącej.

d) Zarządzanie magazynami - w chwili obecnej spółki posiadają odrębne magazyny towarów, produktów, materiałów itp. Nie ma to uzasadnienia zważywszy na zbliżony profil towarów i produktów przez nie oferowanych. Połączenie magazynów obu spółek pozwoli na oszczędności finansowe i organizacyjne, ujednolicenie i uproszczenie systemu zarządzania magazynami i jego dokumentowania.

e) Transakcje pomiędzy spółkami - obecnie spółki dokonują ze sobą kilkudziesięciu transakcji miesięcznie. Nie jest to racjonalne mając na uwadze profil działalności spółek. Wyeliminowanie tych transakcji poprzez połączenie spółek zmniejszy ilość dokumentów księgowych oraz ułatwi konsolidację sprawozdań finansowych G. S.A.

f) Systemy informatyczne - obecnie pracują dwa oddzielne systemy w obu spółkach - Simple/ERP u Skarżącej oraz SAP/ERP w spółce M.. Stan ten powoduje problemy - niektórzy (ci sami) klienci są utrzymywani w dwóch rozdzielnych systemach - wystawiane są zatem dwa potwierdzenia sald, brak jest informacji o transakcjach w drugiej spółce, brak wspólnej informacji o kliencie, podwójny koszt utrzymania systemów IT (oprogramowania aplikacyjnego, serwerów, serwisu, wsparcia), zdublowane kadry IT do obsługi oprogramowania aplikacyjnego, zdublowane systemy sprzedaży internetowej. Takie problemy zostaną wyeliminowane po połączeniu spółek.

g) Usługi wsparcia (back office) - m. in. obsługa kadrowo-płacowa, księgowa - w chwili obecnej obie spółki prowadzą odrębną księgowość, czynności w zakresie obsługi kadrowo-płacowej i obsługę prawną. Połączenie tych działów pozwoli na bardziej efektywne wykonywanie tych czynności oraz na oszczędności finansowe.

h) Wspólny zarząd - obecnie obie spółki mają odrębne zarządy. Po połączeniu, obniżone zostaną koszty zarządu i jego obsługi.¹²⁴⁰

¹²⁴⁰ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 26 lutego 2015 r., sygn. akt III SA/Wa 1799/14, orzeczenie nieprawomocne.

Drugą z małych klauzul były przepisy dotyczące ograniczenia zakresu tzw. zwolnienia dywidendowego z art. 20 ust. 3 i art. 22 ust. 4 updop¹²⁴¹. Nowouchwalony art. 22c updop wyłącza zwolnienie dywidendowe określone w powyższych przepisach¹²⁴², jeżeli:

- osiągnięcie dochodów (przychodów) z dywidend oraz innych przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych następuje w związku z zawarciem umowy lub dokonaniem innej czynności prawnej, lub wielu powiązanych czynności prawnych, których głównym lub jednym z głównych celów było uzyskanie zwolnienia od podatku dochodowego na podstawie art. 20 ust. 3 lub art. 22 ust. 4 updop, a uzyskanie tego zwolnienia nie skutkuje wyłącznie wyeliminowaniem podwójnego opodatkowania tych dochodów (przychodów), oraz
- czynności, o których mowa powyżej, nie mają rzeczywistego charakteru¹²⁴³.

Art. 22c updop podobnie jak art. 10 ust. 4 updop odnosi się do transakcji, które nie mają dostatecznego uzasadnienia ekonomicznego i są transakcjami o niejasnej konstrukcji prawnej. Celem wprowadzonej regulacji jest odmówienie korzyści podatkowych nieautentycznym transakcjom handlowym, które nie zostały dokonane z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych, a tylko w celu uzyskania korzyści płynących ze zwolnienia dywidendowego¹²⁴⁴.

Odmianą małej klauzuli obejścia prawa podatkowego jest również klauzula ostatecznego i rzeczywistego właściciela (ang. *beneficial owner*) obowiązująca w polskim systemie podatkowym od 1 stycznia 2017 r.¹²⁴⁵. Klauzula ta modyfikuje warunki zwolnienia z podatku u źródła odsetek i należności licencyjnych wypłacanych na rzecz podmiotów zagranicznych (art. 21 ust. 3 updop)¹²⁴⁶. Od 1 stycznia 2017 r. w art. 21 ust. 3 pkt 4 updop został wprowadzony zapis, zgodnie z którym odbiorca należności powinien być ich „rzeczywistym właścicielem”¹²⁴⁷. Istotą omawianej klauzuli jest uzależnienie preferencji podatkowych przewidzianych w art. 21 ust. 3 updop od tego, czy odsetki lub należności licencyjne są wypłacane na rzecz podmiotu, który jest ich rzeczywistym właścicielem¹²⁴⁸.

¹²⁴¹ Zasady funkcjonowania tzw. zwolnienia dywidendowego z art. 20 ust. 3 lub art. 22 ust. 4 updop zostały szczegółowo omówione na wielu praktycznych przykładach w rozdziale 2 i 3 rozprawy doktorskiej.

¹²⁴² Powyższy przepis jest implementacją Dyrektywy 2015/121/UE z dnia 25 stycznia 2015 r. zmieniającej Dyrektywę 2011/96/UE.

¹²⁴³ Uznaje się, że umowa lub inna czynność prawna nie ma rzeczywistego charakteru w zakresie, w jakim nie jest dokonywana z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych. W szczególności dotyczy to sytuacji, gdy w drodze czynności przenoszona jest własność udziałów (akcji) spółki wypłacającej dywidendę lub spółka osiąga przychód (dochód), wypłacany następnie w formie dywidendy lub innego przychodu z tytułu udziału w zyskach osób prawnych (art. 22c ust. 2 updop).

¹²⁴⁴ Por. interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 10 maja 2017 r., nr 0112-KDIL5.4010.17.2017.1.ŁM.

¹²⁴⁵ Wprowadzona na mocy Nowelizacji z 2016 r. (tzw. II pakiet uszczelniający). Przepis ten jest implementacją postanowień Dyrektywy 2003/49/WE.

¹²⁴⁶ Zasady funkcjonowania zwolnienia z podatku u źródła na podstawie art. 21 ust. 3 updop zostały szczegółowo omówione na wielu praktycznych przykładach w rozdziale 2 i 3 rozprawy doktorskiej.

¹²⁴⁷ K. Przewłocka, Od 2017 r. w ustawie o CIT będzie klauzula *beneficial owner*, Rzeczpospolita z 10.10.2016 r.

¹²⁴⁸ Zgodnie z nowym art. 4a pkt 29 updop, przez rzeczywistego właściciela rozumie się podmiot otrzymujący daną należność dla własnej korzyści, niebędący pośrednikiem, przedstawicielem, powiernikiem lub innym podmiotem zobowiązanym do przekazania całości lub części danej należności innemu podmiotów.

Podobna klauzula funkcjonuje w niektórych umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartych przez Polskę¹²⁴⁹.

¹²⁴⁹ M.Zdyb, Instytucja właściciela faktycznego (beneficial owner) w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania, Przegląd Podatkowy nr 6/2009, s.25 i n.

4.7. Umowne środki antyabuzywne

W niniejszym podrozdziale zostają omówione umowne środki antyabuzywne przeciwdziałające wykorzystaniu UPO do uzyskania nieuzasadnionych korzyści podatkowych. Przedmiotem analizy są następujące kategorie umownych środków antyabuzyjnych:

- 1) klauzula ochronna wewnętrznych środków antyabuzyjnych (ang. *saving clause* - klauzula zabezpieczająca),
- 2) klauzula ograniczenia korzyści (ang. *limitation of benefits* – LOB)
- 3) klauzula ogólna przeciwdziałająca nieuzasadnionemu wykorzystaniu przepisów UPO (umowna klauzula GAAR),
- 4) szczególne umowne środki antyabuzywne (ang. *specific treaty anti-abuse rules* – STAAR).

Umieszczenie klauzuli zabezpieczającej w UPO oznacza, iż każde nieuprawnione wykorzystanie przepisów umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania jest traktowane również jako obejście wewnętrznych przepisów podatkowych na podstawie, których nakładane są podatki¹²⁵⁰. Zamieszczenie klauzuli zabezpieczającej w UPO powoduje, iż reklasyfikacja dochodu dokonana na podstawie wewnętrznych środków antyabuzyjnych jest wiążącą na poziomie stosowania przepisów umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania¹²⁵¹. Klauzule zabezpieczające mają istotne znaczenie w przypadku państw, których wewnętrzne ustawodawstwo przyznaje pierwszeństwo ratyfikowanej umowie międzynarodowej przed krajowymi przepisami¹²⁵². Brak klauzuli powoduje, iż zastosowanie wewnątrzkrajowych środków ograniczania optymalizacji podatkowej do struktury podatkowej opartej na UPO może być wówczas uznane za stojące w sprzeczności z postanowieniami tej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania¹²⁵³. W polskim systemie podatkowym UPO stoją wyżej w hierarchii aktów prawnych niż ustawy podatkowe¹²⁵⁴, natomiast nieliczne umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zawarte przez Polskę, posiadają klauzulę zabezpieczającą¹²⁵⁵. Żadna z UPO zawartych

¹²⁵⁰ M.Zdyb, Nadużywanie przepisów....., op.cit., s.32.

¹²⁵¹ Ibidem.

¹²⁵² S.Bryndziak, Klauzule antyabuzywne w międzynarodowym unikaniu opodatkowania, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia nr 5/2016 (83) część 1, s. 84.

¹²⁵³ D.Jakubowska, Klauzule treaty overrides w literaturze i judykaturze niemieckiej, Przegląd Podatkowy nr 10/2016, s.44.

¹²⁵⁴ Art 91 ust. 2 Konstytucji.

¹²⁵⁵ W okresie wyjściowym badanego okresu z umów o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartych przez Polskę z poszczególnymi państwami UE tylko umowa z Niemcami posiadała klauzulę zabezpieczającą. W myśl art. 30 ust. 1 lit. a UPO nr 8 „niniejsza umowa nie może być interpretowana w sposób uniemożliwiający Umawiającemu się Państwu stosowanie przepisów prawa wewnętrznego dotyczących zapobiegania unikaniu lub uchylaniu się od opodatkowania”. W trakcie badanego okresu klauzula zabezpieczająca została wprowadzona jeszcze do UPO z Koreą Południową oraz Bośnią i Hercegowiną (por. B.Kuźniacki, Polskie CFC rules w świetle międzynarodowego prawa podatkowego. Zagraniczna i polska praktyka legislacyjna w zakresie relacji między CFC rules a umowami o UPO, Przegląd Podatkowy nr 3/2015, s.52).

z jurysdykcjami podatkowymi w postaci specjalistycznych rajów podatkowych, nie zawierała klauzuli zabezpieczającej w okresie końcowym badanego okresu.

Klauzula ograniczenia korzyści wykorzystuje wiele testów w celu zabezpieczenia, aby korzyści wynikające z danej UPO dotyczyły wyłącznie rezydentów umawiających się państw, dla których korzyści te zostały przewidziane¹²⁵⁶. Celem klauzuli LOB jest odmowa przyznania korzyści traktatowych rezydentom jednego z państw-sygnatariusza UPO, którzy jedynie pośredniczą w kontaktach z rezydentami z kraju trzeciego¹²⁵⁷. Klauzula LOB upoważnia do preferencyjnego opodatkowania (wynikającego z danej UPO) jedynie w stosunku do dochodu osiąganego z działalności, w której aspekty podatkowe nie są czynnikiem dominującym¹²⁵⁸. Główne rodzaje testów związanych z stosowaniem klauzuli LOB to:

- kryterium przełamania osobowości prawnej (ang. *look-through approach*)¹²⁵⁹,
- kryterium „kanału przerzutowego” (ang. *channel approach*)¹²⁶⁰,
- kryterium działalności gospodarczej¹²⁶¹,
- kryterium wyłączenia (ang. *exclusion approach*)¹²⁶²,

¹²⁵⁶ K.Holmes, Regulacje zapobiegające....., op.cit., s.304.

¹²⁵⁷ Ibidem.

¹²⁵⁸ A.Maksymczak, M.Ćwik-Burszewska, Beneficial owner klauzula ograniczająca planowanie podatkowe przychodów z dywidend, odsetek i należności licencyjne, [w:] Międzynarodowe planowanie podatkowe, praca zbior. pod.red. Ł.Ziółek, wyd. Difin, Warszawa 2007, s.231.

¹²⁵⁹ Test ten dotyczy głównie wykorzystywania spółek pośredniczących i ma na celu zapobieżenie nabywaniu korzyści umownych przez jednostki, które nie są własnością (bezpośrednio lub pośrednio) rezydentów państw – sygnatariuszy danej UPO – (zobacz M.Zdyb, Nadużywanie przepisów....., op.cit., s.33). Ustalenie czy spółka jest kontrolowana przez rezydentów państw-sygnatariuszy UPO czy też nierezydentów jest dokonywane zazwyczaj na podstawie dwóch warunków:

- procentowy poziom powiązań kapitałowych poszczególnych podmiotów,
- możliwość wpływu na wybór większości członków zarządu (zobacz T.Lipowski, Raje podatkowe....., op.cit., s. 121).

¹²⁶⁰ Kryterium to jest czasami określane jako „badanie ograniczonej podstawy” (ang. *base erosion test*) i jest wykorzystywane do odmowy przyznania korzyści umownych pośredniczącym spółkom finansowym, które są wykorzystywane jako kanał przerzutowy dla odsetek lub należności licencyjnych (zobacz K.Holmes, Regulacje zapobiegające....., op.cit., s.305). Omawiana metoda jest stosowana w stosunku do spółek, których znaczna część osiąganego dochodu jest wypłacana podmiotom niebędącym rezydentami państwa – strony UPO (por. M.Zdyb, Nadużywanie przepisów....., op.cit., s.33). Spółka taka nie jest uprawniona do uzyskania korzyści traktatowych, gdy:

- otrzymuje dochody z drugiego umawiającego się państwa,
- co najmniej jedna osoba nie będąca rezydentem tego drugiego państwa posiada bezpośrednio lub pośrednio istotny wkład w tejsze spółce w postaci udziałów i sprawuje zarząd lub kontrolę nad tą spółką,
- co najmniej 50% dochodu spółki jest wykorzystywane do zaspokojenia roszczeń osoby wskazanej w powyższym punkcie z tytułu odsetek, należności licencyjnych, doradztwa, usług w zakresie zarządzania etc. (zobacz T.Lipowski, Raje podatkowe....., op.cit., s.123).

¹²⁶¹ Na podstawie tego testu podatnik musi wykazać, że prowadzenie działalności gospodarczej ma racjonalne uzasadnienie ekonomiczne i nie jest związane z unikaniem opodatkowania (zobacz K.Holmes, Regulacje zapobiegające....., op.cit., s.307).

¹²⁶² Metoda ta ma przeciwdziałać korzystaniu przez spółki pośredniczące z specjalnych przywilejów podatkowych przyznanych zgodnie z wewnętrznym ustawodawstwem podatkowym danego państwa, które są niewłaściwe wykorzystywane do nabywania korzyści umownych (zobacz T.Lipowski, Raje podatkowe....., op.cit., s.122). W celu zastosowania powyższej metody wprowadza się tzw. testy określające preferencyjność danego reżimu

- kryterium podległości opodatkowaniu (ang. *subject-to-tax approach*)¹²⁶³,

W okresie wyjściowym badanego okresu klauzule LOB zawierały tylko UPO z Izraelem i Szwecją, natomiast na koniec badanego okresu klauzule LOB zostały wprowadzone do nowych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania z Kanadą, Stanami Zjednoczonymi i Singapurem¹²⁶⁴. Żadna z UPO zawartych z jurysdykcjami podatkowymi w postaci specjalistycznych rajów podatkowych, nie zawierała klauzuli LOB w okresie końcowym badanego okresu¹²⁶⁵.

Klauzula ogólna przeciwdziałająca przeciwdziałająca nieuzasadnionemu wykorzystaniu przepisów UPO w polskiej praktyce traktatowej występuje zasadniczo w dwóch postaciach:

- klauzuli celu podstawowego (ang. *principle purpose test* – PPT), zgodnie z którą, możliwe jest odmówienie korzyści umownych, jeżeli głównym lub jednym z głównych celów dokonania transakcji lub zawarcia porozumienia było uzyskanie korzyści traktatowych, których uzyskanie nie było możliwe w inny sposób, lub
- klauzuli sztucznej struktury (ang. *artificial arrangement*), zgodnie z którą postanowienia UPO nie mają zastosowania do dochodu otrzymanego lub osiągniętego w związku ze sztuczną strukturą¹²⁶⁶.

podatkowego (np. na dochód z danego źródła podatki nie są w ogóle nakładane) – M.Zdyb, Nadużywanie przepisów....., op.cit., s.33.

¹²⁶³ Metoda ta zakłada, że preferencje wynikające z UPO mogą być udzielone danemu podmiotowi w państwie źródła pod warunkiem, że dochód, w stosunku do którego zostały one udzielone, zostanie opodatkowany w państwie rezydencji podatkowej (tak M.Zdyb, Nadużywanie przepisów....., op.cit., s.33). W przypadku, gdy dochód uzyskany w jednym umawiającym się państwie jest otrzymywany przez spółkę z drugiego umawiającego się państwa i jednocześnie jedna lub więcej osób nie będących rezydentami tego drugiego państwa:

- posiada bezpośrednio lub pośrednio istotną część udziałów w tejże spółce,
- sprawuje zarząd lub kontrolę nad tą spółką,

wówczas postanowienia UPO przewidujące zwolnienie z podatku w państwie źródła powinny być stosowane w odniesieniu do tej części dochodu, która podlegała efektywnemu opodatkowaniu w drugim państwie (zobacz T.Lipowski, Raje podatkowe....., op.cit., s.123).

¹²⁶⁴ Przykładowo, w myśl art. 26 ust. 3 polsko – kanadyjskiej UPO „Konwencja nie ma zastosowania do jakiegokolwiek spółki, funduszu powierniczego (trust) lub innego podmiotu mającego siedzibę w Umawiającym się Państwie, którego rzeczywistym właścicielem lub sprawującym nad nim bezpośrednią lub pośrednią kontrolę jest jedna lub więcej osób nie mających miejsca zamieszkania lub siedziby w tym Państwie, jeżeli kwota podatku nałożonego przez to Państwo na dochód lub majątek spółki, funduszu powierniczego (trust) lub innego podmiotu, jest znacznie niższa niż kwota, która byłaby nałożona przez to Państwo (po uwzględnieniu wszelkich obniżek lub pomniejszeń kwot podatku dokonanych w jakiegokolwiek sposób, włącznie ze zwrotem, refundacją, składką, odliczeniem lub ulgą przyznanych spółce, funduszowi powierniczemu (trust) lub jakiegokolwiek innemu podmiotowi), gdyby rzeczywistym właścicielem wszystkich akcji w spółce lub całego kapitału udziałowego w funduszu powierniczym (trust) lub w innym podmiocie, w zależności od konkretnej sytuacji, była jedna lub więcej osób mających miejsce zamieszkania lub siedzibę w tym Państwie.”

¹²⁶⁵ B.Kuźniacki, Polskie CFC rules....., op.cit., s.52.

¹²⁶⁶ B.Kuźniacki, Skuteczność polskich....., op.cit., s.54.

W okresie wyjściowym badanego okresu klauzulę ogólną w wersji PPT zawierała tylko umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania z Izraelem¹²⁶⁷. W latach 2011-2016 do istniejących lub nowo podpisywanych UPO była wprowadzana klauzula ogólna w obydwu wariantach:

- klauzula PPT – UPO z Arabią Saudyjską, Bośnią i Hercegowiną, Etiopią, Indiami, Koreą Południową, Sri Lanką oraz Zjednoczonymi Emiratami Arabskimi.
- klauzula sztucznej struktury – UPO z Belgią, Luksemburgiem oraz Słowacją.

Duża część UPO zawartych z jurysdykcjami podatkowymi w postaci specjalistycznych rajów podatkowych (np. Cypr, Malta czy Holandia), nie zawierała umownej klauzuli ogólnej w okresie końcowym badanego okresu.

STAAR są ukierunkowane na przeciwdziałanie konkretnym obszarom optymalizacji podatkowej z wykorzystaniem UPO. Przykładem szczególnego umownego środka antyabuzynnego jest klauzula nieruchomościowa. Wprowadzenie klauzuli nieruchomościowej ma na celu ograniczenie możliwości uniknięcia opodatkowania zysku ze zbycia majątku nieruchomego w państwie jego położenia na skutek sprzedaży udziałów w spółce posiadającej nieruchomości (transakcja *share deal* zamiast *asset deal*)¹²⁶⁸. Brak klauzuli nieruchomościowej w UPO z niektórymi jurysdykcjami podatkowymi powodował, iż były one chętnie wykorzystywane jako lokalizacje dla holdingowych spółek nieruchomościowych (np. vide kasus struktur podatkowych z Luksemburga opisanych w przykładzie nr 91)¹²⁶⁹. W okresie wyjściowym badanego okresu UPO z jurysdykcjami podatkowymi, których wewnętrzne ustawodawstwo podatkowe pozwalało na optymalizację podatkową sprzedaży majątku nieruchomego w Polsce, nie zawierały klauzuli nieruchomościowej¹²⁷⁰. W okresie końcowym badanego okresu UPO z Cyprzem i Holandią nadal nie zawierały klauzuli nieruchomościowej.

¹²⁶⁷ Zgodnie z art. 25 ust. 2 lit. a) polsko-izraelskiej umowy o UPO, państwa-strony tej umowy w drodze wzajemnego porozumienia mogą odmówić korzystania z dobrodziejstw umowy o UPO którejkolwiek osobie lub w odniesieniu do wszelkich transakcji, jeżeli ich zdaniem uzyskanie w konkretnej okoliczności prawa do korzyści stanowiłoby nadużycie umowy

¹²⁶⁸ K.Przewłocka, K.Lisowska, Klauzula nieruchomościowa....., op.cit., s.25.

¹²⁶⁹ K.Przewłocka, K.Lisowska, Klauzula nieruchomościowa....., op.cit., s.26.

¹²⁷⁰ Cypr, Holandia, Luksemburg i Malta.

Podsumowanie

W okresie wyjściowym badanego okresu (rok 2011) ustawodawca nie dysponował praktycznie żadnymi środkami prawnymi z wyjątkiem przepisów *ad hoc*. Zasada wolności unikania opodatkowania nie była w zasadzie kwestionowana w judykaturze oraz doktrynie czyniąc z optymalizacji podatkowej niezwykle atrakcyjne narzędzie redukcji ciężarów fiskalnych. Sytuację to dobitnie ilustruje schemat optymalizacyjny z wymianą udziałów pozwalający na nieopodatkowaną sprzedaż udziałów (przykład nr 34). Ustawodawca nie mógł podważyć konsekwencji podatkowych niniejszej struktury ze względu na:

- brak ogólnej klauzuli obejścia prawa podatkowego w wersji normatywnej oraz sądowej,
- niemożność stosowania przepisów Ordynacji podatkowej dotyczących pozorności czynności prawnych,
- nieobjęcie transakcji wymiany udziałów małą klauzulą obejścia prawa podatkowego przewidzianą w Dyrektywie 2009/133/WE¹²⁷¹.

W roku 2011 w polskim systemie podatkowym nie funkcjonowała ogólna klauzula obejścia prawa podatkowego. Klauzula ta w wersji normatywnej została usunięta z przepisów Ordynacji podatkowej w roku 2005 r., natomiast sądowa klauzula przestała być stosowana w zakresie podatków dochodowych w roku 2003 na skutek wyroku NSA w sprawie Optimusa¹²⁷². Przepisy dotyczące pozorności czynności prawnych nie mogły być stosowane do rzeczywistych transakcji ukierunkowanych wyłącznie na uzyskanie korzyści podatkowej, ponieważ prooptymalizacyjny charakter czynności prawnej nie świadczy w żadnym razie o jej pozorności¹²⁷³. Nie możliwe było również podważenie skutków podatkowych na podstawie klauzuli TAAR w zakresie transakcji M&A, obejścia prawa podatkowego, ponieważ obowiązującą wówczas wersja klauzuli dotyczyła wyłącznie połączeń i podziałów¹²⁷⁴. Ustawodawca nie mógł dokonać prostej nowelizacji przepisów stojącej w jawnej sprzeczności z postanowieniami prawa unijnego. W roku 2011 funkcjonowały już co prawda regulacje w zakresie cen transferowych, jednakże wówczas nie obowiązywało jeszcze znowelizowane rozporządzenie TP

¹²⁷¹ Więcej na temat tego problemu w H.Filipczyk, J.Gałęża, Wymiana udziałów-wybrane problemy implementacji dyrektywy o fuzjach do polskiego porządku prawnego, Kwartalnik Prawa Podatkowego nr 3-4/2009, s.128 i n.

¹²⁷² Wyrok TSUE z 2006 roku w sprawie Halifax (sygn. akt C-255/02) spowodował co prawda częściowo powrót sądowej klauzuli, jednakże dotyczyła ona w przeważającej większości kwestii związanych z podatkiem VAT. Orzecznictwo TSUE w kwestii granic unikania opodatkowania w podatkach bezpośrednich nie było stosowane na gruncie polskim ze względu na brak podstaw normatywnych na gruncie krajowego systemu podatkowego (Zobacz J.Szczepański, Unikanie opodatkowania dochodu w świetle orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, Kwartalnik Prawa Podatkowego nr 4/2013, s.52 i 53).

¹²⁷³ Podobny pogląd jest również prezentowany przez większość doktryny prawa podatkowego (por. W.Nykiel, M.Wilk, Nieprzydatność art. 199a § 2 ordynacji podatkowej w walce z unikaniem opodatkowania a następstwa czynności pozornych, Przegląd Podatkowy nr 2/2017, s. 19).

¹²⁷⁴ H.Litwińczuk, Restrukturyzacja szansą na optymalizację podatkową działalności przedsiębiorcy, Prawo i Podatki nr 10/2006, s.8.

w zakresie cen transferowych rozszerzając wprost zakres tej klauzuli szczególnej na skomplikowane transakcje restrukturyzacyjne¹²⁷⁵.

Brak rozwiniętej siatki wewnątrzkrajowych środków przeciwdziałających optymalizacji podatkowej powodował, iż ustawodawca w początkowym etapie badanego okresu stosował głównie przepisy *ad hoc* w celu ograniczenia optymalizacji podatkowej. Niniejszy środek prawny był stosowany poprzez coroczne doraźne nowelizacje ustaw podatkowych, których celem było wyeliminowanie konkretnych schematów optymalizacyjnych. W latach 2011 – 2016 ustawodawca dokonał kilku obszernych nowelizacji ustaw o podatkach dochodowych, tj.:

a) Nowelizacji z 2010 r.

- zmiany w opodatkowaniu aportów do spółek osobowych,
- zmiany w sposobie ustalenia wartości początkowej wartości niematerialnych i prawnych ujawnianych w związku z aportem przedsiębiorstwa do spółki kapitałowej.

b) Nowelizacja z 2013 r.

- zniesienie transparentności podatkowej spółek komandytowo – akcyjnych,
- zmiany w sposobie ustalenia kosztów uzyskania przychodów w przypadku umorzenia darowanych udziałów.

c) Nowelizacja z 2014 r. (tzw. I pakiet uszczelniający)¹²⁷⁶

- opodatkowanie dywidend rzeczowych wypłacanych przez spółki kapitałowe,
- doprecyzowanie pojęcia niepodzielny zysk,
- zniesienie zwolnienia podatkowego dla pożyczek partycypacyjnych,
- rozszerzenie zakresu stosowania przepisów dotyczących cienkiej kapitalizacji,
- wprowadzenie instytucji opodatkowania dochodu osiągniętego przez zagraniczne spółki kontrolowane.

d) Nowelizacja z 2015 r.

- wprowadzenie małej klauzuli obejścia prawa podatkowego w stosunku do zwolnienia dywidendowego,
- likwidacja tzw. ulgi technologicznej.

e) Nowelizacja z 2016 r. (tzw. II pakiet uszczelniający)

- opodatkowanie wartości aportu przekazanej na kapitał zapasowy,
- rozszerzenie małej klauzuli obejścia prawa podatkowego dotyczącej transakcji M&A na wymianę udziałów,

¹²⁷⁵ Stało się tak dopiero w roku 2013 w związku z wejściem w życie rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 17 czerwca 2013 r. zmieniającego rozporządzenie w sprawie sposobu i trybu określania dochodów osób prawnych w drodze oszacowania oraz sposobu i trybu eliminowania podwójnego opodatkowania osób prawnych w przypadku korekty zysków podmiotów powiązanych (Dz. U. 2013 r., poz. 768).

¹²⁷⁶ Nowelizacje, które dotyczyły co najmniej kilku metod optymalizacji podatkowej z różnych obszarów (np. niepodzielne zyski czy aktywacja znaku towarowego) oraz wprowadzały nowe instytucje w zakresie środków prawnych, zostały sklasyfikowane jako tzw. pakiety uszczelniające.

- wprowadzenie klauzuli rzeczywistego odbiorcy w stosunku do odsetek i należności licencyjnych wypłacanych podmiotom zagranicznym,
- zdefiniowanie kategorii przychodów osiągniętych na terytorium Polski m.in. przychody ze sprzedaży udziałów w spółce nieruchomościowej,
- ograniczono zakres zwolnienia dla funduszy inwestycyjnych,
- doprecyzowanie pojęcia „unicestwienie udziałów (akcji)” na potrzeby podziałów spółek.

W przedziale czasowym 2012 – 2013 ustawodawca nie dokonywał istotnych zmian w przepisach krajowych, jednakże nie oznacza to braku działań wymierzonych w optymalizację podatkową. W okresie tym ministerstwo finansów prowadziło intensywne negocjacje z wieloma państwami w celu rewizji niektórych postanowień w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartych przez Polskę. W rezultacie kilka UPO zostało zmienionych lub podpisano protokoły zmieniające, które w badanym okresie nie weszły w życie:

- a) rok 2012
 - umowa z Maltą,
 - umowa z Szwajcarią.
- b) rok 2013
 - umowa z Cyprzem,
 - protokół zmieniający z Malezją,
 - protokół zmieniający z Stanami Zjednoczonymi,
 - umowa z Czechami.
- c) rok 2014
 - protokół zmieniający z Belgią,
 - umową z Kanadą,
 - umowa z Luksemburgiem.
- d) rok 2015
 - umowa z Słowacją,
 - umowa z Singapurem
 - umowa z Indiami.
- e) rok 2016
 - umowa z Zjednoczonymi Emiratami Arabskimi.

Analiza corocznych zmian w ustawach podatkowych i umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania w postaci pakietów uszczelniających wskazuje, że motywem działania ustawodawcy była „usunięcie” z obrotu prawnego specyficznych i konkretnych metod optymalizacji podatkowej. Z początkiem każdego roku traciły swoją aktualność poszczególne struktury. W roku 2013 podatnicy nie mogli już korzystać z najbardziej popularnych struktur cypryjskich:

- optymalizacji wypłaty dywidendy z wykorzystaniem cypryjskiej klauzuli *tax sparing* (przykład nr 26);
- *director's fee* z tytułu pełnienia funkcji zarządczych w spółce cypryjskiej (przykład nr 79);

W następnym roku ustawodawca skupił się w większym stopniu na strukturach krajowych zamykając możliwości:

- nieopodatkowanej sprzedaży udziałów poprzez darowiznę między najbliższymi członkami rodziny (przykład nr 9);
- aktywacji znaku towarowego dla celów podatkowych (przykład nr 41), bezpodatkowej sprzedaży kluczowych środków trwałych oraz neutralizacji dochodu z tytułu bieżącej działalności operacyjnej z wykorzystaniem transparentnych podatkowo spółek komandytowo – akcyjnych (przykład nr 72).

W roku 2014 zlikwidowano również struktury luksemburskie pozwalające na nieopodatkowaną wypłatę dywidendy do osoby fizycznej - polskiego rezydenta podatkowego (przykład nr 60), jednakże kulminacyjnym momentem stosowania przepisów *ad hoc* w badanym okresie był rok 2015, w którym ustawodawca „skasował” największą liczbę metoda optymalizacji podatkowej, tj.:

- wypłatę niepodzielnych zysków poprzez przekształcenie spółki kapitałowej w osobowej (przykład nr 59),
- podwyższenie kosztu podatkowego przy sprzedaży kluczowych środków trwałych poprzez wypłatę dywidendy rzeczowej (przykład nr 48),
- obniżenie podstawy opodatkowania spółki operacyjnej poprzez pożyczkę od udziałowca pośredniego (przykład nr 81),
- podwójne nieopodatkowanie dochodu na skutek udzielenia pożyczki partycypacyjnej (przykład nr 10).

Ustawodawca starał się przede wszystkim wyeliminować najbardziej typowe i oczywiste schematy optymalizacyjne, natomiast w mniejszym stopniu skupiał się na całościowym rozwiązaniu problemu. Z czasem dostrzegając ograniczoną skuteczność przepisów *ad hoc* ustawodawca zaczął stosować bardziej rozbudowane rozwiązania jak klauzula ogólna obejścia prawa podatkowego (2016 r.) czy przepisy dotyczące zagranicznych spółek kontrolowanych (2015 r.). Dopiero od roku 2015 można zauważyć tendencję w kierunku stosowania środków prawnych (ogólnych i szczególnych) innych niż przepisy *ad hoc*. Pod koniec roku 2016 ustawodawca dysponował już dużo większą liczbą środków prawnych niż na początku badanego okresu. Trudno jednak uznać, iż osiągnięcie przez Polskę standardów europejskich w zakresie wewnątrzkrajowych środków prawnych przeciwdziałających optymalizacji podatkowej oznacza definitywne rozwiązanie tego problemu. **Należy zauważyć, że dla efektywnego ograniczania negatywnych następstw tego zjawiska kluczowe jest zrozumienie praktycznych zasad związanych z tworzeniem i funkcjonowaniem struktur podatkowych.**

W zależności od charakteru struktury podatkowej różny powinien być również zakres stosowanych środków prawnych. Rola przepisów *ad hoc* jest znacznie większa w przypadku struktur krajowych, gdzie ustawodawca może oddziaływać na praktycznie każdy schemat optymalizacyjny. W przypadku struktur międzynarodowych pod uwagę należy brać również ustawodawstwa podatkowe poszczególnych państw. Możliwość oddziaływania na zjawisko szkodliwej konkurencji podatkowej w zwykłej postaci poprzez doraźną nowelizację przepisów krajowych czy też zmianę niektórych postanowień umów o unikaniu podwójnego opodatkowania jest ograniczone¹²⁷⁷. W tym zakresie skuteczniejszym narzędziem powinny być przepisy CFC obowiązujące w polskim systemie podatkowym od 1 stycznia 2015 r. Podobnie będzie w przypadku transferu dochodów z polskich spółek operacyjnych do nierezydentów poprzez obciążanie ich płatnościami w postaci *management fee*, opłat licencyjnych czy odsetek (przykład nr 99). W przypadkach gdy mamy do czynienia z klasycznym zawyżeniem wysokości kosztów podatkowych na skutek ustanowienia nierynkowych warunków transakcji odpowiednim środkiem prawnym są regulacje w zakresie cen transferowych. W konsekwencji, ustanowienie hierarchii wewnątrzkrajowych środków prawnych ograniczania optymalizacji podatkowej powinno zostać dokonane oddzielnie w stosunku do struktur krajowych, międzynarodowych oraz mieszanych. W tym zakresie można wyróżnić kilka najbardziej typowych sytuacji, tj:

1. struktury krajowe stosowane przez polskich rezydentów¹²⁷⁸,
2. struktury międzynarodowe wykorzystywane przez polskich rezydentów¹²⁷⁹,
3. struktury międzynarodowe lub mieszane wykorzystywane przez nierezydentów¹²⁸⁰.

W pierwszym przypadku przepisy *ad hoc*, co do zasady, powinny pełnić jedynie pomocniczą rolę w stosunku do klauzuli GAAR. Należy jednak zauważyć, że nie zawsze klauzula będzie stanowić skuteczne narzędzie ograniczania optymalizacji podatkowej. Ustawodawca nie jest bowiem w stanie całkowicie wyeliminować zjawiska optymalizacji podatkowej z pominięciem przepisów *ad hoc*. Wynika to z faktu, iż działanie podatnika ukierunkowane na redukcję ciężarów fiskalnych może przybierać postać zaawansowanego planowania podatkowego wynikającego wprost z przepisów prawa (np. przykład nr 74) lub optymalizacji podatkowej *sensu stricto*, gdzie korzyści podatkowe wynikające

¹²⁷⁷ Polska dokonała już zmian UPO z najważniejszymi jurysdykcjami podatkowymi stosującymi szkodliwą konkurencję podatkową w zwykłej postaci na terenie Unii Europejskiej – Malta, Cypr i Luksemburg.

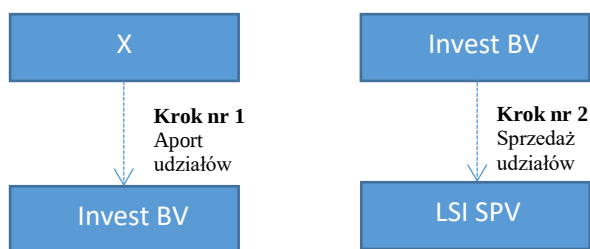
¹²⁷⁸ Np. aktywacja znaku towarowego (przykład 40, 41 czy 42), sprzedaż kluczowych środków trwałych (przykład 45, 46 czy 49), wypłata niepodzielnych zysków (przykład nr 59, 62 czy 63) czy wykorzystanie straty podatkowej (przykład nr 8, 69 czy 71).

¹²⁷⁹ Np. sprzedaż udziałów (przykład nr 54), wypłata niepodzielnych zysków (przykład nr 60), neutralizacja dochodu z działalności operacyjnej (przykład 73 i 74) czy optymalizacja wynagrodzenia kadry menadżerskiej (przykład nr 16 czy 79).

¹²⁸⁰ Chodzi o skomplikowane struktury międzynarodowe stosowane przez duże korporacje zagraniczne, gdzie transfer dochodów z polskich spółek operacyjnych poprzez odsetki lub należności licencyjne jest tylko elementem większej całości (przykład nr 11, 13 czy 29).

z transakcji są równoważne w stosunku do pozostałych celów ekonomicznych (przykład nr 23)¹²⁸¹. Uznanie przepisów *ad hoc* za nadrzędny środek prawny jest w dużym stopniu uzależnione od tego w jaki sposób definiujemy optymalizację podatkową w kontekście klauzuli obejścia prawa podatkowego. Bazując na ustawowej definicji z Ordynacji podatkowej za obejście prawa podatkowego należałoby uznać wszystkie restrukturyzacje, których zasadniczym celem była aktywacja znaku towarowego jako wartości niematerialnej i prawnej (podrozdział 3.1.). W większości przypadków rzeczywiście będziemy mieć do czynienia z obejściem prawa podatkowego w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej ze względu na łańcuch transakcji pozbawionych biznesowego uzasadnienia (aport, wymiana udziałów, likwidacja – przykład nr 42), jednakże w niektórych sytuacjach możemy mówić o optymalizacji podatkowej *sensu stricte* (przykład nr 43), do której nie powinna być stosowana klauzula GAAR. Zakładając, że spółka kapitałowa otrzymującą aport nie zostanie przekształcona natychmiast w spółkę osobową, to wówczas możliwe będzie uznanie, iż struktura optymalizacyjna opisana w przykładzie nr 43 była ekonomicznie uzasadniona, tj. celem transakcji było utworzenie oddzielnej spółki zarządzającej prawami własności intelektualnej w ramach grupy kapitałowej (cel ekonomiczny jest co najmniej równorzędny w stosunku do uzyskanych korzyści podatkowych). Wprowadzenie klauzuli GAAR oznacza zatem dla podatników utracenie możliwości wykorzystania preferencyjnego opodatkowania poszczególnych transakcji do redukcji ciężarów fiskalnych, w przypadku działania podatnika stanowiącego unikanie opodatkowania (przykład nr 42). Możliwość taka pozostanie jednak w stosunku do zaawansowanego planowania podatkowego oraz optymalizacji podatkowej *sensu stricte*, gdzie uzyskanie korzyści podatkowej nie jest jedynym celem transakcji. Przepis materialnego prawa podatkowego może być bowiem przedmiotem różnych form optymalizacji podatkowej – zaawansowanego planowania podatkowego, optymalizacji podatkowej *sensu stricte* czy unikania opodatkowania (por. przykład 34, 42 i 106).

Przykład nr 106



X jest holenderskim rezydentem podatkowym oraz posiada 100% udziałów w Alfa Sp. z o.o. X opuścił Polskę sześć lat temu i przestał być polskim rezydentem podatkowym. Poza udziałami w Alfa, X posiada również udziały w innych spółkach holenderskich. LSI SPV jest zainteresowana nabyciem udziałów X w

¹²⁸¹ B.Godusławski, Fiskus dowiódł własnej słabości, Puls Biznesu z 23.11.2016 r.

polskich i holenderskich spółkach z wykorzystaniem spółki celowej. Udziały spółki Alfa zostają wniesione aportem do holenderskiej spółki Invest BV w trybie wymiany udziałów w rozumieniu art. 24 ust.8a updof (krok nr 1). Udziały Alfa zostają sprzedane LSI SPV (krok nr 2)

Wniesienie aportem udziałów Alfa do Invest BV (**krok nr 1**) może być kwestionowane przez polskie organy podatkowe, ponieważ w przypadku bezpośredniej sprzedaży udziałów Alfa na rzecz LSI SPV (z pominięciem Invest BV) X musiałby zapłacić podatek dochodowy w Polsce mimo, że nie jest już polskim rezydentem podatkowym¹²⁸². Aport udziałów do spółki zagranicznej jest neutralny podatkowo dla X na gruncie podatku dochodowego od osób fizycznych, ponieważ przepisy updof przewidują specjalnie zwolnienia dla wymiany udziałów. Dopiero po dokonaniu aportu udziały zostają sprzedane na rzecz docelowego nabywcy (LSI SPV) z wykorzystaniem spółki pośredniczącej (Invest BV). W kroku nr 2 Polsce nie przysługuje już prawo do opodatkowania dochodu z transakcji. A zatem, wątpliwości może budzić czy faktycznie celem transakcji (krok nr 1) nie było jedynie uzyskanie korzyści podatkowych poprzez bezpodstawne uniknięcie opodatkowania dochodu na terytorium Polski. Pod uwagę należy jednak wsiąść całokształt okoliczności faktycznych związanych z transakcją. X zdecydował się na wniesienie udziałów Alfa Sp z o.o. w formie aportu do spółki zagranicznej, ponieważ intencją LSI SPV było kupienie wszystkich udziałów należących do X, tj. udziałów w polskiej i holenderskich spółkach. Transakcja dokonana w Polsce stanowiła jedynie element większej całości – skupienie wszystkich udziałów należących do X w jednym podmiocie. Działanie X było podyktowane założeniami biznesowymi wynikającymi z planowanej transakcji, dlatego też powinno być uznane za dozwoloną optymalizację podatkową niepodlegającą przepisom dotyczącym klauzuli obejścia prawa podatkowego. Struktura opisana w przykładzie nr 34 stanowi natomiast obejście prawa podatkowego/unikanie opodatkowania, ponieważ faktycznym celem transakcji było uzyskanie nieuzasadnionej korzyści podatkowej w postaci nieopodatkowanej sprzedaży udziałów. W konsekwencji, przepisy *ad hoc* powinny nadal pozostać istotnym środkiem prawnym, ponieważ próba rozciągnięcia stosowania klauzuli obejścia prawa podatkowego na optymalizację podatkową niebędącą unikaniem opodatkowania może nie zostać zaakceptowana przez sądy administracyjne oraz Trybunał Konstytucyjny. Odnosząc się do kwestii wykorzystania klauzul szczególnych należy zwrócić uwagę na ich ograniczoną przydatność w przypadku struktur krajowych stosowanych przez polskich podatników. Przepisy CFC nie znajdują w ogóle zastosowania w tym przypadku, natomiast przepisy dotyczące cienkiej kapitalizacji mają przeciwdziałać transferowi dochodu z polskich spółek operacyjnych do państw rezydencji międzynarodowych korporacji (stosowanie tejże regulacji także do polskich rezydentów wynika z konieczności przestrzegania zasad prawa unijnego). Ceny transferowe z założenia nie są typowym narzędziem ukierunkowanym na

¹²⁸² Zgodnie z art. 13 ust. 5 UPO nr 6 w przypadku sprzedaży udziałów w spółce przez osobę fizyczną będącą holenderskim rezydentem podatkowym prawo do opodatkowania dochodu przysługuje Polsce pod warunkiem, że osoba ta w ciągu ostatnich dziesięciu lat poprzedzających sprzedaż udziałów miała miejsce zamieszkania (rezydencję podatkową) w Polsce.

ograniczanie poszczególnych schematów optymalizacyjnych (przykład 95, 96 i 97)¹²⁸³, jednakże w praktyce są one również stosowane przez organy podatkowe do podważenia skutków podatkowych transakcji, których zasadniczym celem było uzyskanie nieuzasadnionej korzyści podatkowej (przykład 101 i 102)¹²⁸⁴. W konsekwencji, regulacje w zakresie cen transferowych podobnie jak klauzula ogólna obejścia prawa podatkowego mogą być stosowane do transakcji pozbawionych ekonomicznego uzasadnienia ukierunkowanych wyłącznie na uzyskanie korzyści podatkowych (przykład 101)¹²⁸⁵. Choć przesłanki oraz skutki stosowania obydwu regulacji są zupełnie odmienne, to jednak w praktyce rezultat końcowy jest zbliżony¹²⁸⁶. Podsumowując, w pierwszym z opisanych przypadków (struktury krajowe stosowane przez polskich podatników) kolejność stosowania poszczególnych środków prawnych powinna być następująca:

- a) klauzula ogólna obejścia prawa podatkowego lub małe klauzule obejścia prawa podatkowego¹²⁸⁷,
- b) przepisy o cenach transferowych,
- c) przepisy *ad hoc*.

W przypadku struktur międzynarodowych wykorzystywanych przez polskich podatników znaczenie przepisów *ad hoc* w postaci nowelizacji przepisów krajowych czy też zmiany poszczególnych UPO jest ograniczone. Zmienione przepisy umów z Cyprem i Luksemburgiem jedynie częściowo ograniczyły możliwości optymalizacji podatkowej z wykorzystaniem tychże jurysdykcji¹²⁸⁸. Przyczyną takiego stanu rzeczy są praktyczne aspekty związane z wykorzystaniem struktury międzynarodowych (mieszanych) w procesie optymalizacji podatkowej. Proces ten składa się z kilku etapów:

- transfer aktywa do zagranicznej jurysdykcji podatkowej (etap nr 1);
- funkcjonowanie efektywnej podatkowo struktury korporacyjnej (etap nr 2);
- dystrybucja zysku z struktury do ostatecznego odbiorcy (etap nr 3);

¹²⁸³ Stosowanie nierynkowej ceny we wzajemnych rozliczeniach przed podmioty powiązane trudno uznać za unikanie opodatkowania (por. P. Karwat, Klauzula ogólna a przepisy szczególne przeciwdziałające unikaniu opodatkowania, Przegląd Podatkowy nr 12/2016, s. 18).

¹²⁸⁴ Tak m.in. NSA w wyroku z dnia 18 marca 2009 r., sygn. akt II FSK 1884/07.

¹²⁸⁵ H.Szarpak, Praktyczne przykłady stosowania nowych przepisów o cenach transferowych w zakresie restrukturyzacji, Przegląd Podatkowy nr 11/2013, s. 24.

¹²⁸⁶ Przesłanką stosowania klauzuli GAAR są kryteria jakościowe (chodzi o sposób działania), podczas gdy dla zastosowania przepisów o cenach transferowych są kryteria ilościowe. Przepisy obu tych regulacji mogą być stosowane do wymiaru tego samego zobowiązania podatkowego, jednakże nie powinno to oznaczać możliwości ich symultanicznego stosowania do tej samej struktury optymalizacyjnej (por. P. Karwat, Klauzula ogólna a przepisy szczególne przeciwdziałające unikaniu opodatkowania, Przegląd Podatkowy nr 12/2016, s. 18).

¹²⁸⁷ Klauzula GAAR powinna być stosowana do działań podatników uznawanych za unikanie opodatkowania w rozumieniu rozdziału 1 niniejszej rozprawy doktorskiej. W przypadkach optymalizacji podatkowej *sensu stricto* (np. przykład nr 43) czy zaawansowanego planowania podatkowego (np. przykład nr 19) należałoby zastosować przepisy o cenach transferowych lub przepisy *ad hoc*.

¹²⁸⁸ Zobacz przykład nr 88, 89 oraz 91.

Zmieniona umowa z Cyprzem z 2013 r. polegająca na likwidacji schematów wykorzystujących klauzulę *tax sparing* oraz mechanizm *director's fee* (przykłady nr 26 i 79) oznaczała znaczące utrudnienie dla podatników jedynie w odniesieniu do etapu nr 3¹²⁸⁹. Etap nr 1 i 2 pozostały praktycznie „nienaruszone”. Ustawodawca w żaden sposób nie ograniczył możliwości transferu aktywów do zagranicznej jurysdykcji podatkowej i korzystania z dobrodziejstw oferowanych przez państwa stosujące szkodliwą konkurencję podatkową. Transfer aktywów do zagranicznych jurysdykcji podatkowych był nadal możliwy poprzez wymianę udziałów z zagraniczną spółką (przykład nr 54), aport aktywa z wysokim agio¹²⁹⁰ czy darowiznę na rzecz zagranicznej spółki¹²⁹¹. Podobnie wyglądała kwestia możliwości korzystania z dobrodziejstw oferowanych przez państwa stosujące szkodliwą konkurencję podatkową (etap nr 2), które zostały w poważnym stopniu ograniczone dopiero z początkiem 2015 r. na skutek wprowadzenia przepisów CFC¹²⁹². Ze względu na charakter optymalizacji podatkowej z wykorzystaniem struktur międzynarodowych stosowanie wyłącznie przepisów *ad hoc* jest nieuzasadnione. Nie oznacza to jednak, że przepisy CFC stanowią odpowiedź na wszystkie problemy¹²⁹³. Wprowadzenie regulacji CFC do polskiego systemu podatkowego ograniczyło wykorzystanie zagranicznych podmiotów w optymalizacji podatkowej, jednakże przyniosło również niepożądane skutki w postaci *step-up* wysokocennych aktywów przy okazji likwidacji struktur zagranicznych (vide: przykład nr 94). Ponadto, przepisy CFC w pierwszym roku obowiązywania przyniosły budżetowi państwa jedynie 11 mln zł¹²⁹⁴. Wyłącznie komplementarne zastosowanie przepisów *ad hoc*, regulacji CFC, przepisów o cenach transferowych oraz klauzuli GAAR do poszczególnych etapów (etap nr 1, 2 i 3) pozwala na skuteczne ograniczenie wykorzystania zagranicznych spółek w procesach optymalizacji podatkowej. Przepisy o cenach transferowych powinny być stosowane do etapu nr 1, ponieważ wówczas jest możliwe ustalenie czy transfer aktywa do podmiotu zagranicznego odbywał się na zasadach rynkowych. Regulacje CFC ze względu na swój charakter powinny być stosowane do etapu nr 2, ponieważ wtedy możliwe będzie opodatkowanie dochodów spółki zagranicznej na bieżąco w Polsce. Przepisy *ad hoc* należy natomiast wykorzystywać przede wszystkim do zmiany poszczególnych UPO w sposób uniemożliwiający nieopodatkowany transfer zysków do ostatecznego odbiorcy – polskiego rezydenta (etap nr 3). Zastosowanie klauzuli

¹²⁸⁹ Ograniczenia odnośnie etapu nr 3 w przypadku struktur cypryjskich zostały jednak bardzo szybko ominięte przez podatników (zobacz przykłady nr 36 i 88).

¹²⁹⁰ Co jest przychodem przy objęciu udziałów w zamian za aport znaku towarowego, Rzeczpospolita z 08.12.2011 r.

¹²⁹¹ Interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 27 stycznia 2010 r., nr IBPBII/1/436-313/09/ŚS.

¹²⁹² Zobacz przykłady nr 87 i 89.

¹²⁹³ Polskie przepisy CFC mogą być stosowane do dochodów spółek zagranicznych uznawanych za KSZ, jeżeli UPO z państwem rezydencji KSZ zawiera klauzulę ochronną pozwalającą na stosowanie wewnątrzkrajowych środków przeciwdziałania optymalizacji podatkowej-B.Kuźniacki, Polskie CFC rules w świetle międzynarodowego prawa podatkowego. Podstawy wykładni umów o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz stanowisko Ministerstwa Finansów i OECD (2), Przegląd Podatkowy nr 2/2015, s.48 oraz B.Kuźniacki, Polskie CFC rules w świetle międzynarodowego prawa podatkowego. Zagraniczna i polska praktyka legislacyjna w zakresie relacji między CFC rules a umowami o UPO, Przegląd Podatkowy nr 3/2015, s.52.

¹²⁹⁴ M.Szulc, Opodatkowanie CFC nie przyniosło kokosów, Dziennik Gazeta Prawna z 03.01.2017 r.

GAAR powinno dotyczyć tych struktur międzynarodowych, gdzie zastosowanie przepisów *ad hoc* oraz klauzul szczególnych nie daje pożądanych efektów¹²⁹⁵. Klauzula GAAR w przypadku struktur międzynarodowych pełni zupełnie odmienną rolę niż w przypadkach struktur krajowych. W tym ostatnim przypadku klauzula obejścia prawa podatkowego musi być stosowana jako podstawowe narzędzie ograniczania optymalizacji podatkowej. Przyczyną takiego stanu rzeczy jest niezwykle duża ilość metod optymalizacji podatkowej w poszczególnych obszarach działalności podatnika, których ograniczanie w drodze przepisów *ad hoc* jest nieskuteczne¹²⁹⁶. Przepisy *ad hoc* powinny być zatem uzupełnieniem klauzuli GAAR w przypadku, gdy jej zastosowanie do zaawansowanego planowania podatkowego lub optymalizacji podatkowej *sensu stricte* jest wysoce wątpliwe. Zupełnie inaczej wygląda sytuacja w przypadku struktur międzynarodowych, gdzie klauzula obejścia prawa podatkowego może być skutecznie zastąpiona przez wykorzystanie przepisów dotyczących miejsca zarządu - rezydencji podatkowej osób prawnych dla celów podatku CIT (art. 3 ust. 1 updop)¹²⁹⁷. Na tej podstawie możliwe jest uznanie za polskiego rezydenta podatkowego zagranicznej spółki, która jest wykorzystywana przez polskiego podatnika do wytransferowania dochodu z polskiej spółki operacyjnej¹²⁹⁸. W orzecznictwie sądów administracyjnych oraz doktrynie prawa podatkowego wskazuje się, że miejsce zarządu to nie tylko miejsce podejmowania zasadniczych decyzji przedsiębiorstwa, ale również miejsce w którym odbywa się bieżące prowadzenie spraw¹²⁹⁹. Ministerstwo finansów w ostrzeżeniu przed stosowaniem agresywnej optymalizacji podatkowej wskazało kryteria pozwalające kwalifikować spółki zagraniczne jako polskich rezydentów podatkowych na podstawie kryterium miejsca zarządu:

- członkami zarządu (dyrektorami) spółki zagranicznej są osoby fizyczne/inne podmioty pełniące te funkcje w sposób usługowy, również równolegle dla innych klientów, niemające doświadczenia zawodowego w zakresie branży/biznesu formalnie prowadzonego przez spółkę

¹²⁹⁵ Należy przy tym zauważyć, że klauzula GAAR nie powinna być automatycznie stosowana do tych stanów faktycznych, które nie spełniają warunków brzegowych regulacji CFC. Powinno to dotyczyć jedynie sztucznych struktur ukierunkowanych na uniknięcie niekorzystnego działania przepisów CFC (przykład nr 92 i 94) – por. P. Karwat, Klauzula ogólna a przepisy szczególne przeciwdziałające unikaniu opodatkowania, Przegląd Podatkowy nr 12/2016, s. 18.

¹²⁹⁶ Tezę to potwierdza m.in. historia wykorzystania przepisów *ad hoc* do ograniczania zjawiska amortyzacji podatkowej znaku towarowego opisana w podrozdziale 3.1.

¹²⁹⁷ Stosownie do niniejszego przepisu podatnicy, jeżeli mają siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, podlegają obowiązkowi podatkowemu od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągania.

¹²⁹⁸ Na bazie przykładu nr 26 podmiotem tym mogła być Cyp Co pełniącą rolę podmiotu pośredniczącego między polską spółką kapitałową (Alfa Sp. z o.o.) oraz jej faktycznym właścicielem X. Usługi doradcze Cyp Co pozwalały na wytransferowanie dochodu z Alfa Sp. z o.o. do Cypru i opodatkowanie go według korzystniejszej stawki. Dochód skumulowany w spółce cypryjskiej był następnie wypłacany do X. Wykorzystanie spółki cypryjskiej było efektywne podatkowo, ponieważ pozwalało zredukować opodatkowanie dywidendy w Polsce z poziomu 19% do 9%.

¹²⁹⁹ Por. wyrok NSA z dnia 18 listopada 2016 r., sygn. akt II FSK 2475/14 oraz J. Fiszer, A. Biegalski, Zapobieżenie podwójnemu opodatkowaniu – wybrane zagadnienia (cz.I), Prawo i Podatki nr 10/2008, s.2-3 i J. Banach, Rozstrzygnięcie kwestii podwójnej rezydencji w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania (podwójny domicyl podatkowy), Monitor Podatkowy nr 7/1999, s.17.

zagraniczną, zwykle będące rezydentami państwa siedziby SPV (tzw. nominee directors; usługa standardowo zapewniana przez kancelię prawną lub księgową lub innych podmiot zakładający/dostarczający spółkę zagraniczną),

- członkowie zarządu spółki zagranicznej są jednocześnie członkami zarządu w polskich spółkach/innych spółkach z grupy,
- członkowie zarządu spółki zagranicznej przebywają i wykonują swoje funkcje na terytorium Polski (co potwierdza np. ich rezydencja podatkowa/obywatelstwo),
- brak przypisania zakresu obowiązków/kompetencji poszczególnym członkom zarządu spółki zagranicznej,
- brak dokumentacji dotyczącej zadań wykonywanych przez członków zarządu spółki zagranicznej (w tym brak korespondencji dotyczącej prowadzenia jej spraw),
- brak lokalnych adresów e-mail/telefonów/wizytówek członków zarządu spółki zagranicznej,
- wizyty członków zarządu spółki zagranicznej w państwie siedziby spółki są czynnościami formalnymi polegającymi na podjęciu uchwały lub podpisaniu umowy, których treść została ustalona/wynegocjowana w Polsce,
- podpisywanie uchwał/umów/sprawozdań z posiedzeń spółki zagranicznej głównie przez pełnomocników (niezwiązanych z prowadzeniem spraw spółki zagranicznej – usługa w ramach wsparcia (tzw. „corporate services”), zapewniana zwykle przez kancelię prawną/innych podmiot zakładający/dostarczający spółki zagranicznej),
- konto bankowe spółki zagranicznej, do którego dostęp jest w Polsce oraz operacje bankowe są zlecane w Polsce lub wręcz następuje pobieranie gotówki kartą „firmową” z bankomatów w Polsce,
- zatrudnienie w spółce jedynie (lub niemal jedynie) personelu administracyjnego (zwłaszcza, gdy jednocześnie świadczy on usługi na rzecz innych podmiotów, w tym w szczególności innych klientów kancelarii prawnej/innego podmiotu dostarczającego spółki zagranicznej),
- outsourcing przez spółkę zagraniczną większości jej podstawowych funkcji (m.in. szerokie korzystanie przez spółkę zagraniczną z tzw. usług określanych jako „domiciliation”),
- korzystanie w szerokim zakresie z usług powierniczych (tzw. „fiduciary services”),
- konsultowanie decyzji dotyczących spółki zagranicznej głównie z polskimi doradcami (w tym doradcami podatkowymi),
- brak faktycznej możliwości prowadzenia spraw spółki zagranicznej w państwie jej siedziby (brak biura/dostępnej sali konferencyjnej),
- brak przechowywania w siedzibie spółki zagranicznej do dokumentacji księgowej/korporacyjnej/prawnej¹³⁰⁰.

¹³⁰⁰ Ostrzeżenie Ministra Finansów i Rozwoju z dnia 12 czerwca 2017 r., nr 003/2017.

Mając na uwadze powyższe uwagi, hierarchia środków prawnych w stosunku do struktur międzynarodowych wykorzystywanych przez polskich rezydentów powinna kształtować się następująco:

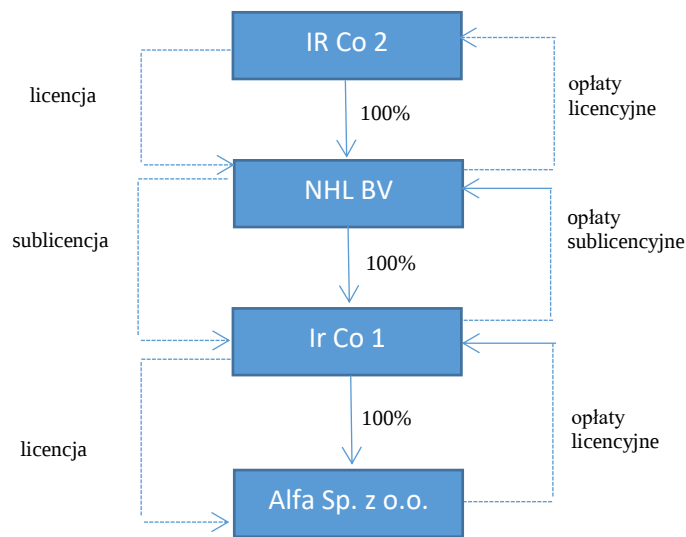
- a) przepisy updog dotyczące miejsca zarządu (etap nr 2)¹³⁰¹ oraz przepisy CFC (bieżące opodatkowanie w Polsce dochodu spółki zagranicznej w ramach etapu nr 2),
- b) przepisy *ad hoc* (zmiany w poszczególnych UPO w zakresie etapu nr 3),
- c) przepisy o cenach transferowych (skuteczne podważenie transferu aktywa do spółki zagranicznej w etapie nr 1 oraz erozji podstawy opodatkowania polskiej spółki operacyjnej w etapie nr 2),
- d) przepisy w zakresie niedostatecznej kapitalizacji (uniemożliwienie transferu dochodu z Polski w etapie nr 2 poprzez nadmiernie obciążenie spółki operacyjnej odsetkami)
- e) klauzula ogólna obejścia prawa podatkowego¹³⁰².

W przypadku zagranicznych korporacji transferujących dochód z polskich spółek operacyjnych poprzez odsetki, należności licencyjne czy management fee, kwestia hierarchii środków prawnych wygląda zupełnie inaczej niż w pierwszym i drugim przypadku. Możliwości oddziaływania ustawodawcy na struktury optymalizacyjne są możliwe jedynie na etapie transferu dochodu z polskiej spółki operacyjnej. Dalsze transgraniczne transakcje finansowe pozwalające na transferu kapitału do ostatecznego odbiorcy (nierezydenta) pozostają poza wpływem polskiego ustawodawcy (przykład nr 107).

¹³⁰¹ Zobacz ostrzeżenie Ministra Finansów i Rozwoju z dnia 3 listopada 2017 r. (nr 005/2017), w którym wprost wskazano na możliwość stosowania przepisów updog dotyczących miejsca zarządu do międzynarodowych struktur podatkowych stosowanych przez polskich rezydentów.

¹³⁰² Niektóre UPO z jurysdykcjami podatkowymi stosującymi szkodliwą konkurencję podatkową wobec Polski (np. Cypr) nie zawierają klauzuli zabezpieczającej lub umownej klauzuli GAAR. W konsekwencji, stosowanie polskiej klauzuli GAAR do podmiotów korzystających z postanowień takiej UPO może być utrudnione.

Przykład nr 107



IR Co 2 jest spółką prawa irlandzkiego oraz posiada prawa autorskie do wyszukiwarki i technologii narzędzia reklamowego Google. IR Co 2 jest zarządzana i kontrolowana na Bermudach (posiada w tym państwie rezydencję podatkową). IR Co 2 udziela licencji na korzystanie z wyszukiwarki i narzędzia reklamowego spółce holenderskiej NHL BV, która z kolei udziela sublicencji IR Co 1. Końcowo, IR Co 1 udziela licencji do Alfa Sp. z o.o.

(Źródło: Jesse Drucker, Google 2.4% Rate Shows How \$60 Billion Is Lost to Tax Loopholes, Bloomberg, dostępne pod adresem <http://www.bloomberg.com/news/2010-10-21/google-2-4-rate-shows-how-60-billion-u-s-revenue-lost-to-tax-loopholes.html>).

Opłaty licencyjne płacone przez Alfa Sp. z o.o. pomniejszają jej dochód podatkowy oraz są zwolnione z podatku u źródła w Polsce (art. 21 ust. 3 updop). Dochód IR Co 1 z tytułu opłat licencyjnych jest równoważony przez koszt opłat sublicencyjnych na rzecz NHL BV¹³⁰³. Przychody NHL BV z tytułu opłat sublicencyjnych zostaną zniwelowane przez opłaty na rzecz IR Co 2¹³⁰⁴. Dochody IR Co 2 nie podlegają opodatkowaniu w Irlandii, ponieważ spółka ta nie jest irlandzkim rezydentem podatkowym (w Bermudach stawka podatku wynosi 0%). Opłaty uiszczane na rzecz NHL BV oraz IR Co 2 nie podlegają podatkowi u źródła w Irlandii i Holandii.

Możliwości ograniczenia optymalizacji podatkowej opisanej w powyższym przykładzie z wykorzystaniem szerokiego wachlarza środków prawnych są ograniczone. Regulacje CFC nie znajdują zastosowania, ponieważ podmiotem dokonującym optymalizacji jest nierezydent (IR Co 2), a co za tym idzie spółki NHL BV oraz Ir Co 1 nie podlegają reżimowi CFC w Polsce. Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zawarte przez Polskę z Holandią i Irlandią nie zawierają klauzul

¹³⁰³ Por. M. Hybka, Możliwości zapobiegania agresywnemu planowaniu finansowemu, Kwartalnik Kolegium Ekonomiczno-Społecznego Studia i Prace nr 3/2015, s.122.

¹³⁰⁴ Ibidem.

zabezpieczających lub umownej klauzuli GAAR, dlatego zastosowanie krajowej klauzuli GAAR jest również wątpliwe. Zastosowanie przepisów *ad hoc* polegających na zmianie polsko-irlandzkiej UPO również jest bezcelowe, ponieważ zwolnienie z podatku u źródła wynika bezpośrednio z przepisów updog. Brak możliwości zastosowania regulacji CFC, przepisów *ad hoc* oraz klauzuli GAAR nie oznacza jednak brak możliwości podważenia schematu optymalizacyjnego w drodze pozostałych środków prawnych. W pierwszej kolejności na podstawie przepisów o cenach transferowych możliwe jest uznanie opłat licencyjnych na rzecz IR Co 1 za wydatki niestanowiące kosztu uzyskania przychodu dla Alfa Sp. z o.o. Ponadto, wykorzystując klauzulę rzeczywistego właściciela organ podatkowy może pozbawić IR Co 1 zwolnienia z podatku u źródła uznając, że spółka ta nie jest ekonomicznym właścicielem opłat licencyjnych. W rezultacie zapłata opłat licencyjnych podlegałaby opodatkowaniu podatkiem u źródła oraz nie pomniejszałaby dochodu podatkowego Alfa Sp. z o.o.

Analizując przykład nr 107 oraz inne podobne przypadki opisane w niniejszej rozprawie doktorskiej (np. przykład nr 13) należy uznać za właściwą następującą hierarchię środków prawnych:

- przepisy o cenach transferowych,
- klauzula rzeczywistego właściciela w przypadku płatności odsetek i należności licencyjnych,
- przepisy o niedostatecznej kapitalizacji.

Niewątpliwie ustawodawca popełnił błąd czyniąc z przepisów *ad hoc* nadrzędny i niemal wyłączny środek przeciwdziałania optymalizacji podatkowej. Nieodzownym warunkiem do efektywnego zastosowania przepisów *ad hoc* jest zrozumienie istoty poszczególnych obszarów optymalizacji podatkowej (np. aktywacja znaku towarowego czy sprzedaż kluczowych środków trwałych). Zrozumienie zasad optymalizacji podatkowej w jej poszczególnych obszarach pozwala na skonstruowanie normy prawnej niebędącej klauzulę szczególną i jednocześnie obejmującą swoją hipotezą większą ilość stanów faktycznych niż zwykle przepisy *ad hoc*. Tytułem przykładu należy wskazać istotę optymalizacji z wykorzystaniem znaku towarowego. Ustawodawca dopuszcza możliwość amortyzacji wyłącznie tych znaków towarowych, które zostały nabyte przez podatnika. Odpowiednie przesunięcie aktywów w ramach grupy kapitałowej z zachowaniem neutralności podatkowej poszczególnych etapów transakcji pozwala na stworzenie zdolności amortyzacyjnej znaku towarowego bez istotnych obciążeń fiskalnych związanych z tym procesem. Istotą tego procesu jest przeniesienie znaku towarowego dotychczas nieamortyzowanego przez podmiot A na podmiot B w taki sposób, aby transfer ten mógł zostać uznany za nabycie w rozumieniu art. 16b updog. W praktyce występują dwa modele rozliczenia w ramach grupy kapitałowej ujawnionej wartości rynkowej znaku towarowego:

- w drodze opłaty licencyjnej uiszczanej przez A na rzecz B,
- poprzez bezpośredni odpis amortyzacyjny na poziomie podmiotu generującego dochód podatkowy (A).

Ustawodawca w latach 2011-2016 zmieniał różne przepisy updop, aby uniemożliwić podatnikom ujawnienie wartości znaku towarowego dla celów podatkowych. Zabiegi te były w zasadzie nieskuteczne ze względu na pojawienie się kolejnych alternatywnych metod. Dopiero w roku 2017 w związku z wejściem w życie III pakietu uszczelniającego ustawodawca stworzył przepisy mogące przeciwdziałać optymalizacji podatkowej z wykorzystaniem znaku towarowego¹³⁰⁵. Z nowouchwalonych przepisów (art. 16 ust. 1 pkt 64a i 73 updop) wynika wprost, że w przypadku znaku towarowego wytworzonego lub nabytego i następnie zbytego przez podatnika, koszt podatkowy (odpis amortyzacyjny lub opłata licencyjna) może być równy maksymalnie przychodowi uzyskanemu ze zbycia znaku towarowego. W wielu sytuacjach przesunięciu znaku towarowego w ramach grupy kapitałowej nie towarzyszyło powstanie jakiegokolwiek przychodu¹³⁰⁶, dlatego gdyby przepisy te zostały wprowadzone wcześniej niewątpliwie mogłyby zablokować powstanie niektórych schematów optymalizacyjnych. **Stworzenie normy prawnej, której hipoteza obejmuje istotę optymalizacji podatkowej w jej wybranym obszarze, jest dużo lepszym rozwiązaniem niż tworzenie przepisów ukierunkowanych na eliminację jednostkowych struktur podatkowych.**

W latach 2011 – 2016 ustawodawca nie stworzył żadnego konkretnego katalogu wskazującego poszczególne obszary optymalizacji podatkowej. W wersji założeń do projektu nowelizacji Ordynacji podatkowej z 9 września 2013 r. ustawodawca podał osiem przykładowych obszarów/aktywności mogących prowadzić do obejścia prawa podatkowego:

- planowanie podatkowe z wykorzystaniem instrumentów hybrydowych,
- zastosowanie przepisów umów o unikaniu podwójnego opodatkowania,
- wykorzystanie trustów,
- wykorzystanie podmiotów tworzonych w rajach podatkowych,
- struktury tworzone przez najlepiej zarabiających sportowców i artystów,
- wykorzystanie zagranicznych fundacji,
- konstrukcje z wykorzystaniem sztucznych podmiotów holdingowych,
- wykorzystanie instrumentów finansowych w agresywnym planowaniu podatkowym.

Powyższych czynności nie sposób jednak uznać za poszczególne obszary optymalizacji podatkowej odpowiadające polskiej specyfice. Są to partykularne czynności, które mogą być wykorzystane w różnych obszarach optymalizacji podatkowej (np. konstrukcje z wykorzystaniem sztucznych podmiotów holdingowych lub tworzonych w rajach podatkowych). Wykorzystanie niektórych z nich (np. trusty i fundacje) jest niezwykle rzadkie w optymalizacji podatkowej z udziałem polskich podatników. Zjawisko *treaty shopping* (wykorzystanie przepisów o unikaniu podwójnego

¹³⁰⁵ M.Szulc, P.Dudek, Koniec optymalizacji z wykorzystaniem znaków towarowych, Dziennik Gazeta Prawna z 08.08.2017 r.

¹³⁰⁶ Np. przykład nr 38, 39, 40, 41, 42 czy 43.

opodatkowania) jest w zasadzie powtórzeniem części dotyczącej sztucznych podmiotów holdingowych lub zlokalizowanych w rajach podatkowych. Ustawodawca nie wskazuje jakie konkretnie obszary optymalizacji podatkowej są najczęściej stosowane w polskim systemie podatkowym (np. strukturyzacja niepodzielnych zysków, nieopodatkowana sprzedaż udziałów czy neutralizacja dochodu z działalności operacyjnej)¹³⁰⁷. Wyjątkiem w tym zakresie jest hybrydyzacja, gdzie ustawodawca wprost wskazał jaka jest istota tego obszaru optymalizacji podatkowej¹³⁰⁸. Hybrydyzacja przybiera najczęściej postać hybrydowych instrumentów finansowych lub podmiotów hybrydowych. Hybrydowe instrumenty finansowe łączą w sobie cechy finansowania długiem oraz kapitałem w ten sposób, że w jednym państwie zdarzenie to będzie skutkowało konsekwencjami podatkowymi (np. pomniejszenie dochodu podatkowego podatnika), ale już w drugim – będzie neutralne podatkowo¹³⁰⁹. Podmioty hybrydowe to podmioty klasyfikowane w jednym państwie jako podatnik podatku dochodowego (podmiot nietransparentny), a w drugim państwie jako spółka osobowa transparentna podatkowo (podmiot niebędący podatnikiem podatku dochodowego)¹³¹⁰. W okresie wyjściowym badanego okresu hybrydyzacja występowała w zasadzie tylko w formie hybrydowych instrumentów finansowych¹³¹¹, ponieważ przepisy updog zawierały już wówczas odpowiednie regulacje przeciwdziałające hybrydyzacji osobowości prawnej dla celów podatkowych¹³¹². W przypadku hybrydowych

¹³⁰⁷ Dopiero w 2017 r. w uzasadnieniu do III pakietu uszczelniającego (uzasadnienie do rządowego projektu o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, druk sejmowy nr 1878, Sejm VIII Kadencji) ustawodawca po raz pierwszy wskazał najistotniejsze obszary optymalizacji podatkowej odpowiadające przynajmniej częściowo specyfice polskiego systemu podatkowego:

- kompensowanie, sztucznie kreowanych strat na operacjach finansowych, z dochodem z prowadzonej działalności gospodarczej,
- nadmierne finansowanie podatnika długiem,
- transferowanie dochodu podatnika do podmiotów położonych w państwach stosujących preferencyjne reżimy opodatkowania,
- przeszacowywanie, bez wykazywania przychodów, wartości aktywów, w tym w szczególności wartości niematerialnych i prawnych (np. znaków towarowych),
- wykorzystywanie podatkowej grupy kapitałowej jako instytucji służącej optymalizacji podatkowej.

¹³⁰⁸ Jak czytamy w uzasadnieniu do rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (druk sejmowy nr 367, Sejm VIII kadencji) hybrydyzacja to „*wykorzystywanie odmiennego traktowania danych kategorii dochodów lub podmiotowości podatkowej przez prawo wewnętrzne dwóch lub większej ilości państw w celu uzyskania efektu podwójnego nieopodatkowania danych kategorii dochodów*”.

¹³⁰⁹ D.Gajewski, Czy w polskim ustawodawstwie....., op.cit., s. 28.

¹³¹⁰ M.Hybka, Optymalizacja podatkowa z wykorzystaniem hybrydyzacji, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego – Finanse, Rynki Finansowe i Ubezpieczenia nr 65/2014, s.84 oraz M.Bandzmer, Podwójne nieopodatkowanie spółek osobowych w międzynarodowym prawie podatkowym, Kwartalnik Prawa Podatkowego nr 2/2013, s.96 i 97.

¹³¹¹ Zobacz J.Jankowski, Wykorzystanie arbitrażu podatkowego w optymalizacji podatkowej z udziałem polskich podatników, Doradztwo Podatkowe-Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych nr 1/2016, s.38.

¹³¹² Zgodnie bowiem z art. 1 ust. 3 pkt 2 updog przepisy ustawy stosuje się również do spółek niemających osobowości prawnej mających siedzibę lub zarząd w innym państwie, jeżeli zgodnie z przepisami prawa podatkowego tego innego państwa są traktowane jak osoby prawne i podlegają w tym państwie opodatkowaniu od całości swoich dochodów bez względu na miejsce ich osiągania. W przypadku wypłaty przez polską spółkę odsetek lub dywidendy do zagranicznej spółki niemającej osobowości prawnej (będącej podmiotem nietransparentnym podatkowo w państwie swojej rezydencji) przepisy updog w sposób jednoznaczny nakazują kwalifikację takiej wypłaty jako dokonanej na rzecz osoby prawnej – podatnika podatku dochodowego.

instrumentów finansowych spółka korzystająca z finansowania długiem była uprawniona do zaliczenia odsetek płatnych z tytułu otrzymanego finansowania do kosztów podatkowych, natomiast spółka udzielającą finansowania traktowała wynagrodzenie jako dywidendę zwolnioną z opodatkowania¹³¹³ (zobacz przykład nr 10). Należy przy tym zauważyć, że przypadki wykorzystania hybrydyzacji instrumentów finansowych do redukcji ciężarów fiskalnych w Polsce były niezwykle rzadkie¹³¹⁴. Istota optymalizacji podatkowej z wykorzystaniem hybrydyzacji przedmiotowej została wyeliminowana przez ustawodawcę z dniem 1 stycznia 2015 r. w ramach I pakietu uszczelniającego (nowouchwalony art. 20 ust. 16 updop)¹³¹⁵. W tym zakresie przepisy *ad hoc* mogły rzeczywiście stanowić skuteczne narzędzie ze względu na stosunkowo prosty i powtarzalny mechanizm optymalizacji podatkowej oraz jego małą popularność wśród polskich podatników. Przykład hybrydyzacji potwierdza konieczność wcześniejszego dokładnego określenia poszczególnych obszarów optymalizacji podatkowej oraz ich specyfiki pod kątem wyboru odpowiednich środków prawnych¹³¹⁶.

Brak pogłębionej analizy praktycznych aspektów związanych z tworzeniem/funkcjonowaniem struktur podatkowych oraz istoty optymalizacji podatkowej w jej poszczególnych obszarach (np. tworzenie zdolności amortyzacyjnej znaku towarowego) spowodował, iż działania ustawodawcy miały w większym stopniu charakter doraźnej interwencji ukierunkowanej na eliminację najbardziej typowych schematów optymalizacyjnych niż kompleksowego planu działania opartego na pewnej konkretnej strategii. O słuszności tego poglądu może świadczyć wykaz środków prawnych stosowanych w przedziale czasowym 2011 – 2014, gdzie praktycznie jedynym środkiem prawnym stosowanym w celu ograniczenia optymalizacji podatkowej były przepisy *ad hoc* zarówno w wymiarze krajowym jak i międzynarodowym. Nie ulega wątpliwości, iż zabiegi w pewnym zakresie były skuteczne, ponieważ spowodowały, iż optymalizacja podatkowa przestała być „produktem” dostępnym dla każdego przedsiębiorstwa z sektora MŚP. Zmiana umów z Cyprem i Luksemburgiem oraz zniesienie transparentności podatkowej spółek komandytowo – akcyjnych znacząco ograniczyły popularność stosowania optymalizacji podatkowej wśród podatników ze względu na likwidację najbardziej uniwersalnych schematów optymalizacyjnych i związane z tym podwyższenie kosztów utworzenia/utrzymania struktury. Należy jednak zauważyć, że system instrumentów prawnych oparty głównie lub wyłącznie na przepisach *ad hoc* nie przeciwdziałała powstaniu alternatywnych możliwości optymalizacji podatkowej¹³¹⁷. Na likwidacji

¹³¹³ J.Rusek, Klauzula antyhybrydowa – stosowanie czy próba nadużycia (analiza w kontekście orzecznictwa sądów administracyjnych), Monitor Podatkowy nr 10/2017, s. 21.

¹³¹⁴ P.Sylwestrzak, Hybrydyzacja osobowości prawnej dla celów podatkowych, [w:] Międzynarodowe planowanie podatkowe, praca. zbior. pod red. Ł. Ziółek, wyd.Difin, Warszawa 2007, s. 50.

¹³¹⁵ F.Majdowski, Implementacja klauzuli antyhybrydowej oraz tzw. małej klauzuli antyabuzywnej do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych na skutek uszczelnienia” dyrektywy o spółkach matkach i spółkach córkach, Przegląd Podatkowy nr 2/2016, s.37.

¹³¹⁶ D.Gajewski, Tarcza podatkowa dla Polski, Infos nr 22(282) z 4 grudnia 2014 r., wydawnictwo sejmowe, Warszawa 2014, s.4.

¹³¹⁷ Raport NIK, Nadzór organów podatkowych i organów kontroli skarbowej, Warszawa – 17.04.2015 r. nr 27/2015/P/14/013/KBF s.15

najpopularniejszych schematów z wykorzystaniem SKA budżet państwa miał zyskać 227 mln rocznie, co przy szacowanej rocznej stracie na optymalizacji podatkowej w przedziale 30 - 45 mld zł pokazuje dobitnie jak doniosłym problemem w Polsce jest to zjawisko¹³¹⁸. Dokładna kwantyfikacja korzyści podatkowych jakie uzyskuje budżet państwa na likwidacji poszczególnych schematów optymalizacyjnych nie jest możliwa, jednakże proporcja 227 mln zł/30 mld zł pokazuje dobitnie jak ograniczoną skuteczność w zwalczaniu optymalizacji podatkowej może mieć wyłączenie stosowanie przepisów *ad hoc* z pominięciem innych środków prawnych. Struktury z SKA były wykorzystywane do aktywacji znaku towarowego, sprzedaży kluczowych środków trwałych czy nieopodatkowanego wycofania zysku z inwestycji w formie sprzedaży udziałów. Po zniknięciu możliwości optymalizacji podatkowej jakie dawały spółki komandytowo – akcyjne podatnicy w każdym z tych obszarów odnaleźli alternatywne sposoby optymalizacji podatkowej¹³¹⁹. Nie powinno zatem dziwić dlaczego ministerstwo finansów wyceniło korzyści z likwidacji schematów opartych na SKA jedynie na kwotę 227 mln zł. Analiza rozdziału 3 ukazującą historię kolejnych zmian w ustawach podatkowych potwierdza, że przepisy *ad hoc* nie mogą być jedynym środkiem prawnym ukierunkowanym na ograniczenie optymalizacji podatkowej, w szczególności dysponowania przez ustawodawcę innymi instrumentami prawnymi w postaci klauzul szczególnych, które mogą być stosowane alternatywnie. **Na szczególną dezaprobatę zasługuje znikome wykorzystanie przepisów w zakresie cen transferowych, które w wielu przypadkach mogły skutecznie ograniczyć transfer dochodów z Polski.** Regulacje dotyczące cen transferowych mogły być wykorzystane zarówno na etapie tworzenia struktury optymalizacyjnej (przykład nr 41), jak i jej późniejszego funkcjonowania (przykład nr 23)¹³²⁰. W odniesieniu do sposobu aktywacji znaku towarowego opisanego w przykładzie nr 41 możliwe byłoby postawienie co najmniej kilku zarzutów pozwalających na podważenie skutków podatkowych wynikających z dokonanej restrukturyzacji¹³²¹:

- brak celu ekonomicznego dokonanej restrukturyzacji¹³²²;
- zapłata za znak towarowy została dokonana w formie bezgotówkowej¹³²³;

¹³¹⁸ Ł.Zalewski, Unikanie opodatkowania ma bezpośredni wpływ na bezpieczeństwo narodowe, Dziennik Gazeta Prawna z 18.06.2015 r.

¹³¹⁹ Zobacz przykłady nr 42, 43, 44, 49, 50, 52, 57 i 58.

¹³²⁰ Gruntowna nowelizacja rozporządzenia TP weszła w życie 18 lipca 2013 r. (Dz. U. z 2013 r., poz. 768).

¹³²¹ Zgodnie bowiem z § 23a ust.1 rozporządzenia TP organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej badają zgodność warunków ustalonych lub narzuconych w ramach restrukturyzacji działalności pomiędzy podmiotami powiązanymi z warunkami, jakie ustaliłyby pomiędzy sobą podmioty niezależne. Stosownie natomiast do §23a ust. 2 niniejszego rozporządzenia przez restrukturyzację działalności, o której mowa w ust. 1, rozumie się przeniesienie pomiędzy podmiotami powiązanymi istotnych ekonomicznych funkcji lub aktywów, lub ryzyk.

¹³²² W toku badania transakcji wewnątrzgrupowej należy uwzględnić przyczyny gospodarcze dokonania restrukturyzacji działalności, oczekiwane korzyści z restrukturyzacji, w tym efekt synergii, oraz opcje realistycznie dostępne dla podmiotów powiązanych uczestniczących w restrukturyzacji (§23a ust. 3 rozporządzenia TP).

¹³²³ Organy podatkowe i organy kontroli skarbowej sprawdzają prawidłowość ustalenia prawa do wynagrodzenia podmiotu powiązanego oraz wartości wynagrodzenia podmiotu powiązanego w przypadku restrukturyzacji działalności, biorąc pod uwagę w szczególności opcje realistycznie dostępne dla podmiotów uczestniczących w tej restrukturyzacji (§23a ust. 5 rozporządzenia TP).

- Beta SKA nie ponosiła żadnego istotnego ryzyka oraz nie posiadała żadnych istotnych aktywów pozwalających na odgrywanie roli spółki zarządzającej prawami własności intelektualnej w ramach grupy kapitałowej¹³²⁴;
- grupa kapitałowa nie odniosła żadnych realnych korzyści z dokonanej restrukturyzacji;
- krótko po otrzymaniu znaku towarowego spółka komandytowo – akcyjna została przejęta przez inny podmiot.

W odniesieniu do modelu funkcjonowania opisanego w przykładzie nr 23 podważenie korzyści podatkowych grupy kapitałowej uzyskiwanych dzięki spółce licencyjnej również możliwe byłoby na podstawie przepisów o cenach transferowych. Przedmiotem rewizji ze strony organów podatkowych nie byłby jednak sam sposób aktywacji znaku towarowego, a rynkowość rozliczeń w ramach grupy kapitałowej. Analizując przykład nr 23 możliwe byłoby wskazanie kilku potencjalnych obszarów świadczących o tym, że funkcjonowanie spółki licencyjnej w ramach grupy kapitałowej jest nieuzasadnione ekonomicznie:

- Alfa Trademarks nie prowadzi rzeczywistej działalności gospodarczej z wyjątkiem wystawiania faktur na pozostałe spółki z grupy za korzystanie ze znaku towarowego;
- wysokość rocznej opłaty licencyjnej stosowanej przez Alfa Trademarks jest skorelowana z wartością podatkową znaku towarowego oraz okresem jego amortyzacji jako wartości niematerialnej i prawnej;
- poziom obciążenia opłatami licencyjnymi spółek operacyjnych (Alfa Production i Alfa Distribution) odbiega od warunków stosowanych przez podmioty niezależne.

Ustawodawca w badanym okresie praktycznie nie wykorzystywał przepisów o cenach transferowych do ograniczania negatywnych następstw optymalizacji podatkowej, mimo iż taką możliwość posiadał¹³²⁵. Dopiero w latach 2015 – 2016 kontrole podatkowe w zakresie cen transferowych znacznie przyspieszyły przynosząc budżetowi znaczne korzyści w postaci dodatkowych dochodów¹³²⁶.

¹³²⁴ Organy podatkowe i organy kontroli skarbowej uznają prawidłowość przypisania podmiotowi powiązanemu ekonomicznie istotnego ryzyka wyłącznie wtedy, jeżeli zostanie wykazana zdolność podmiotu do podejmowania decyzji w zakresie zarządzania tym ryzykiem lub zdolność finansowa do poniesienia obciążeń w przypadku materializacji tego ryzyka (§23a ust. 4 rozporządzenia TP).

¹³²⁵ W raporcie NIK z 2015 r. można odnaleźć informację o przyczynach niedostatecznego wykorzystywania przepisów w zakresie cen transferowych:

- brak systemowych narzędzi umożliwiających typowanie do kontroli podmiotów powiązanych kapitałowo i osobowo;
- niewystarczające przygotowanie pracowników do badania trudnych merytorycznie zagadnień;
- brak lub ograniczony dostęp do baz danych porównawczych umożliwiających ocenę, czy ceny stosowane w transakcjach pomiędzy podmiotami powiązanymi odbiegają od wartości rynkowych;
- duża czasochłonność takich postępowań, podczas gdy ustawa o swobodzie działalności gospodarczej wprowadziła istotne ograniczenia w zakresie dopuszczalnego czasu trwania kontroli.

¹³²⁶ B.Godusławski, Fiskus wyciska CIT z firm, Puls Biznesu z 09.02.2017 r.

Ustawodawca zaczął stosować tę klauzulę SAAR do restrukturyzacji w ramach grupy kapitałowej, których głównym celem była optymalizacja podatkowa¹³²⁷. Wydaje się, że powyższe opóźnienie wynikało z przekonania, iż jedynym i skutecznym narzędziem w tym zakresie może być klauzula GAAR. Potwierdza to jedynie prawidłowość tezy, iż w badanym okresie ustawodawca nie dysponował jakąkolwiek kompleksową strategią zwalczania optymalizacji podatkowej. Raport NIK z 2015 r. potwierdza, iż w badanym okresie ustawodawca w sposób zupełnie intuicyjny starał się zwalczać zjawisko optymalizacji podatkowej, jednocześnie nie podejmując jakiegokolwiek głębszej analizy czy dotychczas stosowane środki okazały się skuteczne oraz jakie są dalsze alternatywne możliwości ograniczania optymalizacji podatkowej. Wydaje się, że ustawodawcą kierowało przekonanie, że wszelkie niedoskonałości przepisów *ad hoc* znikną wraz z wprowadzeniem klauzuli obejścia prawa podatkowego. Klauzula ogólna powinna być wykorzystywana tam, gdzie występuje „*pomysłowe i zawile zaaranżowanie czynności prawnych, a nie tam, gdzie rzesze podatników na oczach administracji podatkowej przez lata wykorzystują ten sam podatkowo korzystny schemat działania*” (vide kazus struktur cypryjskich i spółek komandytowo-akcyjnych)¹³²⁸.

Działanie ustawodawcy cechowało się w dużym stopniu bezrefleksyjnym uchwalaniem kolejnych nowelizacji „zwykłych” przepisów prawa materialnego, wynikającym z złudnego przekonania, że wprowadzenie ogólnej klauzuli obejścia prawa podatkowego będzie uniwersalnym remedium na wszelkie problemy związane z optymalizacją podatkową¹³²⁹. **Wprowadzenie ogólnej klauzuli obejścia prawa podatkowego w wersji normatywnej nie musi wcale oznaczać definitywnego rozwiązania problemu erozji podstawy opodatkowania, ponieważ nowoukształtowane prawne granice optymalizacji podatkowej powstałe na skutek wprowadzenia GAAR nadal mogą pozwalać podatnikom na redukcję ciężarów fiskalnych.** Praktyka interpretacyjna nowowprowadzonej klauzuli GAAR wskazuje że w każdym przypadku podatnik ma obowiązek podejmowania działań skutkujących maksymalizacją wysokości zobowiązania podatkowego. Zaawansowane planowanie podatkowe czy optymalizacja podatkowa *sensu stricte* powinny pozostać poza zakresem klauzuli GAAR¹³³⁰. Jest wysoce wątpliwe czy sądy administracyjne zaakceptują stosowanie klauzuli obejścia prawa podatkowego do prostych czynności, których skutek ekonomiczny jest tożsamy jak w przypadku alternatywnych wariantów i jednocześnie przy tym korzystniej opodatkowany (vide: programy motywacyjne oparte na pochodnych instrumentach

¹³²⁷ P.Rochowicz, Ceny transferowe pod lupą fiskusa, Rzeczpospolita z 04.10.2016 r.

¹³²⁸ A.Olesińska, Klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania – moda czy konieczność, Infos nr 5(209) z 10 marca 2016 r., wyd. Biuro Analiz Sejmowych, s. 4.

¹³²⁹ W szczególności dziwi opieszałość ustawodawcy w kwestii opodatkowania akcjonariuszy SKA, gdzie odpowiednie zmiany zostały uchwalone dopiero w 2013 r. podczas gdy duże wątpliwości interpretacyjne istniały już od roku 2007 r. (J.Gałęza, M.Grzymała, Jak opodatkować akcjonariuszy spółki komandytowo-akcyjnej?, Jurysdykcja Podatkowa nr 1/2009, s.35).

¹³³⁰ W doktrynie wskazuje się, iż legalna redukcja ciężarów fiskalnych może przybierać również inne formy niż tylko unikanie opodatkowania np. planowania podatkowego (por. A.Bartosiewicz, „Agresywna optymalizacja podatkowa” a odpowiedzialność karna skarbową, Przegląd Podatkowy nr 9/2017, s. 30).

finansowych - przykład nr 78 czy struktura FIZ-SCSp opisana w przykładzie nr 73)¹³³¹. W publikowanych ostrzeżeniach przed stosowaniem agresywnej optymalizacji podatkowej ministerstwo finansów nie wskazuje na różnice pomiędzy zaawansowanym planowaniem podatkowym a unikaniem opodatkowania, co stanowi sedno problemu. Nie jest również jasne w jakim stopniu klauzula GAAR wpłynie na transakcje restrukturyzacyjne stanowiące optymalizację podatkową *sensu stricto*. Czy podatnik chcąc zlikwidować w spółce celowej kapitał zapasowy powstały z nadwyżki aportu powinien wybrać wariant wiążący się z maksymalnie możliwe najwyższym opodatkowaniem?¹³³². Ostrzeżenia przed agresywną optymalizacją podatkową, odmowy wydania opinii zabezpieczającej oraz publikowane informacje na temat przyczyn odmowy wydania interpretacji podatkowych nie dają odpowiedzi na to pytanie¹³³³. Słusznie podkreśla się w doktrynie, iż na skutek wprowadzenia klauzuli GAAR mogą ucierpieć podmioty niedziałające z zamiarem unikania opodatkowania, których działania biznesowe zostaną negatywnie ocenione przez organy podatkowe¹³³⁴. W konsekwencji, reaktywowana klauzula GAAR w pewnym stopniu powieli mankamenty i wątpliwości wskazane w orzeczeniu TK z 11 maja 2004 r., a co za tym idzie jej konstytucyjność może ponownie zostać zakwestionowana przez Trybunał Konstytucyjny¹³³⁵. Choć obecne regulacje są o wiele bardziej szczegółowe i precyzyjne to nadal kwestia prawnych granic optymalizacji podatkowej budzi uzasadnione wątpliwości¹³³⁶. Wprowadzenie klauzuli GAAR należy uznać za doniosłą zmianę w zakresie wewnątrzkrajowych środków prawnych, jednakże jej znaczenie dla ostatecznego rozwiązania problemu optymalizacji podatkowej nie powinno być przeceniane.

W badanym okresie ustawodawca jedynie szczątkowo przeanalizował problematykę przyczyn prawnych optymalizacji podatkowej i podjął realne działania w tym zakresie. W końcowym momencie badanego okresu minister finansów zaczął dostrzegać, iż optymalizacja podatkowa w dużym stopniu jest uwarunkowana możliwościami wynikającymi wprost z przepisów. Do najistotniejszych preferencji obowiązujących w systemie podatkowym w badanym okresie należy zaliczyć:

- brak opodatkowania operacji wymiany udziałów (art. 12 ust. 4d updop);
- zwolnienie z podatku u źródła odsetek, należności licencyjnych i dywidend (art. 21 ust. 3 i 22 ust. 4 updop);

¹³³¹ Por. wyrok WSA w Gliwicach z 28 września 2017 r., sygn. akt I SA/GI 497/17, orzeczenie nieprawomocne.

¹³³² Szerzej na ten temat M.Świński, Połączenie spółek jako metoda optymalizacji likwidacji kapitału zapasowego powstałego z nadwyżki aportu, Prawo i Podatki nr 5/2009, s.6-9.

¹³³³ W 2017 r. organy podatkowe prowadziły dwa postępowania klauzulowe, jednakże kwestie te dotyczyły podatku od nieruchomości i na moment publikacji niniejszego doktoratu nie był znany wynik końcowy tych postępowań oraz dokładny stan faktyczny (zobacz P.Wojtasik, Klauzula obejścia prawa stosowana nieśmiało, Rzeczpospolita z 26.10.2017 r.).

¹³³⁴ J.Głumińska-Pawlic, B.Kubista, Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania. Aspekty prawno-podatkowe., Analizy i Studia CASP nr 1(3) z 6 czerwca 2017 r., s.19.

¹³³⁵ J.Głumińska-Pawlic, B.Kubista, Klauzula przeciwko....., op. cit., s.18.

¹³³⁶ M.Stefaniak, Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania – czy jest zagrożeniem dla podatników?, Przegląd Podatkowy nr 12/2014, s.17.

- neutralność podatkową transakcji połączenia i podziału spółek (art. 10 ust. 2 pkt 1, rt. 12 ust. 4 pkt 12 i ust. 4d updop),
- nieopodatkowanie wniesienia wkładu do spółki osobowej oraz wypłaty środków pieniężnych i innych składników majątkowych w związku z likwidacją spółki osobowej (art. 12 ust. 4 pkt 3c oraz art. 12 ust. 4 pkt 3a lit. a) updop);
- wyłączenie aportu przedsiębiorstwa z kategorii przychodów podlegających opodatkowaniu podatkiem CIT (art. 12 ust. 1 pkt 7 updop).

Niniejsze przepisy pozwalały na redukcję ciężarów fiskalnych za pomocą szeregu transakcji, z których każda co do zasady była neutralna podatkowo ze względu na literalne brzmienie przepisów updop. Tworzenie efektywnych podatkowo struktur na podstawie niniejszych przepisów było możliwe przez stosunkowo długi okres czasu po zniknięciu możliwości optymalizacji podatkowej z wykorzystaniem SKA oraz najpopularniejszych jurysdykcji podatkowych¹³³⁷. Dzięki tym kilku regulacjom podatnicy mogli dokonywać skomplikowanych restrukturyzacji ukierunkowanych na osiągnięcie znaczących korzyści podatkowych na podstawie literalnej wykładni przepisów, bez konieczności poszukiwania luk prawnych w systemie podatkowym. W stosunku do niektórych regulacji obowiązywały małe klauzule obejścia prawa podatkowego mające przeciwdziałać ich wykorzystaniu do optymalizacji podatkowej, jednak ustawodawca praktycznie w ogóle nie korzystał z tej możliwości¹³³⁸.

Ustawodawca zaczął dostrzegać problem wykorzystania preferencji podatkowych wynikających wprost z przepisów i podjął działania legislacyjne mające na celu ograniczenie tego zjawiska:

- od 1 stycznia 2016 r. wprowadzaną tzw. małą klauzulę obejścia prawa podatkowego wyłączającą stosowanie zwolnienia z podatku dochodowego w stosunku do dochodów z dywidend oraz innych dochodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych¹³³⁹;

¹³³⁷ Zobacz przykłady nr 42, 47, 48, 49, 50, 62, 63, 64, 65 i 66.

¹³³⁸ Należy zwrócić uwagę, że klauzula „uzasadnionych przyczyn ekonomicznych” w odniesieniu do transakcji M&A jest w dużym stopniu zbieżna z klauzulą obejścia prawa podatkowego wprowadzoną w lipcu 2016 r. W jednym i drugim przypadku organy podatkowe mogą pominąć skutki podatkowe wynikające bezpośrednio z przepisów materialnego prawa podatkowego, jeżeli wyłącznym lub głównym celem działania podatnika było unikanie opodatkowania. Znikoma liczba kontroli oraz interpretacji podatkowych świadczy o faktycznym niewykorzystywaniu tego środka prawnego. Ustawodawca już przed wprowadzeniem klauzuli GAAR dysponował instrumentami prawnymi pozwalającymi na skuteczne zwalczanie przynajmniej części schematów optymalizacyjnych, jednak w ogóle nie korzystał z tej sposobności.

¹³³⁹ Stosownie do art. 22c zwolnienia z podatku dochodowego nie stosuje się jeżeli :

- osiągnięcie dochodów (przychodów) z dywidend oraz innych przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych następuje w związku z zawarciem umowy lub dokonaniem innej czynności prawnej, lub wielu powiązanych czynności prawnych, których głównym lub jednym z głównych celów było uzyskanie zwolnienia od podatku dochodowego na podstawie art. 20 ust. 3 lub art. 22 ust. 4, a uzyskanie tego zwolnienia nie skutkuje wyłącznie wyeliminowaniem podwójnego opodatkowania tych dochodów (przychodów), oraz

- czynności, o których mowa w pkt 1, nie mają rzeczywistego charakteru.

- w 2016 r. uchwalono zmiany znoszące neutralność podatkową operacji wymiany udziałów w przypadku, gdy głównym lub jednym z głównych celów transakcji było unikanie opodatkowania¹³⁴⁰.

W stosunku do preferencji podatkowych związanych ze spółką osobową ustawodawca zdecydował się na zmianę dotychczasowej praktyki interpretacyjnej poprzez odejście od wykładni literalnej przepisów updop¹³⁴¹. Minister finansów zaczął uznawać, iż wypłata środków pieniężnych z likwidowanej spółki osobowej nie jest neutralna podatkowo w przypadku, gdy środki pieniężne nie pochodziły z opodatkowanych na etapie funkcjonowania spółki osobowej dochodów albo pochodziły z niepodzielonych zysków nieopodatkowanych na etapie przekształcenia spółki kapitałowej w osobową¹³⁴². Mimo, że przepisy gwarantujące neutralność podatkową wypłaty środków pieniężnych z likwidowanej spółki osobowej nie przewidują dodatkowych warunków ich stosowania, organy podatkowe bezpodstawnie ograniczały zakres wyłączenia z opodatkowania majątku otrzymanego w ramach likwidacji spółki osobowej¹³⁴³. W ten sposób został stworzony nowy pozaustawowy środek prawny będący w pewnym stopniu pochodną przepisów *ad hoc*. Jego istotą było odejście od wykładni literalnej przepisów w przypadku, gdy celem działania podatnika było optymalizacja podatkowa. Praktykę taką należy w sposób jednoznaczny ocenić negatywnie, ponieważ w żadnym stopniu nie przyczyniała się do uporządkowania systemu podatkowego. Katalog środków prawnych ukierunkowanych na ograniczanie optymalizacji podatkowej powinien w sposób niebudzący wątpliwości wyznaczać prawne granice dopuszczalnej optymalizacji podatkowej. Wyznaczanie wysokości zobowiązania podatkowego powinno wynikać z konkretnej podstawy ustawowej wyrażającej się w zastosowaniu klauzuli szczególnej lub klauzuli GAAR. Tworzenie nowego środka prawnego z „pogwałceniem” podstawowych zasad prawa podatkowego wywodzących się wprost z przepisów Konstytucji należy uznać za niedopuszczalną praktykę.

W odniesieniu do przepisów gwarantujących neutralność podatkową aportu przedsiębiorstwa minister finansów zastosował zupełnie odmienną taktykę będącą w praktyce również pozaustawowym środkiem prawnym. W stosunku do podatników posiadających pozytywne interpretacje podatkowe potwierdzające, iż dana masa majątkowa posiada przymiot przedsiębiorstwa lub ZCP, minister finansów zaczął prowadzić zmasowane kontrole podatkowe, których celem było ustalenie iż stan rzeczywisty jest inny od stanu faktycznego przedstawionego we wniosku o wydanie interpretacji podatkowej¹³⁴⁴. Dotyczyło to w szczególności podatku VAT, jednakże niniejszy zabieg był stosowany również w podatku CIT w stosunku do wewnątrzgrupowych restrukturyzacji.

¹³⁴⁰ Zmiana weszła w życie z dniem 1 stycznia 2017 r. (znowelizowany art. 10 ust. 4 updop).

¹³⁴¹ Vide przykład nr 33.

¹³⁴² Interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 28 stycznia 2015 r., nr IBPBI/1/415-1322/14/AB.

¹³⁴³ Interpretacja Dyrektora izby Skarbowej w Warszawie z 27 lutego 2014 r., nr. IPPB1/415-1239/13-4/JB.

¹³⁴⁴ A.Tarka, Fiskus źle interpretuje przepisy o VAT, Rzeczpospolita z 27.11.2016 r.

W badanym okresie nie zaszły zasadnicze zmiany w zakresie przyczyn prawnych w postaci luk prawnych. Ustawodawca nie podjął jakichkolwiek próby hierarchizacji wartości konstytucyjnych w odniesieniu do zjawiska optymalizacji podatkowej. Nadal nie jest jasne które z zasad prawa podatkowego/wartości konstytucyjnych powinny mieć priorytet w procesie wykładni przepisów prawa podatkowego w sytuacji, gdy mamy do czynienia z zjawiskiem optymalizacji podatkowej. Ustawodawca nie wskazuje czy ważniejsze są sprawiedliwość podatkowa, powszechność opodatkowania i zasada równości czy też może zasada pewności stanowionego prawa w połączeniu z potrzebą szczególnej ochrony podatnika (tj. prymat wykładni językowej, konieczność rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika oraz zakaz stosowania analogii na niekorzyść podatnika)¹³⁴⁵. Wobec braku jakichkolwiek nowych regulacji należy przyjąć, iż podatnicy dokonujący optymalizacji podatkowej podlegają takiej samej ochronie w procesie wykładni prawa podatkowego jak pozostali podatnicy¹³⁴⁶. Ustawodawca nie odniósł się też zupełnie do kwestii relacji prawo podatkowe – prawo cywilne przy interpretacji pojęć pochodzących z innych gałęzi prawa. Koncepcja autonomii prawa podatkowego nadal nie uzyskała wymiaru normatywnego, co z kolei sprzyja możliwości kreowania nowych schematów optymalizacyjnych przez orzecznictwo sądów administracyjnych. Należy przy tym zauważyć, że w przypadku powstania wehikułu optymalizacyjnego na kształt SKA, jego ograniczenie w drodze klauzuli GAAR nie będzie możliwe ze względu na fakt, iż redukcja ciężarów fiskalnych przybierze postać prostego planowania podatkowego stanowiącego de facto prawo wyboru podatnika.

W okresie końcowym badanego okresu szkodliwa konkurencja podatkowa w zwykłej postaci nadal wpływała w sposób istotny na erozję podstawy opodatkowania w Polsce. Analiza poszczególnych schematów optymalizacyjnych z wykorzystaniem zagranicznych jurysdykcji podatkowych wskazuje, że zwykła szkodliwa konkurencja podatkowa może dotyczyć preferencyjnych warunków opodatkowania dochodów z praw własności intelektualnej tzw. IP Box (przykład nr 37 i 89)¹³⁴⁷, zwolnienia z opodatkowania wybranych kategorii zysków kapitałowych (przykład nr 54 i 91) lub określonego typu działalności inwestycyjnej (przykład nr 74) czy korzystnych warunków zwolnienia partycypacyjnego (przykład nr 15 i 60). Analizując powyższe przykłady należy zauważyć, że zwykła szkodliwa konkurencja podatkowa w odniesieniu do Polski jest związana przede wszystkim z występowaniem specjalistycznych rajów podatkowych w obrębie Unii Europejskiej¹³⁴⁸. Nie są to

¹³⁴⁵ H.Filipczyk, Status etyczny unikania opodatkowania i jego znaczenie prawne, Przegląd Podatkowy nr 8/2017, s.25-26.

¹³⁴⁶ Niektórzy praktycy prawa podatkowego postulują pomijanie rezultatów wykładni szczególnie korzystnych dla podatników w przypadku, gdy analogiczne zdarzenia na gruncie podatku dochodowego nie pozwalają na osiągnięcie podobnych korzyści (por. A.Ossowski, Przekształcenie spółki nie wpływa na koszt nabycia udziałów, Rzeczpospolita z 06.03.2017 r.).

¹³⁴⁷ Więcej na temat cypryjskiego i węgierskiego IP Box w J.Jankowski, Zjawisko szkodliwej konkurencji podatkowej w Unii Europejskiej na przykładzie wybranych elementów systemu podatkowego Węgier, Doradztwo Podatkowe-Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych nr 12/2016, s. 23 oraz M.Berling, Węgierskie centra własności intelektualnej, Prawo i Podatki nr 12/2006, s.21.

¹³⁴⁸ Państwa Unii Europejskiej prowadzą aktywną proinwestycyjną politykę podatkową, która powoduje nieustanną ewolucję ich systemów podatkowych w zakresie elementów konstrukcyjnych podatku, a w szczególności:

jednak wyłącznie mniejsze państwa członkowskie, których dochody budżetowe w dużej mierze pochodzą właśnie z stosowania szkodliwej konkurencji podatkowej wobec innych państw członkowskich (np. Cypr, Malta czy Luksemburg). Problem ten dotyczy również jurysdykcji podatkowych niekojarzonych z tematyką szkodliwej konkurencji podatkowej, których pojedyncze elementy systemu podatkowego mogą potencjalnie negatywnie oddziaływać na inne systemy podatkowe państw członkowskich (np. Austria, Francja czy Belgia)¹³⁴⁹. Są to jurysdykcje z zawołowanymi precyzyjnymi konstrukcjami prawnopodatkowymi pozwalającymi na obniżenie opodatkowania do zaledwie kilku procent (tzw. inteligentne raje podatkowe)¹³⁵⁰. W niektórych przypadkach ustawodawstwo podatkowe specjalistycznych rajów podatkowych było dostosowywane do zmian zachodzących w prawie podatkowym w Polsce tak aby umożliwić polskim podatnikom możliwość korzystania z optymalizacji podatkowej, którą polski ustawodawca chciał zablokować (vide kasus lukemburskiej spółki SCSp – przykład nr 73 czy struktura podwójnej spółki maltańskiej – przykład nr 92). Działania ustawodawcy nie były dostosowane do nieustannie zmieniających się form szkodliwej konkurencji podatkowej. Wprowadzone przepisy CFC były użyteczne jedynie przy likwidacji najbardziej prymitywnych i typowych schematów optymalizacji z wykorzystaniem zagranicznych spółek (przykład nr 89, 90 i 91). Wiele umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, których stroną jest Polska nie zawiera nadal jakiejkolwiek wzmianki na temat klauzul zabezpieczających, klauzuli ograniczenia korzyści czy umownej klauzuli GAAR¹³⁵¹. W konsekwencji, stosowanie wewnątrzkrajowych środków ograniczania optymalizacji podatkowej do struktur międzynarodowych jest wątpliwe¹³⁵². Problem ten wynika częściowo z faktu, iż w polskim systemie

-
- podmiotowym i przedmiotowym zakresie opodatkowania,
 - konstrukcji kosztów uzyskania przychodu,
 - zasadach finansowania działalności operacyjnej i inwestycyjnej,
 - oderwaniu pojęcia dochodu podatkowego od zysku ekonomicznego,
 - tworzeniu efektywnej stawki podatkowej na znacznie niższym poziomie niż stawka nominalna,
 - stosowanych zwolnieniach,
 - rozliczeniu strat podatkowych (tak M.Berling, Narzędzia i praktyka międzynarodowej optymalizacji podatkowej, Prawo i Podatki nr 12/2007, s.27).

Mimo upływu ponad 50 lat w ramach Unii Europejskiej nie zdołano do dnia dzisiejszego stworzyć zharmonizowanego systemu podatkowego dochodowego od osób prawnych, co w rezultacie prowadzi do funkcjonowania 28 odrębnych systemów podatkowych w ramach struktur wspólnotowych (Zobacz M.Wilk, Wspólna skonsolidowana podstawa opodatkowania (CCCTB) jako wyraz harmonizacji podatków bezpośrednich, Kwartalnik Prawa Podatkowego nr 3-4/2009, s. 79).

¹³⁴⁹ R.Krasońdzki, Raje podatkowe w XXI wieku, Prawo i Podatki, nr 1/2006, s.31.

¹³⁵⁰ D.Gajewski, Tarcza podatkowa....., op. cit., s.2.

¹³⁵¹ Dotyczy to również jurysdykcji podatkowych, które stosują szkodliwą konkurencję podatkową w zwykłej postaci np. Holandia.

¹³⁵² Możliwość stosowania wewnątrzkrajowych środków antyabuzyjnych (np. CFC) do struktur podatkowych opartych na UPO bez wyraźnej podstawy zawartej w umowie jest przedmiotem licznych kontrowersji w wielu jurysdykcjach podatkowych. W niektórych państwach przyjmuje się, iż nie ma konfliktu pomiędzy regulacjami CFC i UPO, inne państwa uznają natomiast sprzeczność regulacji CFC z umowami o unikaniu podwójnego opodatkowania (F.Majdowski, Stosowanie regulacji CFC w kontekście umów o unikaniu podwójnego opodatkowania – stanowisko judykatury w wybranych państwach, cz. 2, Monitor Podatkowy nr 3/2017, s.28). Obecnie zdaje się dominować pogląd, iż niemożność stosowania regulacji CFC powinna wynikać z bezpośrednich przepisów UPO wyłączających stosowanie tychże przepisów (klauzule negatywne), a nie wobec braku klauzul zezwalających na stosowanie regulacji CFC (klauzule pozytywne) – por. F.Majdowski, Stosowanie regulacji CFC

podatkowym UPO stoją wyżej w hierarchii aktów prawnych niż ustawy podatkowe¹³⁵³.

Dodatkowym problemem jest brak konsekwencji ustawodawcy w formułowaniu treści umownej klauzuli GAAR w stosunków do nowo zmienionych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania¹³⁵⁴. Nie ulega wątpliwości, iż zjawisko szkodliwej konkurencji podatkowej jest niezwykle trudne do bieżącego monitorowania i podejmowania odpowiednich działań dostosowawczych, jednakże nie zwalnia to ustawodawcy z dochowania minimalnej staranności. Podatki bezpośrednie (CIT i PIT) nie są zharmonizowane na poziomie wspólnotowym, dlatego ustawodawca ma dużo większe możliwości ograniczania optymalizacji podatkowej w podatkach dochodowych niż w przypadku podatków pośrednich zharmonizowanych na poziomie unijnym (VAT i akcyza)¹³⁵⁵. Dodatkowo, od 2016 r. obowiązuje dyrektywa unijna ATAD wyznaczającą państwom członkowskim minimalne standardy w zakresie środków prawnych przeciwdziałających optymalizacji podatkowej. Prawo unijne nie pozwala co prawda na rozciągnięcie zasady nieograniczonego obowiązku podatkowego na podmioty zlokalizowane w krajach stosujących zwykłą szkodliwą konkurencję podatkową, jednakże pozwala na wprowadzenie w stosunku do zagranicznych podmiotów środków prawnych dających tożsamy efekt końcowy (podatek od niezrealizowanych zysków czy przepisy CFC). Wprowadzenie kilku dodatkowych środków prawnych może wydawać się znacznie trudniejsze niż rozszerzenie zasady nieograniczonego obowiązku podatkowego, jednakże w praktyce może być znacznie prostsze ze względu na brak konieczności precyzyjnego definiowania w ustawie podatkowej zakresu znaczeniowego szkodliwej konkurencji podatkowej w zwykłej postaci¹³⁵⁶.

W okresie wyjściowym analizy poza przepisami *ad hoc* do dyspozycji ustawodawcy pozostawały również inneśrodki prawne (klauzule SAAR i TAAR):

- przepisy w zakresie cen transferowych,
- regulacje dotyczące cienkiej kapitalizacji,
- mała klauzula obejścia prawa podatkowego dla podziałów i połączeń,

Na koniec badanego okresu niniejszy katalog środków został poszerzony o klauzulę szczególną CFC, klauzulę ogólną obejścia prawa podatkowego, małą klauzulę obejścia prawa podatkowego dla zwolnień dywidendowych, wymiany udziałów oraz płatności z tytułu odsetek i należności licencyjnych. Można uznać, iż katalog środków prawnych na koniec badanego okresu nie odbiegał znacząco od tych

w kontekście umów o unikaniu podwójnego opodatkowania – ocena stanowiska OECD (1), Monitor Podatkowy nr 9/2016, s.15.

¹³⁵³ Art 91 ust. 2 Konstytucji.

¹³⁵⁴ Szerzej na ten temat w dalszej części podsumowania dotyczącej postulatów *de lege ferenda*.

¹³⁵⁵ E.Prejs, Granice suwerenności państw członkowskich UE w sferze podatków bezpośrednich, Kwartalnik Prawa Podatkowego nr 4/2011, s.40.

¹³⁵⁶ Por. R.Nawrot, Problematyka prawna oraz metody przeciwdziałania szkodliwej konkurencji podatkowej w kwalifikowanej postaci, Kwartalnik Prawa Podatkowego nr 1/2010, s. 74-75.

obowiązujących w innych państwach OECD¹³⁵⁷. Nie oznacza to jednak, iż ustawodawca wyczerpał w tym zakresie wszystkie możliwości. **W dalszej części podsumowania zaprezentowane zostaną postulaty pod adresem ustawodawcy w zakresie możliwości wprowadzenia dodatkowych zmian mających na celu ograniczenie optymalizacji podatkowej (postulaty de lege ferenda).** Do najważniejszych postulatów należy zaliczyć:

- uregulowanie w sposób jednoznaczny wzajemnych relacji pomiędzy klauzulą ogólną obejścia prawa podatkowego a pozostałymi środkami prawnymi,
- wprowadzenie dodatkowych klauzul szczególnych dotyczącej ukrytej dywidendy oraz kupowania straty podatkowej,
- rozszerzenie klauzuli uzasadnionych przyczyn ekonomicznych na dodatkowe transakcje,
- modernizację istniejących klauzul szczególnych,
- wprowadzenie mechanizmów pozwalających na bieżące monitorowanie działań optymalizacyjnych poszczególnych podatników,
- opodatkowanie transgranicznego transferu aktywów,
- ustanowienie przepisów pozwalających na ocenę wpływu projektowanych regulacji na możliwości optymalizacji podatkowej,
- zmianę poszczególnych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania poprzez wprowadzenie umownych klauzul GAAR ,
- precyzyjne zdefiniowane zasad wykładni prawa podatkowego w celu uniemożliwienia powstawania luk prawnych kreujących różnorodne schematy optymalizacyjne.

Ustawodawca nie określił w sposób precyzyjny relacji pomiędzy klauzulą GAAR a innymi środkami prawnymi. Art. 119b ust. 1 pkt 5 O.p. stanowi jedynie, iż klauzuli obejścia prawa podatkowego nie stosuje się, jeżeli inne przepisy pozwalają przeciwdziałać unikaniu opodatkowania¹³⁵⁸. Treść art. 119b ust. 1 pkt 5 O.p. zdaje się sugerować, że celem ustawodawcy było przyznanie prymatu środkom prawnym innym niż klauzula ogólna obejścia prawa podatkowego (klauzule szczególne, małe klauzule obejścia prawa podatkowego oraz przepisy *ad hoc*). Ze względu jednak na brak jednoznacznych kryteriów warunkujących stosowanie poszczególnych środków prawnych teza ta wydaje się być nieuprawniona. Zdarzają się bowiem sytuacje, w których pomimo objęcia danej struktury optymalizacyjnej normą klauzuli szczególnej stosowane są również regulacje o charakterze ogólnym.

¹³⁵⁷ Por. M.Hybka, *Możliwości zapobiegania.....* op. cit., , s.122 – 125, oraz S. Bryndziak, *Klauzule antyabuzywne w międzynarodowym unikaniu opodatkowania*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia nr 5/2016 (83) część 1, s. 79 – 86.

¹³⁵⁸ Przez „inne przepisy” należy rozumieć klauzule szczególne, małe klauzule obejścia prawa podatkowego oraz zwykle przepisy prawa materialnego (por. H. Filipczyk, *Stosowanie klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania – zagadnienia wybrane*, Monitor Podatkowy nr 7/2016, s. 15).

Tytułem przykładu należy wskazać regulacje dotyczące szacowania wartości rynkowej transakcji wewnątrzgrupowych w ramach podatkowej grupy kapitałowej. Stosownie do art. 11 ust. 8 updop regulacje dotyczące cen transferowych nie mają zastosowania do transakcji dokonywanych między spółkami tworzącymi podatkową grupę kapitałową. Na podstawie niniejszego przepisu ustawodawca wyłączył możliwość szacowania dochodu w ramach PGK na podstawie przepisów o cenach transferowych. Jest to środek szczególnie ograniczania optymalizacji podatkowej ukierunkowany na transakcje wewnątrzgrupowe podmiotów powiązanych. W konsekwencji, jeżeli ustawodawca w sposób precyzyjny wyłączył jego stosowanie do transakcji w ramach PGK, to brak możliwości stosowania innych regulacji o zupełnie odmiennym charakterze nie powinien budzić wątpliwości. W wydawanych interpretacjach prawa podatkowego minister finansów dopuszcza jednak możliwość stosowania art. 14 updop do transakcji pomiędzy spółkami tworzącymi podatkową grupę kapitałową¹³⁵⁹. Należy zwrócić uwagę na różny zakres podmiotowy i przedmiotowy art. 14 w stosunku do art. 11 updop¹³⁶⁰. Pierwszy odnosi się do wszystkich podatników podatku dochodowego od osób prawnych, drugi dotyczy węższego zbioru, wyodrębnionego spośród ogółu tychże podatników (podmioty tworzące PGK). Analizując sytuację dotyczącą szacowania dochodu w ramach PGK należy uznać, że pomimo wyraźnej regulacji ustawowej wyłączającej stosowanie klauzuli ogólnej obejścia prawa podatkowego w przypadku kolizji z środkami szczególnymi, mogą powstać wątpliwości co do możliwości równoległego stosowania klauzuli szczególnej i ogólnej od tego samego stanu faktycznego (przykład nr 108).

Przykład nr 108

Alfa Sp. z o.o. planuje pozyskanie strategicznego inwestora Omega, który ma udziały w spółce celowej Beta Sp. z o.o. Spółka Beta kupuje 99% udziałów Alfa Sp. z o.o. (etap nr 1). Alfa Sp. z o.o. przejmuje spółkę Beta w drodze tzw. odwrotnego obciążenia (Alfa Sp. z o.o. przejmuje swoje własne akcje należące wcześniej do Beta Sp. z o.o. – etap nr 2). Alfa Sp. z o.o. sprzedaje swoje własne akcje inwestorowi Omega (etap nr 3). (Źródło: odmowa Ministra Finansów wydania opinii zabezpieczającej z dnia 12 kwietnia 2017 r., nr 145058/K)

Sprzedaż akcji własnych przez Alfa Sp. z o.o. wykreuje znaczącą stratę podatkową na transakcji, ponieważ Alfa Sp. z o.o. jest uprawniona do rozpoznania wydatków Beta Sp. z o.o. na nabycie udziałów do kosztów podatkowych. Organ podatkowy wykorzystując klauzulę GAAR może uznać, iż czynnością odpowiednią była bezpośrednia sprzedaż na rzecz inwestora z pominięciem wehikułu akwizycyjnego (Beta Sp. z o.o.). W konsekwencji, Alfa Sp. z o.o. osiągnęłaby wówczas dochód podatkowy ze względu na brak możliwości rozpoznania wydatków poniesionych przez Beta w etapie nr 1. Skutek zastosowania klauzuli GAAR w tym zakresie nie budzi wątpliwości – organ podatkowy analizuje czynności z etapu nr 1, 2 i 3 i uznaje za bardziej adekwatny inny sposób przeprowadzenia transakcji. Podatnik jest jednak

¹³⁵⁹ Interpretacja indywidualna Ministra Finansów z dnia 13 października 2016 roku, nr DD5.8221.36.2016.SOH.

¹³⁶⁰ Zgodnie z art. 14 updop jeżeli cena bez uzasadnionej przyczyny znacznie odbiega od wartości rynkowej tych rzeczy lub praw, przychód ten określa organ podatkowy w wysokości wartości rynkowej.

również narażony na zastosowanie małej klauzuli obejścia prawa podatkowego w stosunku do etapu nr 2. Należy bowiem zauważyć, że czynnością w rozumieniu przepisów o klauzuli GAAR jest także zespół powiązanych ze sobą czynności, dokonywanych przez te same bądź różne podmioty¹³⁶¹. A zatem, zastosowanie klauzuli GAAR do całego zespołu czynności (etap nr 1, 2 i 3) nie wyklucza zastosowania małej klauzuli obejścia prawa podatkowego do poszczególnych transakcji (etap nr 2)¹³⁶².

Dochody spółki kapitałowej podlegają podwójnemu ekonomicznemu opodatkowaniu, tj. na poziomie spółki oraz udziałowców przy wypłacie dywidendy. Ze względów podatkowych podział zysku spółki na rzecz wspólników przybiera czasami charakter tzw. ukrytej dywidendy. Jest to sytuacja, gdy spółka poza podziałem zysku, wynikającym z umowy spółki, przyznaje wspólnikowi korzyść majątkową, której w tych samych warunkach nie udzieliłaby podmiotowi niebędącemu wspólnikiem¹³⁶³. W wyniku wypłaty ukrytej dywidendy obniżeniu ulega dochód podatkowy spółki. Polski ustawodawca nie posługuje się pojęciem ukrytej dywidendy, chociaż reguluje niektóre przypadki jej występowania¹³⁶⁴. Stosownie do art. 16 ust. 1 pkt 38 updop nie stanowią kosztu podatkowego, wydatki związane z dokonywaniem jednostronnych świadczeń na rzecz udziałowców (akcjonariuszy)¹³⁶⁵. Przykładem może być sytuacja, gdy wynagrodzenie wspólnika, będącego pracownikiem spółki, znacznie przewyższa normalne, przyjęte w obrocie stawki (nie ma pokrycia w faktycznym wykonywaniu określonej pracy), a wspólnik ten posiada jednocześnie wpływ na sprawy spółki z uwagi na swój znaczny udział kapitałowy lub z uwagi na fakt piastowania funkcji członka zarządu lub organu nadzorczego¹³⁶⁶. W praktyce organów podatkowych problematyka ukrytej dywidendy dotyczy zazwyczaj wartości wynagrodzenia z tytułu świadczonych usług doradczych lub pełnionych funkcji w spółce¹³⁶⁷.

Obecna regulacja dotycząca „ukrytej dywidendy” ze względu na swoją fragmentaryczność jedynie częściowo rozwiązuje problem pomniejszania dochodu spółki kapitałowej poprzez wypłatę udziałowcom świadczeń alternatywnych w stosunku do dywidendy. Z perspektywy optymalizacji podatkowej do przypadków ukrytej dywidendy należałoby również

¹³⁶¹ Art. 119f § 1 O.p.

¹³⁶² M.Zamoyska, J.Wojtach, Jest pierwsza odmowa....., op. cit.

¹³⁶³ H.Litwińczuk, Ogólna charakterystyka....., op. cit., s.96.

¹³⁶⁴ H.Litwińczuk, Ogólna charakterystyka....., op. cit., s.97.

¹³⁶⁵ Wypłata ukrytej dywidendy nie stanowi zatem dla spółki kosztu podatkowego, natomiast dla udziałowców wartość nieodpłatnego lub częściowo odpłatnego świadczenia jest przychodem z udziału w zyskach osób prawnych opodatkowanym 19% stawką (art. 17 ust. 1 pkt 4 lit. d zw. z art. 30a ust. 1 pkt 4 updof).

¹³⁶⁶ Por. M. Jankowski, Dywidendy a podwójne opodatkowanie. Opodatkowanie zysku wydzielonego, Forum Doradców Podatkowych nr 2/2003, s. 8.

¹³⁶⁷ Por. wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 31 sierpnia 2015 r., sygn. akt I SA/Wr 808/15 - orzeczenie prawomocne, wyrok NSA z dnia 24 września 2009 r., sygn. akt II FSK 578/08, wyrok NSA z 14 marca 2007 r., sygn.. akt II FSK 377/06, interpretacja indywidualna Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 7 lutego 2013 r., nr IBPBI/2/423-1364/12/SD, interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 25 listopada 2015 r., nr IPPB6/4510-275/15-2/AG.

zaliczyć wykorzystanie hybrydowych instrumentów finansowych (przykład nr 109), strukturę tzw. podwójnej spółki (wydzielenie kluczowych aktywów z spółki kapitałowej w połączeniu ze zwrotnym udostępnieniem przez udziałowca – przykład nr 109)¹³⁶⁸ czy alternatywne mechanizmy wynagradzania kadry zarządzającej (przykłady nr 75, 76, 78 i 79). Szeroki katalog stanów faktycznych wypełniających znamiona ukrytej dywidendy i jednocześnie nieobjętych dyspozycją art. 16 ust. 1 pkt 38 upodop wskazuje się na wadliwość konstrukcyjną obecnie funkcjonującego rozwiązania (powyższy przepis ma jedynie instrukcyjne znaczenie)¹³⁶⁹.

Przykład nr 109

X jest jedynym udziałowcem Alfa Sp. z o.o. Spółka Alfa Sp. z o.o. prowadzi działalność operacyjną w nieruchomości biurowej dzierżawionej od X. X opodatkowuje dochody z wynajmu ryczałtową stawką w wysokości 8,5%. Ponadto, Alfa Sp. z o.o. wypłaca na rzecz X wynagrodzenie z tytułu pożyczki partycypacyjnej. Spółka nie wypłaca dywidendy na rzecz X, ponieważ w świetle prawa bilansowego nie występuje zysk netto.

(Źródło: opracowanie własne)

Wynagrodzenie z tytułu pożyczki partycypacyjnej oraz czynsz dzierżawny pomniejszą dochód podatkowy Alfa Sp. z o.o.¹³⁷⁰. Dochody X z tytułu wynajmu nieruchomości są opodatkowane zryczałtowaną stawką w wysokości 8,5%, ponieważ X jest podmiotem nieprowadzącym działalności gospodarczej¹³⁷¹. Przychody z tytułu pożyczki partycypacyjnej są opodatkowane stawką 19% jako przychody z kapitałów pieniężnych.

Problem ukrytej dywidendy jest różnie rozwiązywany w ustawodawstwach podatkowych poszczególnych państw. Przykładowo, w niemieckim ustawodawstwie podatkowym znajduje się jedynie przepis, iż ukryta dywidenda nie pomniejsza dochodu podatkowego spółki¹³⁷². Nie pojawia się natomiast definicja ukrytej dywidendy, która została wyjaśniona dopiero przez orzecznictwo sądowe¹³⁷³. O ile same skutki podatkowe zastosowania klauzuli mogą zostać sformułowane na wzór niemiecki o tyle przesłanki zastosowania klauzuli powinny być precyzyjne i niebudzące wątpliwości.

¹³⁶⁸ Kluczowe aktywa (np. nieruchomości gruntowe, lokale czy maszyny) zostają przeniesione do spółki osobowej. Działalność spółki osobowej jako spółki właścicielskiej polega na zarządzaniu i wynajmowaniu istotnych aktywów na rzecz spółki kapitałowej pełniącej rolę spółki operacyjnej (por. M. Jamroży, S. Kudert, Optymalizacja opodatkowania..., op. cit., s. 214).

¹³⁶⁹ Por. M. Jamroży, Jednostronne świadczenia spółki kapitałowej na rzecz udziałowca, Monitor Podatkowy nr 3/2003, s. 9.

¹³⁷⁰ Przykładowo w interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 21 grudnia 2010 r. (IPP85/423-696/10-2/AJ) wskazano wprost, iż: „odsetki zapłacone przez Polską Spółkę w formie udziału w zyskach, z tytułu pożyczek udzielonych przez Pożyczkodawców ze Zjednoczonych Emiratów Arabskich, będą stanowiły koszt uzyskania przychodów dla Polskiej Spółki” oraz wyrok NSA z 25 lutego 2015 r. (sygn. II FSK 101/13) wskazujący, że za odsetki od pożyczek uznać należy wszelkiego rodzaju wynagrodzenie za korzystanie z cudzego kapitału, niezależnie od sposobu i formy ich obliczania.

¹³⁷¹ Art. 12 ust. 1 pkt 3 lit. a upre.

¹³⁷² H. Litwińczuk, Ogólna charakterystyka..., op. cit., s. 97.

¹³⁷³ Ibidem.

Analizując przykład nr 109 należy uznać, że przesłanki te powinny mieć one charakter kwalitatywno-quantytatywny w sposób pozwalający na odróżnienie nieekwiwalentnego świadczenia spółki na rzecz wspólnika oraz ukrytej dywidendy, tj:

- wypłata świadczenia stanowiącego ukrytą dywidendę pomniejsza dochód podatkowy spółki,
- wypłata świadczenia na poziomie wspólnika jest opodatkowana co najmniej tak samo korzystnie jak dywidenda,
- świadczenie na takich samych warunkach nie zostałoby udzielone podmiotowi niebędącemu wspólnikiem,
- w przypadku niewypłacenia świadczenia spółka dysponowałaby zyskiem netto w rozumieniu norm prawa bilansowego,
- świadczenie wypłacane wspólnikowi ma charakter powtarzalny.

Kupowanie straty podatkowej to nabycie udziałów spółki kapitałowej dysponującej stratami podatkowymi w celu przeniesienia do niej rentownej działalności¹³⁷⁴. Kupowanie straty podatkowej może mieć dwojaki charakter:

- nabycie tzw. garnituru spółki – nabycie spółki nieposiadającej majątku oraz nieprowadzącej działalności gospodarczej, lub
- nabycie w celu restrukturyzacji - nabycie spółki sanowanej nieprowadzącej częściowo działalności w stosunku do której podejmowane są działania naprawcze¹³⁷⁵.

Problematyka kupowania strat podatkowych nie jest uregulowana w przepisach updop. Ustawodawca zakazuje rozliczania strat w transakcjach M&A na podstawie kryterium braku tożsamości prawnej spółki przed przekształceniem, połączeniem lub podziałem i po nich¹³⁷⁶. Nie jest natomiast zakazane uwzględnianie strat na skutek innych zmian faktycznych np. zmian w składzie udziałowców, zmian kapitałowych etc¹³⁷⁷. W konsekwencji, podatnicy mogą nabywać nierentowne spółki dysponujące stratą podatkową i przenosić do nich rentowną działalność w celu zniwelowania dochodu podatkowego (vide: przykład nr 69). Nie ma przy tym znaczenia czy kupowanie straty podatkowej ma charakter nabycia garnituru spółki czy też mamy do czynienia z nabyciem w celu restrukturyzacji. Mając na uwadze możliwości optymalizacji podatkowej związane z kupowaniem straty podatkowej zasadne jest wprowadzenie ograniczeń w tym zakresie. Możliwość rozliczania zakupionej straty podatkowej powinna być uzależniona od kryterium tożsamości gospodarczej¹³⁷⁸. W ustawodawstwie niemieckim

¹³⁷⁴ M.Jamroży, S.Kudert, Optymalizacja opodatkowania....., op. cit., s. 178.

¹³⁷⁵ M.Jamroży, S.Kudert, Optymalizacja opodatkowania....., op. cit., s. 181.

¹³⁷⁶ Art. 7 ust. 3 pkt 3 i 4 updop.

¹³⁷⁷ M.Jamroży, S.Kudert, Optymalizacja opodatkowania....., op. cit., s. 179.

¹³⁷⁸ Jest to sytuacja, gdy nie dochodzi do istotnej zmiany substratu rzeczowego i osobowego spółki kapitałowej (por. M.Jamroży, S.Kudert, Optymalizacja opodatkowania....., op. cit., s. 179).

tożsamość gospodarcza nie występuje wtedy, gdy w okresie 5 lat pośrednio lub bezpośrednio więcej niż 50% udziałów w spółce kapitałowej zostaje przeniesionych na nowego nabywcę¹³⁷⁹. Prawo podatkowe Australii definiuje natomiast tożsamość gospodarczą jako niezmienną większościową strukturę własnościową (ponad 50% prawa głosu, dywidendy i praw własności) lub niezmienny profil działalności¹³⁸⁰. **Polski ustawodawca powinien zdefiniować kryterium tożsamości gospodarczej jako niezmienną większościową strukturę własnościową lub niezmienny profil działalności.** Ustawodawca powinien przy tym uznać, iż kryterium tożsamości gospodarczej jest zachowane w przypadku zmiany profilu działalności pod warunkiem dysponowania przez nabywaną spółkę istotnym majątkiem¹³⁸¹. Takie rozwiązanie gwarantuje, iż zakaz kupowania straty podatkowej będzie dotyczyć wyłącznie nabycia garnituru spółki kapitałowej, a poza zakresem stosowania klauzuli szczególnej będzie nabycie w celu restrukturyzacji.

Konstrukcją alternatywną do klauzuli szczególnej może być wprowadzenie generalnego ograniczenia w rozliczaniu straty podatkowej nabytej spółki kapitałowej. Przykładowo, dalszemu rozliczeniu mogą podlegać jedynie część straty odpowiadającą udziałowi kapitału zakładowego spółki z nierozliczonymi stratami w kapitale zakładowym po połączeniu¹³⁸². Ograniczenie możliwości optymalizacji podatkowej w tym zakresie jest również możliwe poprzez stosowania klauzuli GAAR. O obejściu prawa podatkowego świadczyłoby wówczas, iż dotychczasowa spółka nie wykonuje już na stałe działalności gospodarczej, a nowa spółka będzie prowadzić działalność innego rodzaju¹³⁸³. **Powyższa problematyka powinna jednak zostać uregulowana przez wprowadzenie klauzuli szczególnej ze względu na dotychczasowe nikle zainteresowanie ustawodawcy tym obszarem optymalizacji podatkowej oraz konieczność wyraźnego odróżnienia nabycia garnituru spółki od nabycia w celu restrukturyzacji.**

Optymalizacja podatkowa jest często rezultatem łańcucha transakcji, z których każda pojedynczo jest nieopodatkowana. Przykładem takich transakcji może być połączenie przez przejęcie, wymiana udziałów, podział przez wydzielenie czy wypłata dywidendy. Odpowiednia strukturyzacja przepływów pieniężnych w ramach takich transakcji pozwala często na osiągnięcie znaczących korzyści podatkowych. Możliwości te są częściowo ograniczone przez stopniowe obejmowanie poszczególnych transakcji małą klauzulą obejścia prawa podatkowego. Wówczas, któryś z etapów transakcji może być opodatkowany, a podatnik nie osiągnie zakładanych efektów

¹³⁷⁹ M.Jamroży, S.Kudert, Optymalizacja opodatkowania....., op. cit., s. 182.

¹³⁸⁰ S.Migdał, Rozliczanie strat....., op. cit., s. 142.

¹³⁸¹ M.Jamroży, S.Kudert, Optymalizacja opodatkowania....., op. cit., s. 179.

¹³⁸² S.Migdał, Rozliczanie strat....., op. cit., s. 142

¹³⁸³ M.Jamroży, S.Kudert, Optymalizacja opodatkowania....., op. cit., s. 182

podatkowych restrukturyzacji. Na dzień 1 stycznia 2017 r. przepisy updop przewidywały istnienie małych klauzul obejścia prawa podatkowego w stosunku do następujących transakcji:

- połączenia i podziały spółek kapitałowych,
- wypłata dywidendy,
- wymiana udziałów,
- wypłata odsetek i należności licencyjnych.

Powyższy katalog transakcji objętych małymi klauzulami nie obejmował wszystkich transakcji, które w badanym okresie były wykorzystywane do optymalizacji podatkowej. Przykładowo, aport przedsiębiorstwa był wykorzystywany do kupowania straty podatkowej (przykład nr 69), nieopodatkowanej wypłaty niepodzielnych zysków (przykład nr 64) czy amortyzacji podatkowej wartości firmy (przykład nr 104). Przepisy updop dotyczące likwidacji spółki osobowej były natomiast wykorzystywane do nieopodatkowanej wypłaty niepodzielnych zysków (przykład nr 62), sprzedaży kluczowych środków trwałych (przykład nr 47) czy sprzedaż udziałów/akcji (przykład nr 57). **W przypadku, gdy przepis prawa materialnego gwarantujący neutralność podatkową transakcji jest wykorzystywany w co najmniej kilku obszarach optymalizacji podatkowej, to wówczas ustawodawca podatkowy powinien wprowadzić małą klauzulę obejścia prawa podatkowego w stosunku do tej transakcji. Należy przy tym zauważyć, że małe klauzule mogą dotyczyć wyłącznie tych transakcji, których neutralność podatkowa jest przewidziana wprost w przepisach. Nie mogą być objęte zakresem małych klauzul transakcje, których neutralność podatkowa jest wynikiem działania podatnika.** Wówczas konieczna jest doraźna interwencja ustawodawcy w zwykłe przepisy prawa materialnego. Przykładem takiej sytuacji może być wykorzystanie aportu z wysokim agio w wielu obszarach optymalizacji podatkowej np. amortyzacji podatkowej znaku towarowego (przykład nr 42, 43), sprzedaży kluczowych środków trwałych (przykład 49, 50 i 52) czy kreowania straty podatkowej (przykład nr 71). Korzyści podatkowe w tych przykładach wynikały z przekazania większości aportu na kapitał zapasowy spółki kapitałowej.

W roku 2015 dochody budżetu państwa z tytułu opodatkowania zagranicznych spółek kontrolowanych wyniosły zaledwie 11 mln zł. Podatnicy przed wprowadzeniem w życie regulacji CFC zdecydowali się na likwidację struktur zagranicznych i przeniesienie istotnych aktywów ponownie do polskich spółek (vide: przykład nr 94). Trudno w sposób jednoznaczny oszacować skalę tego zjawiska, ponieważ przekształcenie struktur zagranicznych w krajowe często było dokonywane bez uprzedniego uzyskania interpretacji indywidualnej. Likwidacja struktur zagranicznych przez polskich podatników jest jedynie częściowo powodem znikomych wpływów budżetu państwa. **Analiza schematów optymalizacyjnych z wykorzystaniem zagranicznych spółek wskazuje, iż regulacje CFC nie zawsze były skutecznym środkiem ograniczania optymalizacji podatkowej ze względu na**

wąski katalog przychodów pasywnych (przykład nr 88) czy kryterium nominalnej stawki podatkowej w państwie rezydencji spółki zagranicznej (przykład nr 92). Odpowiednia strukturyzacja zagranicznych struktur pozwalała na zachowanie dotychczasowych korzyści oraz gwarantowała brak opodatkowania w Polsce. Niewydolność dotychczas obowiązujących przepisów CFC oznacza konieczność dokonania odpowiednich zmian w tym zakresie:

- zagraniczna spółka powinna być uznawana za KSZ, gdy podatnik posiada w niej ponad 10% udziałów w kapitale lub 10% praw głosu w organach kontrolnych lub stanowiących, lub 10% udziałów związanych z prawem do uczestnictwa w zyskach¹³⁸⁴,
- rozszerzenie katalog przychodów pasywnych na transakcje podmiotów powiązanych nieposiadające istotnej wartości ekonomicznej,
- obniżenie współczynnika przychodów pasywnych spółki zagranicznej do 30%¹³⁸⁵,
- zastąpienie kryterium nominalnej stawki podatkowej w państwie rezydencji spółki zagranicznej koncepcją faktycznie zapłaconego podatku¹³⁸⁶,
- zniesienie progu przychodowego, poniżej którego zagraniczny podmiot nie jest uznawany za KSZ¹³⁸⁷.

Nowelizacja z 2014 r. nie zmieniła w zasadniczy sposób dotychczasowych mankamentów przepisów o cienkiej kapitalizacji skutkujących niską skutecznością tej klauzuli szczególnej. Spółki kapitałowe nadal mogły być „drenowane” z zysków ze względu na zamknięty katalog podmiotów kwalifikowanych czy możliwość sztucznego manipulowania wskaźnikiem zadłużenia. Podstawową przyczyną słabości przepisów o cienkiej kapitalizacji był również brak korelacji z parametrami finansowymi podatnika w postaci wartości aktywów czy dochodem podatkowym¹³⁸⁸. W celu usunięcia dotychczasowych mankamentów należy wprowadzić odpowiednie zmiany w aktualnie obowiązujących regulacjach:

- odejście od kryterium podmiotów kwalifikowanych i wprowadzenie limitacji w zaliczaniu do kosztów podatkowych odsetek od pożyczek udzielonych również przez podmioty niepowiązane (np. banki),

¹³⁸⁴ Obecne przepisy ustanawiają granicę 25%.

¹³⁸⁵ Obecnie jest 50%.

¹³⁸⁶ Obecnie spółki opodatkowane w kraju swojej rezydencji podatkowej stawką podatku wyższą niż 14,25% nie są uznawane za zagraniczne spółki kontrolowane.

¹³⁸⁷ Obecnie jeżeli zagraniczna spółka osiąga przychody poniżej 250.000 euro rocznie to polski udziałowiec nie zapłaci podatku od dochodów KSZ.

¹³⁸⁸ Postulat ten częściowo realizowała metoda alternatywna obowiązująca od 1 stycznia 2015 r., jednakże była ona opcjonalna dla podatników i była stosowana przez podmioty z sektora finansowego, które w większości przypadków nie stosują optymalizacji podatkowej (więcej na temat metody alternatywnej w S.Krempa, P.Woźniakiewicz, Niedostateczna kapitalizacja- zasady zaliczania odsetek do kosztów uzyskania przychodów od 2015 r. Metoda alternatywna oraz przepisy międzyczasowe (2), Przegląd Podatkowy nr 1/2015, s.21-24.

- skorelowanie limitu finansowania dłużnego z wielkością dochodu podatnika oraz posiadanym majątkiem rzeczowym,
- znaczące rozszerzenie katalogu wydatków podlegających rygorowi cienkiej kapitalizacji.

Proponowane zmiany w zakresie cienkiej kapitalizacji oraz CFC mogą zostać wprowadzone w ramach transpozycji postanowień Dyrektywy ATAD do polskiego systemu podatkowego dzięki czemu kwestia ich zgodności z prawem unijnym będzie budzić ograniczone wątpliwości¹³⁸⁹. Propozycja zmiany przepisów CFC pomimo, iż znacząco rozszerza zakres stosowania tej klauzuli szczególnej, pozostaje jednak zgodna z podstawowymi zasadami prawa unijnego¹³⁹⁰. Celem regulacji CFC jest ograniczenie szkodliwej konkurencji podatkowej państw określonych mianem specjalistycznych rajów podatkowych (np. Cypr, Holandia czy Luksemburg). Ustawodawca chce przeciwdziałać optymalizacji podatkowej polskich rezydentów podatkowych z wykorzystaniem zagranicznych podmiotów nie dyskryminując jednocześnie nierezydentów. Obecnie obowiązujące, jak i proponowane regulacje przeciwdziałają transferowi dochodów z Polski do jurysdykcji podatkowych o niższym poziomie opodatkowania poprzez lokowanie w spółkach zagranicznych nierzeczywistych aktywów finansowych lub niematerialnych. Nie sposób uznać, że regulacje CFC wprowadzają generalny zakaz prowadzenia działalności gospodarczej przez polskich rezydentów z wykorzystaniem zagranicznych spółek, dlatego też nie powinny znaleźć zastosowania tezy wyroku w sprawie Oasis East, gdzie Trybunał uznał generalny zakaz odliczania podatku VAT z tytułu importu usług z rajów podatkowych za niezgodny z prawem wspólnotowym.

Pewne elementy proponowanych zmian w zakresie cienkiej kapitalizacji, choć stanowią implementację Dyrektywy ATAD mogą budzić wątpliwości natury konstytucyjnej. Objęcie restrykcjami odsetek od kredytów udzielonych przez niepowiązane kapitałowo banki można uznać za zbyt daleko idącą ingerencję ustawodawcy w swobodę działalności gospodarczej ze względu na potrzebę szczególnej ochrony podatnika. Ryzyko uszczuplenia dochodu w przypadku podmiotów niepowiązanych jest znacząco niższe niż w przypadku podmiotów powiązanych. Jak czytamy w

¹³⁸⁹ Dopuszczalność stosowania przepisów CFC w krajowych systemach podatkowych państw członkowskich Unii Europejskiej jest od dawna akceptowana w orzecznictwie TSUE. Stosowanie przepisów typu CFC jest dopuszczalne, pod warunkiem że uwzględnienie dochodu zagranicznej spółki kontrolowanej odnosi się jedynie do całkowicie sztucznych struktur, które mają na celu uniknięcie należnego podatku krajowego (por. wyrok TSUE w sprawie Cadbury Schweppes z 12 września 2006 r., sygn. akt C-196/04). Taka sytuacja może mieć miejsce w szczególności w przypadku tzw. spółki-skrzynki pocztowej, która nie prowadzi żadnej działalności na terytorium państwa członkowskiego, w którym ma swoją statutową siedzibę (por. wyrok TSUE z dnia 2 maja 2006 r. w sprawie Eurofood IFSC Ltd., sygn. akt C-341/04).

¹³⁹⁰ TSUE stoi na stanowisku, że przepisy krajowe mogące utrudniać lub zniechęcać do korzystania z podstawowych swobód chronionych na mocy traktatu muszą spełniać cztery następujące warunki:

- i. muszą być stosowane w sposób niedyskryminacyjny,
- ii. muszą być uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego,
- iii. muszą prowadzić do realizacji celu, jakiemu służą, i
- iv. nie mogą wykraczać poza zakres konieczny do jego osiągnięcia (por. wyrok TSUE z 9 marca 1999 r. w sprawie Centros Ltd, sygn. akt C-212/97, z dnia 31 marca 1993 r. w sprawie Kraus, sygn. akt C-19/92 z 30 listopada 1995 r. w sprawie Gebhard, sygn. akt C-55/94, wyrok z dnia 11 marca 2004 r. w sprawie De Lasteyrie du Saillant, sygn. akt C-09/02).

preambule do Dyrektywy ATAD „Z uwagi na to, że erozja bazy podatkowej i przenoszenie zysków odbywają się głównie w drodze nadmiernych płatności odsetek pomiędzy podmiotami będącymi przedsiębiorstwami powiązanymi, trzeba umożliwić wyłączenie podmiotów niezależnych z zakresu stosowania ograniczenia możliwości odliczania odsetek biorąc pod uwagę ryzyka unikania opodatkowania są ograniczone”. Możliwość taką ustanawia art. 3 pkt 1 Dyrektywy ATAD, zgodnie z którym państwo członkowskie może uprawnnić podatnika do pełnego odliczenia nadwyżki kosztów finansowania dłużnego jeżeli dany podatnik jest podmiotem niezależnym. Lepszym rozwiązaniem byłoby objęcie ograniczeniami cienkiej kapitalizacji wyłącznie finansowania dłużnego od podmiotów zagranicznych (podmioty powiązane i niepowiązane), jednakże taka regulacja stałaby w sprzeczności z podstawowymi zasadami prawa unijnego¹³⁹¹.

Celem umownej klauzuli GAAR podobnie jak w przypadku krajowej klauzuli jest pozbawienie korzyści podatkowych wynikających z umów, jeżeli jedynym lub głównym celem transakcji lub struktur opartych na danej umowie było uzyskanie nieuzasadnionych korzyści podatkowych. Należy zauważyć, że wiele UPO zawartych z specjalistycznymi rajami podatkowymi, których stroną jest Polska, nie zawiera jakiegokolwiek wzmianki na temat umownej klauzuli GAAR¹³⁹². Sytuacja ta dotyczy również nowo zmienionych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania¹³⁹³. Dodatkowym problemem jest brak konsekwencji ustawodawcy w formułowaniu treści umownych klauzul GAAR również w stosunków do nowo zmienionych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Zmieniona polsko – słowacka UPO w art. 28a (ograniczenia korzyści umownych) stanowi, iż „korzyści wynikające z niniejszej Umowy nie będą miały zastosowania do dochodu otrzymanego lub osiąganego w związku ze sztuczną strukturą”, natomiast stosownie do zmienionej umowy z Zjednoczonymi Emiratami Arabskimi (art. 23a – ograniczenie korzyści umownych) „korzyści przewidziane niniejszą Umową nie przysługują w przypadkach, gdy można uznać, iż głównym celem lub jednym z głównych celów zawarcia transakcji było uzyskanie takich korzyści, których osiągnięcie nie byłoby możliwe w inny sposób. Niniejszy artykuł znajdzie również zastosowanie w przypadku podmiotów, które nie prowadzą rzeczywistej działalności gospodarczej.” Analizując treść zmienionych umów z Słowacją i ZEA należy uznać, że postępowanie ustawodawcy nie daje szansy na ukształtowanie jednolitej linii orzeczniczej sądów administracyjnych. Klauzula w umowie ze Słowacją odwołuje się do pojęcia sztucznej struktury, co w pewnym stopniu jest zbieżne z definicją unikania opodatkowania (klauzuli obejścia prawa podatkowego) z art. 119a O.p., natomiast umowa z ZEA stanowi o rzeczywistej działalności gospodarczej, do której odwołują się również przepisy CFC jako przesłanki wyłączającej stosowanie przepisów o zagranicznych spółkach kontrolowanych (art. 24a ust. 17 pkt 2 updop).

¹³⁹¹ Por. wyrok TSUE z 12 grudnia 2002 r. w tzw. sprawie Lankhorst-Hohorst, sygn. akt C-324/00.

¹³⁹² Np. Holandia.

¹³⁹³ Przykładowo, zmieniona umowa z Cyprzem nie zawiera umownej klauzuli GAAR w jakiegokolwiek wersji .

Mając na uwadze obecne brzmienie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartych przez Polskę zasadnym jest sformułowanie następujących rekomendacji pod adresem ustawodawcy:

- uzupełnienie umów z jurysdykcjami podatkowymi stosującymi szkodliwą konkurencję podatkową o umowne klauzule GAAR np. Cypr, Malta czy Holandia,
- ujednolicenie brzmienia umownych klauzul GAARw sposób gwarantujący ukształtowanie jednolitej linii orzeczniczej sądów administracyjnych. Modelowym wzorcem powinna być wersja dotycząca sztucznej struktury, ponieważ wówczas możliwe będzie stosowanie dorobku judykatury dotyczącego krajowej ogólnej klauzuli obejścia prawa podatkowego¹³⁹⁴.

Jak już zostało wspomniane w okresie końcowym badanego okresu ustawodawca nadal nie wykorzystał wszystkich możliwości ograniczenia negatywnych następstw szkodliwej konkurencji podatkowej w zwykłej postaci, tj. wykorzystania spółek zagranicznych przez polskich rezydentów do optymalizacji podatkowej. Klauzule szczególne, którymi dysponował ustawodawca na koniec badanego okresu (CFC i ceny transferowe) jedynie częściowo odnosiły się do wszystkich aspektów tej problematyki. Przepisy o cenach transferowych przewidują *sui generis* podatek od restrukturyzacji wiążącej się z przeniesieniem funkcji, aktywów i/ lub ryzyk¹³⁹⁵. Polski podmiot tracący aktywa/funkcje generujące dochody powinien z tego tytułu otrzymać od podmiotu przejmującego stosowną rekompensatę/odszkodowanie (tzw. exit fee)¹³⁹⁶. Opłata za przejęcie funkcji/aktywów stanowi dla polskiego rezydenta przychód podatkowy, co w konsekwencji powoduje brak ryzyka nieopodatkowania niezrealizowanych zysków. Regulacje CFC wprowadzają opodatkowanie dochodów generowanych przez aktywa niematerialne wytransferowane do podmiotów zagranicznych, jeżeli przeniesienie takiego aktywa nie ma wystarczającego uzasadnienia ekonomicznego¹³⁹⁷. Przepisy o cenach transferowych przeciwdziałają zatem braku opodatkowania niezrealizowanych zysków w Polsce w związku z transferem funkcji, aktywów lub ryzyk na inny podmiot zagraniczny. Mogą one dotyczyć transferu zarówno wysokocennych aktywów niematerialnych w postaci znaku towarowego czy też stricte fizycznej relokacji zakładu produkcyjnego. Przepisy CFC

¹³⁹⁴ Stosownie do art. 119b. § 2 O.p. w przypadku stosowania klauzul przeciwko unikaniu opodatkowania zawartych w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania odpowiednie zastosowanie znajdują przepisy Ordynacji podatkowej dotyczącej klauzuli ogólnej obejścia prawa podatkowego.

¹³⁹⁵ Stosownie do § 23a. 1. rozporządzenia w sprawie cen transferowych organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej badają zgodność warunków ustalonych lub narzuconych w ramach restrukturyzacji działalności (przeniesienie istotnych ekonomicznie funkcji lub aktywów, lub ryzyk) pomiędzy podmiotami powiązanymi z warunkami, jakie ustaliłyby pomiędzy sobą podmioty niezależne.

¹³⁹⁶ Wysokość odszkodowania powinna odpowiadać wartości utraconych przyszłych zysków wycenionych według zasad właściwych dla wyceny przedsiębiorstw (por. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 13 grudnia 2016 r., nr 2461-IBPB-1-3.4510-954.2016.1.JKT).

¹³⁹⁷ W zakresie aktywów niematerialnych są to w szczególności udziały/akcje w spółkach kapitałowych oraz wartości niematerialne i prawne (np. znak towarowy, baza klientów czy know-how w zakresie produkcji).

mają natomiast gwarantować opodatkowanie zysków polskich rezydentów generowanych przez aktywa niematerialne zlokalizowane w spółkach zagranicznych. Należy jednak zauważyć, że żadna z tych klauzul szczególnych nie gwarantuje automatycznego opodatkowania niezrealizowanych zysków czy to na etapie transferu aktywa czy też na etapie generowania zysków¹³⁹⁸. Transgraniczny transfer aktywów do jurysdykcji podatkowych nie ma jednolitego charakteru i może przybierać różnorodne formy:

- darowizna udziałów polskiej spółki na rzecz zagranicznego podmiotu w celu korzystniejszego opodatkowania dochodów kadry zarządzającej (przykład nr 5),
- wymiana udziałów polskiej spółki z zagranicznym podmiotem w celu stworzenia struktury holdingowej (przykład nr 16),
- wymiana udziałów z zagranicznym podmiotem w celu uzyskania efektu nieopodatkowanej sprzedaży udziałów (przykład nr 35, 54 i 102),
- wniesienie ogółu praw i obowiązków w spółkach osobowych do zagranicznego funduszu w celu uzyskania efektu nieopodatkowanej działalności inwestycyjnej w Polsce (przykład nr 74),
- aport z wysokim agio kluczowych wartości niematerialnych i prawnych do zagranicznego podmiotu w celu stworzenia tzw. spółki licencyjnej (przykład nr 89),
- cesja należności z tytułu umorzenia udziałów w polskiej spółce na zagraniczny podmiot w celu uniknięcia podatku u źródła w Polsce (przykład nr 2),
- przeniesienie kluczowych aktywów w formie aportu przedsiębiorstwa do zagranicznego podmiotu w celu uniknięcia powstania dochodu podlegającego opodatkowaniu w Polsce w ramach ograniczonego obowiązku podatkowego (przykład nr 91).

Wielość struktur podatkowych jakie mogą wiązać się z transgranicznym transferem aktywów wskazuje jednoznacznie, iż problem ten nie może zostać rozwiązany z wykorzystaniem wyłącznie jednego środka prawnego. Zasadne jest zatem uzupełnienie dotychczas istniejących środków prawnych o dodatkowe mechanizmy przeciwdziałające wykorzystaniu spółek zagranicznych przez polskich rezydentów do celów optymalizacji podatkowej. **Ustawodawca powinien rozważyć wprowadzenie dodatkowej klauzuli szczególnej przewidującej opodatkowanie przeniesienia aktywów do innej jurysdykcji podatkowej przez polskich rezydentów.** Przedmiotem opodatkowania byłoby przeniesienie własności (prawnej lub ekonomicznej) aktywa na rzecz podmiotu niebędącego polskim rezydentem podatkowym (w rozumieniu art. 3 ust. 1 updop), skutkujące utratą prawa do opodatkowania (przez Polskę) niezrealizowanych zysków, które w przyszłości zostaną wygenerowane

¹³⁹⁸ Uzyskanie przez polski podmiot trąący przyszłe zyski rekompensaty pieniężnej od podmiotu zagranicznego nie jest pewne, ponieważ warunki restrukturyzacji (pozostałe przejmowane/tracone funkcje i ryzyka) mogą zostać ukształtowane w ten sposób, że otrzymanie exit fee nie będzie należne. Spółka zagraniczna może również nie podlegać opodatkowaniu według regulacji CFC nawet w przypadku osiągnięcia przychodów pasywnych (vide: kasus spółki licencyjnej opisaney w przykładzie nr 89) jeżeli prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą.

przez to aktywo. Podstawą opodatkowania byłaby wartość rynkowa aktywa z momentu przeniesienia własności pomniejszona o przychód uzyskany z tytułu przeniesienia własności aktywa. Poza podatnikami CIT zakresem regulacjami powinny być również objęte osoby fizyczne transferujące za granicę aktywa nienależące do majątku firmowego w postaci udziałów czy znaków towarowych. Kwestie fizycznej relokacji działalności produkcyjnej do innego państwa członkowskiego (przykład nr 98) oraz zmiany rezydencji podatkowej przez osoby fizyczne i prawne (przykład nr 107) nie powinny być objęte zakresem tej klauzuli szczególnej, ponieważ problematyka ta nie jest związana bezpośrednio z wykorzystaniem spółek zagranicznych w procesach optymalizacji podatkowej przez polskich podatników. Ustawodawca powinien przy tym wprowadzić mechanizm pozwalający na płatność podatku w systemie ratalnym w celu uniknięcia zarzutu niezgodności nowej klauzuli SAAR z prawem wspólnotowym¹³⁹⁹. Podatek powinien być nakładany wyłącznie w zakresie w jakim transgraniczny transfer aktywa nie podlegał opodatkowaniu w Polsce na podstawie przepisów o cenach transferowych. Zasadne jest również zapewnienie możliwości odliczenia podatku od transgranicznego transferu aktywa od podatku nałożonego w Polsce na udziałowców KSZ (polskich rezydentów podatkowych) w przypadku, gdy dochód KSZ jest związany z aktywem podlegającym opodatkowaniu w momencie przeniesienia do zagranicznej spółki kontrolowanej.

Na koniec badanego okresu transferowanie dochodu z polskich spółek operacyjnych przez nierezydentów (duże międzynarodowe korporacje) z wykorzystaniem odsetek, należności licencyjnych czy *management fee* było już znacznie trudniejsze, ponieważ ustawodawca dysponował już szerszym wachlarzem środków prawnych niż w okresie wyjściowym. W szczególności obowiązywały już małe klauzule obejścia prawa podatkowego wyłączające zwolnienie z podatku u źródła w stosunku od odsetek i należności licencyjnych w sytuacji, gdy płatność nie była dokonywana na rzecz faktycznego właściciela (art. 21 ust. 3 pkt 4 updop). Ponadto, przepisach o cenach transferowych zaczęły być stosowane na o wiele szerszą skalę niż na początku badanego okresu. **Należy przy tym zauważyć, że niektóre płatności na rzecz zagranicznych podmiotów są klasyfikowane na gruncie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania jako zysk przedsiębiorstwa podlegający opodatkowaniu wyłącznie w państwie rezydencji usługodawcy (np. doradztwo biznesowe, poręczenia czy usługi zarządcze - przykłady nr 16, 79, 87 i 99). W konsekwencji, nie podlegają one w ogóle podatkowi u źródła w Polsce i jednocześnie obniżają podstawę opodatkowania w polskich spółkach operacyjnych. W związku z powyższym ustawodawca powinien rozważyć wprowadzenie**

¹³⁹⁹ W opinii TSUE, opodatkowanie niezrealizowanych zysków wyłącznie w związku z faktem, iż podatnik przeniósł swoją rezydencję podatkową poza terytorium kraju może potencjalnie naruszać zasadę swobody prowadzenia działalności gospodarczej (por. Wyrok TSUE z dnia 11 marca 2004 r. w sprawie *de Lasteyrie du Saillant*, sygn. akt C-9/02). Naruszają zasadę swobody przedsiębiorczości takie przepisy krajowe, które nakładają natychmiastowy pobór podatku od niezrealizowanych zysków związanych ze składnikami majątkowymi spółki przenoszącej siedzibę faktycznego zarządu do innego państwa członkowskiego już w chwili tego przeniesienia (por. wyrok TSUE z dnia 29 listopada 2011 r. w sprawie *National Grid Indus BV*, sygn. akt C-371/10).

dodatkowych regulacji przeciwdziałających erozji podstawy opodatkowania w polskich spółkach operacyjnych na skutek ponoszenia nieuzasadnionych ekonomicznie lub odbiegających od warunków rynkowych wydatków na rzecz zagranicznych centrali międzynarodowych grup kapitałowych. W tym zakresie możliwe są dwa warianty:

- wprowadzenie limitacji w zaliczaniu do kosztów podatkowych opłat za usługi niematerialne (np. usługi doradcze czy opłaty licencyjne) świadczone przez podmioty powiązane¹⁴⁰⁰,
- stworzenie dodatkowej klauzuli szczególnej pozwalającej na wyłączenie z kosztów podatkowych opłat za usługi niematerialne ponoszonych na rzecz podmiotów powiązanych, jeżeli poziom zadłużenia polskiej spółki operacyjnej z tego tytułu odbiega znacząco od warunków rynkowych oraz transakcje te nie wytwarzają istotnej wartości dodanej pod względem ekonomicznym dla polskiej spółki¹⁴⁰¹.

W doktrynie prawa podatkowego oraz dorobku judykatury brak konsensusu co do obowiązywania zasady respektowania terminologii przejętej z innych gałęzi prawa. Nie można uznać, że terminy/definicje w prawie podatkowym powinny być automatycznie wypełnione treścią właściwą prawu cywilnemu, ponieważ dla ustawy podatkowej pojęcie, gotowe w innym dziale prawa, może być tylko półfabrykatem¹⁴⁰². Oponenti tego rozwiązania wskazują, że jedną z fundamentalnych zasad prawa podatkowego powinno być respektowanie na jego gruncie instytucji prawa cywilnego czy też administracyjnego, jeśli nie pozostaje to w sprzeczności z podstawowymi celami prawa podatkowego¹⁴⁰³. W przypadku gdy zobowiązanie podatkowe związane jest z instytucjami uregulowanymi przepisami należącymi do innych gałęzi prawa, należy posługiwać się pojęciami tych gałęzi, zamiast tworzyć pojęcie prawnopodatkowe¹⁴⁰⁴. Podkreśla się, że w procesie klasyfikacji różnorodnych stanów faktycznych dla celów podatkowych występuje związanie terminologią z innych dziedzin prawa¹⁴⁰⁵. W niektórych orzeczeniach NSA można odnaleźć argumenty z zakresu spójności systemu prawa. Zasada ta wprowadza konieczność uwzględnienia identyczności pojęć prawa podatkowego z pojęciami utrwalonymi w gałęzi prawa cywilnego w przypadku braku wyraźnej

¹⁴⁰⁰ Rozwiązanie takie zostało przyjęte przez ustawodawcę w ramach III pakietu uszczelniającego wchodzącego w życie z dniem 1 stycznia 2018 r. na mocy Nowelizacji z 2017 r. (nowododany art. 15e updop).

¹⁴⁰¹ Z dniem 1 stycznia 2018 r. będzie obowiązywać klauzula szczególna pozwalająca badać organom podatkowym rynkową zdolność kredytową podatnika w odniesieniu do wysokości poziomu zadłużenia z tytułu odsetek (nowododany art. 15ca w ramach III pakietu uszczelniającego). Nawet jeżeli odsetki nie będą podlegać limitacji na podstawie przepisów o cienkiej kapitalizacji, to nie wyklucza możliwości ich wyłączenia z kosztów podatkowych na podstawie przepisów klauzuli szczególnej.

¹⁴⁰² F.Świtała, Nieważność czynności....., op.cit., s.6.

¹⁴⁰³ R.Mastalski, Stosowanie....., op.cit., s. 82.

¹⁴⁰⁴ M.Zirk-Sadowski, Problem autonomii prawa podatkowego w orzecznictwie NSA, Przegląd Orzecznictwa Podatkowego nr 2/2004, s. 113-114.

¹⁴⁰⁵ A.Hanusz, W kwestii autonomii prawa podatkowego, [w:] Prawo finansowe i nauka prawa finansowego na przełomie wieków, praca zbior. pod. red. A. Kostecki, wyd. Wolters Kluwer, Kraków 2000, s. 68.

dyspozycji w ustawie podatkowej ustanawiającej inne znaczenie¹⁴⁰⁶. Ustawodawca powinien korzystać wstrzeźliwie z możliwości autonomicznego określania pojęć, nadając terminom i zwrotom występującym w innych gałęziach prawa odmienne znaczenie w zakresie prawa podatkowego tylko wówczas, gdy przemawiają za tym treści wprowadzanych rozwiązań¹⁴⁰⁷.

Analiza dorobku doktryny i judykatury w zakresie relacji prawo podatkowe – prawo cywilne/handlowe wskazuje, iż problematyka respektowania terminologii przejętej z innych gałęzi prawa powinna zostać określona jako ogólna zasada prawa podatkowego w Ordynacji podatkowej. Należy zauważyć, iż zasada ta decyduje o identyfikacji obowiązku podatkowego i stwierdzeniu powstania zobowiązania podatkowego zgodnie z ogólnymi założeniami konstrukcji podatku¹⁴⁰⁸. Zasada wyrażona w formie normatywnej powinna gwarantować niedopuszczalność rozszerzenia na niekorzyść podatnika zakresu stosowania normy podatkowej oraz przeciwdziałać tworzeniu się luk prawnych wykorzystywanych do optymalizacji podatkowej. Należy zauważyć, że zarówno doktryna prawa podatkowego oraz judykatura nie wypracowała szczególnych zasad wykładni w odniesieniu do ochrony podatników unikających opodatkowania. W związku z powyższym podlegają oni tożsamej ochronie jak pozostali podatnicy. W konsekwencji, nowo wprowadzona zasada w celu uniknięcia kolizji z innymi podstawowymi zasadami wykładni prawa podatkowego zapewniającymi podatnikom szczególną ochronę (zasada pierwszeństwa wykładni językowej, zakaz stosowania analogii na niekorzyść podatnika oraz zasada rozstrzygania wątpliwości interpretacyjnych na korzyść podatnika¹⁴⁰⁹) powinna różnicować sytuację prawnopodatkową podatników unikających opodatkowania oraz pozostałych podatników. Wspomniane powyżej zasady wykładni nie determinują w sposób bezpośredni zjawiska optymalizacji podatkowej, jednakże pośrednio utrudniają ograniczanie tego zjawiska. **Balansując problem obchodzenia przepisów prawa podatkowego z koniecznością zapewnienia podatnikom odpowiedniego poziomu ochrony prawnej zasadnym wydaje się sformułowanie treści przepisu w następujący sposób „terminy i zwroty występujące w innych gałęziach prawa mogą być odmiennie interpretowane na gruncie prawa podatkowego tylko wówczas, gdy ma to na celu przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania w rozumieniu art. 119a § 1 Ordynacji podatkowej”.** Proponowany przepis powinien znaleźć się w dziale I (przepisy ogólne) Ordynacji podatkowej jako art. 2b.

¹⁴⁰⁶ Uchwała NSA z dnia 2 kwietnia 2012 r., sygn. akt II FPS 3/11.

¹⁴⁰⁷ W. Nykiel, Autonomia prawa podatkowego (wybrane zagadnienia), [w:] Konstytucja, ustrój, system finansowy państwa. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl, wyd. Biuro Trybunału Konstytucyjnego, Warszawa 1999, s. 401.

¹⁴⁰⁸ B. Brzeziński, Zasady ogólne prawa podatkowego, Toruński Rocznik Podatkowy 2015, s. 7.

¹⁴⁰⁹ Ze względu na ingerencyjny charakter prawa podatkowego oraz nierówność stron w relacji państwo – obywatel zasady te mają gwarantować podatnikowi szczególną ochronę.

Zasada *in dubio pro tributario* wynika wprost z unormowań konstytucyjnych: w szczególności zasady demokratycznego państwa prawa (art. 2 Konstytucji), zasady ustawowej regulacji opodatkowania (art. 217 Konstytucji) i zasady zaufania do państwa i prawa. Zgodnie z niniejszą zasadą w przypadku istnienia wątpliwości interpretacyjnych, nie należy poszukiwać najwłaściwego kierunku interpretacyjnego, lecz zastosować wariant najkorzystniejszy z perspektywy podatnika. W stanie prawnym do 31 grudnia 2015 r. zasada ta nie miała charakteru normatywnego, jednakże wielokrotnie była ona powoływana w wyrokach Trybunału Konstytucyjnego, Naczelnego Sądu Administracyjnego oraz wojewódzkich sądów administracyjnych. Od 1 stycznia 2016 r. zasada rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika została wprowadzona do Ordynacji podatkowej jako zasada ogólna prawa podatkowego. Zgodnie z obecnie obowiązującym art. 2a O.p. nie dające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika. Z funkcjonowaniem zasady *in dubio pro tributario* wiążą się dwa istotne problemy natury praktycznej:

- wpływ zasady rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika na stosowanie nowej klauzuli obejścia prawa podatkowego wprowadzonej w życie w 2016 r.,
- zwiększenie możliwości tworzenia struktur optymalizacyjnych na skutek stosowania zasady *in dubio pro tributario*.

Z dniem 15 lipca 2016 r. do Ordynacji podatkowej została wprowadzona klauzula obejścia prawa podatkowego. Stosownie do art. 119a § 1 O.p. w przypadku dokonania przez podatnika określonej czynności, organ podatkowy może odmówić osiągnięcia korzyści podatkowej (zanegować korzyść podatkową już osiągniętą) będącej efektem tej czynności, jeśli czynność będzie posiadać wszystkie trzy następujące cechy:

- jedynym lub nadrzędnym celem danego działania było osiągnięcie korzyści podatkowej,
- ww. korzyść podatkowa będzie sprzeczna z celem ustawy podatkowej,
- działanie zostanie uznane za mające charakter sztuczny¹⁴¹⁰.

Powstaje pytanie w jakim stopniu zasada *in dubio pro tributario* będzie miała wpływ na stosowanie klauzuli obejścia prawa podatkowego¹⁴¹¹. Brak precyzyjnego określenia wzajemnych relacji zasady *in dubio pro tributario* oraz klauzuli obejścia prawa podatkowego będzie powodował permanentne odwoływania się podatników do stosowania zasady rozstrzygania wszelkich wątpliwości na ich korzyść w przypadku stosowania klauzuli GAAR¹⁴¹². Z wyjaśnień ministra finansów wynika, że zasada

¹⁴¹⁰ A.Sułkowska, Klauzula obejścia prawa podatkowego: Urząd skarbowy dostał nową broń do ręki, Rzeczpospolita z 25.07.2016 r.

¹⁴¹¹ W.Wyrzykowski, Klauzula obejścia prawa podatkowego a zasada *in dubio pro tributario*: zależności i kontrowersje, [w:] M. Kosała, M. Urbaniec, A. Żur (red.), Współczesne dylematy badań nad przedsiębiorczością („Przedsiębiorczość Międzynarodowa” vol. 2, nr 1) wyd. Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie, s. 134.

¹⁴¹² Ibidem

rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika dotyczy tylko wątpliwości co do treści przepisów prawa, a nie wątpliwości co do stanu faktycznego¹⁴¹³. Sposób interpretacji art. 2a O.p. zaprezentowany przez ministra finansów ma na celu zagwarantować, że zasada *in dubio pro tributario* nie będzie kolidowała z klauzulą obejścia prawa podatkowego¹⁴¹⁴. Należy zauważyć, że stosowanie klauzuli GAAR to w dużym stopniu kwestia oceny danego stanu faktycznego, a nie wykładnia przepisów prawa¹⁴¹⁵. W praktyce nie można wykluczyć, iż zasada rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika będzie znacząco ograniczała stosowanie generalnej klauzuli obejścia prawa podatkowego, ponieważ zanim zasada *in dubio pro tributario* zyskała wymiar normatywny w judykaturze funkcjonował pogląd wskazujący na możliwość stosowania tej zasady również do wątpliwości dotyczących stanu faktycznego¹⁴¹⁶. Niezbędne jest zatem precyzyjne określenie wzajemnych regulacji pomiędzy klauzulą GAAR a zasadą rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika. **Zasadna jest zmiana art. 2a O.p. w taki sposób, aby możliwości ograniczenia optymalizacji podatkowej z wykorzystaniem ogólnej klauzuli obejścia prawa podatkowego nie zostały „udaremnione” przez potencjalną kolizję z zasadą *in dubio pro tributario*.**

Odrębnym zagadnieniem jest kreowanie schematów optymalizacyjnych przez sądy administracyjne opisane w rozdziale 2 niniejszej pracy doktorskiej. Na gruncie prawa podatkowego w wyniku takiej wykładni zmienia się zakres stanów faktycznych dozwolonych z perspektywy możliwości optymalizacji podatkowej – tworzą się nowe normy w stosunku do dotychczas obowiązujących norm prawnych. Tytułem przykładu należy wskazać następujące wyroki sądów administracyjnych:

- wyrok WSA w Warszawie z dnia 15 marca 2011 r. (sygn. akt III SA/Wa 1637/10) dotyczący statusu podatkowego cypryjskiego akcjonariusza spółki komandytowo-akcyjnej,
- uchwała NSA z dnia 16 stycznia 2012 r. (sygn. akt I FPS 1/11) w sprawie momentu opodatkowania dochodu akcjonariusza spółki komandytowo – akcyjnej.

Praktycznym skutkiem obydwu powołanych wyroków była możliwość uzyskania znaczących oszczędności podatkowych na skutek zastosowania niezbyt skomplikowanego planowania podatkowego niemającego charakteru agresywnej optymalizacji podatkowej (unikania opodatkowania). Podatnikom nie można było postawić zarzutu obchodzenia przepisów prawa podatkowego, ponieważ uzyskane korzyści podatkowe związane były z wyborem formy prawnej prowadzenia działalności

¹⁴¹³ Interpretacja ogólna Ministra Finansów z dnia 29 grudnia 2015 r. w sprawie stosowania art. 2a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, nr PK4.8022.44.2015.

¹⁴¹⁴ D.Gajos – Kaniewska, Fiskus nie wie, jak stosować nakaz rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika, Rzeczpospolita z 10.11.2015 r.

¹⁴¹⁵ PAP, J.K., Klauzula obejścia prawa podatkowego jest jak broń palna, Rzeczpospolita z 16.05.2016 r.

¹⁴¹⁶ Wyrok NSA z dnia 22 lutego 2011 r., sygn. akt II FSK 223/10.

gospodarczej. Mając na uwadze przedstawione powyżej problemy zasadnym jest zmiana dotychczas obowiązującej wersji art.2a Ordynacji podatkowej w następujący sposób:

„Art. 2a. § 1. Niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika.

§ 2. Przepisu § 1 nie stosuje się:

- 1) w przypadku, o którym mowa w art. 119a § 1;*
- 2) w przypadku, gdy wiąże się to z utworzeniem nowej praktyki interpretacyjnej mogącej skutkować przyznaniem podatnikowi, płatnikowi lub inkasentowi korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem i celem ustawy podatkowej. „*

Wiele schematów optymalizacyjnych zawdzięcza swoje istnienie niefrasobliwości ustawodawcy na etapie tworzenia prawa. Brak kompleksowej analizy wpływu projektowanych przepisów na możliwości optymalizacji podatkowej w wielu przypadkach umożliwiał podatnikom skuteczną ucieczkę od podatków. Problem ten może dotyczyć zarówno instytucji prawa podatkowego niezwiązanych bezpośrednio z problematyką unikania opodatkowania (przykład nr 33), jak i przepisów przyznających podatnikom określone preferencje podatkowe (przykład nr 34). **W celu ograniczenia negatywnych następstw optymalizacji podatkowej należy zastanowić się nad wprowadzeniem regulacji obligujących ustawodawcę do oceniania wpływu projektowanych przepisów pod kątem ryzyka uszczuplenia dochodów budżetu państwa na skutek agresywnej optymalizacji podatkowej.** Innymi słowy, podmiot wnoszący projekt ustawy czy rozporządzenia byłby zobowiązany do wykazania, że projektowane przepisy nie umożliwią podatnikom stosowania agresywnej optymalizacji podatkowej. W obecnym stanie prawnym projekt ustawy musi zawierać uzasadnienie sporządzone przez wnioskodawcę¹⁴¹⁷. Uzasadnienie składa się z „części właściwej” oraz z oceny skutków regulacji (tzw. OSR)¹⁴¹⁸. W OSR wnioskodawca jest zobowiązany wskazać m.in. przewidywane skutki społeczne, gospodarcze, finansowe i prawne, czy też źródła finansowania. Mając na uwadze jak istotnym problemem społeczno – gospodarczym jest obecnie optymalizacja podatkowa należy uznać, iż problematyka ta powinna zostać wyodrębniona w OSR jako oddzielna pozycja i nie być ukryta w niezwykle szerokiej kategorii skutków gospodarczo – finansowych¹⁴¹⁹. W przypadku istnienia

¹⁴¹⁷ Zobacz Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie "Zasad techniki prawodawczej" (t.j. Dz.U. z 2016 r., poz. 283).

¹⁴¹⁸ §1 ust.1 i 2 rozporządzenia w sprawie techniki prawodawczej.

¹⁴¹⁹ Jest to niezwykle istotny postulat *de lege ferenda*, ponieważ na przestrzeni lat 2016-2017 można zauważyć tendencję ustawodawcy do prowadzenia niezwykle aktywnej proinwestycyjnej polityki podatkowej przejawiającej się m.in. w poszerzeniu zakresu ulgi na działalność badawczo-rozwojową (zobacz więcej J.Orłowski, M.Salamanowicz, Instrumenty wsparcia działalności badawczo-rozwojowej oraz komercjalizacji jej wyników w tzw. małej ustawie o innowacyjności, Monitor Prawniczy nr 6/2017, s.300) czy zmianach w zakresie funkcjonowania specjalnych stref ekonomicznych (Specjalna strefa ekonomiczna na terenie całej Polski-MR skierowało do konsultacji projekt ustawy, Rzeczpospolita z 20.10.2017 r.). Elementem aktywnej proinwestycyjnej polityki podatkowej są jednak również instytucje dotychczas nieznanne polskiemu prawu podatkowemu jak REITy

uzasadnionych wątpliwości co praktycznych skutków projektowanej regulacji w zakresie agresywnej optymalizacji podatkowej projekt ustawy powinien zostać obligatoryjnie skierowany do zaopiniowania przez Radę do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania działającą przy ministrze finansów. **W celu realizacji powyższych postulatów *de lege ferenda* powinna zostać zmieniona treść rozporządzenia w sprawie techniki prawodawczej oraz przepisy Ordynacji podatkowej dotyczące funkcjonowania Rady ds. Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania.**

Na mocy przepisów wprowadzających klauzulę ogólną obejścia prawa podatkowego [Nowelizacja Ordynacji] organy podatkowe mogą odmawiać podatnikowi wydania interpretacji w przypadku uzasadnionego przypuszczenia, że stan faktyczny będący przedmiotem wniosku może stanowić obejście prawa podatkowego w rozumieniu art. 119a O.p.¹⁴²⁰. Zmiana ta miała wyeliminować wykorzystywanie instytucji interpretacji indywidualnych do celów optymalizacji podatkowej (vide: przykład nr 33). Dzielenie przez wnioskodawców pytania o skutki jednej operacji gospodarczej na odrębne elementy (etapy operacji gospodarczej) pozwalało na wybranie najkorzystniejszego wariantu przeprowadzenia danej operacji¹⁴²¹. Był to więc mechanizm wsparcia agresywnej optymalizacji podatkowej dający możliwość otrzymania oficjalnego potwierdzenia uzyskania nieuzasadnionych korzyści podatkowych¹⁴²². **Zmiana choć jest zasadna, to może jednak utrudnić organom podatkowym uzyskiwanie informacji na temat aktualnie stosowanych struktur podatkowych. Podatnicy licząc się z możliwością odmowy uzyskania oficjalnej interpretacji podatkowej oraz ryzykiem kontroli podatkowej będą niechętnie przedstawiać we wnioskach o wydanie interpretacji planowane działania optymalizacyjne.** W szczególności dotyczy to transakcji ukierunkowanych wyłącznie na uzyskanie korzyści podatkowej¹⁴²³. W konsekwencji, organy podatkowe mogą utracić możliwość bieżącego monitorowania aktualnie stosowanych struktur podatkowych. Problem ten częściowo rozwiązuje wprowadzenie z dniem 1 stycznia 2017 r. obowiązku załączania do rocznego zeznania CIT-8 uproszczonego sprawozdania w sprawie transakcji

– spółki uzyskujące większość dochodu z długoterminowych inwestycji w nieruchomości, których wprowadzenie może skutkować nowymi możliwościami optymalizacji podatkowej ze względu na trudności w prawidłowym klasyfikowaniu dochodów tych podmiotów w poszczególnych jurysdykcjach podatkowych (szerzej na temat tego problemu w J.Fiszer, A.Biegalski, Zapobieżenie podwójnemu opodatkowaniu – wybrane zagadnienia (cz.II), Prawo i Podatki nr 11/2008, s. 1-2.

¹⁴²⁰ Stosownie do art. 14b § 5b O.p.: „Nie wydaje się interpretacji indywidualnej w zakresie tych elementów stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego, co do których istnieje uzasadnione przypuszczenie, że mogą być przedmiotem decyzji wydanej z zastosowaniem art. 119a O.p.

¹⁴²¹ W.Morawski, Urzędowe interpretacje prawa podatkowego - zmiany od GAAR do KAS, Przegląd Podatkowy nr 4/2017, s. 32

¹⁴²² Ibidem

¹⁴²³ Tytułem przykładu należy wskazać darowiznę środka trwałego/wartości niematerialnej i prawnej między najbliższymi członkami rodziny w celu zniwelowania dochodu członka rodziny prowadzącego działalność gospodarczą (vide przykład nr 28). Obecnie możliwość potwierdzenia skutków podatkowych takiej transakcji poprzez uzyskanie interpretacji podatkowej jest ograniczona (por. Informacja Szefa KAS na temat opiniowania wniosków ORD-IN dotyczących darowizny znaków towarowych z dnia 30 sierpnia 2017 r., źródło: www.mf.gov.pl)

z podmiotami powiązanymi (tzw. formularz CIT-TP)¹⁴²⁴. Na formularzu tym podatnicy są zobowiązani wykazać następujące transakcje z podmiotami powiązanymi:

- sprzedaż/nabycie rzeczowych aktywów trwałych,
- sprzedaż/nabycie wartości niematerialnych i prawnych,
- otrzymywane/wypłacane należności licencyjne lub franczyzna,
- sprzedaż/nabycie udziałów,
- sprzedaż/nabycie finansowych aktywów trwałych,
- odsetki od należności/zobowiązań długoterminowych,
- starty z tytułu gwarancji należności.

Należy zauważyć, że przedstawione powyżej transakcje nie zawsze będą dokonywane w celu uzyskania nieuzasadnionych korzyści podatkowych. Ponadto, obowiązek składania formularza CIT-TP dotyczy wyłącznie podatników osiągających przychody powyżej 10 000 000 euro. **W konsekwencji, formularz CIT-TP może nie stanowić efektywnej podstawy do uzyskiwania przez organy podatkowe informacji na temat aktualnych działań optymalizacyjnych podatników, w szczególności na czym polegają korzyści podatkowe danej struktury podatkowej. Problematyka ta wymaga odrębnego uregulowania, ponieważ pomocnicze stosowanie innych mechanizmów jak formularz CIT-TP może nie pozwolić na uzyskanie zakładanych rezultatów.** W związku z projektem nowelizacji dyrektywy w sprawie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania (2011/16/UE) Polska jest zobowiązana do 31 grudnia 2018 r. wprowadzić regulacje ustanawiające obowiązek raportowania organom podatkowym transgranicznych struktur podatkowych¹⁴²⁵. Projekt nowelizacji dyrektywy¹⁴²⁶ posługuje się pojęciem „agresywny plan podatkowy”, jednakże nie zawiera definicji tego pojęcia poprzestając jedynie na wyliczeniu przykładowych obszarów mogących być źródłem fiskalnych nadużyć, tj.:

- wykorzystywanie specjalnych korzystnych systemów podatkowych,

¹⁴²⁴ Art. 27 ust. 5 updop (wprowadzony do ustawy o CIT z dniem 1 stycznia 2017 r.) w zw. z rozporządzeniem Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 8 czerwca 2017 r. w sprawie określenia wzoru uproszczonego sprawozdania w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych zostało opublikowane w dniu 22 czerwca 2017 r. (Dz U. z 2017 r. poz. 1176).

¹⁴²⁵ E.Świętochowska, Bruksela kończy z optymalizacją. Trzeba będzie zgłaszać wszystkie plany podatkowe, Dziennika Gazeta Prawna z 22.06.2017 r.,

¹⁴²⁶ Projekt dyrektywy Rady zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania w odniesieniu do raportowanych uzgodnień transgranicznych, Bruksela, dnia 21.6.2017 r. COM(2017) 335 final,

- wykorzystanie strat w celu zmniejszenia zobowiązań podatkowych (włączając w to transfer strat do innej jurysdykcji),
- tworzenie fikcyjnych spółek zależnych w krajach, z którymi państwa UE mają zawarte korzystne umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania (tzw. treaty shopping),
- brak rezydencji w jakiegokolwiek jurysdykcji podatkowej bądź w raju podatkowym,
- niepłacenie podatku przez żadną z stron transakcji.

Obowiązek raportowania miałby spoczywać przede wszystkim na pośredniku, który opracował optymalizację¹⁴²⁷. Byłby on zobowiązany przekazać szczegółowe informacje swojemu macierzystemu organowi podatkowemu w ciągu 5 dni od daty dostarczenia takiego rozwiązania klientowi¹⁴²⁸. Ustawodawca powinien implementować prawo unijne z pewnymi istotnymi modyfikacjami. Przede wszystkim obowiązek raportowania struktur podatkowych powinien dotyczyć wyłącznie tych czynności, które stanowią unikanie opodatkowania i optymalizację podatkową *sensu stricto* według zasad opisanych w rozdziale 1. Proste odwołanie się do koncepcji obejścia prawa podatkowego z przepisów Ordynacji podatkowej może nie być wystarczające, ponieważ obowiązkowe raportowanie znacząco zwiększa dla podatnika ryzyko nieuzasadnionej kontroli podatkowej.

W latach 2013 – 2017 na forum międzynarodowym i unijnym podjęto szereg skoordynowanych działań ukierunkowanych na ograniczenie zjawiska optymalizacji podatkowej.

W dniu 19 lipca 2013 r. OECD opublikowało plan działań w zakresie erozji podstawy opodatkowania i transfer zysków (ang. Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting) wskazujący 15 różnych obszarów analizy związanych z tematyką nieuzasadnionego unikania opodatkowania w ramach międzynarodowych struktur kapitałowych¹⁴²⁹, tj.:

1. wyzwania gospodarki cyfrowej¹⁴³⁰,
2. neutralizacja efektów hybrydowych struktur wykorzystujących niespójność systemów podatkowych¹⁴³¹,

¹⁴²⁷ M.Bakinowska, W.Fryze, T.Gałka, Jak resort finansów jeszcze chce walczyć z agresywną optymalizacją, Dziennik Gazeta Prawna z 03.07.2017 r.

¹⁴²⁸ Obowiązek ujawnienia struktury podatkowej przez podatnika dotyczyłby jedynie wyjątkowych sytuacji (np. pośrednika wiąże tajemnica zawodowa lub nie ma on siedziby lub miejsca zamieszkania na terytorium UE).

¹⁴²⁹ A.Wieśniak-Wiśniewska, M.Czerwiński, Świat podatków....., op.cit., s.2.

¹⁴³⁰ Ta część raportu wskazuje na trudności w zwalczaniu unikania opodatkowania w sektorze gospodarki cyfrowej ze względu na mobilność dóbr niematerialnych (por. A.Wieśniak-Wiśniewska, M.Czerwiński, Świat podatków po projekcie BEPS i jego wpływ na polskich podatników, Przegląd Podatkowy nr 6/2016, s.2. Przegląd Podatkowy nr 6/2016, s.23).

¹⁴³¹ Część ta dotyczy problematyki arbitrażu podatkowego (hybrydyzacji), którego najczęstszymi odmianami są podmioty hybrydowe oraz hybrydowe instrumenty finansowe (por. Majdańska.A, Tax arbitrage a obejście prawa podatkowego, Prawo i Podatki nr 10/2011, s. 13-15.

3. wzmocnienie zasad opodatkowania kontrolowanych podmiotów zagranicznych¹⁴³²,
4. ograniczenie erozji podstawy opodatkowania poprzez odliczanie odsetek i innych opłat za usługi finansowe¹⁴³³,
5. efektywne zwalczanie szkodliwych praktyk podatkowych przy uwzględnieniu transparentności i treści ekonomicznej (*substance*) transakcji¹⁴³⁴,
6. zapobieganie nadużyciom w wykorzystaniu udogodnień traktatowych¹⁴³⁵,
7. zapobieganie sztucznemu unikaniu statusu zakładu¹⁴³⁶,
8. zapewnienie, iż ceny transferowe odpowiadają kreowaniu wartości aktywów niematerialnych,
9. zapewnienie zgodności cen transferowych z kreowaniem wartości ryzyka/kapitału,
10. zapewnienie zgodności cen transferowych z kreowaniem wartości innych transakcji obarczonych wysokim ryzykiem¹⁴³⁷,
11. ustanowienie metodologii zbierania oraz analizowania danych dotyczących zjawiska zmniejszania podstawy opodatkowania i transferu zysków,
12. wprowadzenie wymogu ujawniania przez podatników stosowanych agresywnych strategii podatkowych,

¹⁴³² Ta część raportu wskazuje w jaki sposób powinny być skonstruowane krajowe przepisy dotyczące KSZ (np. definicja KSZ, wyłączenia spod reżimu CFC, definicja dochodu KSZ czy zasady obliczania tegoż dochodu.

¹⁴³³ Sformułowanie rekomendacji co do charakteru krajowych przepisów dotyczących zjawiska niedostatecznej kapitalizacji.

¹⁴³⁴ Wytyczne wskazujące na konieczność zmodyfikowania dotychczasowych zasad związanych z funkcjonowaniem tzw. IP Box – preferencyjnych zasad opodatkowania do wartości niematerialnych i prawnych (więcej na temat problemu szkodliwej konkurencji podatkowej z wykorzystaniem IP Box i wpływu OECD na ograniczenie tego zjawiska w J.Jankowski, Specjalistyczne raje podatkowe w zakresie prawa własności intelektualnej, Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych nr 10/2016, s.4 i n).

¹⁴³⁵ Propozycje przeciwdziałaniu zjawisku treaty shopping poprzez wprowadzenie klauzuli ograniczenia korzyści – LOB (ang. limitation of benefits) oraz testu podstawowego celu – PPT (ang. principle purpose test). Klauzula LOB pozwala na stosowanie korzyści wynikających z umowy jedynie do podmiotów spełniających określone warunki (oparte na kryteriach formy organizacyjnej, struktury własnościowej, sposobu prowadzenia działalności gospodarczej itp.) – por. M.Leconte, M.Raińczuk, Konwencja Wielostronna (BEPS działanie nr 15) – omówienie najistotniejszych zagadnień, Monitor Podatkowy nr 5/2017, s.19. PPT pozwala natomiast odmówić korzyści podatkowych wynikającej z UPO, jeżeli pozyskanie tej korzyści było jednym z głównych celów utworzenia struktury lub zawarcia transakcji i zostało dokonane w sposób sprzeczny z przedmiotem i celem danej UPO – por. F.Majdowski, Principle Purpose Test – nowa klauzula antyabuzyjna do zwalczania nadużycia umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Niewygodne (i zapomniane) pytania, Monitor Podatkowy nr 11/2017, s.26. Klauzule LOB są o wiele bardziej szczegółowe i kazuistyczne niż PPT - szerzej na ten temat w A.Zalasiński, Klauzule ograniczenia korzyści z umów o unikaniu podwójnego opodatkowania a prawe WE, Europejski Przegląd Sądowy nr 1/2008, s. 17).

¹⁴³⁶ Zdaniem OECD, obecnie obowiązujące regulacje (wynikające głównie z treści art. 5 Modelu Konwencji OECD) pozwalają w sposób zbyt szeroki wyłączyć powstanie stałego zakładu poprzez wykorzystanie różnych instrumentów/działan, dlatego są konieczne odpowiednie zmiany w tym zakresie (por. M.Leconte, M.Raińczuk, Konwencja Wielostronna (BEPS działanie nr 15) – omówienie najistotniejszych zagadnień, Monitor Podatkowy nr 5/2017, s.19).

¹⁴³⁷ Punkty 8, 9 i 10 to rekomendacje mające przeciwdziałać nieuprawnionemu transgranicznemu przerzucaniu zysków pomiędzy podmiotami powiązanymi na skutek stosowania nierynkowych rozliczeń, a w szczególności z tytułu wartości niematerialnych i prawnych.

13. powtórne zdefiniowanie dokumentacji cen transferowych,
14. usprawnienie mechanizmów rozwiązywania sporów międzynarodowych,
15. stworzenie wielostronnej umowy umożliwiającej wprowadzenie Planu Działań BEPS oraz modyfikacji istniejących umów o unikaniu podwójnego opodatkowania.

Ustawodawca zaimplementował znaczną część wytycznych BEPS do krajowego systemu podatkowego w ramach I pakietu uszczelniającego [Nowelizacja z 2014 r.]. W 2015 r. wyłączono z zakresu zwolnienia dywidendowego wynagrodzenie z tytułu pożyczki partypacyjnej (działanie nr 2 BEPS), wprowadzono przepisy CFC (działanie nr 3 BEPS), zmieniono gruntownie przepisy dotyczące cienkiej kapitalizacji (działanie nr 4 BEPS). W 2016 r. wprowadzono ogólną klauzulę obejścia prawa podatkowego zapewniając jednocześnie możliwość jej stosowania w stosunku do struktur międzynarodowych opartych na poszczególnych UPO (działanie nr 6 BEPS). W 2017 r. weszła w życie gruntowna nowelizacja przepisów dotyczących cen transferowych (działanie nr 13 BEPS)¹⁴³⁸. Ustawodawca nie dokonywał implementacji wszystkich zaleceń BEPS, ponieważ w niektórych przypadkach struktury podatkowe opisywane przez OECD nie były de facto możliwe do zaimplementowania przez polskich podatników¹⁴³⁹. W stosunku do wytycznych z zakresu cen transferowych (działanie nr 8, 9 i 10 BEPS) istniały już natomiast odpowiednie regulacje na gruncie prawa krajowego¹⁴⁴⁰. W dniu 7 czerwca 2017 r. w Paryżu 68 państw podpisało konwencję MLI implementującą do poszczególnych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania wytyczne OECD w zakresie BEPS nr 2, 6, 7 i 14. W związku z przystąpieniem Polski do MLI w niektórych umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartych przez Rzeczpospolitą Polską zajdą istotne zmiany:

¹⁴³⁸ Na podstawie ustawy z 9 października 2015 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2015 r., poz. 1932) rozszerzono zakres merytoryczny dotychczasowej dokumentacji cen transferowych (local file), wprowadzono obowiązek przygotowania analiz porównawczych oraz dokumentacji grupowej (master file), raportu CBCR oraz uproszczonego sprawozdania CIT-TP dotyczącego transakcji z podmiotami powiązanymi. Zakres obowiązków podatników został uzależniony od wielkości jego przychodów (local file – roczny przychód podatnika > 2 mln euro, analizy porównawcze i sprawozdanie CIT TP – roczny przychód podatnika > 10 mln euro, masterfile – roczny przychód podatnika > 20 mln euro, raport CBCR – roczny skonsolidowany przychód grupy kapitałowej podatnika > 750 mln euro).

¹⁴³⁹ Przykładowo, możliwości erozji podstawy opodatkowania polskich spółek operacyjnych z wykorzystaniem hybrydowych instrumentów finansowo były ograniczone, ponieważ z perspektywy polskiego prawa cywilnego wynagrodzenie pożyczkodawcy uzależnione od zysku lub obrotu nie jest traktowane jako odsetki (por. J. Rusek, Instrumenty hybrydowe – możliwości wykorzystania na gruncie polskiego prawa podatkowego, Prawo i Podatki nr 3/2012, s.10.).

¹⁴⁴⁰ Rozporządzenie TP zmienione na podstawie rozporządzenia ministra finansów z dnia 17 czerwca 2013 r. zmieniającego rozporządzenie w sprawie sposobu i trybu określania dochodów osób prawnych w drodze oszacowania oraz sposobu i trybu eliminowania podwójnego opodatkowania osób prawnych w przypadku korekty zysków podmiotów powiązanych (Dz. U. 2013 r., poz. 768).

- zmiana treści preambuły UPO poprzez wskazanie, że jej celem nie jest stwarzanie możliwości podwójnego nieopodatkowania dochodu będącego rezultatem unikania opodatkowania (art. 6 MLI)¹⁴⁴¹,
- wprowadzenie klauzuli PPT przeciwdziałającej zjawisku *treaty shopping* (art. 7 MLI)¹⁴⁴²,
- ustanowienie dodatkowego warunku wymaganego do skorzystania z obniżonej stawki/zwolnienia z podatku u źródła w postaci konieczności posiadania udziału w spółce zależnej przez okres co najmniej 365 dni (art. 8 MLI)¹⁴⁴³,
- wprowadzenie klauzuli nieruchomościowej (art. 9 MLI),

W roku 2016 na szczeblu unijnym została przyjęta Dyrektywa ATAD wyznaczającą państwom członkowskim minimalne standardy w zakresie wewnątrzkrajowych środków ograniczania optymalizacji podatkowej. Dyrektywa ATAD jest w zasadzie implementacją postanowień BEPS, które nie mogły zostać wdrożone w ramach konwencji wielostronnej MLI, tj.:

- ograniczenia w odliczalności odsetek w ramach reżimu cienkiej kapitalizacji (art. 4 Dyrektywy ATAD),
- opodatkowanie niezrealizowanych zysków w przypadku przeniesienia aktywów, rezydencji podatkowej lub stałego zakładu (art. 5 Dyrektywy ATAD),
- klauzula ogólna obejścia prawa podatkowego (art. 6 Dyrektywy ATAD),
- zasady dotyczące KSZ (art. 7 i 8 Dyrektywy ATAD),
- rozbieżność w kwalifikacji struktur hybrydowych (art. 9 Dyrektywy ATAD).

Efektem BEPS oraz Dyrektywy ATAD była rewolucyjna nowelizacja przepisów ustaw o podatkach dochodowych w roku 2017 [Nowelizacja z 2017 r. – III pakiet uszczelniający]. Pierwszym efektem wprowadzenia III pakietu uszczelniającego była likwidacja dużej liczby nadal funkcjonujących struktur podatkowych, tj.:

- techniki *debt push down* (przykład nr 22),

¹⁴⁴¹ Preambuła UPO objętej MLI zostanie zmieniona na następujący fragment „*Mając na celu eliminowanie podwójnego opodatkowania w odniesieniu do podatków objętych niniejszą umową, bez stwarzania możliwości nieopodatkowania lub obniżonego opodatkowania poprzez uchylanie się lub unikanie opodatkowania (włączając w to nabywanie korzyści umownych przez osoby nieuprawnione (treaty-shopping), mające na celu uzyskanie ulg przewidzianych w tej umowie pośrednio na korzyść osób mających miejsce zamieszkania lub siedzibę na terytoriach trzecich jurysdykcji)*”. Na podstawie formularzy notyfikacji zgłoszonych przez Polskę i inne państwa sygnatariuszy MLI wynika, że zmiany te będą dotyczyć m.in. UPO z Luksemburgiem, Maltą, Cyprzem i Wielką Brytanią – zobacz Uzasadnienie do MLI.

¹⁴⁴² Klauzula PPT ma przeciwdziałać wykorzystaniu przepisów UPO do uzyskania nieuzasadnionych korzyści podatkowych w sposób sprzeczny z przedmiotem i celem danej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. Na podstawie formularzy notyfikacji zgłoszonych przez Polskę i inne państwa sygnatariuszy MLI wynika, że klauzula PPT zostanie wprowadzona m.in. do UPO z Maltą, Kanadą i Wielką Brytanią – zobacz Uzasadnienie do MLI.

¹⁴⁴³ Na podstawie formularzy notyfikacji zgłoszonych przez Polskę i inne państwa sygnatariuszy MLI wynika, że dodatkowy warunek zostanie wprowadzony m.in. do UPO z Francją, Hiszpanią i Irlandią – zobacz Uzasadnienie do MLI.

- kreowania sztucznej straty podatkowej na sprzedaży udziałów (przykład nr 8 i 108),
- amortyzacji składników majątkowych otrzymanych do majątku firmowego w ramach darowizny od najbliższych członków rodziny (przykład nr 28),
- nieopodatkowanej dystrybucji zysków FIZ do ostatecznego odbiorcy (przykład nr 29),
- aktywacji cichych rezerw w ramach darowizn dokonanych pomiędzy spółkami tworzącymi PGK (przykład nr 40),
- leasing finansowy znaku towarowego (przykład nr 44),
- autorskie 50 – proc. koszty uzyskania przychodu dla kadry menedżerskiej (przykład nr 77)
- opodatkowaniu 19-proc. stawką dochodów kadry zarządzającej osiągniętych w ramach programów motywacyjnych opartych na pochodnych instrumentach finansowych (przykład nr 78),
- zaliczania odsetek od pożyczki partycypacyjnej do kosztów podatkowych (przykład nr 109).

Likwidacja dużej liczby schematów optymalizacyjnych nie była jednak niczym nadzwyczajnym, ponieważ również w ramach I i II pakietu uszczelniającego wystąpił podobny efekt¹⁴⁴⁴. Ponadto, Nowelizacja z 2017 r. w sposób kompleksowy odnosiła się do co najmniej kilku obszarów optymalizacji podatkowej (np. znaki towarowe czy wykorzystanie strat podatkowych), zmieniała istniejące klauzule SAAR i TAAR (objęcie aportów przedsiębiorstwa małą klauzulą obejścia prawa podatkowego czy zmiany w zakresie thin cap oraz zagranicznych spółek kontrolowanych¹⁴⁴⁵) oraz znosiła możliwość

¹⁴⁴⁴ W ramach I pakietu uszczelniającego zlikwidowana m.in. hybrydowe finansowanie z wykorzystaniem instytucji pożyczki partycypacyjnej (przykład nr 10), aktywację znaku towarowego poprzez aport z wysokim agio, wymianę udziałów i likwidację spółki kapitałowej (przykład nr 42), nieopodatkowaną sprzedaż nieruchomości na skutek wypłaty dywidendy rzeczowej (przykład nr 48), nieopodatkowaną sprzedaż nieruchomości poprzez aport z wysokim agio i likwidację spółki kapitałowej (przykład nr 49), strukturyzację niepodzielnych zysków na skutek przekształcenia spółki kapitałowej w osobową i jej późniejszą likwidację (przykład nr 59), uniknięcie ograniczeń cienkiej kapitalizacji – pożyczka od udziałowca pośredniego (przykład nr 81), podwyższenie wskaźnika odliczalności odsetek poprzez wirtualne podwyższenie wysokości kapitału zakładowego (przykład nr 86). Z kolei w ramach II pakietu uszczelniającego zlikwidowana m.in. uniknięcie podatku u źródła w Polsce od odsetek i należności licencyjnych poprzez wykorzystanie dodatkowego podmiotu pośredniczącego (przykład nr 11), nieopodatkowaną sprzedaż udziałów z wykorzystaniem wymiany udziałów (przykład nr 34), aktywację znaku towarowego na skutek aportu z wysokim agio do spółki kapitałowej i jej późniejszego przekształcenia w spółkę osobową (przykład nr 43), nieopodatkowaną sprzedaż nieruchomości na skutek dokonania podwójnego aportu (przykład nr 52), uniknięcie opodatkowania sprzedaży majątku nieruchomego położonego w Polsce z wykorzystaniem podwójnej spółki nieruchomościowej (przykład nr 91) oraz likwidację neutralizacji dochodu z działalności inwestycyjnej (operacyjnej) z wykorzystaniem funduszu zagranicznego i polskich spółek osobowych transparentnych podatkowo (przykład nr 74) - szerzej na temat wpływu II pakietu uszczelniającego na możliwości optymalizacji podatkowej w M.Lewandowska, Wybrane zmiany w podatkach dochodowych w 2017 r., Przegląd Podatkowy nr 1/2017, s.28-33.

¹⁴⁴⁵ Zgodnie z nowymi zasadami w zakresie cienkiej kapitalizacji limitacji w kosztach będzie podlegać nadwyżka kosztów finansowania dłużnego ponad kwotę 3 000 000 PLN. Podatnicy są obowiązani wyłączyć z kosztów uzyskania przychodów koszty finansowania dłużnego [wszelkiego rodzaju] koszty związane z uzyskaniem od innych podmiotów, w tym od podmiotów niepowiązanych, środków finansowych i z korzystaniem z tych środków, a w szczególności odsetki, opłaty, prowizje, premie, część odsetkowa raty leasingowej, kary i opłaty za opóźnienie w zapłacie zobowiązań oraz koszty zabezpieczenia należności i zobowiązań niezależnie na czyją rzecz zostały

manipulowania wybrami instytucjami prawa podatkowego do celów optymalizacji podatkowej (np. zmiany w zakresie zasad funkcjonowania podatkowej grupy kapitałowej)¹⁴⁴⁶. Również w tym zakresie III pakiet uszczelniający nie różnił jednak w sposób zasadniczy od I i II pakietu¹⁴⁴⁷. **Swoistym novum Nowelizacji z 2017 r. w stosunku do pozostałych pakietów uszczelniających było wprowadzenie zupełnie nowych metod przeciwdziałaniu optymalizacji podatkowej niewynikających z BEPS czy też dyrektywy ATAD:**

- ustanowienie dwóch odrębnych źródeł przychodów w podatku CIT (rozdzielenie zysków kapitałowych od zysków operacyjnych)¹⁴⁴⁸,
- wprowadzenie limitacji w zaliczaniu do kosztów podatkowych usług niematerialnych świadczonych przez podmioty powiązane¹⁴⁴⁹,

poniesione] w części, w jakiej nadwyżka kosztów finansowania dłużnego [koszty finansowania dłużnego – przychody o charakterze odsetkowym] przewyższa 30% kwoty odpowiadającej nadwyżce sumy przychodów ze wszystkich źródeł przychodów pomniejszonej o przychody o charakterze odsetkowym nad sumą kosztów uzyskania przychodów pomniejszonych o wartość zaliczonych w roku podatkowym do kosztów uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych, oraz kosztów finansowania dłużnego nieuwzględnionych w wartości początkowej środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej (znowelizowany art. 15c updop).

W zakresie CFC najważniejsze zmiany to: zmniejszenie progu przychodów pasywnych do 33%, zniesienie limitu przychodowego w wysokości 250 000 eur wyłączającego zagraniczny podmiot z reżimu CFC, rozszerzeniu katalogu przychodów pasywnych o przychody z części odsetkowej przy leasingu finansowym, przychody z działalności ubezpieczeniowej, bankowej lub innej działalności finansowej oraz przychody z transakcji z podmiotami powiązanymi niewytwarzającymi wartości dodanej pod względem ekonomicznym, zastąpienie kryterium nominalnej stawki podatkowej w państwie rezydencji spółki zagranicznej koncepcją faktycznie zapłaconego podatku oraz modyfikacja przesłanki „rzeczywistej działalności gospodarczej” wyłączającej stosowanie CFC w ten sposób, że spółka zagraniczna powinna prowadzić istotną rzeczywistą działalność gospodarczą, aby nie podlegać opodatkowaniu w Polsce.

¹⁴⁴⁶ Wprowadzono m.in. utratę statusu podatnika podatku dochodowego przez PGK z mocą wsteczną w związku z naruszeniem warunków funkcjonowania PGK, obowiązek stosowania cen rynkowych pomiędzy spółkami wchodzącymi w skład PGK oraz znacząco ograniczono możliwość rozpoznania jako kosztów podatkowych darowizn dokonywanych pomiędzy spółkami tworzącymi PGK.

¹⁴⁴⁷ Przykładowo, I pakiet uszczelniający w sposób gruntowny zmieniał zasady dotyczące cienkiej kapitalizacji oraz wprowadzał do polskiego systemu podatkowego nową klauzulę SAAR w postaci CFC. W ramach II pakietu rozszerzono zakres klauzuli uzasadnionych przyczyn ekonomicznych na wymianę udziałów, doprecyzowano pojęcie źródeł przychodu na terytorium Polski oraz wprowadzono małą klauzulę obejścia prawa podatkowego w stosunku do odsetek i należności licencyjnych podlegających zwolnieniu z podatku u źródła w Polsce.

¹⁴⁴⁸ Za przychody z zysków kapitałowych będą uznawane m.in. dywidendy, przychody faktycznie uzyskane z udziału w zyskach osób prawnych, w tym z działań restrukturyzacyjnych w postaci połączeń, podziałów spółek, przychody z tytułu wniesienia do osoby prawnej wkładu niepieniężnego, wartość majątku otrzymanego w związku z likwidacją osoby prawnej, przychody ze zbycia udziałów/akcji spółek, przychody ze zbycia wierzytelności uprzednio nabytych przez podatnika, przychody z praw majątkowych takich jak autorskie lub pokrewne prawa majątkowe, licencje, znaki towarowe oraz know-how, przychody z papierów wartościowych, pochodnych instrumentów finansowych. Za przychody z działalności operacyjnej będą uznawane pozostałe przychody w tym ze sprzedaży towarów i świadczenia usług (znowelizowany art. 7a i 7b updop).

¹⁴⁴⁹ Podatnicy są obowiązani wyłączyć z kosztów uzyskania przychodów koszty usług niematerialnych poniesionych bezpośrednio lub pośrednio na rzecz podmiotów powiązanych, lub podmiotów z tzw. rajów podatkowych, w części, w jakiej nadwyżka tych kosztów ponad kwotę 3 000 000 PLN łącznie w roku podatkowym przekracza 5% kwoty odpowiadającej nadwyżce sumy przychodów ze wszystkich źródeł przychodów pomniejszonych o przychody z tytułu odsetek nad sumą kosztów uzyskania przychodów pomniejszonych o wartość zaliczonych w roku podatkowym do kosztów uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych i odsetek (nowododany art. 15e ust. 1 i 12 updop). Pod pojęciem usług niematerialnych rozumie się m.in. następujące aktywności/czynności: usługi doradcze, badania rynku, usługi reklamowe, zarządzania i kontroli, przetwarzania danych, ubezpieczeń, gwarancji i poręczeń oraz świadczeń o podobnym charakterze, wszelkiego rodzaju opłat i

- stworzenie alternatywnej (konkurencyjnej) klauzuli SAAR w postaci rynkowej zdolności kredytowej w stosunku do istniejących przepisów o niedostatecznej kapitalizacji¹⁴⁵⁰,
- wprowadzenie podatku majątkowego od nieruchomości komercyjnych podlegającego bieżącemu odliczeniu od podatku dochodowego od osób prawnych¹⁴⁵¹,
- zniesienie korzyści podatkowych związanych z stworzeniem zdolności amortyzacyjnej znaków towarowych na skutek zastosowania przepisów prawa materialnego ukierunkowanych na przeciwdziałanie istotcie tego obszaru optymalizacji podatkowej, a nie partykularnym schematom optymalizacji podatkowej (nowododany art. 16 ust. 1 pkt 64a i 73 updog)¹⁴⁵².

Analizując problematykę optymalizacji podatkowej przez pryzmat istoty tego zjawiska, jego przyczyn oraz metod przeciwdziałania należy uznać, że plan minimum dla ustawodawcy w zakresie przeciwdziałania optymalizacji podatkowej powinien być następujący:

- wyeliminowanie kwalifikowanej formy optymalizacji podatkowej w postaci unikania opodatkowania,
- znaczące ograniczenie możliwości optymalizacji podatkowej przez polskich rezydentów z wykorzystaniem struktur wyłącznie krajowych oraz struktur krajowo-międzynarodowych,
- likwidacja przyczyn prawnych w postaci możliwości wynikających wprost z przepisów prawa oraz manipulowania instytucjami prawa podatkowego,
- identyfikacja strukturalnych wad systemu podatkowego odpowiedzialnych za powstawanie kolejnych luk prawnych umożliwiających nieuzasadnioną redukcję ciężarów fiskalnych (np. brak jasnej regulacji co do koncepcji autonomii prawa podatkowego),
- kwantyfikacja znaczenia poszczególnych obszarów optymalizacji podatkowej w kształtowaniu erozji podstawy opodatkowania w Polsce (np. aktywacja znaku towarowego jako wartości niematerialnej i prawnej),
- określenie istoty poszczególnych obszarów optymalizacji podatkowej i podjęcie odpowiednich działań zapobiegawczych ukierunkowanych wyłącznie na ten obszar (np. ograniczenie kreowania sztucznej straty podatkowej poprzez rozdzielanie przychodów kapitałowych i operacyjnych),

należności za korzystanie lub prawo do korzystania z praw lub wartości autorskich praw majątkowych, licencji, praw własności przemysłowej oraz know-how.

¹⁴⁵⁰ W myśl art. 15ca updog w przypadku gdy koszty finansowania dłużnego przekraczają wartość finansowania, jaką podatnik mógłby uzyskać, gdyby takie finansowanie udzielone zostało podatnikowi przez podmioty niepowiązane z podatnikiem (rynkowa zdolność kredytowa podatnika), organ podatkowy może określić dochód podatnika w wysokości większej lub stratę w wysokości mniejszej, niż zadeklarowana przez podatnika.

¹⁴⁵¹ Stosownie do art. 24b ust. 1 updog podatek dochodowy od przychodów z tytułu własności nieruchomości komercyjnej [budynek handlowo-usługowy ujęty w klasyfikacji środków trwałych jako centrum handlowe, dom towarowy, samodzielny sklep i butik, pozostało handlowo-usługowy lub budynek biurowy ujęty w klasyfikacji środków trwałych jako budynek biurowy] położonej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, którego wartość początkowa przekracza 10.000.000 zł, wynosi miesięcznie 0,035% od wartości początkowej środka trwałego ustalonej na 1. dzień każdego miesiąca wynikającej z prowadzonej ewidencji pomniejszonej o kwotę 10 mln PLN.

¹⁴⁵² Kwestia ta została już szerzej omówiona w wcześniejszej części podsumowania.

- stworzenie hierarchii wewnątrz krajowych środków w zależności od charakteru struktury podatkowej (struktury krajowe-polscy rezydenci, struktury międzynarodowe-polscy rezydenci, struktury międzynarodowe-nierezydenci),
- dostosowanie UPO podpisanych przez Polskę do standardów państw wysoko rozwiniętych.

Ustawodawca powinien skupić się w większym stopniu na rozwiązaniu problemów węzłowych, a nie wyłącznie likwidacji partykularnych struktur podatkowych. Wówczas możliwa byłaby ocena czy problem optymalizacji podatkowej w podatkach dochodowych może być przynajmniej częściowo ograniczony w ramach aktualnie funkcjonującego systemu podatku CIT, gdzie przedmiotem opodatkowania jest dochód. W latach 2011-2015 ustawodawca niewątpliwie nie wykonał tego planu minimum, dlatego trudno jednoznacznie stwierdzić czy problem optymalizacji podatkowej może być w sposób kompleksowy i strukturalny rozwiązany w ramach aktualnie istniejącego systemu podatku CIT. Dopiero od roku 2016 można było zauważyć działanie ustawodawcy w kierunku kompleksowego uszczelnienia systemu podatków dochodowych, które można określić jako realizacja planu minimum wspomnianego powyżej.

Mankamentem obecnie funkcjonującego systemu podatku CIT jest określanie jego wysokości na podstawie otwartego stanu faktycznego, gdzie obowiązek podatkowy i zobowiązanie podatkowe nie powstają równocześnie, tj. zobowiązanie podatkowe jest ustalane na podstawie całego szeregu zdarzeń¹⁴⁵³. Rezultatem takiej konstrukcji podatku CIT jest stopniowe odchodzenie od modelu jednostronnego nakładania podatku przez Skarb Państwa na rzecz konsensualnej determinacji powinności podatkowej przez samych podatników wskutek optymalizacji podatkowej¹⁴⁵⁴. Obecnie funkcjonujący model organizacji systemu podatkowego w układzie pionowym, w którym kontrole w zakresie optymalizacji podatkowej i cen transferowych prowadzone są w celu ustalenia stanu *post factum*, jest nieefektywny i wymaga głębokiej transformacji¹⁴⁵⁵. Należy rozważyć przejście na system horyzontalny, gdzie ryzyko podatkowe analizowane jest w systemie niemal ciągłym¹⁴⁵⁶. Wówczas podatnik ujawnia organowi podatkowemu wszelkie istotne dla opodatkowania informacje (nie tylko wymagane przez przepisy prawa) oraz wszelkie skomplikowane zagadnienia, których nie jest w stanie samodzielnie w sposób poprawny zaklasyfikować dla celów podatkowych¹⁴⁵⁷. Podatnik redukuje w sposób znaczący ryzyko podatkowe związane z prowadzeniem działalności, natomiast organ podatkowy może na bieżąco monitorować działania optymalizacyjne podatników.

¹⁴⁵³ M.Kondej, Problematyka intertemporalna stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, Przegląd Podatkowy nr 7/2017, s.21.

¹⁴⁵⁴ A.Nita, Konsensualne kształtowanie powinności podatkowej w wyniku wyboru opcji podatkowej, Kwartalnik Prawa Podatkowego nr 1/2012, s.10 i 11.

¹⁴⁵⁵ E.Twaróg, Fiskus frontem do podatnika – program horyzontalny, Puls Biznesu z 20.12.2017 r.

¹⁴⁵⁶ Ibidem.

¹⁴⁵⁷ H.Filipczyk, Program poprawnego rozliczenia opartego na współpracy (cooperative compliance) jako instrument zwalczania unikania opodatkowania, Kwartalnik Prawa Podatkowego nr 1/2014, s.46.

Trudno przy tym jednoznacznie określić czy częściowe lub całościowe odejście od systemu podatków dochodowych na rzecz podatków przychodowych oznaczałoby definitywne rozwiązanie problemu erozji podstawy opodatkowania w Polsce. **W okresie 2016 - 2017 ustawodawca wykorzystywał konstrukcje prawne zakładające opodatkowanie przychodu/majątku podatnika w celu przeciwdziałania optymalizacji podatkowej.** W roku 2016 został wprowadzony podatek od sprzedaży detalicznej, gdzie przedmiotem opodatkowania był przychód¹⁴⁵⁸. Podstawą opodatkowania była osiągnięta w danym miesiącu nadwyżka przychodów ze sprzedaży detalicznej ponad kwotę 17 000 000 zł¹⁴⁵⁹. Stawki podatku wynosiły 0,8% (przychód ze sprzedaży w przedziale 17 000 000-170 000 000 zł) i 1,4% (przychód ze sprzedaży ponad kwotę 170 000 000 zł)¹⁴⁶⁰. Celem wprowadzenia nowej daniny publicznej było wyrównanie ubytku dochodów z podatku CIT w związku ze stosowaniem przez duże międzynarodowe sieci handlowe praktyk optymalizacyjnych, skutkujących przy dużych przychodach zapłatą stosunkowo małego podatku¹⁴⁶¹. Sposobem na obejście niniejszego podatku mogło być wyodrębnienie przez sieci handlowe poszczególnych punktów sprzedaży jako samodzielnych podatników, osiągających przychody na pułapie mieszczącym się w kwocie wolnej od podatku. **Podobnie wygląda kwestia tzw. minimalnego podatku od nieruchomości komercyjnych uchwalonego w ramach III pakietu uszczelniającego. Konstrukcja ta zakładała opodatkowanie wartości początkowej środka trwałego będącego nieruchomością komercyjną w części przekraczającej kwotę 10 mln zł.** Jeżeli wskutek wyodrębnia z wartości początkowej nieruchomości budynkowej oddzielnych składników majątkowych (np. centrale wentylacyjne czy rozdzielnie elektryczne) wartość początkowa budynku ulegnie obniżeniu do poziomu poniżej 10 mln zł, to wówczas minimalny podatek od nieruchomości komercyjnych nie będzie należny¹⁴⁶².

Przykład podatku od sprzedaży detalicznej czy minimalnego podatku od nieruchomości komercyjnych wskazuje, iż przejście na system podatków przychodowych nie musi oznaczać definitywnego rozwiązania problemu erozji podstawy opodatkowania w Polsce¹⁴⁶³. Nie można wykluczyć, iż również w systemie podatków przychodowych podatnicy wykorzystywaliby transakcje cywilnoprawne do manewrowania wysokością zobowiązania podatkowego. Ustawodawca nie powinien jednak odrzucać tej koncepcji reformy systemu podatkowego, której niewątpliwą zaletą jest prosta i czytelna podstawa opodatkowania. System podatkowy powinien opierać się na konstrukcjach, które utrudniają podatnikom możliwość nieureczywistnienia prawnopodatkowego stanu faktycznego oraz

¹⁴⁵⁸ Ustawa z 6 lipca od podatku od sprzedaży detalicznej (Dz.U. z 2016 r., poz. 1155).

¹⁴⁵⁹ Art. 6 ust. 1 ustawy o podatku od sprzedaży detalicznej.

¹⁴⁶⁰ Art. 9 ustawy o podatku od sprzedaży detalicznej.

¹⁴⁶¹ Uzasadnienie do rządowego projektu ustawy o podatku od sprzedaży detalicznej, druk sejmowy nr 615, Sejm VIII kadencji.

¹⁴⁶² Ł.Zalewski, Są sposoby na nowy podatek od nieruchomości, Dziennik Gazeta Prawna z 24.10.2017 r.

¹⁴⁶³ Zastosowanie podatku przychodowego może być szczególnie problematyczne w stosunku do dużych spółek kapitałowych i instytucji finansowych (H.Litwińczuk, Nowa konstrukcja podatków dochodowych, Przegląd Podatkowy nr 4/2003, s.6).

pozwalają na proste skwantyfikowanie przedmiotu opodatkowania¹⁴⁶⁴.

¹⁴⁶⁴ R.Sowiński, Metody szacowania podstawy opodatkowania, Przegląd Podatkowy nr 7/2003, s.51.

Bibliografia

Literatura

1. Adamczyk.Ł, *Zgodność polskich przepisów o podatkowej grupie kapitałowej z prawem wspólnotowym w świetle orzecznictwa ETS*, Monitor Podatkowy nr 10/2007
2. Adamczyk.S, *Skutki podatkowe transakcji wymiany udziałów*, Monitor Podatkowy nr 2/2013
3. Artowicz.A, *Wniesienie aportu do spółki kapitałowej przez osobę fizyczną lub spółkę osobową - wybrane skutki w podatku dochodowym od osób fizycznych oraz w podatku dochodowym od osób prawnych*, Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych nr 3/2006
4. Andruszko.M, *Wybrane zasady prawa podatkowego wobec przedsiębiorcy*, Studia Finansowoprawne nr 3/2014, wyd. Wydział Prawa, Administracji i Ekonomii Uniwersytetu Wrocławskiego, Wrocław 2014
5. Brzeszczyńska.S, *Prawo cywilne czy podatkowe ?*, Monitor Podatkowy nr 10/2002
6. Bakinowska.M, Fryze.W, Gałka.T, *Jak resort finansów jeszcze chce walczyć z agresywną optymalizacją*, Dziennik Gazeta Prawna z 03.07.2017 r.
7. Brodzka.A, *Przyszłość (nie)uczciwej konkurencji podatkowej*, Kwartalnik Prawa Podatkowego nr 4/2011
8. Bany.K. *Opodatkowanie zysków z przeniesienia własności udziałów w spółce osobowej na podstawie Modelowej Konwencji Podatkowej OECD*, Monitor Podatkowy nr 4/2006
9. Bany.K, *Międzynarodowe konwencje podatkowe a unikanie opodatkowania (1)*, Przegląd Podatkowy 11/2006
10. Burak.K, *Konkurencja podatkowa*, Biuro Studiów i Ekspertyz Nr 1152/2005
11. Bartosiewicz.A, *„Agresywna optymalizacja podatkowa” a odpowiedzialność karna skarbową*, Przegląd Podatkowy nr 9/2017
12. Bernal.A, *Zjawisko uchylania się od podatków dochodowych i metody jego ograniczania*, wyd. Difin, Warszawa 2008
13. Bryndziak.S, *Klauzule antyabuzyjne w międzynarodowym unikaniu opodatkowania*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia nr 5/2016 (83) część 1
14. Babiarz.S, *Znak towarowy – zdolność aportowa i amortyzacyjna*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia nr 76/2015
15. Bajak.K, Jędrzejewska.K, *Co jest kosztem przy sprzedaży akcji lub udziałów? Fiskus węższy kolejną optymalizację*, Dziennik Gazeta Prawna z 23.09.2015 r.
16. Banaszak.B, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, wyd. C.H. Beck, Warszawa 2009
17. Biegalski.A, *Przedawnienie zobowiązania podatkowego-kilka uwag w sprawie nowelizacji Ordynacji podatkowej z 2005 r. na tle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego*, [w:] *Ordynacja podatkowa w teorii i praktyce*, praca zbior. pod red. L. Etel, wyd. Temida 2, Białystok 2008
18. Bobrus.E, *Opodatkowanie przeniesienia własności nieruchomości*, wyd. Wolters Kluwer, Warszawa 2012

19. Bryńska.A, *Niedostateczna kapitalizacja (thin capitalisation) – wątpliwości powstające na tle obowiązujących przepisów*, Monitor Podatkowy nr 3/2002
20. Brzeziński.B, Nykiel.W, *Zasady ogólne prawa podatkowego*, Przegląd Podatkowy nr 3/2002
21. Brzeziński.B, *Prawo cywilne a prawo podatkowe*, Toruński Rocznik Podatkowy 2008
22. Brzeziński.B, *Wykładnia prawa podatkowego i orzekanie w sprawach podatkowych w państwach anglosaskich*, Kwartalnik Prawa Podatkowego nr 4/2004
23. Brzeziński.B, *Zasady związane z prawem podatkowym (zarys problematyki)*, Kwartalnik Prawa Podatkowego nr 1/2009
24. Brzeziński.B, *O wątpliwościach wokół zasady rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika*, Przegląd Podatkowy nr 4/2015
25. Brzeziński.B, *Przypadek zastosowania analogii iuris w prawie podatkowym?*, Kwartalnik Prawa Podatkowego nr 1/2007
26. Brzeziński.B, *Wykładnia prawa - tzw. obejście ustawy podatkowej. Glosa do wyroku NSA z 31.01.2002 r. (sygn. akt I SA/Gd 771/01)*, Monitor Podatkowy nr 6/2002
27. Brzeziński.B, *Narodziny i upadek orzeczniczej doktryny obejścia prawa podatkowego*, Przegląd Orzecznictwa Podatkowego nr 1/ 2004
28. Brzeziński.B, *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, 2. Wydanie, wyd. Towarzystwo Naukowe Organizacji i Kierownictwa, Toruń 2003
29. Brzeziński.B, *Zasady ogólne prawa podatkowego*, Toruński Rocznik Podatkowy 2015
30. Brzeziński.B, *Pytanie prawne w sprawie opodatkowania akcjonariusza spółki komandytowo-akcyjnej - czy odpowiedź usatysfakcjonuje podatników?*, Prawo i Podatki nr 5/2011
31. Brzeziński.B, *Anglosaskie doktryny orzecznicze dotyczące unikania opodatkowania*, wyd. Uniwersytetu Mikołaja Kopernika, Toruń 1996
32. Brzeziński.B, Korgol.B, *Doktryna substance over form w orzecznictwie podatkowym sądów w Kanadzie*, Toruński Rocznik Podatkowy 2011
33. Bandzmer.M, *Status podatkowopravny spółek osobowych w świetle międzynarodowego prawa podatkowego*, Kwartalnik Prawa Podatkowego nr 1/2010
34. Bandzmer.M, *Podwójne nieopodatkowanie spółek osobowych w międzynarodowym prawie podatkowym*, Kwartalnik Prawa Podatkowego nr 2/2013
35. Barowicz.M, *Można uniknąć konsekwencji niedostatecznej kapitalizacji*, Rzeczpospolita z 02.06.2014 r.
36. Berling.M, *Węgierskie centra własności intelektualnej*, Prawo i Podatki nr 12/2006
37. Berling.M, *Narzędzia i praktyka międzynarodowej optymalizacji podatkowej*, Prawo i Podatki nr 12/2007
38. Banach.J, Piekielnik.T, *Wybór podatkowo optymalnej formy działalności gospodarczej w Niemczech*, Monitor Podatkowy nr 11/2005
39. Banach.J, *Rozstrzyganie kwestii podwójnej rezydencji w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania (podwójny domicyl podatkowy)*, Monitor Podatkowy nr 7/1999,
40. Chróścicki.P, Sakowska.A, *Optymalizacja podatkowa w Polsce – przykłady stosowania przepisów regulujących wybrane podatki bezpośrednie*, [w:] *Optymalizacja podatkowa*, praca zbior. pod red. Ł. Mazur, wyd. Wolters Kluwer, Warszawa 2012

41. Cmoch.A, *Korzystne rozwiązania podatkowe dla menedżerów*, Dziennik Gazeta Prawna z 14.02.2014 r.
42. Chądzyński.M, *Tak działa karuzela z VAT. Co roku budżet traci kilkadziesiąt miliardów*, Dziennik Gazeta Prawna z 12.12.2014 r.
43. Chądzyński.M, Godusławski.B, *Znad Wisły daleko nam do rajów*, Dziennik Gazeta Prawna z 05.12.2017 r.
44. Chodacka.M, *Skuteczność czynności prawnej a ocena ważności umowy w świetle art. 199a Ordynacji podatkowej*, Kwartalnik Prawa Podatkowego nr 4/2011
45. Czerwiński.J, *Podatkowa grupa kapitałowa a VAT*, [w:] *Podatkowa grupa kapitałowa*, praca zbior. pod. red. A. Nowak, wyd. C.H. Beck, Warszawa 2015
46. Cieliński.B, *Wniesienie udziałów w spółce do funduszu inwestycyjnego zamkniętego jest opodatkowane PDOPr*, Monitor Podatkowy nr 10/2012
47. Czaplińska.K, *Opodatkowanie wniesienia akcji lub udziałów w spółkach do funduszu inwestycyjnego zamkniętego w zamian za certyfikaty inwestycyjne*, Monitor Podatkowy nr 12/2011
48. Czaplińska.K, *Amortyzacja znaku towarowego dopiero po jego rejestracji*, Monitor Podatkowy nr 12/2012
49. Ćwik-Burszewska.M, *Artykuł 10.Dywidendy*, [w:] *Model Konwencji OECD Komentarz*, praca zbior. pod. red. B.Brzeziński, wyd. Oficyna Prawa Polskiego, Warszawa 2010
50. Dzwonkowski.H, *Przedmiot, zakres i sposób realizacji ochrony prawnej wynikającej z zastosowania się do interpretacji podatkowych (wykładnia przepisów)*, Monitor Podatkowy nr 2/2009
51. Dankowska.M, *hotel jako inwestycja (perspektywa właścicielska)*, [w:] *Podatki w hotelarstwie*, praca zbior. pod red M. Dankowska, wyd. Wolters Kluwer, Warszawa 2012
52. Dźwigała.G, *Dochody z funduszy inwestycyjnych – kwestie podatkowe*, Przegląd Podatkowy nr 5/2000
53. Dominik.Ł, Turska.A, *Zasady ogólne ustalania dochodu w PGK*, [w:] *Podatkowa grupa kapitałowa*, prac. zbior pod red. A. Nowak, wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2015
54. Dyrwa.A, *Prawotwórcza rola sądu administracyjnego – sposób na eliminowanie niedoskonałości prawa podatkowego*, [w:] *Prawotwórstwo sądów administracyjnych*, praca zbior. pod red. J.P.Tarno i T.Bąkowski, wyd. Wolters Kluwer, Warszawa 2015
55. Dopart.Ł, *Przychód akcjonariusza spółki komandytowo-akcyjnej powstaje z datą podjęcia uchwały o wypłacie dywidendy*, Monitor Podatkowy nr 6/2012
56. Dolata.S, *Podstawy wiedzy o polskim systemie podatkowym*, 2.wydanie, wyd.Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2011
57. Dudek.P, *Luka w prawie pozwoliła na optymalizację rzędu 7 mln zł*, Dziennik Gazeta Prawna z 18.05.2015 r.
58. Dudek.P, *Umorzenie udziałów pozwala na optymalizację*, Dziennik Gazeta Prawna z 05.08.2014 r.
59. Dymek.M, *Optymalizacja podatkowa czyli jak oszczędzić na podatku dochodowym od osób prawnych*, wyd. Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr, Gdańsk 2006

60. Dzudzić.M, *Przegląd prac OECD związanych z BEPS w kontekście suwerenności państwa*, Kwartalnik Prawa Podatkowego nr 3/2014
61. Folfas.P, *Przenoszenie działalności gospodarczej do rajów podatkowych jako strategia zarządzania finansami korporacji transnarodowych: motywy, formy, korzyści i zagrożenia*, Bank i Kredyt nr 12/2008
62. Filipczyk.H, Gałęża.J, *Wymiana udziałów-wybrane problemy implementacji dyrektywy o fuzjach do polskiego porządku prawnego*, Kwartalnik Prawa Podatkowego nr 3-4/2009
63. Filipczyk.H, *Normatywne podstawy postulatu pewności stanowionego prawa*, Kwartalnik Prawa Podatkowego nr 1/2012
64. Filipczyk.H, *Postulat pewności prawa w wykładni operatywnej prawa podatkowego*, wyd. Wolters Kluwer, Warszawa 2013
65. Filipczyk.H, *Kwalifikacja cywilnoprawna czynności a art.199a § 3 Ordynacji podatkowej*, Prawo i Podatki nr 12/2007
66. Filipczyk.H, *Zakres przedmiotowy interpretacji indywidualnej*, Monitor Podatkowy nr 3/2014
67. Filipczyk.H, *Program poprawnego rozliczenia opartego na współpracy (cooperative compliance) jako instrument zwalczania unikania opodatkowania*, Kwartalnik Prawa Podatkowego nr 1/2014
68. Filipczyk.H, *Indywidualne interpretacje prawa podatkowego – prawo i praktyka*, wyd. Oficyna Prawa Polskiego, Warszawa 2011
69. Filipczyk.H, *Reguła intertemporalna klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania w świetle standardów konstytucyjnych*, Przegląd Podatkowy nr 9/2015
70. Filipczyk.H, *Stosowanie klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania – zagrożenia wybrane*, Monitor Podatkowy nr 7/2016
71. Filipczyk.H, *Dochód akcjonariusza spółki komandytowo-akcyjnej. Glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 23.10.2012 r., II FSK 382/11*, Monitor Podatkowy nr 2/2013
72. Filipczyk.H, *Status etyczny unikania opodatkowania i jego znaczenie prawne*, Przegląd Podatkowy nr 8/2017
73. Filipczyk.H, *Opodatkowanie majątku otrzymanego przez akcjonariusza spółki komandytowo-akcyjnej w wyniku likwidacji spółki a dopuszczalność odstępowstwa od wykładni językowej*, Monitor Podatkowy nr 5/2015
74. Fiszer.J, *Udział w spółce komandytowej to zazwyczaj zakład*, Dziennik Gazeta Prawna z 09.12.2013 r.
75. Fiszer.J, *Optymalizacja podatkowa ciągle jest możliwa*, Dziennik Gazeta Prawna z 20.09.2013 r.
76. Fiszer.J, Biegalski.A, *Zapobieżenie podwójnemu opodatkowaniu – wybrane zagrożenia (cz.I)*, Prawo i Podatki nr 10/2008
77. Fiszer.J, Biegalski.A, *Zapobieżenie podwójnemu opodatkowaniu – wybrane zagrożenia (cz.II)*, Prawo i Podatki nr 11/2008
78. Gordziałkowski.S, *Jakie są skutki posiadania akcji w polskiej spółce osobowej*, Rzeczpospolita z 11.05.2012 r.
79. Guzek.M, Stefaniak.M, *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania*, Monitor Podatkowy nr 11/2016
80. Godusławski.B, *Fiskus wyciska CIT z firm*, Puls Biznesu z 09.02.2017 r.

81. Godusławski.B, *Fiskus dowiódł własnej słabości*, Puls Biznesu z 23.11.2016 r.
82. Gomułowicz.A, Małecki.J, *Podatki i prawo podatkowe*, 3.wydanie, wyd. LexisNexis, Warszawa 2006
83. Gomułowicz.A, *Podatki a etyka*, wyd. Wolters Kluwer, Warszawa 2013
84. Gomułowicz.A, *Związki prawa cywilnego z prawem podatkowym*, Przegląd Podatkowy nr 11/1996
85. Gwiazdowski.R, *Ekonomiczny aspekt opodatkowania*, wyd. Centrum im. Adama Smitha, Warszawa 2004
86. Glumińska-Pawlic.J, Kubista.B, *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania. Aspekty prawno-podatkowe.*, Analizy i Studia CASP nr 1(3) z 6 czerwca 2017 r.
87. Gajos – Kaniewska.D, *Fiskus nie wie, jak stosować nakaz rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika*, Rzeczpospolita z 10.11.2015 r.
88. Gruzziel.K, *Istota i założenia optymalizacji podatkowej – wybrane aspekty*, Zeszyty Naukowe SGGW - Ekonomia i Org. Gosp. Żywnościowej nr 77/2009,
89. Gordon.M, *Obejście prawa czy unikanie opodatkowania, uwagi terminologiczne*, Toruński Rocznik Podatkowy 2013
90. Grenada.S, *Fundusze inwestycyjne zamknięte jako forma optymalizacji podatkowej*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia nr 52/2012
91. Goettel.M, Goettel.A, *Prawo cywilne a prawo podatkowe, [w:] Instytucje prawa cywilnego w konstrukcji prawnej podatków*, praca zbior. pod red. M. Goettel, M. Lemonnier, wyd. Wolters Kluwer, Warszawa 2011
92. Górka.M, *Możliwość wyboru sposobu opodatkowania przez spółki w francuskim prawie podatkowym*, Kwartalnik Prawa Podatkowego nr 1/2012
93. Gaudernet.P.M, J. Molinier, *Finanse publiczne*, wyd. Wolters Kluwer, Warszawa 2000
94. Gaca.D, *Odpowiedzialność karna skarbową za przestępstwo oszustwa podatkowego*, Monitor Podatkowy nr 9/2010
95. Gajewski.D, *Zarządzanie ryzykiem podatkowym holdingów międzynarodowych*, Monitor Podatkowy nr 9/2016
96. Gajewski.D, *Istota optymalizacji podatkowej-wybrane zagadnienia*, Doradztwo Podatkowe Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych nr 11/2014
97. Gajewski.D, *Prywatna fundacja jako instrument optymalizacji opodatkowania - część II*, Monitor Prawa Celnego i Podatkowego nr 10/2013
98. Gajewski.D, *Prywatna fundacja jako instrument optymalizacji opodatkowania. Część I*, Monitor Prawa Celnego i Podatkowego nr 09/2013
99. Gajewski.D, *Spółka holdingowa na przykładzie wybranych państw Unii Europejskiej jako forma planowania podatkowego (Część I)*, Monitor Prawa Celnego i Podatkowego nr 6/2013
100. Gajewski.D, *Aspekty podatkowe zjawiska treaty shopping*, Radca Prawny nr 120/2011 dodatek naukowy
101. Gajewski.D, *Czy austriackie rozwiązania holdingowe mogą być wzorem dla zmian przepisów o podatkowej grupie kapitałowej?*, Monitor Podatkowy nr 12/2013
102. Gajewski.D, *Tarcza podatkowa dla Polski*, Infos nr 22(282) z 4 grudnia 2014 r., wydawnictwo sejmowe, Warszawa 2014

103. Gajewski.D, *Czy w polskim ustawodawstwie istnieje potrzeba tworzenia holdingowego prawa podatkowego?*, Monitor Podatkowy nr 9/2014
104. Grzymała.M, Szydłowska.K, *Spółka holdingowa jako instrument planowania podatkowego*, [w:] *Międzynarodowe planowanie podatkowe*, praca zbior. pod red Ł. Ziółek, wyd. Difin, Warszawa 2007
105. Grzymała.M, Jeśkiewicz.Ł, *Wykorzystanie rajów podatkowych w międzynarodowym planowaniu podatkowym*, [w:] *Międzynarodowe planowanie podatkowe*, praca zbior. pod red Ł. Ziółek, wyd. Difin, Warszawa 2007
106. Gałęza.J, Grzymała.M, *Jak opodatkować akcjonariuszy spółki komandytowo-akcyjnej?*, Jurysdykcja Podatkowa nr 1/2009
107. Goździowska.P, *CFC może utrudnić planowanie spadkowe*, Dziennik Gazeta Prawna z 06.06.2014 r.
108. Głuchowski.J, *Patriotyzm a podatki*, Kwartalnik Prawa Podatkowego nr 3/2014
109. Głuchowski.J, *Oazy podatkowe*, wyd. Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 1996
110. Gortat-Kopacka.K, Sobaczak.A Gortat-Kopacka.K, Sobaczak.A, *Wpływ dyrektyw unijnych na kształtowanie CIT w Polsce (1)*, Przegląd Podatkowy nr 1/2005
111. Gortat-Kopacka.K, Sobaczak.A, *Wpływ dyrektyw unijnych na kształtowanie CIT w Polsce (2)*, Przegląd Podatkowy nr 2/2005,
112. Gortat-Kopacka.K, Sobaczak.A, *Wpływ dyrektyw unijnych na kształtowanie CIT w Polsce (3)*, Przegląd Podatkowy nr 3/2005
113. Gołdyn.A, *Przyczyny ucieczki przed podatkiem*, Monitor Podatkowy nr 6/1996
114. Hemmelrath.A, *Art.7. Business Profits*, [w:] *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions. A Commentary to the OECD-, UN- and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation on Income and Capital*, praca.zbior.,pod. red. K.Vogel, Third Edition 1997 r.
115. Hybka.M, *Możliwości zapobiegania agresywnemu planowaniu finansowemu*, Kwartalnik Kolegium Ekonomiczno-Społecznego Studia i Prace nr 3/2015
116. Hybka.M, *Optymalizacja podatkowa z wykorzystaniem hybrydyzacji*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego – Finanse, Rynki Finansowe i Ubezpieczenia nr 65/2014
117. Hellwig.A, Kramarczyk.M, *Celowość istnienia przepisów o niedostatecznej kapitalizacji w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych*, Monitor Podatkowy nr 5/2005
118. Hellwig.A, *Zmiany w podatku dochodowym od osób prawnych*, Monitor Podatkowy nr 1/2007
119. Hill.D.L, Kardach.T, *Trust i prywatna fundacja jako narzędzia planowania podatkowego - wybrane zagadnienia, cz. I.*, Przegląd Podatkowy nr 5/2007
120. Hussein.A, *System podatkowy w świetle badań kontrolnych Najwyższej Izby Kontroli*, [w:] *Polski system podatkowy. Założenia a praktyka*, praca zbior. pod red. A. Pomorska, Wydawnictwo Uniwersytetu Marii Curie-Skłodowskiej, Lublin 2004
121. Hamaekers.H, *Międzynarodowe prawo podatkowe – zagadnienia ogólne*, [w:] *Wprowadzenie do międzynarodowego prawa podatkowego*, praca.zbior. H.Hamaekers, K.Holmes, J.Głuchowski, T.Kardach, W.Nykiel, wyd. LexisNexis, Warszawa 2006
122. Holmes.K, *Regulacje zapobiegające unikaniu opodatkowania*, [w:] *Wprowadzenie do międzynarodowego prawa podatkowego*. praca.zbior. H.Hamaekers, K.Holmes, J.Głuchowski, T.Kardach, W.Nykiel, wyd. LexisNexis, Warszawa 2006

123. Hanusz.A, *W kwestii autonomii prawa podatkowego*, [w:] *Prawo finansowe i nauka prawa finansowego na przełomie wieków*, praca zbior. pod. red. A. Kostecki, wyd. Wolters Kluwer, Kraków 2000
124. Iwińska.R, *Harmonizacja podatku dochodowego od osób prawnych w Unii Europejskiej*, Monitor Podatkowy nr 7/2007
125. Iniewski.R, Nikończyk.A, *Świadomy Podatnik. Przewodnik*, wyd. Polska Konfederacja Pracodawców Prywatnych Lewiatan, Warszawa 2011
126. Jamroży.M, Kopeć.A, *Instrument hybrydowego finansowania na przykładzie praw do udziału w zyskach spółki zależnej w Niemczech*, Monitor Podatkowy nr 10/2013
127. Jamroży.M, *Jednostronne świadczenia spółki kapitałowej na rzecz udziałowca*, Monitor Podatkowy nr 3/2003
128. Jamroży.M, Sobieszek.M, *Wybór optymalnej podatkowo formy prowadzenia działalności w Niemczech*, Monitor Podatkowy nr 7/2008
129. Jamroży.M, Sobieszek.M, *Obniżanie ciężarów podatkowych*, wyd. Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr, Gdańsk 2010
130. Jamroży.M, *Sprzedaż nieruchomości w świetle umów o unikaniu podwójnego opodatkowania - kilka uwag o sprawach kontrowersyjnych*, Przegląd Podatkowy nr 12/2011
131. Jamroży.M, *Ceny transferowe a reorganizacja działalności przedsiębiorstwa międzynarodowego*, Monitor Podatkowy nr 4/2011
132. Jamroży.M, Białas.D, Główska.A, *Zmiany w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych od 2015 roku*, Monitor Podatkowy nr 12/2014
133. Jamroży.M, Jamroży.A, *Spółka osobowa prawa handlowego: Aspekty prawno-podatkowe, optymalizacja podatkowa*, wyd. Wolters Kluwer, Warszawa 2012
134. Jamroży.M, Kudert.S, *Optymalizacja opodatkowania dochodów przedsiębiorstw*, wyd. Wolters Kluwer, Warszawa 2013
135. Jamroży.M, S.Kudert, *Rozliczanie strat a optymalizacja podatkowa*, Przegląd Podatkowy nr 11/2004
136. Jamroży.M, A.Główska, *Niedostateczna kapitalizacja – kalkulacja limitu odsetek zaliczanych do kosztów uzyskania przychodu*, Monitor Podatkowy nr 5/2015
137. Jankowski.J, *Nieskuteczność walki ze zjawiskiem optymalizacji podatkowej za pomocą zmian legislacyjnych*, Doradztwo Podatkowe - Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych nr 10/2014
138. Jankowski.J, *Leasing ruchomości jest objęty podatkiem u źródła*, Prawo i Podatki nr 10/2014
139. Jankowski.J, *Aport nieruchomości do spółki kapitałowej – podstawa opodatkowania w poszczególnych podatkach*, Nieruchomości nr 3/2015
140. Jankowski.J, *Archaiczność instytucji podatkowej grupy kapitałowej w polskim systemie podatkowym*, Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych Nr 11/2014
141. Jankowski.J, *Optymalizacja podatkowa poszczególnych etapów inwestycji w polskim sektorze nieruchomości*, Nieruchomości nr 4/2014
142. Jankowski.J, *Przyczyny popularności spółek komandytowych w polskim sektorze nieruchomości*, Nieruchomości nr 5/2014

143. Jankowski.J, *Podatkowa grupa kapitałowa daje tylko pozorne korzyści*, Prawo i Podatki nr 5/2014
144. Jankowski.J, *Alternatywne sposoby wnoszenia udziałów*, Prawo i Podatki nr 8/2014
145. Jankowski.J, *Optymalizacja podatkowa z wykorzystaniem funduszu inwestycyjnego zamkniętego*, Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych nr 5/2014
146. Jankowski.J, *Aport nieruchomości z agio jako sposób na optymalizację podatkową*, Nieruchomości nr 9/2014
147. Jankowski.J, *Optymalizacja wynagrodzenia kadry menedżerskiej*, Prawo i Podatki nr 2/2014
148. Jankowski.J, *Optymalizacja podatkowa z wykorzystaniem funduszu inwestycyjnego zamkniętego*, Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych nr 5/2014
149. Jankowski.J, *Spółka komandytowa wspiera optymalizację podatkową*, Prawo i Podatki nr 11/2014
150. Jankowski.J, *Wykorzystanie arbitrażu podatkowego w optymalizacji podatkowej z udziałem polskich podatników*, Doradztwo Podatkowe-Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych nr 1/2016
151. Jankowski.J, *Zjawisko szkodliwej konkurencji podatkowej w Unii Europejskiej na przykładzie wybranych elementów systemu podatkowego Węgier*, Doradztwo Podatkowe-Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowy nr 12/2016
152. Jankowski.J, *Specjalistyczne raje podatkowe w zakresie prawa własności intelektualnej*, Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych nr 10/2016
153. Jankowski.M, *Dywidendy a podwójne opodatkowanie. Opodatkowanie zysku wydzielonego*, Forum Doradców Podatkowych nr 2/2003
154. Januszek.K, *Jak należy rozumieć pojęcie „niepodzielny zysk”*, Rzeczpospolita z 05.10.2012 r.
155. Jakubowska.D, *Klauzule treaty overrides w literaturze i judykaturze niemieckiej*, Przegląd Podatkowy nr 10/2016
156. Jerzmanowski.J, *Praktyczne aspekty tworzenia i organizacji spółek komandytowych z udziałem spółek z o.o. jako komplementariuszy*, Przegląd Prawa Handlowego nr 10/2010
157. Jędrzejewska.K, *Zamykający firmę placą trzy razy*, Dziennik Gazeta Prawna z 23.02.2015 r.
158. Jędrzejewska.K, *PIT: Aport, przekształcenie, likwidacja, czyli nowa optymalizacja*, Dziennik Gazeta Prawna z 06.04.2016 r.
159. Jezierski.T, *Połączenie odwrotne spółek kapitałowych w aspekcie prawa handlowego i podatkowego*, Monitor Podatkowy nr 9/2008
160. Jaszczak.D, *Odpisy amortyzacyjne jako koszty podatkowe w spółce osobowej powstałej w wyniku przekształcenia spółki kapitałowej*, Serwis Monitora Podatkowego nr 2/2014
161. Kuźniacki.B, *Skuteczność polskich ogólnych norm prawnopodatkowych jako narzędzi i potencjalnie służących zwalczaniu unikania opodatkowania przez wykorzystanie kontrolowanych zagranicznych spółek*, Toruński Rocznik Podatkowy 2012

162. Kuźniacki.B, *Polskie CFC rules w świetle międzynarodowego prawa podatkowego. Podstawy wykładni o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz stanowisko Ministerstwa Finansów i OECD (2)*, Przegląd Podatkowy nr 2/2015
163. Kuźniacki.B, *Polskie CFC rules w świetle międzynarodowego prawa podatkowego. Zagraniczna i polska praktyka legislacyjna w zakresie relacji między CFC rules a umowami o UPO*, Przegląd Podatkowy nr 3/2015
164. Kuźniacki.B, *Unikanie opodatkowania przez wykorzystanie zagranicznych spółek kontrolowanych*, Kwartalnik Prawa Podatkowego nr 2/2012
165. Kuźniacki.B, *Krytyczna analiza polskiego projektu CFC*, Przegląd Podatkowy nr 7/2013
166. Kuźniacki.B, *Treaty shopping jako mechanizm unikania opodatkowania na poziomie międzynarodowym*, Kwartalnik Prawa Podatkowego nr 1/2010
167. Kuźniacki.B, *Krytyczna analiza planów opodatkowania spółek komandytowych i komandytowo-akcyjnych w Polsce jako remedium na unikanie opodatkowania: alternatywne rozwiązanie w definicji komplementariusza*, Przegląd Podatkowy nr 10/2013
168. Knap.W, *Narzędzia optymalizacji podatkowej w relacjach transgranicznych, z uwzględnieniem umów o unikaniu podwójnego opodatkowania*, [w:] *Optymalizacja podatkowa*, praca zbior. pod red. L. Mazur, wyd. Wolters Kluwer, Warszawa 2012
169. Knap.W, Wójciak.P, *Optymalizacja podatkowa z wykorzystaniem jurysdykcji krajów o łagodnym reżimie podatkowym*, Przegląd Podatkowy nr 5/2007
170. Karwat.P, *Klauzula ogólna a przepisy szczególne przeciwdziałające unikaniu opodatkowania*, Przegląd Podatkowy nr 12/2016
171. Karwat.P, *Obejście prawa podatkowego*, Przegląd Podatkowy nr 2/2003
172. Karwat.P, *Nadużycie prawa w obszarze prawa podatkowego*, [w:] *Nadużycie prawa*, praca zbior. pod red. H. Izdebski, A. Stępkowski, wyd. Liber, Warszawa 2002
173. Kaźmierczyk-Jachowicz.A, *Klauzula obejścia prawa podatkowego*, Rejent nr 4/2007
174. Kaźmierski.A, *Przerzucanie dochodów pomiędzy podmiotami powiązanymi*, Monitor Podatkowy nr 11/2000
175. Karczyński.Ł, *Opodatkowanie przekształceń spółek*, wyd. Wolters Kluwer, Warszawa 2011
176. Karczyński.Ł, *Spółka komandytowa jako narzędzie optymalizacji opodatkowania*, Prawo i Podatki nr 10/2007
177. Kuros.S, *Opodatkowanie dochodów ze spółek osobowych – na przykładzie Sp. z o.o. & Co. Sp.komandytowa*, Monitor Podatkowy nr 7/2002
178. Kowalik.K, *Firma może zyskać na prawach własności intelektualnej*, Rzeczpospolita z 03.12. 2013 r.
179. Kowalska.M, *Możliwość określenia przez organ podatkowy przychodu podatnika w wysokości innej niż wartość nominalna objętych udziałów lub akcji wydanych w zamian za aport znaków towarowych*, Monitor Podatkowy nr 4/2012
180. Kalinowski.M, Pakulska.M, *Perspektywy funkcjonowania w polskim prawie podatkowym klauzul generalnych służących zwalczaniu unikania opodatkowania*, Monitor Podatkowy 5/2005

181. Kalinowski.M, *Granice legalności unikania opodatkowania w polskim systemie podatkowym*, wyd. Towarzystwo Naukowe Organizacji i Kierownictwa, Toruń 2001
182. Kmiecik.Z, *Proceduralne problemy wiążących interpretacji prawa podatkowego*, Państwo i Prawo nr 4/2007
183. Krempa.S, Woźniakiewicz.P, *Niedostateczna kapitalizacja- zasady zaliczania odsetek do kosztów uzyskania przychodów od 2015 r. Metoda alternatywna oraz przepisy międzyczasowe (2)*, Przegląd Podatkowy nr 1/2015
184. Krempa.S, P.Woźniakiewicz, *Niedostateczna kapitalizacja – zasady zaliczania odsetek do kosztów uzyskania przychodów od 2015 r. Metoda podstawowa (1)*, Przegląd Podatkowy nr 12/2014
185. Krempa.S, Suszko.B, *Wartość firmy w podatku dochodowym*, Monitor Podatkowy nr 5/2003
186. Klonowska.A, *Ekonomiczne skutki ucieczki przed podatkiem*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie nr 778/2008
187. Klonowska.A, *Luka podatkowa. Skutki dla finansów publicznych*, wyd. C.H. Beck, Warszawa 2017
188. Klimczak.T, *Obejście ustawy-zagrożenie realizacją zasady pewności opodatkowania*, Monitor Podatkowy nr 4/2000
189. Klatkiewicz.T, Wiewiórka.P, *Ceny transferowe*, Monitor Podatkowy nr 6/2001
190. Kuchciak.I, *Wykorzystanie rajów podatkowych w celu zwiększenia wartości przedsiębiorstwa*, Studia i Prace Wydziału Nauk Ekonomicznych i Zarządzania nr 6/2008, wyd. Uniwersytet Szczeciński
191. Kulesza.M, *Rewolucja w cenach transferowych: nowe wytyczne OECD na temat wartości niematerialnych*, Serwis Monitora Podatkowego Nr 3/2013
192. Kennedy.J.F, *Special Message to the Congress on Taxation*, 21 kwietnia 1961 r.,
193. Kondej.M, *Optimalizacja podatkowa z wykorzystaniem instytucji obniżenia kapitału zakładowego spółki z ograniczoną odpowiedzialnością poprzez zmniejszenie wartości nominalnej jej udziałów*, Przegląd Prawniczy, Ekonomiczny i Społeczny nr 1/2012
194. Kondej.M, *Prawo do udziału w zysku a świadectwa użytkowe*, Monitor Podatkowy nr 7/2014
195. Kondej.I, *Hipoteza normy klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania*, Praktyka Podatkowa nr 1/2016
196. Kondej.M, *Problematyka intertemporalna stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania*, Przegląd Podatkowy nr 7/2017
197. Kondej.M, *Środki otrzymane przez akcjonariusza spółki komandytowo-akcyjnej z tytułu likwidacji spółki nie stanowią jego przychodu*, Monitor Podatkowy nr 7/2013
198. Koreń.D, *Kształtowanie obciążeń podatkowych w stosunkach międzynarodowych*, Monitor Podatkowy nr 8/2014
199. Kosikowski.C, *Autonomia prawa podatkowego – głos krytyczny*, Przegląd Podatkowy nr 7/2006
200. Kozłowska.H, *Optimalizacja podatkowa przedsiębiorstwa w dobie kryzysu*, wyd. Stowarzyszenie Księgowych w Polsce. Warszawa 2011

201. Kozłowska.A, *Sprzedaż aktywów, [w:] Restrukturyzacje spółek kapitałowych. Aspekty podatkowe*, praca. zbior. pod red. K. Klimkiewicz, wyd. Wolters Kluwer, Warszawa 2011
202. Komar.A, *Finanse publiczne w gospodarce rynkowej*, Oficyna Wydawnicza Branta, Bydgoszcz 1996
203. Kubista.B, *Czy w polskim prawie podatkowym jest miejsce na klauzulę o unikaniu podwójnego opodatkowania? [w:] Czy w Polsce istnieje system podatkowy?*, praca zbior. pod red. J. Glumińska-Pawlic, wyd. Śląski Oddział Krajowej Izby Doradców Podatkowych, Katowice 2016
204. Kaim.P, Szkolnicka.E, Mąkosa.M, Wielogórski.R, *Wojewódzki Sąd Administracyjny o opodatkowaniu akcjonariuszy spółek komandytowo-akcyjnych*, Monitor Podatkowy nr 9/2009
205. Krasnodębski.R, *Unikanie płacenia podatków*, Przegląd Podatkowy nr 1/1994
206. Krasnodębski.R, *Raje podatkowe w XXI wieku*, Prawo i Podatki nr 1/2006
207. Krasnodębski.R, M.Oboszyńska-Krasnodębska, *Raje podatkowe, cz.I*, Przegląd Podatkowy nr 1/1995
208. Ladziński.A, *Prawne granice optymalizacji podatkowej*, Przegląd Podatkowy nr 6/2008
209. Ladziński.A, *Klauzula przeciw obejściu prawa podatkowego musi być precyzyjna*, Dziennik Gazeta Prawna z 12.04.2012
210. Ladziński.A, Mardas.P, Nowak.T, Tkaczyk.M, *Granice swobodnego kształtowania przez podatników wysokości ich zobowiązań podatkowych*, Przegląd Podatkowy nr 12/2008
211. Litwińczuk.H, *Restrukturyzacja szansą na optymalizację podatkową działalności przedsiębiorcy*, Prawo i Podatki nr 10/2006
212. Litwińczuk.H, *Opodatkowanie dochodu przy przekształceniach, połączeniach i podziałach przedsiębiorców i zbyciu zorganizowanej masy majątkowej oraz likwidacji przedsiębiorcy, [w:] Prawo podatkowe przedsiębiorców*, praca zbior. pod red. H. Litwińczuk, 7. wydanie, wyd. Wolters Kluwer, Warszawa 2013
213. Litwińczuk.H, *Wspólnej Skonsolidowanej Podstawy Opodatkowania dla Spółek*, Przegląd Podatkowy nr 12/2007
214. Litwińczuk.H, *Ogólna charakterystyka podatków dochodowych, [w:] Prawo podatkowe przedsiębiorców*, praca zbior. pod red. H. Litwińczuk, wyd. Wolters Kluwer, Warszawa 2013
215. Litwińczuk.H, *Nowa konstrukcja podatków dochodowych*, Przegląd Podatkowy nr 4/2003
216. Litwińczuk.H, *Obejście prawa podatkowego w świetle doświadczeń międzynarodowych*, Przegląd Podatkowy nr 9/1999
217. Leśniak.G, *Klauzula z 30-proc. sankcją od bezprawnie uzyskanych korzyści*, Dziennik Gazeta Prawna z 18.12.2013 r.
218. Lipowski.T, *Raje podatkowe. Charakterystyka i sposoby wykorzystywania*, wyd. Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr, Gdańsk 2002
219. Lipowski.T, *Raje podatkowe a unikanie opodatkowania*, wyd. C.H. Beck, Warszawa 2004

- 220. Leszczyńska.A, Serwan.E, *Podatek u źródła w Polsce od dochodów uzyskiwanych przez nierezydentów z polskich funduszy inwestycyjnych zamkniętych*, Monitor Podatkowy nr 2/2009
- 221. Lewandowska.M, *Wybrane zmiany w podatkach dochodowych w 2017 r.*, Przegląd Podatkowy nr 1/2017
- 222. Leconte.M, M.Raińczuk.M., *Konwencja Wielostronna (BEPS działanie nr 15) – omówienie najistotniejszych zagadnień*, Monitor Podatkowy nr 5/2017
- 223. Ławnicka.M, *W Bułgarii obowiązuje system podatku liniowego*, Gazeta Prawna z 14.07.2008 r.
- 224. Łazuch.Ł, *Zostań dyrektorem i zaoszczędź na PIT*, Rzeczpospolita z 01.12.2011 r.
- 225. Łukasik.G, *Rola hybrydowych instrumentów finansowych w strategii finansowania rozwoju przedsiębiorstwa*, Problemy Zarządzania nr 4 (34)/2011, t. 2, Wydział Zarządzania Uniwersytetu Warszawskiego
- 226. Łuczak.S, Prokurat.T, *Opodatkowanie akcjonariusza spółki komandytowo-akcyjnej*, Monitor Podatkowy nr 4/2011
- 227. Migdał.S, *Rozliczanie strat/możliwości planowania*, [w:] *Międzynarodowe planowanie podatkowe*, praca. zbior. pod red. L.Ziółek, wyd. Difin, Warszawa 2007
- 228. Missala.W, *Opodatkowanie zagranicznych spółek kontrolowanych (CFC) – co czeka polskich podatników*, Przegląd Podatkowy nr 11/2014
- 229. Mączyński.D, Sowiński.R, *Ochrona podatnika przed skutkami przepisów trudnych do zrozumienia*, Przegląd Podatkowy nr 12/2005
- 230. Mączyński.D, *Wpływ orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego na trwałość instytucji materialnego prawa podatkowego*, Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny, zeszyt 3, rok 2014
- 231. Matyszewska.E, *Na Cyprze przedsiębiorca zapłaci niskie podatki*, Gazeta Prawna z 11.08.2007 r.
- 232. Matyszewska.E, *Warto przy sprzedaży udziałów lub akcji korzystać z aportu z agio*, Dziennik Gazeta Prawna z 08.03.2010 r.
- 233. Mariański.A, *Rozstrzyganie wątpliwości na korzyść podatnika: Zasada prawa podatkowego*, 2. wydanie, wyd. Wolters Kluwer, Warszawa 2011
- 234. Mariański.A, *Opodatkowanie likwidacji spółki komandytowo-akcyjnej*, Serwis Monitora Podatkowego nr 2/2014
- 235. Mariański.A, *Nakaz rozstrzygania na korzyść podatnika – wykładnia prawa*, Monitor Podatkowy nr 5/2003
- 236. Mariański.A., *Rozstrzyganie wątpliwości na korzyść podatnika (1)*, Przegląd Podatkowy nr 8/2009
- 237. Mariański.A, *Rozstrzyganie wątpliwości na korzyść podatnika (2)*, Przegląd Podatkowy nr 10/2009
- 238. Mariański.A, *Podatkowe aspekty przystępowania i występowania z osobowych spółek handlowych*, Przegląd Podatkowy nr 7/2010
- 239. Mastalski.R, *Stosowanie prawa podatkowego*, wyd. Wolters Kluwer, Warszawa 2008
- 240. Mastalski.R, *Prawo podatkowe a gospodarka*, Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny, zeszyt 3/2005

241. Mastalski.R, *Miejsce wykładni językowej w procesie stosowania prawa podatkowego*, Przegląd Podatkowy nr 8/2007
242. Mastalski.R, *Wnioskowanie prawnicze w procesie stosowania prawa podatkowego*, Przegląd Podatkowy nr 12/2007
243. Mastalski.R, *Autonomia prawa podatkowego a spójność i zupełność systemu prawa*, Przegląd Podatkowy nr 10/2003
244. Mastalski.R, *Podstawowe założenia reformy systemu podatkowego*, Przegląd Podatkowy nr 3/2003
245. Mastalski.R, *Wykładnia prawa podatkowego w procesie jego stosowania*, [w:] *Prawo finansowe*, praca. zbior. pod red. R.Mastalski, E.Fojcik-Mastalska, 2.wydanie, wyd. Wolters Kluwer, Warszawa 2013
246. Morawski.L, *Zasady wykładni prawa*, 1. wydanie, wyd. Towarzystwo Naukowe Organizacji i Kierownictwa, Toruń 2006
247. Morawski.L, *Główne problemy współczesnej filozofii prawa*, wyd.Lexis Nexis, Warszawa 2004
248. Morawski.W, *Urzędowe interpretacje prawa podatkowego - zmiany od GAAR do KAS*, Przegląd Podatkowy nr 4/2017
249. Martini.J, Ł. Karpiesiuk.Ł, *VAT w orzecznictwie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości*, wyd. C.H. Beck, Warszawa 2005
250. Marzec.A, *Wykładnia językowa w prawie podatkowym – prymat czy wyłączność*, Kwartalnik Prawa Podatkowego nr 1/2012
251. Maj.M, *Do raju podatkowego przez Słowację*, Rzeczpospolita z 03.06.2013 r.
252. Małecki.J, *Prawotwórcza rola orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego w sprawach podatkowych*, Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny, zeszyt 4, 1993 r.
253. Mika.J, *Cienka kapitalizacja*, Monitor Podatkowy nr 6/2008
254. Melezini.A, *Optymalizacja podatkowa w przedsiębiorstwie jako element wychodzenia z kryzysu gospodarczego*, Prawo i Podatki nr 3/2012
255. Melezini.A, *Optymalizacja podatkowa jako skuteczna forma remedium na kryzys finansowy*, [w:] *Finanse publiczne i prawo finansowe w Europie Centralnej i Wschodniej w warunkach kryzysu finansowego*, praca zbior. pod red E.Ruśkowski, I. Zawerucha, wyd. Temida2, Białystok 2010
256. Modzelewski.W, *Wyłudzanie zwrotów oraz uchylanie się od opodatkowania podatkiem od towarów i usług – przyczyny i skala zjawiska*, Doradztwo Podatkowe - Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych nr 7/2013
257. Modzelewski.W, *Prawnopodatkowe ograniczenia polityki zerowego bilansu podatkowego w podatkowych grupach kapitałowych*, Monitor Podatkowy nr 11/1996
258. Modzelewski.W (red.), *Wstęp do nauki polskiego prawa podatkowego*, 8. Wydanie, wyd. Instytut Studiów Podatkowych, Warszawa 2008
259. Moczydłowska.W, Prelicz.T.A, *Podatkowa grupa kapitałowa – wybrane zagadnienia*, Przegląd Podatkowy nr 12/2012
260. Marchocka.K, Lachowicz.M, *Koszty uzyskania przychodów u darczyńcy w przypadku darowizny w formie niepieniężnej w ramach podatkowej grupy kapitałowej*, Przegląd Podatkowy nr 9/2014

261. Merrill.P.R i inni, *Is it Time for the United States to Consider the Patent Box*, Tax Notes from 26th March 2012
262. Molik.P, *Polislokaty z PIT od 2015 roku. Chyba że klient kupi je wcześniej*, Dziennik Gazeta Prawna z 05.02.2014 r.
263. Malinowski.D.M, *Stosowanie przepisów dotyczących obejścia prawa podatkowego*, Przegląd Podatkowy nr 4/2005
264. Maksymczak.A, Ćwik-Burszewska.M, *Beneficial owner klauzula ograniczająca planowanie podatkowe przychodów z dywidend, odsetek i należności licencyjne*, [w:] Międzynarodowe planowanie podatkowe, praca. zbior. pod.red. Ł.Ziółek, wyd. Difin, Warszawa 2007
265. Majdańska.A, *Tax arbitrage a obejście prawa podatkowego*, Prawo i Podatki nr 10/2011
266. Majdowski.F, *Principle Purpose Test – nowa klauzula antyabuzyjna do zwalczania nadużycia umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Niewygodne (i zapomniane) pytania*, Monitor Podatkowy nr 11/2017
267. Majdowski.F, *Implementacja klauzuli antyhybrydowej oraz tzw. małej klauzuli antyabuzyjnej do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych na skutek uszczelnienia” dyrektywy o spółkach matkach i spółkach córkach*, Przegląd Podatkowy nr 2/2016
268. Majdowski.F, *Korelacja regulacji dotyczących kontrolowanej spółki zagranicznej oraz regulacji w zakresie cen transferowych, z uwzględnieniem projektu OECD Base Erosion and Profit Shifting*, Monitor Podatkowy nr 9/2017
269. Majdowski.F, *Stosowanie regulacji CFC w kontekście umów o unikaniu podwójnego opodatkowania – stanowisko judykatury w wybranych państwach, cz. 2*, Monitor Podatkowy nr 3/2017
270. Majdowski.F, *Stosowanie regulacji CFC w kontekście umów o unikaniu podwójnego opodatkowania – ocena stanowiska OECD (1)*, Monitor Podatkowy nr 9/2016
271. Nawrot.R, *Wynagrodzenia dyrektorskie ze spółek maltańskich, unikanie czy uchylanie się od opodatkowania*, Kwartalnik Prawa Podatkowego nr 3/2015
272. Nawrot.R, *Szkodliwa konkurencja podatkowa*, wyd. Difin, Warszawa 2011
273. Nawrot.R, *Restrukturyzacje Przedsiębiorstw. Aspekty podatkowe*, wyd. Difin, Warszawa 2011
274. Nawrot.R, *Europejskie raje podatkowe – Cypr i Luksemburg*, Biuletyn Rachunkowości nr 17/2010
275. Nawrot.R, *Problematyka prawna oraz metody przeciwdziałania szkodliwej konkurencji podatkowej w kwalifikowanej postaci*, Kwartalnik Prawa Podatkowego nr 1/2010
276. Nawrot.R, *Raj podatkowy przenosi się z Cypru do Zjednoczonych Emiratów Arabskich*, Dziennik Gazeta Prawna z 24.09.2012 r.
277. Nykiel.W, *Wykładnia prawa podatkowego wewnętrznego, międzynarodowego i prawa podatkowego Unii Europejskiej (wybrane zagadnienia)*, Kwartalnik Prawa Podatkowego nr 4/2004
278. Nykiel.W, Wilk.M, *Nieprzydatność art. 199a § 2 ordynacji podatkowej w walce z unikaniem opodatkowania a następstwa czynności pozornych*, Przegląd Podatkowy nr 2/2017

279. Nykiel.W, *Prawo podatkowe*, [w:] *Polskie prawo podatkowe*, praca. zbior. pod red.W.Nykiel, wyd. Difin, Warszawa 2011
280. Nykiel.W, *Autonomia prawa podatkowego (wybrane zagadnienia)*, [w:] *Konstytucja, ustrój, system finansowy państwa. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl*, wyd. Biuro Trybunału Konstytucyjnego, Warszawa 1999
281. Nita.A, *Konsensualne kształtowanie powinności podatkowej w wyniku wyboru opcji podatkowej*, Kwartalnik Prawa Podatkowego nr 1/2012
282. Namysłowski.R, *Swoboda kształtowania cen a VAT*, Prawo i Podatki nr 4/2014
283. Opalek.K, Wróblewski.J, *Zagadnienia teorii prawa*, wyd. Polskie Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1969
284. Olchowicz.I, Jamróży.M, *Kontrowersje podatkowe przy zbyciu składników majątkowych wniesionych aportem do spółki osobowej*, Monitor Podatkowy nr 8/2011
285. Oktawiec.A, Cieliński.B, *Każdy fundusz zagraniczny, o którym mowa w art. 2 pkt 9 ustawy o funduszach inwestycyjnych, korzysta ze zwolnienia z CIT w myśl art. 6 ust. 1 pkt 10 PDOPrU*, Monitor Podatkowy nr 3/2013
286. Orłowski.J, Salamanowicz.M, *Instrumenty wsparcia działalności badawczo-rozwojowej oraz komercjalizacji jej wyników w tzw. małej ustawie o innowacyjności*, Monitor Prawniczy nr 6/2017
287. Ossowski.A, *Przekształcenie spółki nie wpływa na koszt nabycia udziałów*, Rzeczpospolita z 06.03.2017 r.
288. Oręziak.L, *Konkurencja podatkowa i harmonizacja podatków w ramach Unii Europejskiej: implikacje dla Polski*, wyd.Wyższa Szkoła Handlu i Prawa, Warszawa 2007
289. Olesińska.A, *Klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania*, wyd. Towarzystwo Naukowe Organizacji i Kierownictwa, Toruń 2013
290. Olesińska.A, *Klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania – moda czy konieczność*, Infos nr 5(209) z 10 marca 2016 r., wyd. Biuro Analiz Sejmowych
291. Pioterczak.R, *Zmiana przepisów ustaw o podatku dochodowym*, Przegląd Podatkowy nr 1/2014
292. Pęczyk-Tofel.A, *Pojęcie „zadłużenia” na gruncie przepisów o cienkiej kapitalizacji*, Monitor Podatkowy nr 2/2011
293. Pęczyk-Tofel.A, Tofel.M, *Podatek „u źródła” od odsetek wypłacanych zagranicznemu odbiorcy*, Monitor Podatkowy nr 7/2009
294. Pęczyk-Tofel.A, Tofel.M, *„Tax sparing” przy wypłacie dywidendy z Cypru oraz zwolnienie z opodatkowania w Polsce wynagrodzenia dyrektora*, Monitor Podatkowy nr 2/2009
295. Pęczyk–Tofel.A, *Opodatkowanie dochodów wspólników spółek osobowych*, Monitor Podatkowy nr 3/2010
296. Pęczyk – Tofel.A, Tofel.M, *Umorzenie udziałów w spółce z o.o. bez wynagrodzenia jako element planowania podatkowego*, Monitor Podatkowy nr 12/2009
297. Pęczyk-Tofel.A, *Stosowanie przepisów o niedostatecznej kapitalizacji przy spółkach osobowych*, Monitor Podatkowy 11/2010
298. Pęczyk – Tofel.A, Tofel.M, *Przychód podatkowy przy aportcie składnika majątkowego do spółki – wartość nominalna czy wartość rynkowa*, Monitor Podatkowy nr 10/2008

299. Pęczyk–Tofel.A, *Dopuszczalność zaliczenia do kosztów podatkowych osobowej spółki przekształconej odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych wniesionych na kapitał zapasowy kapitałowej spółki przekształcanej*, Monitor Podatkowy nr 7/2011
300. Pęczyk-Tofel.A, Tofel.M, *Konsekwencje podatkowe wniesienia aportu do spółki osobowej*, Monitor Podatkowy nr 12/2008
301. Pustuł.J, *Przychód z tytułu objęcia udziałów (akcji) w zamian za aport – jak rozumieć przepisy dotyczące odpowiedniego stosowania art. 14 ust. 1–3 PDOPrU i odpowiednio art. 19 PDOfizU?*, Monitor Podatkowy nr 5/2008
302. Prejs.E, *Granice suwerenności państw członkowskich UE w sferze podatków bezpośrednich*, Kwartalnik Prawa Podatkowego nr 4/2011
303. Prejs.E, *Nadużycia prawa podmiotowego w prawie podatkowym*, Przegląd Podatkowy nr 10/2006
304. Przewłocka.K, *Od 2017 r. w ustawie o CIT będzie klauzula beneficial owner*, Rzeczpospolita z 10.10.2016 r.
305. Przewłocka.K, Lisowska.K, *Klauzula nieruchomościowa ogranicza planowanie podatkowe*, Prawo i Podatki nr 12/2014
306. Pietrasz.P, *Opodatkowanie dochodów nieujawnionych*, wyd. Wolters Kluwer, Warszawa 2007
307. Patyras.M, *Zmiany zawarte w ustawie o CIT od 1 stycznia 2015 r.*, Prawo i Podatki nr 1/2015
308. Pabiański.T, Śliż.W, *Zorganizowane działania przestępcze wykorzystujące mechanizmy konstrukcyjne podatku VAT (1)*, Przegląd Podatkowy nr 1/2007
309. Przewoźnik-Kurzyca.M, Rolewicz.T, *Indywidualne interpretacje prawa podatkowego wydawane przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych*, Monitor Podatkowy nr 5/2007
310. Przewoźnik-Kurzyca.M, Rolewicz.T, *Indywidualne interpretacje prawa podatkowego wydawane przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych – część II*, Monitor Podatkowy nr 6/2007
311. Powierza.P, *Koncepcja masy manewrowej, czyli sztuka operowania przychodem i kosztem podatkowym w czasie*, Monitor Podatkowy nr 11/2007
312. Rutowicz.P, *Aport przedsiębiorstwa to nie realizacja zysków*, Rzeczpospolita z 10.10.2014 r.
313. Radwański.Z, *Glosa do wyroku NSA z 11.11.1999 r.*, OZ Białystok SA/Bk 289/99, Orzecznictwo Sądów Polskich nr 9/2000
314. Radwański.Z, *Prawo cywilne — część ogólna*, wyd. C.H.Beck, Warszawa 2002
315. Radzikowski.K, *Kiedy działania optymalizacyjne mogą być kwestionowane przez organy podatkowe ? – glosa do wyroku NSA z 16 grudnia 2005 r.*, II FSK 82/05, Jurdysdykcja Podatkowa nr 2/2008
316. Radzikowski.K, *Normatywne podstawy koncepcji obejścia prawa podatkowego*, Przegląd Podatkowy nr 9/2005
317. Radzikowski.K, *Obejście prawa podatkowego w najnowszym orzecznictwie sądów administracyjnych*, Przegląd Podatkowy nr 6/2010
318. Radzikowski.K, *Planowanie podatkowe a obejście prawa*, [w:] *Międzynarodowe planowanie podatkowe*, praca zbior. pod red Ł. Ziółek, wyd. Difin, Warszawa 2007
319. Radzikowski.K, *Analogia w prawie podatkowym*, Przegląd Podatkowy nr 4/2007

- 320. Radzikowski.K, *Klauzula obejścia prawa podatkowego a pozorność czynności prawnej*, Kwartalnik Prawa Podatkowego nr 2/2007
- 321. Raczkowski.K, Krukowski.A, *Optymalizacja podatkowa w teorii i praktyce zarządzania wiedzą bezpieczeństwa ekonomicznego*, Monitor Prawa Celnego i Podatkowego nr 8/2010
- 322. Rozmaryn.S, *Prawo podatkowe a prawo prywatne w świetle wykładni prawa*, Warszawa 1939
- 323. Rochowicz.P, *Oddanie znaku w leasing może zoptymalizować rozliczenia*, Rzeczpospolita z 19.04.2012 r.
- 324. Rochowicz.P, *Ceny transferowe pod lupą fiskusa*, Rzeczpospolita z 04.10.2016 r.
- 325. Rustecki.K, *Leasing zwrotny daje korzyści podatkowe*, Rzeczpospolita z 18.10.2010 r.
- 326. Rusek.J, *Instrumenty hybrydowe – możliwości wykorzystania na gruncie polskiego prawa podatkowego*, Prawo i Podatki nr 3/2012
- 327. Rusek.J, *Klauzula antyhybrydowa – stosowanie czy próba nadużycia (analiza w kontekście orzecznictwa sądów administracyjnych)*, Monitor Podatkowy nr 10/2017
- 328. Rusek.J, *Wykorzystanie fundacji prywatnej (rodzinnej) w procesie planowania podatkowego*, Monitor Podatkowy nr 11/2011
- 329. Rusek.J, *Opodatkowanie akcjonariuszy w spółkach komandytowo-akcyjnych*, Prawo i Podatki nr 10/2009
- 330. Rusek.J, *Optymalizacja obciążeń podatkowych z tytułu dywidend wypłacanych w ramach struktur międzynarodowych*, Przegląd Podatkowy nr 12/2009
- 331. Rudnicki.M, Blak.Ł, *Wewnętrzne środki walki z unikaniem opodatkowania – zarys problemu*, Monitor Podatkowy nr 8/2007
- 332. Rudnicki.M, Szczygielski.Ł, *Przegląd regulacji CFC w wybranych państwach Unii Europejskiej w rok po wyroku ETS w sprawie Cadbury Schweppes (C-196/04)*, Monitor Podatkowy nr 9/2007
- 333. Rzymowska.S, *Korzyści z lokalizacji geograficznej – aspekt podatkowy*, Monitor Podatkowy nr 3/2012
- 334. Sarna.A, *Zmiany w Ordynacji podatkowej w 2007 r.*, Monitor Podatkowy nr 12/2006
- 335. Sewerynek.A, *Neutralność darowizny dokonanej pomiędzy podmiotami należącymi do Podatkowej Grupy Kapitałowej*, Monitor Podatkowy nr 5/2013
- 336. Stefaniak.M, *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania – czy jest zagrożeniem dla podatników ?*, Przegląd Podatkowy nr 12/2014
- 337. Selera.P, *Międzynarodowe a unijne prawo podatkowe w kontekście opodatkowania zysków przedsiębiorstw*, wyd.Wolters Kluwer, Warszawa 2010
- 338. Selera.P, *Grupa podatkowa w niemieckim prawie podatkowym a możliwe kierunki zmian polskiego prawa podatkowego*, Kwartalnik Prawa Podatkowego nr 4/2014
- 339. Stanik.K, Winiarski.K, *Praktyczne problemy nadużycia i obejścia prawa podatkowego*, wyd. Unimex, Wrocław 2010
- 340. Stanik.K., *Obejście i nadużycie prawa w prawie podatkowym*, Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego nr 5/2008
- 341. Stanik.K, *Konstrukcja obejścia i nadużycia prawa podatkowego w krajowej i europejskiej praktyce orzeczniczej*, Jurysdykcja Podatkowa nr 3/2009

- 342. Szymański.K.G, *Opodatkowanie spółek kapitałowych*, wyd. Wolters Kluwer, Warszawa 2006
- 343. Skrzypek.A, *Zastosowanie art. 32 VATU w stosunku do rozliczeń pomiędzy członkami podatkowej grupy kapitałowej*, Monitor Podatkowy nr 3/2012
- 344. Szulc.M, *Niejasna klauzula nieruchomościowa*, Rzeczpospolita z 30.3.2012 r.
- 345. Szulc.M, *Opodatkowanie CFC nie przyniosło kokosów*, Dziennik Gazeta Prawna z 03.01.2017 r.
- 346. Sułkowska.A, *Klauzula obejścia prawa podatkowego: Urząd skarbowy dostał nową broń do ręki*, Rzeczpospolita z 25.07.2016 r.
- 347. Sylwestrzak.P, *Hybrydyzacja osobowości prawnej dla celów podatkowych*, [w:] *Międzynarodowe planowanie podatkowe*, praca zbior. pod red. Ł. Ziólek, wyd. Difin, Warszawa 2007
- 348. Supera-Markowska.M, *Wciąż bez szans na szybką harmonizację podatków dochodowych w państwach Unii*, Dziennik Gazeta Prawna z 30.04.2014 r.
- 349. Supera-Markowska.M, *Koncepcja CCCTB - istota, podstawowe założenia i konsekwencje w praktyce*, Prawo i Podatki nr 12/2010
- 350. Szczepański.J, *Unikanie opodatkowania w świetle orzecznictwa niemieckiego*, Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny zeszyt 1/2014
- 351. Szczepański.J, *Unikanie opodatkowania dochodu w świetle orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej*, Kwartalnik Prawa Podatkowego nr 4/2013
- 352. Sowiński.R, *Dlaczego podatnicy uchylają się od opodatkowania*, Przegląd Ekonomiczny nr 5/2012
- 353. Sowiński.R, *Uchylanie się od opodatkowania*, Wydawnictwo Naukowe UAM, Poznań 2009
- 354. Sowiński.R, *Metody szacowania podstawy opodatkowania*, Przegląd Podatkowy nr 7/2003
- 355. Szlęzak-Matusiewicz.J, *Spółka komandytowa jako forma optymalizacji podatkowej*, Prawo Przedsiębiorcy z 18.05.2010 r., nr 19/2010
- 356. Szarpak.H, *Praktyczne przykłady stosowania nowych przepisów o cenach transferowych w zakresie restrukturyzacji*, Przegląd Podatkowy nr 11/2013
- 357. Szczepanik.M, *Dla niektórych wspólników uchwała rodzi komplikacje*, Rzeczpospolita z 20.02.2012 r.
- 358. Szubielska.D, *Czy niepodzielny zysk spółki powinien być opodatkowany*, Monitor Podatkowy 5/2009
- 359. Szubielska.D, *Nie było obejścia prawa podatkowego. Glosa do wyroku NSA z dnia 24 listopada 2003 r., FSA 3/03*, Przegląd Podatkowy nr 2/2004, s.7.
- 360. Siwiński.M, *Połączenie spółek jako metoda optymalizacji likwidacji kapitału zapasowego powstałego z nadwyżki aportu*, Prawo i Podatki nr 5/2009
- 361. Świniarski.P, *Jest andidotum na zapędy fiskusa*, Rzeczpospolita z 09.02.2015 r.
- 362. Ślifirczyk.M, *Znaczenie wyroku w sprawie Optimusa dla doktryny orzeczniczej obejścia prawa podatkowego*, [w:] *Finanse publiczne i prawo finansowe – Realia i perspektywy zmian*, praca zbior. pod red L.Etel i M.Tyniewicki, wyd. Temida 2, Białystok 2012
- 363. Świła.F, *Nieważność czynności prawnej a autonomia prawa podatkowego*, Monitor Podatkowy nr 4/2002

364. Świętochowska.E, *Bruksela kończy z optymalizacją. Trzeba będzie zgłaszać wszystkie plany podatkowe*, Dziennika Gazeta Prawna z 22.06.2017 r.
365. Tarka.A, *Fiskus źle interpretuje przepisy o VAT*, Rzeczpospolita z 27.11.2016 r.
366. Taranow.I, *Socjalno-psychologiczne aspekty uchylania się od podatków na Ukrainie*, „Studia i Prace KZiF”, z. 22/2001, wyd. SGH, Warszawa 2001
367. Tobor.Z, *Interpretacja „na korzyść” podatnika*, [w:] *Doradca podatkowy obrońcą praw podatnika*, praca. zbior pod. red. J. Glumińska-Pawlic, Katowice 2007
368. Teodorczuk.M, *PIT: Umorzenie udziałów a koszty uzyskania przychodów*, Rzeczpospolita z 12.12.2014 r.
369. Tomczykowski.P, *Optymalizacja podatkowa w 2011 r.*, Rzeczpospolita z 26.01.2011 r.
370. Tomczykowski.P, *Inwestycje w FIZ a kwestie podatkowe. Optymalizacja podatkowa*, Parkiet z 28.10.2009 r.
371. Tetlak.K, *Międzynarodowe aspekty opodatkowania dochodu*, [w:] *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, praca zbior. pod red. H. Litwińczuk, wyd. Wolters Kluwer, Warszawa 2013
372. Twaróg.E, *Fiskus frontem do podatnika – program horyzontalny*, Puls Biznesu z 20.12.2017 r.
373. Tomiczek.G, *Zastosowanie narzędzia hybrydowego w planowaniu podatkowym*, Monitor Podatkowy 7/2008
374. Tomaszewski.K, *Spółki komandytowe: Wspólnik nie rozliczy straty, której nie pokrył*, Dziennik Gazeta Prawna z 18.06.2013 r.
375. Thedy.M, Pleskowicz.A, Sawicki.M, Koper.M, Dąbek.K, Banasikowska.A, *Opodatkowanie rynku nieruchomości*, 3. wydanie, wyd. C.H. Beck, Warszawa 2013
376. Turzyński.K, *Zakres ochrony podatnika uzyskującego interpretację indywidualną*, Monitor Podatkowy nr 6/2012
377. Turzyński.K, Kolibski.M, *Reguła intertemporalna klauzuli ogólnejprzeciwko unikaniu opodatkowania w świetle standardów konstytucyjnych– polemika*, Przegląd Podatkowy nr 12/2016
378. Vosse.W, Harcos.M, *Tax planning In Eastern Europe*, Tax Planning International Review 09/12
379. Wąsowski.W, *Optymalizacja podatkowa a oszustwa podatkowe*, Przegląd Corporate Governance nr 4(20)/2009
380. Walenta.S, *Skutki podatkowe nieodpłatnego umorzenia udziałów w spółce z o.o.*, Jurysdykcja Podatkowa nr 04/2008
381. Wójtowicz-Janicka.K, *Optymalizacja podatkowa w doktrynie i orzecznictwie*, [w:] *Optymalizacja podatkowa*, praca zbior. pod red Ł.Mazur, wyd.Wolters Kluwer, Warszawa 2012
382. Wyciślok.J, *Optymalizacja podatkowa. Legalne zmniejszanie obciążeń podatkowych*, wyd. C.H. Beck, Warszawa 2013
383. Wyciślok.J, *Spółki kapitałowe i ich opodatkowanie. Optymalizacja podatkowa spółek kapitałowych*, wyd. C.H. Beck, Warszawa 2014
384. Wilk.M, *Wspólna skonsolidowana podstawa opodatkowania (CCCTB) jako wyraz harmonizacji podatków bezpośrednich*, Kwartalnik Prawa Podatkowego nr 3-4/2009

385. Wiśniak-Wiśniewska.A, Czerwiński.M, *Świat podatków po projekcie BEPS i jego wpływ na polskich podatników*, Przegląd Podatkowy nr 6/2016
386. Waclawczyk.A, Gil.K, *Sprzedaż akcji oraz udziałów nabytych w drodze aportu z agio – czy istnieją argumenty uzasadniające ograniczenie wartości kosztów po stronie spółki otrzymującej aport ?*, Przegląd Podatkowy nr 5/2012
387. Waclawczyk.A, *Czy przepisy o niedostatecznej kapitalizacji są zgodne z Konstytucją RP?*, Monitor Podatkowy nr 6/2010
388. Waclawczyk.A, Gil.K, *Praktyczne aspekty funkcjonowania podatkowych grup kapitałowych – wybrane zagadnienia*, Monitor Prawa Podatkowego nr 2/2012
389. Wiśniewski.M.K, *Już niedługo dodatkowy podatek dla inwestujących za granicą*, Rzeczpospolita z 15.10. 2014 r
390. Wiśniewski.P, *Charakterystyka centrów finansowych offshore- tzw. rajów podatkowych*, Studia BAS Nr 3(31) 2012
391. Wiśniewski.J, *Podatek dochodowy od osób fizycznych*, [w:] *Meritum Podatki 2014*, praca. zbior. pod red. A. Kazimierski, Meritum Podatki 2014
392. Wolański.R, *System podatkowy w Polsce*, 3.wydanie, wyd. Wolters Kluwer, Warszawa 2009
393. Wójciak.P, *Aspekt prawotwórczy uchwały NSA w sprawie pakietów medycznych*, Kwartalnik Prawa Podatkowego nr 2/2012
394. Wysocka – Bar.A, *Opodatkowanie akcjonariusza spółki komandytowo – akcyjnej*, Monitor Podatkowy nr 3/2012
395. Włodarski.P, *Aport*, [w:] *Restrukturyzacje spółek kapitałowych. Aspekty podatkowe*, praca. zbior. pod red. K. Klimkiewicz, wyd. Wolters Kluwer, Warszawa 2011
396. Wojtasik.P, *Spółka na Malcie daje ulgę z CIT w Polsce*, Rzeczpospolita z 24.03.2015 r.
397. Wojtasik.P, *Klauzula obejścia prawa stosowana nieśmiało*, Rzeczpospolita z 26.10.2017
398. Winter.L, *Raje podatkowe raport specjalny*, wyd. Fijorr Publishing, Warszawa 2010
399. Wyrzykowski.W, *Klauzula obejścia prawa podatkowego a zasada in dubio pro tributario: zależności i kontrowersje*, [w:] *Współczesne dylematy badań nad przedsiębiorczością*, praca zbior. pod. red. M. Kosala, M. Urbaniec, A. Żur, *Przedsiębiorczość Międzynarodowa* nr 1/2016, vol. 2, wyd, Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie
400. Werykowski.C, *Restrukturyzacja działalności w świetle nowych przepisów rozporządzenia o cenach transferowych – nowy obowiązek czy szansa na lepsze przygotowanie do obrony*, Serwis Monitora Podatkowego nr 3/2013
401. Wasiluk.A, *Finansowanie długiem*, [w:] *Międzynarodowe planowanie podatkowe*, praca zbior. pod red. Ł. Ziółek, wyd. Difin, Warszawa 2007
402. Zalewski.Ł, *Są sposoby na nowy podatek od nieruchomości*, Dziennik Gazeta Prawna z 24.10.2017 r.
403. Zalewski.Ł, *Luksemburg pomaga polskim akcjonariuszom SKA*, Dziennik Gazeta Prawna z 04.11.2013 r.
404. Zalewski.Ł, *Holenderskie przepisy ułatwiają obcym firmom optymalizację podatkową*, Dziennik Gazeta Prawna z dnia 20.12. 2010 r.

405. Zalewski.Ł, *Ostatni moment na skorzystanie z polsko-słowackiej optymalizacji*, Dziennik Gazeta Prawna z 03.07.2014 r
406. Zalewski.Ł, *Unikanie opodatkowanie ma bezpośredni wpływ na bezpieczeństwo narodowe*, Dziennik Gazeta Prawna z 18.06.2015 r.
407. Zalewski.Ł Ciechanowska.E, *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania: Fiskus zbyt chętnie odmawia wydania interpretacji*, Dziennik Gazeta Prawna z 06.02.2017 r.
408. Zalewski.Ł,Pokojska.A, *Rząd chce opodatkować aport przedsiębiorstw. Kto najbardziej na tym straci ?*, Dziennik Gazeta Prawna z 27.07.2017 r.
409. Zalewski.Ł, *Od 2013 roku rozliczenia w rajach będą trudniejsze, ale nadal możliwe*, Dziennik Gazeta Prawna z 15.11.2012 r.
410. Zalewski.Ł, *Umowa między Polską a USA o unikaniu podwójnego opodatkowania jest korzystna wyłącznie dla fiskusa*, Dziennik Gazeta Prawna z 26.02.2013 r.
411. Żuk.M, *Malta nie zastąpi dyrektorom Cypru*, Dziennik Gazeta Prawna z 18.04.2013 r
412. Zaleska.A, *Zysk niepodzielny, czyli jaki*, Rzeczpospolita z 19.02.2014 r.
413. Żabska.A, *Optymalizacja podatkowa a oszustwo podatkowe*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego.Finanse. Rynki Finansowe, Ubezpieczenia nr 61/2013
414. Żabiński.A, *Warunki realizacji celów polityki fiskalnej przez system podatkowy*, [w:] *Zakres i formy interwencjonizmu państwowego we współczesnych systemach gospodarczych*, praca zbior. pod red. D.Kopycińskiej, wyd. Katedra Mikroekonomii Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin 2006
415. Zaremba.M, *Problematyka opodatkowania akcjonariusza spółki komandytowo-akcyjnej na tle orzecznictwa sądów administracyjnych*, Prawo i Podatki nr 5/2012
416. Zamoyska.M, *Aporty do spółek kapitałowych i osobowych*, wyd. Difin, Warszawa 2011
417. Zirk-Sadowski.M, *Problem autonomii prawa podatkowego w orzecznictwie NSA*, Przegląd Orzecznictwa Podatkowego nr 2/2004
418. Zirk-Sadowski.M, *Transformacja prawa podatkowego a jego wykładnia*, Kwartalnik Prawa Podatkowego nr 4/2004
419. Zdyb.M, Wiśniewski.M, *Zmiany w polsko-cypryjskiej umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania*, Przegląd Podatkowy nr 10/2012
420. Zdyb.M, *Opodatkowanie spółek holdingowych w wybranych krajach Unii Europejskiej*, Przegląd Podatkowy nr 12/2008
421. Zdyb.M, *Nadużywanie przepisów o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz zjawisko treaty shopping, cz. I*, Przegląd Podatkowy nr 6/2007
422. Zdyb.M, *Nadużywanie przepisów o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz zjawisko treaty shopping, cz. II*, Przegląd Podatkowy nr 8/2007
423. Zdyb.M, *Instytucja właściciela faktycznego (beneficial owner) w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania*, Przegląd Podatkowy nr 6/2009
424. Zelwiański.R, *Obejście prawa podatkowego. Komentarz do wyroku TK z 11 maja 2004 r., sygn. akt K 4/03*, Przegląd Podatkowy nr 9/2004
425. Zelwiański.R, *Ustalenie przez sąd powszechny istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa w toku postępowania podatkowego. Skróć wniosku RPO oraz wyroku TK z dnia 14 czerwca 2005 r., K.53/05*, Przegląd Podatkowy nr 9/2006
426. Zalański.A, *Klauzule ograniczenia korzyści z umów o unikaniu podwójnego opodatkowania a prawo WE*, Europejski Przegląd Sądowy nr 1/2008

427. Zalański.A, *Nowy status „zasady długości ramienia” w orzecznictwie ETS*, Przegląd Podatkowy nr 8/2007
428. Zalański.A, *Nadużycie swobody przedsiębiorczości unikanie opodatkowania – glosa do wyroku ETS z 12.09.2006 r. w sprawie C-196/04 Cadbury Schweppes plc, Cadbury Schweppes Overseas Ltd przeciwko Commissioners of Inland Revenue*, Europejski Przegląd Sądowy nr 1/2007

Interpretacje przepisów prawa podatkowego, opinie zabezpieczające oraz komunikaty MF

1. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 22 kwietnia 2013 r., nr IPPB5/423-96/13-4/AJ
2. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 10 czerwca 2015 r., nr ILPB4/4510-1-106/15-2/ŁM
3. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 22 stycznia 2009 r. nr IPPB2/415-1479/08-4/MK
4. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 30 marca 2015 r., nr IPTPB1/4511-6/15-4/KO
5. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 8 kwietnia 2010 r., nr IBPBI/2/423-156/10/AP
6. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 7 grudnia 2007 r., nr ITPB3/423-114/07/MT
7. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 15 kwietnia 2014 r., nr IBPBI/2/423-95/14/CzP
8. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 18 czerwca 2014 r., nr IPPB3/423-323/14-2/AG
9. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 8 września 2011 r., nr IPPB2/415-625/11-2/LS
10. interpretacja ogólna prawa Ministra Finansów z dnia 9 czerwca 2015 r., nr PT1.050.1.2015.LJU.19
11. interpretacja ogólna Ministra Finansów z dnia 30 lipca 2004 r., nr PP10-812-802/04/MR/1556PP
12. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 9 czerwca 2015 r., nr ITPB3/4510-161/15/KK
13. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 15 kwietnia 2013 r., nr IPPB5/423-53/13-9/AJ
14. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 8 października 2014 r., nr IPPB5/423-742/14-3/RS
15. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 22 kwietnia 2013 r., nr IPPB5/423-52/13-6/AJ,
16. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 15 kwietnia 2013 r. nr IPPB5/423-53/13-3/AJ,
17. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 5 grudnia 2012 r. nr IPPB5/423-782/12-6/AS

18. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Krakowie z dnia 19 grudnia 2007 r., nr PD-1/42180-52/07
19. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 8 kwietnia 2011 r., nr IPPB3/423-50/11-4/JB
20. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 30 września 2010 r., nr IPPB3/423-468/10-4/JB
21. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 6 listopada 2009 r., nr IBPBI/2/423-959/09/MO
22. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 3 marca 2011 r., nr ILPB3/423-951/10-3/KS
23. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 30 maja 2012 r., nr IPPB3/423-130/12-2/DP
24. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 30 października 2012 r., nr IPTPB3/423-270/12-5/GG
25. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 10 lipca 2012 r., nr IBPBII/2/415-542/12/Mma
26. interpretacja ogólna ministra finansów z dnia 11 maja 2012 r., nr DD5/033/1/12/KSM/DD-125)
27. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 28 sierpnia 2015 r., nr ITPB1/4511-615/15/MW
28. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 6 maja 2015 r., nr ITPB2/4511-184/15/IB
29. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 25 lipca 2014 r., nr IPPB1/415-634/14-2/ES
30. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 17 lipca 2014 r., nr ITPB1/415-505/14/PSZ
31. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 16 lipca 2014 r., nr IPPB1/415-495/14-2/EC
32. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 29 lutego 2013 r., nr IPPB5/423-1049/12-4/JC
33. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 29 stycznia 2013 r., nr IPPB5/423-1047/12-4/JC
34. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia z 25 stycznia 2015 r., nr IPPB5/423-1021/12-4/DG
35. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia z 25 stycznia 2015 r., nr IPPB5/423-1036/12-4/PS
36. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia z 25 stycznia 2015 r., nr IPPB5/423-1027/12-4/PS
37. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 16 grudnia 2010 r., nr IPPP1-443-979/10-2/EK
38. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 4 grudnia 2015 r., nr IBPB-1-1/4510-111/15/BK
39. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 21 maja 2013 r., nr IPPB3/423-186/13-2/MS1
40. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 8 października 2012 r., nr IPPB5/423-558/12-5/PS

41. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 30 stycznia 2014 r., nr IPTPB1/415-690/13-2/DS
42. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 19 czerwca 2012 r., nr IPPB1/415-340/12-2/KS
43. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 13 czerwca 2012 r., nr IPPB5/423-272/12-4/AM
44. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 17 stycznia 2013 r., nr ITPB3/423-649/12/DK
45. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 23 września 2015 r., nr IPTPB3/4510-214/15-6/PM
46. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 27 marca 2013 r., nr IPPB3/423-10/13-4/PK1
47. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 8 lipca 2014 r., ILPB4/423-197/14-3/ŁM
48. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 22 października 2012 r., nr IPPB3/423-518/12-2/PK1
49. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 8 maja 2014 r., nr IPTPB3/423-50/14-2/PM
50. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 3 października 2011 r., nr IBPBI/2/423-990/11/A
51. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 9 września 2013 r., nr IBPBII/2/423-23/13/MW
52. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 9 sierpnia 2013 r., nr ITPB3/423-221/13/DK
53. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 6 lutego 2015 r., nr ILPB4/423-541/14-2/MC
54. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 15 stycznia 2016 r., nr IPPB3/4510-889/15-2/JBB
55. interpretacja indywidualna Dyrektora izby Skarbowej w Katowicach z dnia 25 marca 2015 r., nr IBPBII/2/4511-75/15/NG
56. interpretacja indywidualna Dyrektora izby Skarbowej w Katowicach z dnia 24 listopada 2014 r., nr IBPBII/2/415-776/14/MW
57. interpretacja indywidualna Dyrektora izby Skarbowej w Katowicach z dnia 16 listopada 2012 r., nr IBPBII/2/415-1130/12/NG
58. interpretacja indywidualna Dyrektora izby Skarbowej w Katowicach z dnia 23 stycznia 2013 r., nr IBPBII/2/415-1425/12/AK
59. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Izba Skarbowa w Katowicach z dnia 9 grudnia 2011 r., nr IBPBI/2/423-1148/11/PC
60. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 20 sierpnia 2013 r., nr IBPBI/1/415-488/13/AB
61. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 9 marca 2010 r., nr IPPB1/415-978/09-3/KS
62. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 24 maja 2011 r., nr IPPB1/4160-38/10-7/KS
63. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 19 lipca 2013 r., nr IBPBI/2/423-497/13/PP

64. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 21 grudnia 2010 r., nr IPPB1/415-901/10-3/EC
65. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 9 września 2009 r., nr IBPBI/2/423-1081/09/BG
66. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 24 lutego 2009 r., nr IPPB3/423-1618b/08-2/KK
67. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 4 stycznia 2011 r., nr IBPBI/2/423-1330/10/PC
68. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 5 stycznia 2012 r., nr IPPB1/415-967/11-2/EC
69. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 1 czerwca 2011 r., nr ILPB1/415-279/11-6/IM
70. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 26 listopada 2012 r., nr IPPB3/423-650/12-3/KK
71. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 16 lutego 2010 r., nr IPPB1/415-883/09-6/AG
72. interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 13 września 2013 r., nr ILPB3/423-283/13-4/JG
73. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 25 kwietnia 2013r.,nr IPTPB3/423-57/13-2/IR
74. interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 20 marca 2013r., nr IPPB3/423-13/13-2/GJ
75. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej z dnia 10 października 2012 r., nr ILPB3/423-253/12-4/JS
76. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 2 sierpnia 2011 r., nr IPPB3/423-404/11-4/JG
77. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 17 lutego 2010 r., nr IPPB1/415-919/09-3/AG
78. interpretacja indywidualna Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 25 czerwca 2013 r., nr IPPB2/415-397/13-2/EL,
79. interpretacja indywidualna Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 23 marca 2011 r., nr IPPB2/415-30/11-2/AK
80. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 7 lutego 2013 r., nr ITPB1/415-1291/12/GR
81. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 7 lutego 2013 z dnia 22 czerwca 2010 r., nr ITPB1/415-330/10/TK
82. interpretacja indywidualna Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 5 czerwca 2014 r., nr. ILPB2/415-252/14-4/WM
83. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 28 czerwca 2012 r., nr IPPB3/423-187/12-2/DP
84. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 3 marca 2010 r., nr ILPB1/415-1342/09-5/IM
85. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 11 czerwca 2010 r., nr IPPB1/415-305/10-3/ES
86. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 4 grudnia 2014 r., nr ILPB2/415- 913/14-2/JK

87. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 27 stycznia 2015 r., nr IPPB2/415-846/14-2/MK
88. interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 31 grudnia 2013 r., nr IPTPB2/415-637/13-2/KR
89. interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 21 października 2013 r., nr IBPBI/2/423-902/13/SD
90. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 14 kwietnia 2010 r., nr IPPB2/415-29/10-2/MK
91. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 21 września 2009 r., nr IPPB1/415-489/09-5/EC
92. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 5 września 2014 r., nr IBPBII/2/415- -551/14/Mza
93. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej z Bydgoszczy dnia 19 lutego 2016 r., nr ITPB3/4510-623/15/MK
94. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 15 kwietnia 2016 r., nr IBPB-1-2/4510-220/16/BD
95. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 11 września 2015 r. , nr IPPB3/4510-538/15-2/EŻ
96. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 18 stycznia 2012 r., nr IBPBII/2/415-1126/11/AK
97. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 10 listopada 2010 r., nr IPPB3/423-626/10-4/EB
98. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 10 marca 2010 r., nr sygn. IPPB1/415-984/09-2/MT
99. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 7 grudnia 2012 r., nr IPPB5/423-981/12-2/DG
100. interpretacja indywidualna Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 15 listopada 2013 r., nr IBPBI/2/423-1218/13/MO
101. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 15 listopada 2013 r., nr IBPBI/2/423-1218/13/MO
102. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 7 czerwca 2013 r., nr IPPB5/423-196/13-4/AS
103. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 17 stycznia 2013 r., nr IPPB5/423-1069/12-4/PS
104. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 15 maja 2014 r., nr IBPBI/2/423-149/14/JD
105. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 3 lutego 2012 r., nr IPPB5/423-1102/11-4/AJ
106. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej z dnia 14 sierpnia 2013 r., nr IPPB3/423-382/13-2/KK
107. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 19 lipca 2013 r., nr IPTPB3/423-136/13-5/IR
108. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 23 lipca 2013 r., nr IBPBI/2/423-640/13/PH
109. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 5 listopada 2013 r., nr ITPB3/423-361a/13/MK

110. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 4 stycznia 2013 r., nr IPPB2/415-982/12-5/AS
111. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 18 czerwca 2015 r., nr IPTPB3/4510-101/15-2/IR
112. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 22 września 2014 r., nr IPPB5/423-603/14-3/AJ
113. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 14 lutego 2014 r., nr IPTPB3/423-440/13-5/MF
114. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 25 września 2015 r., nr ILPB4/4510-1-296/15-4/MC
115. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 30 listopada 2012 r., nr ITPB1/415-942b/12/A
116. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 15 maja 2008 r., nr IBPB3/423-134/08/PP
117. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 2 maja 2014 r., nr IBPBI/2/423-164/14/PC
118. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 21 lutego 2014 r., nr IPPB3/423-980/13-2/AG
119. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 18 czerwca 2014 r., nr IPPB3/423-323/14-2/AG
120. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 1 sierpnia 2014 r., nr ILPB3/423-205/14-4/PR
121. interpretacja indywidualna Ministra Finansów z dnia 13 października 2016 roku, nr DD5.8221.36.2016.SOH
122. interpretacja ogólna Ministra Finansów z dnia 29 grudnia 2015 r. w sprawie stosowania art. 2a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, nr PK4.8022.44.2015
123. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 28 stycznia 2015 r., nr IBPBI/1/415-1322/14/AB
124. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 27 lutego 2014 r., sygn. IPPB1/415-1239/13-4/JB
125. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 27 stycznia 2010 r., nr IBPBII/1/436-313/09/ŚS
126. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 20 października 2015 r., nr IBPB-1-1/4510-39/15/AJ
127. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 28 czerwca 2016 r., nr IPPB6/4510-270/16-2/AZ
128. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 21 grudnia 2010 r. IPP85/423-696/10-2/AJ
129. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 6 czerwca 2014 r., nr ILPB3/423-132/14-2/JG
130. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 7 lutego 2013 r., nr IBPBI/2/423-1364/12/SD,
131. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 25 listopada 2015 r., nr IPPB6/4510-275/15-2/AG
132. interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 10 maja 2017 r., nr 0112-KDIL5.4010.17.2017.1.ŁM

133. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 13 grudnia 2016 r., nr 2461-IBPB-1-3.4510-954.2016.1.JKT
134. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 26 marca 2012 r., nr IPPB2/415-63/10-4/MR
135. odmowa Ministra Finansów i Rozwoju wydania opinii zabezpieczającej z dnia 12 kwietnia 2017 r., nr 145058/K
136. odmowa Ministra Finansów i Rozwoju wydania opinii zabezpieczającej z dnia 22 maja 2017, nr 145398/K.
137. ostrzeżenie Ministra Finansów i Rozwoju z dnia 8 maja 2017 r., nr 001/2017
138. ostrzeżenie Ministra Finansów i Rozwoju z dnia 22 maja 2017 r., nr 002/2017
139. ostrzeżenie Ministra Finansów i Rozwoju z dnia 12 czerwca 2017 r., nr 003/2017
140. ostrzeżenie Ministra Finansów i Rozwoju z dnia 26 czerwca 2017 r., nr 004/2017
141. ostrzeżenie Ministra Finansów i Rozwoju z dnia 3 listopada 2017 r., nr 005/2017
142. odpowiedź Ministra Finansów i Rozwoju z dnia 10 maja 2017 r. na interpelację poselską nr 11902 w sprawie odmów wydania indywidualnych interpretacji podatkowych nr DPP10.054.1.2017, Sejm VIII Kadencji,
143. informacja Szefa Krajowej Administracji Skarbowej z dnia 1 sierpnia 2017 r., o stosowaniu przepisów dotyczących przeciwdziałania unikaniu opodatkowania w kontekście tzw. Programów Motywacyjnych, źródło: www.mf.gov.pl
144. informacja Szefa KAS na temat opiniowania wniosków ORD-IN dotyczących darowizny znaków towarowych z dnia 30 sierpnia 2017 r., źródło: www.mf.gov.pl

Orzecznictwo sądowe

1. uchwała NSA z dnia 16 stycznia 2012 r., sygn. akt II FPS 1/11
2. wyrok TK z dnia 11 maja 2004 r., sygn. akt K 4/03
3. wyrok NSA z dnia 30 marca 2011 r., sygn. akt II FSK 1925/09
4. wyrok NSA z dnia 17 grudnia 2010 r., sygn. akt II FSK 1495/09
5. wyrok NSA z dnia 17 czerwca 2013 r., sygn. akt II FSK 702/11
6. wyrok WSA w Warszawie z dnia 19 listopada 2008 r., sygn. akt III SA/Wa 1306/08, orzeczenie prawomocne
7. uchwała NSA z dnia 14 marca 2011 r., sygn. akt II FPS 8/10
8. wyrok WSA w Warszawie z dnia 30 marca 2004 r., sygn. akt III SA/Wa 1195/05, orzeczenie prawomocne
9. wyrok NSA z dnia 10 lipca 1996 r., sygn. akt SA/Ka 1244/95
10. wyrok NSA z dnia 12 listopada 2010 r., sygn. akt II FSK 955/10
11. wyrok WSA w Krakowie z dnia 27 czerwca 2013 r., sygn. akt I SA/Kr 636/13, orzeczenie nieprawomocne
12. wyrok WSA w Krakowie z dnia 27 czerwca 2013 r., sygn. akt I SA/Kr 640/13, orzeczenie nieprawomocne
13. wyrok WSA w Krakowie z dnia 27 kwietnia 2012 r., sygn. akt I SA/Kr 361/12, orzeczenie prawomocne
14. wyrok NSA z dnia 18 marca 2009 r., sygn. akt II FSK 1884/07
15. wyrok NSA z dnia 6 lutego 1998 r., sygn. akt I SA/Gd 1431/96
16. wyrok NSA z dnia 15 maja 2015 r., sygn. akt II FSK 662/15
17. wyrok NSA z dnia 16 grudnia 2005 r., sygn. akt II FSK 82/05

18. wyrok WSA w Lublinie z dnia 29 kwietnia 2011 r., sygn. akt I SA/Lu 60/11, orzeczenie prawomocne
19. wyrok NSA z dnia 18 listopada 2009 r., sygn. akt I FSK 1133/08
20. wyrok WSA w Gliwicach z 28 września 2017 r., sygn. akt I SA/Gl 497/17, orzeczenie nieprawomocne
21. wyrok NSA z dnia 22 czerwca 2012 r., sygn. akt II FSK 2466/10
22. wyrok NSA z dnia 25 lutego 2015 r., sygn. II FSK 101/13
23. wyrok WSA w Krakowie z dnia 6 lipca 2011 r., sygn. akt I Sa/Kr 753/11, orzeczenie prawomocne
24. wyrok WSA w Krakowie z dnia 29 listopada 2011 r., sygn. akt I Sa/Kr 1464/11, orzeczenie nieprawomocne
25. wyrok NSA z dnia 29 listopada 2011 r., sygn. akt II FSK 942/10
26. wyrok NSA z dnia 14 stycznia 2014 r., sygn. akt II FSK 187/12
27. wyrok NSA z dnia 12 marca 2013 r., sygn. akt II FSK 1421/11
28. wyrok TSUE z dnia 17 lipca 1997 r. w sprawie Leur-Bloem, sygn. akt C-28/95
29. wyrok TSUE z dnia 10 listopada 2011 w sprawie Foggia, sygn. akt C-126/10
30. wyrok NSA z dnia 31 stycznia 2002 r., sygn. akt I SA/Gd 771/01
31. wyrok NSA z dnia 19 października 2010 r., sygn. akt II FSK 1047/09
32. wyrok NSA z dnia 30 listopada 2011 r., sygn. akt II FSK 896/10
33. wyrok NSA z dnia 21 marca 2014 r., sygn. akt II FSK 924/12
34. wyrok NSA z dnia 22 sierpnia 2012 r., sygn. akt II FSK 54/11
35. wyrok NSA z dnia 8 marca 2013 r., sygn. akt II FSK 1479/11
36. wyrok NSA z dnia 24 października 2006 r., sygn. akt I FSK 93/06
37. wyrok NSA z dnia 25 maja 2012 r., sygn. akt II FSK 2155/10
38. wyrok WSA w Warszawie z dnia 9 listopada 2010 r., sygn. akt III SA/Wa 2158/10, orzeczenie nieprawomocne
39. wyrok NSA z dnia 26 października 2012 r., sygn. akt II FSK 494/11
40. wyrok NSA z dnia 3 września 2010 r., sygn. akt II FSK 578/09
41. wyrok NSA z dnia 1 grudnia 2009 r., sygn. akt II FSK 939/08
42. uchwała NSA z dnia 20 maja 2013 r., sygn. akt II FPS 6/12
43. wyrok WSA w Poznaniu z dnia 16 kwietnia 2014 r., sygn. akt I SA/Po 1051/13, orzeczenie prawomocne
44. wyrok NSA z dnia 25 lipca 2013 r., sygn. akt I FSK 1116/12
45. wyrok NSA z dnia 6 lutego 2014 r., sygn. akt II FSK 201/13
46. wyrok NSA z dnia 10 września 2014 r., sygn. akt II FSK 23/14
47. wyrok NSA z dnia 10 marca 2015 r., sygn. akt II FSK 103/13
48. wyrok NSA z dnia 10 września 2014 r., sygn. akt II FSK 2090/12
49. wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 20 sierpnia 2014 r., sygn. akt I SA/Bd 744/14, orzeczenie prawomocne
50. wyrok NSA z dnia 28 listopada 2011 r., sygn. akt I FSK 155/11
51. wyrok NSA z dnia 8 października 2013 r., sygn. akt I FSK 1536/12
52. wyrok NSA z dnia 4 września 2014 r., sygn. akt I FSK 1351/13
53. wyrok TK z dnia 7 marca 1995 r., sygn. akt W 9/94
54. wyrok WSA w Krakowie z dnia 20 grudnia 2007 r., sygn. akt I SA/Kr 1181/07, orzeczenie prawomocne
55. wyrok WSA w Łodzi z dnia 5 listopada 2013 r., sygn. akt I SA/Łd 952/13, orzeczenie prawomocne

56. wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 17 grudnia 2013 r., sygn. akt I SA/Rz 1011/13, orzeczenie prawomocne
57. wyrok WSA w Warszawie z dnia 3 września 2014 r., sygn. akt III SA/Wa 448/14, orzeczenie prawomocne
58. wyrok WSA w Warszawie z dnia 8 lipca 2014 r., sygn. akt III SA/Wa 447/14, orzeczenie prawomocne
59. wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 11 grudnia 2013 r., sygn. akt I SA/Wr 1837/13, orzeczenie prawomocne
60. wyrok NSA z dnia 28 października 2015 r., sygn. akt II FSK 2201/13
61. wyrok NSA z dnia 28 października 2015 r., sygn. akt II FSK 3048/13
62. wyrok WSA w Warszawie z dnia 15 marca 2011 r., sygn. akt III SA/Wa 1637/10, orzeczenie nieprawomocne
63. wyrok NSA z dnia 17 maja 2013 r., sygn. akt II FSK 1894/11
64. wyrok NSA z dnia 5 listopada 2009 r., sygn. akt II FSK 2194/08
65. wyrok TK z dnia 8 czerwca 1999 r., sygn. akt SK 12/98
66. uchwała TK z dnia 6 lutego 1996 r. sygn. akt W 11/95
67. wyrok WSA w Gdańsku z dnia 3 grudnia 2009 r., sygn. akt I SA/Gd 712/09, orzeczenie prawomocne
68. wyrok NSA z dnia 9 sierpnia 2012 r., sygn. akt II FSK 47/11
69. wyrok NSA z dnia 18 grudnia 2000 r., sygn. akt III SA 3055/99
70. uchwała NSA z dnia 22 czerwca 2011 r., sygn. akt I GPS 1/11
71. wyrok NSA z dnia 16 stycznia 2013 r., sygn. akt II FSK 1058/11
72. wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 15 lipca 2009 r., sygn. akt I SA/Wr 507/09, orzeczenie prawomocne
73. wyrok NSA z dnia 9 lipca 2013 r., sygn. akt II FSK 2312/11
74. wyrok NSA z dnia 30 listopada 2001 r., sygn. akt I SA/Łd 251/00
75. wyrok NSA z dnia 6 marca 1996 r., sygn. akt SA/Bk 95/95
76. wyrok TK z dnia 18 lipca 2013 r., sygn. akt SK 18/09
77. wyrok WSA w Olsztynie z dnia 30 czerwca 2005 r., sygn. akt I SA/Ol 181/05, orzeczenie prawomocne
78. wyrok TK z dnia 13 września 2011 r., sygn. akt P 33/09
79. uchwała NSA z dnia 13 lipca 2009 r., sygn. akt I FPS 3/09
80. wyrok NSA z dnia 26 marca 2007 r., sygn. akt II FSK 405/06
81. wyrok WSA w Warszawie z dnia 16 lipca 2014 r., sygn. akt V SA/Wa 898/14, orzeczenie prawomocne
82. wyrok NSA z dnia 7 maja 2015 r., sygn. akt I GSK 1456/14
83. wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 11 lutego 2015 r., sygn. akt I SA/Bd 669/14, orzeczenie prawomocne
84. wyrok NSA z dnia 17 lutego 2011 r., sygn. akt I FSK 1665/10
85. wyrok WSA w Łodzi z dnia 28 stycznia 2014 r., sygn. akt I SA/Łd 1259/13, orzeczenie nieprawomocne
86. wyrok WSA w Gdańsku z dnia 9 kwietnia 2013 r., sygn. akt I SA/Gd 258/13, orzeczenie nieprawomocne
87. wyrok NSA z dnia 27 października 2015 r., sygn. akt II FSK 2112/13
88. wyrok NSA z dnia 15 czerwca 2016 r., sygn. akt II FSK 1608/14
89. wyrok NSA z dnia 20 grudnia 2013 r., sygn. akt II FSK 307/12
90. wyrok NSA z dnia 16 września 2014 r., sygn. akt II FSK 1438/13

91. wyrok NSA z dnia 22 maja 2014 r., sygn. akt II FSK 1442/12
92. wyrok NSA z dnia 18 grudnia 2013 r., sygn. akt II FSK 3032/11
93. wyrok NSA z dnia 15 lipca 2015 r., sygn. akt II FSK 1327/13
94. wyrok NSA z dnia 8 stycznia 2015 r., sygn. akt II FSK 2951/12
95. wyrok NSA z dnia 4 listopada 2015 r., sygn. akt II FSK 3013/13
96. wyrok NSA z dnia 19 sierpnia 2015 r., sygn. akt II FSK 1898/13
97. wyrok NSA z dnia 19 sierpnia 2015 r., sygn. akt II FSK 1899/13
98. wyrok NSA, z dnia 15 marca 2016 r., sygn. akt II FSK 3543/13
99. wyrok NSA z dnia 18 grudnia 2015 r., sygn. akt II FSK 2770/13
100. wyrok NSA z dnia 15 grudnia 2011 r., sygn. akt II FSK 1202/10
101. wyrok NSA z dnia 11 września 2003 r., sygn. akt I SA/Wr 1399/02
102. wyrok WSA w Opolu z dnia 5 października 2011 r., sygn. akt I Sa/Op 245/11, orzeczenie nieprawomocne
103. wyrok NSA z dnia 14 stycznia 2014 r., sygn. akt II FSK 219/12
104. wyrok NSA z dnia 8 lutego 2012 r., sygn. akt II FSK 1384/10
105. wyrok NSA z dnia 12 czerwca 2012 r., sygn. akt II FSK 1260/11
106. wyrok NSA z dnia 17 kwietnia 2013 r., sygn. akt II FSK 1638/11
107. wyrok NSA z dnia 15 października 2013 r., sygn. akt II FSK 2512/11
108. wyrok NSA z dnia 22 maja 2014 r., sygn. akt II FSK 1471/12
109. wyrok NSA z dnia 30 lipca 2014 r., sygn. akt II FSK 2046/12
110. wyrok NSA z dnia 18 września 2012 r., sygn. akt II FSK 321/11
111. wyrok NSA z dnia 27 maja 2014 r., sygn. akt II FSK 1541/12
112. wyrok NSA z dnia 27 stycznia 2016 r., sygn. akt II FSK 2591/13
113. wyrok NSA z dnia 15 października 2015 r., sygn. akt II FSK 2376/13
114. wyrok NSA z dnia 29 września 2015 r., sygn. akt II FSK 1998/13
115. wyrok NSA z dnia 22 października 2014 r., sygn. akt II FSK 2329/12
116. wyrok NSA z dnia 1 września 2015 r., sygn. akt II FSK 1772/15
117. wyrok NSA z dnia 13 grudnia 2013 r., sygn. akt II FSK 152/12
118. wyrok NSA z dnia 7 marca 2012 r., sygn. akt II FSK 1671/10
119. wyrok NSA z dnia 19 kwietnia 2012 r., sygn. akt II FSK 1863/10
120. wyrok NSA z dnia 27 marca 2014 r., sygn. akt II FSK 1043/12
121. wyrok NSA z dnia 10 kwietnia 2014 r., sygn. akt II FSK 1079/12
122. wyrok NSA z dnia 16 grudnia 2014 r., sygn. akt II FSK 2846/12
123. wyrok NSA z dnia 27 lutego 2013 r., sygn. akt II FSK 1303/11
124. wyrok WSA w Warszawie z dnia 7 lutego 2011 r., sygn. akt III SA/Wa 1383/10, orzeczenie prawomocne
125. wyrok WSA w Gliwicach z dnia 17 marca 2015 r., sygn. akt I SA/Gl 1041/14, orzeczenie nieprawomocne
126. wyrok WSA w Warszawie z dnia 21 stycznia 2010 r., sygn. akt III SA/Wa 907/10, orzeczenie prawomocne
127. wyrok WSA w Warszawie z dnia 25 stycznia 2013 r., sygn. akt III SA/Wa 1639/12, orzeczenie nieprawomocne
128. wyrok WSA w Poznaniu z dnia 30 maja 2017 r., sygn. akt I SA/Po 493/17, orzeczenie nieprawomocne
129. wyrok WSA w Warszawie z dnia 27 lutego 2013 r., sygn. akt III SA/Wa 1680/12, orzeczenie prawomocne

130. wyrok TSUE z dnia 10 kwietnia 2014 r., w sprawie *Emerging Markets Series*, sygn. akt C-190/12
131. wyrok WSA w Warszawie z dnia 21 września 2010 r., sygn. akt III SA/ Wa 1208/10, orzeczenie prawomocne
132. wyrok TSUE z dnia 12 grudnia 2002 r. w sprawie *Lankhorst-Hohorst*, sygn. akt C-324/00
133. wyrok NSA z dnia 30 stycznia 2013 r., sygn. akt II FSK 1216/11
134. wyrok NSA z dnia 23 października 2014 r., sygn. akt II FSK 2499/12
135. wyrok NSA z dnia 27 marca 2012 r., sygn. akt II FSK 1882/10
136. wyrok NSA z dnia 25 czerwca 2013 r., sygn. akt II FSK 2226/11
137. wyrok NSA z dnia 16 października 2012 r., sygn. akt II FSK 430/11
138. wyrok NSA z dnia 5 maja 2011 r., sygn. akt II FSK 2126/09
139. wyrok NSA z dnia 8 marca 2016 r., sygn. akt II FSK 4000/13
140. wyrok NSA z dnia 18 listopada 2016 r., sygn. akt II FSK 2475/14
141. wyrok NSA z dnia 7 sierpnia 2013 r., sygn. akt II FSK 2409/11
142. wyrok WSA w Wrocławiu z dnia 16 czerwca 2009 r., sygn. akt I SA/Wr 258/09, orzeczenie prawomocne
143. wyrok NSA z dnia 16 września 2004 r., sygn. akt FSK 488/04
144. wyrok WSA w Warszawie z dnia 26 lutego 2015 r., sygn. akt III SA/Wa 1799/14, orzeczenie nieprawomocne
145. wyrok TSUE z dnia 10 listopada 2011 r. w sprawie *Foggia*, sygn. akt C-126/10
146. uchwała NSA z dnia 2 kwietnia 2012 r., sygn. akt II FPS 3/11
147. wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 31 sierpnia 2015 r., sygn. akt I SA/Wr 808/15, orzeczenie prawomocne,
148. wyrok NSA z dnia 24 września 2009 r., sygn. akt II FSK 578/08
149. wyrok NSA z dnia 14 marca 2007 r., sygn. akt II FSK 377/06
150. wyrok NSA z dnia 19 listopada 2010 r., sygn. akt II FSK 1297/09
151. wyrok TSUE z 12 września 2006 r. w sprawie *Cadbury Schweppes*, sygn. akt C-196/04
152. wyrok TK z dnia 14 czerwca 2006 r., sygn. akt K 53/05
153. wyrok TSUE z dnia 2 maja 2006 r. w sprawie *Eurofood IFSC Ltd.*, sygn. akt C-341/04
154. wyrok TSUE z dnia 9 marca 1999 r. w sprawie *Centros Ltd*, sygn. akt C-212/97
155. wyrok TSUE z dnia 31 marca 1993 r. w sprawie *Kraus*, sygn. akt C-19/92
156. wyrok TSUE z dnia 30 listopada 1995 r. w sprawie *Gebhard*, sygn. akt C-55/94
157. wyrok TSUE z dnia 11 marca 2004 r. w sprawie *De Lasteyrie du Saillant*, sygn. akt C-09/02
158. wyrok TSUE z dnia 29 listopada 2011 r. w sprawie *National Grid Indus BV*, sygn. akt C-371/10
159. wyrok NSA z dnia 22 lutego 2011 r., sygn. akt II FSK 223/10

Zalecenia/Raporty

1. Raport NIK, *Nadzór organów podatkowych i organów kontroli skarbowej*, Warszawa – 17.04.2015 r., nr 27/2015/P/14/013/KBF
2. Raport OECD, „*Szkodliwa konkurencja podatkowa: nowy światowy problem*”, Paryż 1998 r.

3. Zalecenie Komisji Europejskiej z dnia 6 grudnia 2012 r. w sprawie agresywnego planowania podatkowego
4. Zalecenie Komisji Europejskiej z dnia 6 grudnia 2012 r. w sprawie środków mających na celu zachęcenie państw trzecich do stosowania minimalnych norm dobrych rządów w dziedzinie opodatkowania

Wykaz aktów prawnych

1. Dyrektywa Rady 2009/133/WE z dnia 19 października 2009 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, podziałów przez wydzielenie, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów dotyczących spółek różnych państw członkowskich oraz przeniesienia statutowej siedziby SE lub SCE z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego (Dz.U.UE L.2009.310.34 ze zm.)
2. Dyrektywa Rady 2011/96/UE z dnia 30 listopada 2011 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich (Dz.U.UE L.2011.345.8 ze zm.)
3. Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. U. UE L.2006.347.1 ze zm.)
4. Dyrektywa Rady 2003/49/WE z dnia 3 czerwca 2003 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego do odsetek oraz należności licencyjnych między powiązаныmi spółkami różnych Państw Członkowskich (Dz.U. UE.L.2003.157.49 ze zm.)
5. Dyrektywa Rady 2016/1164/UE z dnia 12 lipca 2016 r. ustanawiająca przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego (Dz.U. UE.L.2016.193.1164 ze zm.)
6. Wielostronna Konwencja w sprawie wdrożenia do umów o unikaniu podwójnego opodatkowania podatkowych instrumentów zapobiegania zmniejszaniu podstawy opodatkowania i transferowi zysków („Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting”(Dz.U. z 2017 r., poz.2104)
7. Traktat o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Dz.U. z 2004 r. Nr 90, poz 864/2 ze zm.)
8. Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U z 2004 r. Nr 54, poz 535 ze zm.)
9. Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 1992 r. Nr 21, poz. 86 ze zm.)
10. Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 1991 r. Nr 80, poz. 350 ze zm.)
11. Ustawa z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz.U. z 2000 r. Nr 86, poz. 959 ze zm.)
12. Ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz.U. z 1983 r., Nr 45, poz. 207 ze zm.)
13. Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz. U. z 2016 r. poz. 716 ze.zm).

14. Ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz.U. z 1998 r. Nr 144, poz. 930 ze zm.)
15. Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 1997 r. Nr 137, poz. 926 ze zm.)
16. Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks Cywilny (Dz.U. z 1964 r. Nr 16, poz. 93 ze zm.)
17. Ustawa z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych (Dz.U. z 2000 r. Nr 94, poz. 1037 ze zm.)
18. Ustawa z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (Dz.U. z 1999 r. Nr 83, poz. 930 ze zm.)
19. Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 1994 r. Nr 121, poz. 591 ze zm.)
20. Umowa między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Republiki Cypru w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku, sporządzona w Warszawie dnia 4 czerwca 1992 r. (Dz. U. z 1993 r. Nr 117, poz. 523, ze zm.)
21. Konwencja między Rzeczpospolitą Polską a Wielkim Księstwem Luksemburga w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku, sporządzona w Luksemburgu dnia 14 czerwca 1995 r. (Dz. U. z 1996 r. Nr 110, poz. 527 ze zm.)
22. Umowa między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Słowacką w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku, sporządzona w Warszawie dnia 18 sierpnia 1994 r. (Dz. U. z 1996 r. Nr 30, poz. 131 ze zm.)
23. Umowa między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Zjednoczonych Emiratów Arabskich w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, sporządzona w Abu Zabi dnia 31 stycznia 1993 r. (Dz. U. z 1994 r. Nr 81, poz. 373 ze zm.)
24. Umowa między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Malty w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, sporządzona w La Valetta dnia 7 stycznia 1994 r. (Dz. U. z 1995 r. Nr 49, poz. 256 ze zm.)
25. Konwencja między Rzeczpospolitą Polską a Królestwem Niderlandów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, podpisana w Warszawie dnia 13 lutego 2002 r. (Dz. U. z 2003 r. Nr 216, poz. 2120)
26. Umowa między Rządem Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej a Rządem Stanów Zjednoczonych Ameryki o uniknięciu podwójnego opodatkowania i zapobieżeniu uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, podpisana w Waszyngtonie dnia 8 października 1974 r. (Dz. U. z 1976 r. Nr 31, poz. 178)
27. Umowa między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Federalną Niemiec w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i od majątku, podpisana w Berlinie dnia 14 maja 2003 r. (Dz. U. z 2005 r. Nr 12, poz. 90)
28. Konwencja między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Królestwa Szwecji w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, podpisana w Sztokholmie dnia 19 listopada 2004 r. (Dz. U. z 2006 r. Nr 26, poz. 193)

29. Konwencja między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Węgierską w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku, sporządzona w Budapeszcie dnia 23 września 1992 r. (Dz. U. z 1995 r. Nr 125, poz. 602)
30. Umowa między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Bułgarii w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku, sporządzona w Warszawie dnia 11.04.1994 r. (Dz. U. z 1995 r. Nr 137, poz. 679)
31. Konwencja między Rzeczpospolitą Polską a Królestwem Arabii Saudyjskiej w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu oraz Protokół do tej Konwencji, podpisane w Rijadzie dnia 22.02.2011 r. (Dz. U. z 2012 r., poz. 502)
32. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 23 kwietnia 2015 r. w sprawie określenia krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową w podatku dochodowego od osób fizycznych (Dz.U. z 2015 r., poz. 599)
33. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 23 kwietnia 2015 r. w sprawie określenia krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (Dz.U. z 2015 r., poz. 600)
34. Rozporządzenie z dnia 10 września 2009 r. w sprawie sposobu i trybu określenia dochodów osób prawnych w drodze oszacowania oraz sposobu i trybu eliminowania podwójnego opodatkowania osób prawnych w przypadku korekty zysków podmiotów powiązanych (Dz.U. z 2009 r. Nr 160, poz. 1268 ze zm.).
35. Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie "Zasad techniki prawodawczej" (t.j. Dz.U. z 2016 r., poz. 283)
36. Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 8 czerwca 2017 r. w sprawie określenia wzoru uproszczonego sprawozdania w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (Dz U. z 2017 r., poz. 1176).
37. Ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 1998 r. Nr 144, poz. 931)
38. Ustawa z dnia 18 listopada 2004 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2004 r. Nr 254, poz. 2533)
39. Ustawa z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2006 r. Nr 217, poz. 1589)
40. Ustawa z dnia 6 listopada 2008 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2008 r. Nr 209, poz.1316)
41. Ustawa z dnia 25 listopada 2010 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz.U. z 2010 r. Nr 226, poz. 1478)
42. Ustawa z dnia 8 listopada 2013 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku tonażowym (Dz.U z 2013 r., poz.1387)
43. Ustawa z dnia 29 sierpnia 2014 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2014 r., poz. 1328)
44. Ustawa z dnia 9 października 2015 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2015 r., poz. 1932)

45. Ustawa z dnia 5 sierpnia 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2015 r., poz. 1197)
46. Ustawa z dnia 5 września 2016 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2016 r., poz. 1550)
47. Ustawa z dnia 29 listopada 2016 r.o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2016 r., poz. 1926).
48. Ustawa z dnia 27 października 2017 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz.U. z 2017 r., poz. 2175).
49. Ustawa z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2016 r., poz. 846)
50. Protokół zmieniający Konwencję między Rzeczpospolitą Polską a Wielkim Księstwem Luksemburga w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku, sporządzoną w Luksemburgu dnia 14 czerwca 1995 r. podpisany 7 czerwca 2012 r. (Dz.U. z 2013 r., poz. 964)
51. Protokół między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Republiki Cypru o zmianie Umowy między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Republiki Cypru w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku, sporządzonej w Warszawie dnia 4 czerwca 1992 r., podpisany w Nikozji dnia 22 marca 2012 r. (Dz.U. 2012 r., poz. 1383).
52. Ustawa z dnia 12 września 2002 roku o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2002 r. Nr 169, poz. 1387)
53. Ustawa z dnia 25 września 2015 r. o zmianie niektórych ustaw w związku ze wspieraniem innowacyjności (Dz.U. z 2015 r. poz.1767)
54. Ustawa z dnia 18 marca 2011 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy - Prawo o miarach (Dz.U. z 2011 r. Nr 64, poz. 332)
55. Ustawa z dnia 6 lipca 2016 r. o podatku od sprzedaży detalicznej (Dz.U. z 2016 r., poz. 1155).
56. Ustawa z dnia 22 maja 2003 r. o działalności ubezpieczeniowej (Dz. U. z 2013 r., poz. 950 ze zm.)
57. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 17 czerwca 2013 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie sposobu i trybu określania dochodów osób prawnych w drodze oszacowania oraz sposobu i trybu eliminowania podwójnego opodatkowania osób prawnych w przypadku korekty zysków podmiotów powiązanych (Dz. U. 2013 r., poz. 768).