

Zmiany w opodatkowaniu utrudniają optymalizację

Nowe bądź zmodyfikowane umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, np. z Cyprem czy Luksemburgiem, oraz zmiany w ustawach o PIT i CIT, w tym także planowane, mają na celu uszczelnienie systemu podatkowego. Ministerstwo Finansów chce też wprowadzić do ordynacji generalną klauzulę przeciw unikaniu opodatkowania (antyabuzywną)



Czy podatnicy nie ułatwili resortowi zadania, składając wnioski o interpretacje indywidualne, w których opisywali mechanizmy optymalizacyjne?

Grzegorz Kujawski

Wydaje mi się, że istniało pewnego rodzaju przyzwolenie ministerstwa na optymalizację. W interpretacjach indywidualnych dyrektorzy izb skarbowych pozwalali na stosowanie rozwiązań o takim charakterze, ale w zamian otrzymywali informacje o mechanizmach, które wykorzystują podatnicy. Zdarzało się też nierzadko, że fiskus był zaskakiwany pytaniami i początkowo nie wiedział, jakie stanowisko zająć. W praktyce wyglądało to tak, że w odpowiedzi na pierwsze wnioski podatnicy otrzymywali pozytywne interpretacje, ale potem - w analogicznych przypadkach - negatywne.

Obecnie front zmienia samo Ministerstwo Finansów. Proponowało m.in. podniesienie stawek za wydawanie interpretacji indywidualnych oraz ograniczenie ich wyłącznie do zdarzeń przyszłych. Zapowiedziało również wprowadze-

nie ogólnej klauzuli przeciw unikaniu opodatkowania. Jeśli te wszystkie pomysły staną się obowiązującym prawem, to w mojej ocenie podatnicy nie będą skłonni występować o interpretacje i tym samym przekazywać fiskusowi informacji o mechanizmach optymalizacyjnych. Tak więc to działa w obie strony.

Małgorzata Samborska

Podatnicy występowali o interpretacje, bo chcieli się zabezpieczyć na wypadek zmiany podejścia organów podatkowych do przepisów, które się... nie zmieniły. Problem w tym, że fiskus modyfikuje stanowisko dość często - albo po prostu w tym samym czasie prezentuje sprzeczną wykładnię. Dzieje się tak nawet wtedy, gdy prawo jest stabilne. Najgorsza jest jednak widoczna ostatnio praktyka wydawania interpretacji wbrew literalnemu brzmieniu regulacji. Dyrektorzy izb skarbowych powołują się wówczas na „ducha ustawy” i stosując wykładnię celowościową, kwestionują rozwiązania, które wcześniej uznawali za prawidłowe i które pozostają w zgodzie z lite-

rą prawa. To sprawia, że podatnicy nie mają żadnej pewności co do tego, jak należy rozumieć obowiązujące przepisy i czy ich działania nie zostaną w przyszłości zakwestionowane. Przy takim podejściu klauzula antyabuzywna nie jest nawet potrzebna, skoro fiskus przedkłada cel nad brzmienie ustawy. Tym bardziej że chodzi tu o cel, który fiskus sam sobie określa, a nie taki, o którym myślał ustawodawca.

Mirośław Michna

Interpretacje indywidualne miały z założenia służyć Ministerstwu Finansów, tymczasem praktyka poszła w innym kierunku. Stały się one narzędziem do zabezpieczania interesów podatników, w tym także potwierdzania sposobów optymalizacji podatkowej. Niewątpliwie nie jest to zgodne z polityką i oczekiwaniami ministerstwa, które poprzez interpretacje stara się kształtować w odpowiedni sposób zachowania podatników, m.in. pozbawiając ich pewnych możliwości optymalizacji. Coraz częściej dyrektorzy izb skarbowych uznają stanowiska podatników za nie-



MAŁGORZATA SAMBORSKA
doradca podatkowy,
dyrektor w Grant Thornton

prawidłowe. Celem jest ochrona interesów Skarbu Państwa. Dzieje się tak nawet w sprawach, w których ukształtowana jest linia orzecznicza sądów. Organy podatkowe mają więc świadomość, że podatnik, który zaskarży niekorzystną interpretację, wygra sprawę w sądzie administracyjnym. Taka taktyka jest obliczona na opóźnienie wdrożenia niektórych rozwiązań i dotyczy to w szczególności optymalizacji. Podatnicy nie pozostają jednak bierni i starają się rozbijać zagadnienia optymalizacyjne na wiele pojedynczych pytań. Dzięki temu dyrektorzy izb skarbowych, odpowiadający na nie w interpretacjach, często nie są w stanie odczytać intencji pytającego.

Leszek Białoń

Interpretacje indywidualne są bardzo ważne, bo wyznaczają obecnie granice optymalizacji podatkowych. Firmy decydują się na wdrożenie rozwiązań zmniejszających zobowiązania dopiero po upewnieniu się, że są one akceptowane przez urzędy, czyli po uzyskaniu odpowiedniej interpretacji. To jest powszechna praktyka. Jeśli fiskus nie zgadza się na jakieś rozwiązanie, daje temu wyraz. Rzeczywiście, w większości sytuacji, gdy nie rozbijamy problemu na wiele drobniejszych kwestii, dajemy organom podatkowym jasną informację o mechanizmie optymalizacji. Chciałbym też zwrócić uwagę, że wszelkie ograniczenia w dostępie do interpretacji – wysokie opłaty, czy też wymogi proceduralne – mogłyby pozbawić wielu podatników ważnych wytycznych potrzebnych w planowaniu kosztów działalności.

Paweł Tomczykowski

Ministerstwo Finansów przez lata zdawało sobie sprawę z tego, jakie struktury są stosowane przez firmy. Wiedziało, jak funkcjonują rozwiązania uwzględniające spółki komandytowo-akcyjne i fundusze inwestycyjne zamknięte. Prezentowało jednak pragmatyczne podejście do optymalizacji, bo przecież nie były to działania contra legem. Można było odnieść wrażenie, że traktowana była ona jako coś naturalnego. Dopiero jakiś czas temu podjęte zostały działania w celu wyeliminowania z rynku niektórych mechanizmów. W mojej ocenie przyczyną zmiany podejścia ministra finansów była uchwała NSA z 16 stycznia 2012

r. dotycząca spółek komandytowo-akcyjnych (zgodnie z nią akcjonariusz SKA był zobowiązany do zapłaty podatku dopiero w momencie otrzymania dywidendy z niej – red.). Spowodowała ona, że możliwe stały się tanie optymalizacje podatkowe, a więc dostępne dla bardzo licznej grupy zainteresowanych. Dodatkowo minister finansów przyparł do muru wydał interpretację ogólną, która była pozytywna dla podatników. I stało się – optymalizacja przestała być elitarna, a stała się niemalże powszechna. Od tego właśnie czasu widzimy nasilone działania MF zmierzające do ograniczenia wszelkich optymalizacji. Jako pierwsze zostały zmienione przepisy dotyczące SKA.

Leszek Białoń

Jeśli chodzi o spółki komandytowo-akcyjne, to niektóre jeszcze przez kilka – kilkanaście miesięcy pozostaną nieopodatkowane CIT (te, które mają przesunięty rok obrachunkowy w stosunku do roku kalendarzowego – red.). Obecnie jednak ich wykorzystanie w planowaniu podatkowym nie jest bezproblemowe. W wielu przypadkach ministerstwo gra na czas w ten sposób, że opóźnia wydanie interpretacji indywidualnej, zadając pod koniec trzymiesięcznego okresu, w którym powinno to zrobić, wiele pytań, często bezsensownych. W mojej ocenie taka gra z podatnikami jest nie fair, choć zgodna z literalnym brzmieniem przepisów ordynacji.

Mirosław Michna

W dyskusji o optymalizacjach należy się zastanowić, co rozumiemy pod tym pojęciem. Część komentatorów i podatników postrzega je jako negatywne zjawiska, które należy eliminować z życia gospodarczego. Taka jednoznaczna ich ocena jest jednak błędna. Nie można bowiem z góry zakładać, że określone rozwiązania, dające pewne korzyści, są nastawione wyłącznie na uszczuplenie dochodów Skarbu Państwa. Komentatorzy nie zwracają uwagi, że sposobów optymalizacji, czyli rozwiązań nastawionych na obniżenie zobowiązań wobec państwa, jest bardzo wiele. Część z nich jest wprost popierana przez państwo, czego przykładem są ulgi dla rozpoczynających działalność gospodarczą na terenie specjalnych stref ekonomicznych (SSE). Podmiot

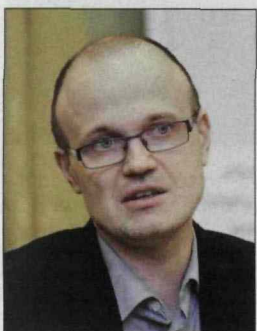
działający na terenie SSE nie płaci przecież podatku. Przyjmuje się, że to jest optymalizacja, która jest dozwolona. Wynika ona z przepisów i ma zachęcać do lokowania biznesu w określonym miejscu. Poza tym coraz więcej się mówi o wprowadzeniu w Polsce regulacji podatkowych dotyczących spółek holdingowych – na wzór innych krajów UE. To rozwiązanie mogłoby zapobiec migracji podatkowej firm za granicę, bo te same cele osiągałyby one na miejscu, w Polsce. Oznacza to, że obecna optymalizacja stałaby się elementem zwykłej działalności biznesowej, niewzbudzającym niczych emocji.

Leszek Białoń

Należy przeanalizować, jak w ogóle optymalizacja jest postrzegana i czy istnieje społeczne przyzwolenie na nią. Wydaje się, że nie ma ona najlepszej prasy. Przypomnijmy sobie histerię, jaką wywołały w mediach działania jednej z firm odzieżowych (przeniesienie praw do znaku towarowego do spółki zarejestrowanej na Cyprze – red.), czy nieprzychylnie komentarze na temat SKA. Część komentatorów niesłusznie utożsamia optymalizację z oszustwami podatkowymi, takimi jak karuzele podatkowe czy inne wyłudzenia VAT. A przecież tutaj nie ma mowy o optymalizacjach, tylko o operacjach o charakterze przestępczym. Optymalizacja podatkowa mieści się w ramach prawa i prowadzi do zmniejszenia kosztów. A taki cel przyświecać powinien każdemu racjonalnie działającemu przedsiębiorcy. Co więcej, takie działania zyskują aprobatę zarówno sądów polskich, jak i Trybunału Sprawiedliwości UE. Myślę, że to ważna kwestia, by uświadomić sobie, że w innych krajach, nawet o dość restrykcyjnych systemach podatkowych i mimo istnienia ogólnych klauzul przeciw unikaniu opodatkowania, planowanie podatkowe jest uznawane za normalne, legalne i dopuszczalne. Jako doradcy podatkowi powinniśmy więc cierpliwie tłumaczyć, że optymalizacja to nie jest wyłudzenie podatków.

Jacek Aninowski

Przykład wspomnianej firmy odzieżowej pokazuje, jakie może być zagrożenie ze strony organów podatkowych po wprowadzeniu ogólnej klauzuli przeciw obejściu prawa podat-



JACEK ANINOWSKI
dyrektor generalny
ds. obsługi postępowań,
Instytut Studiów
Podatkowych
Modzelewski
i Wspólnicy



LESZEK BIAŁON
doradca podatkowy,
wspólnik GWW Tax

kowego. Warto przy tej okazji zwrócić uwagę, że założenia do projektu (zmian w ordynacji – red.), które o tym mówią, mogą się różnić od gotowego projektu, a jeszcze inna może być praktyka stosowania nowych przepisów. Nie uspokajają mnie również wypowiedzi urzędników, którzy wskazują że nie należy się obawiać klauzuli, ponieważ nad jej prawidłowym stosowaniem będzie czuwało Ministerstwo Finansów. Mój sceptycyzm wynika z doświadczeń z lat poprzednich. Obawiam się więc, że pewne standardowe działania optymalizacyjne zostaną napiętnowane.

Zgadzam się, że pojęcie optymalizacji należy rozumieć szeroko. Będzie nią nie tylko prowadzenie biznesu na terenie SSE, ale również rozpoczęcie działalności gospodarczej przez osobę dotychczas zatrudnioną na podstawie umowy o pracę. W ten sposób optymalizuje, czyli zmniejsza ona przecież swoje obciążenia publicznoprawne. Przedsiębiorcy nie mogą być postrzegani jako grupa, która korzystając z dostępnych rozwiązań prawnych, uchyla się czy też unika płacenia podatków. Takie rozumowanie nie prowadzi do niczego dobrego.

W planowaniu podatkowym chodzi bowiem o racjonalne działania nastawione na osiągnięcie celu ekonomicznego oraz zgodne z prawem.

Jeśli chodzi o klauzulę przeciw obejściu prawa podatkowego, to obawiam się kazuistycznego podejścia Ministerstwa Finansów, czyli określenia enumeratywnie (w konkretnym zamkniętym katalogu – red.) działań, które podatnicy mogą podejmować, i tych, które są zakazane i traktowane jako unikanie opodatkowania.

Takie podejście resort zaproponował, wprowadzając zmiany w opodatkowaniu SKA. Bez znaczenia dla ministerstwa był fakt, że spółki komandytowo-akcyjne to nie był wymysł podatkowy, ale że powstały na gruncie kodeksu spółek handlowych. Są to firmy powoływane w określonym celu handlowo-ekonomicznym. Tymczasem Ministerstwo Finansów potraktowało SKA jak sztuczne struktury służące obejściu prawa podatkowego. Odczytuję zmiany dotyczące opodatkowania SKA, a wprowadzone od 1 stycznia tego roku, jako walkę o każdą złotówkę. Takie działania nie mają jednak sensu.

Jarosław Bieroński

Granice dopuszczalnej optymalizacji podatkowej były i są określane w dwojaki sposób: w drodze interpretacji indywidualnych oraz w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania.

Zacznijmy od interpretacji. W praktyce organy podatkowe zmieniają swoje korzystne stanowiska, jeśli tylko zorientują się, że jakieś rozwiązanie prowadzi do optymalizacji, której nie chcą uznać za dopuszczalną (tak było np. ze zwolnieniem z podatku wypłat z tytułu likwidacji spółki osobowej powstałej z przekształcenia spółki kapitałowej, np. z o.o.). W efekcie sprawy trafiają do sądów administracyjnych i one zwykle orzekają na korzyść podatników. To pokazuje, że dobrze sformułowana klauzula obejścia prawa podatkowego leży zarówno w interesie fiskusa, jak i podatników.

Granice dopuszczalnej optymalizacji wyznaczają również nowe umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz zmiany w dotychczasowych umowach. Dotyczy to również umów o wymianie informacji w sprawie stosowania ustawodawstwa krajowego (to jest zresztą obszar, w którym Polska ma wiele do nadrobienia, ponieważ takich porozumień jest niewiele).

Dobrze skonstruowana klauzula antyabuzyjna powinna precyzować kryteria, na podstawie których można by rozstrzygnąć, czy mamy do czynienia z dopuszczalną optymalizacją opodatkowania, czy nie.

Interpretacje indywidualne należy odróżnić od ogólnych. W zeszłym roku minister finansów wydał kilka korzystnych dla podatników interpretacji ogólnych, które są racjonalne, a czasem powodują nawet obniżenie wpływów budżetowych. Przykładowo, chodzi o rozstrzygnięcie w sprawie stosowania limitów kosztów najmu samochodów czy zwolnienia z podatku zagranicznych funduszy inwestycyjnych. Minister wbrew dotychczasowej praktyce organów wyjaśnił, że zagraniczny fundusz nie musi być opodatkowany w kraju siedziby, żeby jego dochody były zwolnione z podatku w Polsce. Wystarczy, że ma tam rezydencję podatkową i w Polsce może być już wolny od daniny. A zatem interpretacje ogólne racjonalizują praktykę. Z kolei w interpretacjach indywidualnych odnosząc się

do przepisów w sposób nadmiernie funkcjonalny, organy starają się wypełnić lukę w postaci braku ogólnej klauzuli przeciwko obejściu prawa podatkowego.

Jak powinny być zatem określone granice optymalizacji podatkowej? Czy ogólna klauzula antyabuzyjna ujęta w ordynacji będzie właściwym sposobem na wyznaczenie takich granic, czy lepiej byłoby poprawić przepisy prawa materialnego, np. zawarte w ustawie o CIT?

Paweł Tomczykowski

Należy mieć nadzieję, że ogólna klauzula nie wyeliminuje optymalizacji podatkowej jako takiej, a jedynie wyznaczy dopuszczalne granice jej stosowania. Nie możemy wylać dziecka z kąpielą, bo w dobie globalnej konkurencji nie stać na to ani naszego kraju, ani naszych przedsiębiorców. W Polsce zawsze zresztą większym problemem było właściwe stosowanie prawa podatkowego, a nie sama jego litera. Dlatego obawiam się, że w pierwszej fazie po wdrożeniu klauzula będzie stanowiła nowy, źle wykorzystywany i pojmowany przez organy podatkowe oręż wobec przedsiębiorców. Praktyka może być taka, że Ministerstwo Finansów wystrzeżli z dział największego kalibru (np. uznając pewne transakcje za obejście prawa podatkowego) tylko po to, aby w perspektywie 2–3 lat spotkać się z podatnikami w sądzie i doprowadzić do ustalenia jakiejś rozsądnej, racjonalnej linii orzeczniczej. Nie mam jednak wątpliwości, że nasze firmy będą dalej dążyły do optymalizowania swoich zobowiązań publicznoprawnych, bo inaczej bardzo traciłyby wobec swoich zagranicznych konkurentów, a przecież muszą się rozwijać. Warto podkreślić ten właśnie aspekt całej sprawy, bo jesteśmy wciąż młodą gospodarką rynkową; w tym roku będziemy mieli 25. rocznicę przemian ustrojowych, a wciąż w wielu branżach konkurujemy głównie kosztami pracy. Nie jesteśmy tak innowacyjni, jak powinniśmy czy chcielibyśmy być. Jasne, jest tego wiele przyczyn, także podatkowych. Polskie prawo podatkowe np. bardziej wspiera nabywanie nowych technologii niż ich samodzielne wytwarzanie. Przedsiębiorca budując przewagę konkurencyjną, musi we



JAROSŁAW BIEROŃSKI
radca prawny, starszy
partner w kancelarii
Sołtysiński
Kawecki & Szlęzak



GRZEGORZ KUJAWSKI
doradca podatkowy,
partner w KNDP
Kolibski Nikończyk Dec
i Partnerzy



MIROSŁAW MICHNA
doradca podatkowy,
partner w KPMG

wszystkich obszarach swojej działalności eliminować nieefektywność, bo to samo na pewno robią inni. Tu dojdziemy do sfery finansowej i do optymalizacji podatkowych. Często firmy decydują się na nie, bo mają świadomość, że konkurent już to robi lub zrobił.

Małgorzata Samborska

Zauważmy, że w ostatnich latach samo sformułowanie „optymalizacja podatkowa” nabrało w powszechnym odbiorze lekko pejoratywnego zabarwienia. Lepiej brzmi „planowanie podatkowe”, ale nie chodzi tylko o kwestie językowe. Urzędnicy czy zwykli obywatele raczej nie mają nic przeciwko optymalizacji kosztów, postrzegając ją jako coś pozytywnego, natomiast niechętnie patrzą na optymalizację podatkową. A w praktyce chodzi o to samo. Z punktu widzenia menedżerów obciążenia podatkowe to takie same koszty jak każde inne. Zupełnie naturalne jest to, że zarząd jest zobowiązany, przed właścicielami i inwestorami, do redukcji obciążeń podatkowych i budowania efektywnej struktury, oczywiście o ile takie działania są zgodne z prawem.

Jeśli więc chodzi o granice optymalizacji, to jestem za tym, aby wyznaczało je dobre prawo materialne. Paweł Tomczykowski wspominał o innowacyjności. Po stronie państwa leży inicjatywa ustawodawcza, jeśli chodzi o wspieranie polskiej przedsiębiorczości i innowacyjności. I to powinno być jego celem, a nie wprowadzanie klauzul lub wydawanie interpretacji niezgodnych z literą prawa. Jeśli w prawie są luki, rząd może je przecież wyeliminować.

Z drugiej strony, trudno się dziwić działaniom Ministerstwa Finansów. Resort wykorzystuje sprzyjający klimat społeczny, o którym świadczy chociażby oburzenie związane z optymalizacją znaku towarowego przez wspomnianą już tu firmę odzieżową, któremu towarzyszyło hasło: „Bojkotuję oszustów podatkowych”. Działania ministerstwa wpisują się też w przedsięwzięcia organizacji światowych, takich jak OECD, grupy G8 czy G20. Zastanawiające byłoby więc, gdyby resort nie wykorzystywał tej szansy. Mam też wrażenie, że niektóre działania czy ich zapowiedzi mają charakter czysto prewencyjny. Pewne propozycje czy założenia są ogłaszane z dużym wyprzedzeniem nie po to,

aby je jak najszybciej wprowadzać w życie, ale po to, aby zniechęcić do optymalizacji jak największą liczbę podatników.

Bartosz Miłaszewski

W mojej ocenie przyczyną zmian w podejściu Ministerstwa Finansów mogło być to, że stosowanie rozwiązań zmniejszających zobowiązania podatkowe stało się powszechną praktyką zarezerwowaną nie tylko dla dużych międzynarodowych firm, ale i tych średniej wielkości, a nawet małych. Nie było już niczym nadzwyczajnym optymalizowanie znaku towarowego, wykorzystanie SKA czy rozwiązań funkcjonujących w takich jurysdykcjach jak Cypr, Luksemburg albo Słowacja. Produkty oparte na prawie tych państw i umowach z nimi stały się dostępne dla szerokiej rzeszy przedsiębiorców. Ten trend został dostrzeżony przez Ministerstwo Finansów i mógł spowodować działania prewencyjne.

Zastanawiam się, czy po zmianach w prawie nastąpi fala rezygnacji ze sprzedaży usług optymalizacyjnych. Klienci mogą zażądać odejścia od praktyki pisania wniosków o interpretacje podatkowe, by zbyt wcześnie nie odkrywać kart przed organami podatkowymi. Mogą chcieć, aby doradca wskazał prawidłowe rozwiązanie i podpisał się pod nim, czyli wziął za nie pełną i wyłączną odpowiedzialność – co, oczywiście, w świetle profesjonalnego podejścia organów podatkowych może być problematyczne.

Grzegorz Kujawski

Myślę, że wprowadzenie ogólnej klauzuli przeciw obejściu prawa podatkowego spowoduje, iż podatnicy zwrócą się do doradców, aby ci szczegółowo opisywali cel biznesowy określonych operacji (który będzie je dostatecznie uzasadniał – tak aby klauzula nie miała zastosowania – red.) i wskazali, jak je bezpiecznie przeprowadzić. Może to doprowadzić do sytuacji, w której taki cel będzie po prostu wymyślany. Spowoduje to istotny wzrost kosztów doradztwa podatkowego, gdyż będzie się wiązać ze znacznym nakładem pracy. Być może MF doszło do przekonania, że optymalizacje powinni wymyślać ekonomiści, a nie prawnicy. Szczerze mówiąc, bardzo sceptycznie patrzę na propozycje resortu dotyczące klauzuli antyabuzywnej.

Mam wrażenie, że MF chce mieć wszystko – osiągnąć efekt prewencyjny i mieć narzędzia do późniejszej kontroli. Które ze zmian proponowanych przez resort są potrzebne, a które zbędne?

Jarosław Bieroński

Jeśli chodzi o zmiany w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania, to należy pamiętać, że nie zawsze są to rozwiązania dobre dla samego budżetu. Zdarza się, że państwo negocjujące błędnie zakłada, że druga strona przestrzegająca sobie w konwencji prawo wyłącznego opodatkowania danego dochodu, będzie rzeczywiście pobierać daninę. Umyka uwadze, że na gruncie np. prawa krajowego dany dochód jest u drugiej strony zwolniony z podatku. Taka sytuacja jest dość powszechna z powodu panującej między państwami konkurencji podatkowej. Działania jednego państwa negocjującego (np. Polski) są więc niewystarczające, bo pozostałe – zachęcając zwolnieniami podatkowymi – dążą do tego, aby ściągnąć kapitał do siebie. To dlatego MF chce uzupełnić instrumenty wynikające z umów nowymi przepisami – o zagranicznych spółkach kontrolowanych (CFC) i ustanawiającymi klauzulę antyabuzywną.

Leszek Białoń

W Polsce uszczelniamy prawo renegotiując m.in. umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, a wykorzystują to państwa, które żyją z inżynierii finansowej. Przykładem jest Luksemburg, który wprowadził niedawno rozwiązania korzystne m.in. dla polskich podatników. Luksemburg usprawnia działanie specjalnych funduszy inwestycyjnych oraz stworzył specjalne spółki komandytowe, które doskonale zastępują polskie spółki komandytowo-akcyjne w strukturach optymalizacyjnych, wykorzystujących FIZ. Holandia również promuje specjalne spółki osobowe, które próbuje dodatkowo uatrakcyjnić prawnie tak, aby ściągnąć kapitał. Takie kraje w oczach inwestorów z Polski przejmują rolę, jaką do niedawna pełniły Cypr, Słowacja, ZEA czy Malta. Konkurencja podatkowa wciąż istnieje, nawet w samej UE, zatem poważne ograniczenie optymalizacji może odbić się polskiej gospodarce czkawką. Kapitał nie tylko nie zostanie opodatkowany u nas, ale



BARTOSZ MIŁASZEWSKI
doradca podatkowy,
partner zarządzający
w RSM Poland KZWS

ucieknie za granicę, bo nie będzie się go opłacało reinwestować w Polsce.

Uważam też, że klauzula przeciw obejściu prawa podatkowego zaproponowana przez MF jest niepotrzebna, aby osiągnąć cele, jakimi resort usprawiedliwia jej wprowadzenie. Istnieje już w prawie instrument, którym można zapobiegać większości sztucznych struktur podatkowych. Jest nim art. 11 ustawy o CIT, mówiący, że jeśli na skutek transakcji z podmiotem powiązanym podatnik nie wykazuje dochodu, jakiego należałoby od niego oczekiwać, gdyby te powiązania nie istniały, organy podatkowe mogą ustalić właściwy dochód w celu jego opodatkowania. Pamiętajmy, że optymalizacje dotyczą niemal wyłącznie podmiotów powiązanych.

Mam również wątpliwości, czy resort jest w stanie napisać dobrą klauzulę, biorąc pod uwagę wytyczne Trybunału Konstytucyjnego. Nie da się w niej uniknąć sformułowań nieostrych, ocennych, które mogą być nadużywane przeciwko podatnikom. Jeśli wejdzie ona w życie, na pewno będzie poddana ocenie TK w świetle wyroku z 2004 r. (trybunał uznał obowiązującą wtedy klauzulę antyabuzywną za niezgodną z konstytucją – red.).

Miroslaw Michna

Klauzula byłaby zbędna, gdyby organy podatkowe miały do dyspozycji wszystkie narzędzia, o których dziś dyskutujemy, czyli odpowiednie zapisy w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz przepisy o CFC. Moim zdaniem będzie ona jedynie pewnego rodzaju straszakiem, który będzie zniechęcał do wyboru bardziej ryzykownego sposobu opodatkowania.

Jeśli zostanie wprowadzona, to ocenimy ją dopiero po minimum trzech latach (kontrola sądowa: 1 rok – WSA, 2 lata – NSA). Mam nadzieję, że organy podatkowe będą bardzo ostrożnie z niej korzystać. Podatnicy będą jednak w gorszej sytuacji niż dziś, gdy klauzuli nie ma.

W naszej dyskusji wskazaliśmy też, że poprzez optymalizacje podatkowe wspomagamy podatników, którzy chcą osiągnąć przewagę konkurencyjną na rynku. Zwróćmy jednak uwagę na to, że po drugiej stronie zawsze mamy przedsiębiorców, którzy płacą wyższy podatek. W efekcie zawsze

będziemy spotykali się z zarzutem, dlaczego on płaci mniej niż ja.

Jacek Aninowski

Nie obawiałbym się klauzuli, gdybym żył w innym kraju. Rozumiem, że motywem jej wprowadzenia są wytyczne i decyzje podejmowane za granicą (np. wytyczne OECD). Nie boję się przepisów, ale tego, jaka będzie praktyka i jak zostanie ona skontrolowana przez sądy administracyjne. Można spokojnie założyć, że większość spraw wynikających z klauzuli będzie kontrolowana przez NSA, a z orzecznictwem w sprawach podatku dochodowego bywa różnie. Ostatnio mocną krytykę tego orzecznictwa zawarł Trybunał Konstytucyjny w uzasadnieniu do wyroku o nieujawnionych źródłach przychodów. TK skrytykował praktykę i to, co z tą praktyką zrobiła kontrola sądownoadministracyjna.

Zgadzam się z opiniami, że przepisy prawa materialnego są wystarczające do ograniczenia optymalizacji. Mało tego, już obecna ordynacja podatkowa zawiera niezbędne regulacje. Wystarczy zacząć stosować art. 199a. Zgodnie z par. 1 tego artykułu organ podatkowy dokonując ustalenia treści czynności prawnej, uwzględnia zgodny zamiar stron i cel czynności, a nie tylko dosłowne brzmienie oświadczeń woli.

Jarosław Bieroński

Do tej pory w Polsce żadna klauzula przeciw unikaniu opodatkowania ostatecznie się nie obroniła. Należy pamiętać, że – zgodnie z założeniami do projektu zmian w ordynacji – to nie będzie jeden nowy przepis, a wiele zmian zarówno w prawie materialnym, jak i proceduralnym. Zakłada się np., że każdy podatnik, który będzie się obawiał, że jego transakcja zostanie potraktowana jako obejście prawa podatkowego, będzie mógł wystąpić o opinię zabezpieczającą (kosztowałaby ona 25 tys. zł) – na kształt obecnej interpretacji. Trzeba pamiętać, że optymalizacja, której miałyby dotyczyć klauzula, nie jest realizowana przez małych podatników. Raczej chodzi o duże przedsiębiorstwa, które mają środki, siły i stosują odpowiednie planowanie podatkowe, aby legalnie zmniejszyć swoje zobowiązania. Jeśli wszystkie te założenia prawodawcy zostaną zrealizowane, to nie mam dużych obaw co do

właściwego brzmienia i charakteru klauzuli. Podzielam zaś obawy dotyczące stosowania jej w praktyce.

Z kolei propozycje zmian dotyczące zagranicznych spółek kontrolowanych (CFC) oceniam jednoznacznie negatywnie. W mojej ocenie projekt co najmniej w dwóch obszarach narusza zobowiązania międzynarodowe Polski. Wiele krajów OECD ocenia, że przepisy o CFC naruszają art. 5, 7 i 10 umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, ponieważ wymierzają podatek od dochodu uzyskanego nie przez podatnika, a przez jego spółkę zależną. Niektóre kraje twierdzą z kolei, że nie ma tu naruszenia. Polska jest w tej drugiej grupie.

Nie ma jednak żadnego kraju, który twierdziłby, że przepisy o CFC są zgodne z postanowieniami umów o unikaniu podwójnego opodatkowania dotyczących dywidendy. Zgodnie z proponowanymi przepisami dywidenda miałaby być opodatkowana w Polsce, zanim zostanie wypłacona w innym kraju. Co to oznacza? Obecnie polska spółka otrzymująca dywidendę musi zapłacić podatek w Polsce i może od niego odliczyć podatek zapłacony za granicą (tzw. kredyt podatkowy), a w konsekwencji zapłaci w Polsce mniejszą daninę. Po zmianach przepisów polska spółka nie będzie mogła odliczyć zagranicznego podatku, ponieważ spółka zależna jeszcze go tam nie zapłaciła, gdyż jeszcze nie wypłaciła dywidendy. W najnowszym komentarzu do umowy modelowej OECD podkreśla się, że przepisy o CFC naruszają prawo do kredytu podatkowego w obrocie międzynarodowym. MF w ogóle się do tego nie odniosło w projekcie.

Ministerstwo już zlikwidowało pewne możliwości optymalizacyjne. Z kolejnymi zamierza to zrobić lub chce je przynajmniej ograniczyć. Pytanie, czy te zapowiedzi zniechęcają podatników do działania, czy wręcz przeciwnie – zachęcają do stosowania rozwiązań, które wciąż są dostępne?

Jacek Aninowski

Raczej motywują do działania. Podobnie jest obecnie z autami z kratką. Od 1 stycznia tego roku salony przeżywają obniżenie, ponieważ firmy wymieniają floty samocho-



PAWEŁ TOMCZYKOWSKI
doradca podatkowy,
partner w kancelarii
Ożóg i Wspólnicy

dowe. Gdyby ustawodawca nie postanowił ograniczyć od 1 kwietnia prawa do odliczenia VAT, to takiego ruchu podatników by nie było. Jeśli chodzi o optymalizację, to wszystkie zmiany spowodują jeden efekt: rozwiązania te będą dostępne dla niewielkiej grupy, która będzie mogła sobie na nie pozwolić. Chodzi więc jedynie o to, aby nie stały się one powszechną praktyką.

Paweł Tomczykowski

Na pewno nie będzie to coś powszechnego. Po wprowadzeniu ogólnej klauzuli i przepisów o CFC przestaniemy mówić o wąsko pojmowanej optymalizacji. Rozpocznie się era planowania podatkowego. A to coś o wiele bardziej skomplikowanego, a jednocześnie coś, co posiada widoczne podwaliny ekonomiczne i wymaga dużej wiedzy merytorycznej.

Bartosz Miłaszewski

Tych, którzy optymalizują swoje podatki, można podzielić na trzy kategorie. Pierwszą stanowią podmioty, które analizują możliwości w tym zakresie przy użyciu swoich służb lub zewnętrznych doradców i poprzedzają oraz popierają swoje działania analizami i opiniami (m.in. interpretacje) potwierdzającymi możliwość stosowania określonych rozwiązań. Ta grupa w dalszym ciągu będzie korzystała z optymalizacji, niezależnie od otoczenia prawnego. Drugą grupę stanowią firmy agresywnie podchodzące do planowania podatkowego, których te zmiany również nie powstrzymają od działania. Trzecia grupa to przedsiębiorstwa, które stronią od ryzyka, a więc powstrzymają się od tego rodzaju działań. I to one w praktyce zapłacą za zmiany. Najgorsze jest to, że jest to również grupa, która stanowi największą war-

tość dla gospodarki. Zaliczam do niej m.in. firmy rodzinne, stworzone i kierowane od lat przez najbliższą rodzinę – nie rzadko są to przedsiębiorstwa z wielkimi sukcesami, liderzy w swojej branży, solidni kontrahenci i pracodawcy. Teraz zostaną postawieni w gorszej sytuacji niż ich międzynarodowi konkurenci.

Małgorzata Samborska

Zgadzam się, że duże podmioty nie zrezygnują z optymalizacji. Jedne rozwiązania zostaną zastąpione przez inne. Dobrym przykładem jest renegotiacja umowy z Cyprem, która nie powstrzymała działań optymalizacyjnych, a jedynie wymusiła tworzenie jeszcze jednego ogniwa w strukturze – w formie spółki komandytowej. Jedyną zmianą będzie więc konieczność poniesienia większych kosztów. Firmy będą też musiały w większym stopniu uzasadniać ekonomicznie projekty optymalizacyjne i zadbać o „substancję” w zagranicznej lokalizacji (prowadzenie tam rzeczywistej działalności – red.), co nie będzie proste, ale jednak możliwe.

Jest też grupa ryzykantów, która być może wskutek ograniczenia „prostych” możliwości optymalizacyjnych wybierze szarą strefę. Warto przy tej okazji zwrócić uwagę, że ministerstwo mówi wiele o planowanych działaniach wobec uczciwych podatników, którzy ujawniają dochody i płacą podatki, a niewiele o krokach, które mają zostać podjęte wobec tych, którzy w ogóle nie wywiązują się ze swoich obowiązków lub wyłudniają daniny. Zgadzam się, że klauzula uderzy głównie w uczciwe firmy. Minister zapowiada, że będzie używana kilkanaście razy do roku, w skrajnych przypadkach. Ale przecież nikt tego ani nie zagwarantuje, ani nie zapisze w przepisach.

Leszek Białoń

Jak wielu podatników klauzula będzie w praktyce dotycząca, to się dopiero okaże. Dziś nie wiemy nawet, czy będzie ona miała zastosowanie do skutków podatkowych występujących po dniu jej wejścia w życie, a mających związek z działaniami zainicjowanymi wcześniej. Zmierzam do tego, że w przypadku klauzuli możemy mieć do czynienia z efektywnym działaniem prawa wstecz. Może to pogłębić poczucie niestabilności prawa podatkowego w Polsce.

Jacek Aninowski

Mamy art. 217 konstytucji, zgodnie z którym podstawa opodatkowania musi być określona w ustawie. Obawiam się tego, aby po wejściu w życie klauzuli podstawa opodatkowania nie była ustanawiana przez Ministerstwo Finansów. To jest podstawowy zarzut, który może zbadać również Trybunał Konstytucyjny.

Małgorzata Samborska

Nie wiadomo też, jaka będzie wzajemna relacja przepisów dotyczących zagranicznych spółek kontrolowanych i klauzuli generalnej. Czy te pierwsze będą stanowiły *lex specialis*? Przykładowo, czy jeśli przesłanki do zastosowania regulacji o CFC zostaną spełnione, to organ podatkowy w dalszym ciągu będzie mógł kwestionować całą transakcję z uwagi na obejście prawa podatkowego? To są rozwiązania, które moim zdaniem wzajemnie się wykluczają.

Mirostlaw Michna

Biorąc pod uwagę głosy w naszej dyskusji, można tylko mieć nadzieję, że przepisy dotyczące klauzuli nie zostaną jednak uchwalone.

DEBATĘ PROWADZIŁ

ŁUKASZ ZALEWSKI

ZDJĘCIA WOJCIECH GÓRSKI