

Planowany kształt klauzuli o unikaniu opodatkowania

W ramach szeroko zakrojonych działań zmierzających do uszczelnienia systemu podatkowego Ministerstwo Finansów od 2015 roku planuje wprowadzenie do polskiego prawa podatkowego tzw. klauzuli obejścia prawa (klauzuli o unikaniu opodatkowania). Jest to klauzula generalna, która wyznaczy granice legalnej optymalizacji podatkowej. W przypadku optymalizacji przekraczającej te granice umożliwi organom skarbowym opodatkowanie transakcji gospodarczych tak, jakby optymalizacja nie miała miejsca. Klauzula realizuje zalecenia Komisji Europejskiej przeciwko „agresywnemu planowaniu podatkowemu” (zalecenia nr C(2012) 6608) i zgodnie z planami Ministerstwa Finansów ma wejść w życie 1 stycznia 2016 r. Poniżej przedstawiam opis planowanej konstrukcji wraz z zasadami jej stosowania oraz ze wskazaniem rodzajów struktur, których może ona dotyczyć.

Konstrukcja klauzuli obejścia prawa

Projekt ustawy przewiduje wprowadzenie nowego rozdziału do działu III Ordynacji podatkowej, w którym w przepisach art. 25a–25g uregulowana będzie kwestia „Przeciwdziałania unikaniu opodatkowania”. Projekt wprowadza w art. 25a generalną definicję „unikania opodatkowania”. Na tej podstawie „unikaniem opodatkowania będzie zastosowanie, w sposób zamierzony, sztucznej konstrukcji prawnej, której głównym celem było uzyskanie, nieprzewidzianej w przepisach prawa podatkowego oraz sprzecznej z celem i istotą tych przepisów, znacznej korzyści podatkowej przez podmiot tworzący lub współtworzący sztuczną konstrukcję prawną.”

Natomiast metodą niwelującą skutki unikania opodatkowania będzie, zgodnie z projektowanym art. 25f, opodatkowanie „rzeczywistych zdarzeń gospodarczych oraz typowej konstrukcji prawnej, a także pominięcie sztucznych konstrukcji prawnych” w decyzji wymiarowej określającej zobowiązanie podatkowe.



ALEKSANDRA MIKLASZEWSKA
konsultant podatkowy
KSP Legal & Tax
Advice

W świetle powyższego podstawowe elementy konstrukcyjne pojęcia „unikania opodatkowania”, które decydują o zastosowaniu klauzuli abuzywniej, to:

- a) sztuczna konstrukcja prawna związana z prowadzeniem działalności gospodarczej lub uczestnictwem w działalności gospodarczej,
- b) uzyskanie znacznej korzyści podatkowej, nieprzewidzianej w przepisach prawa podatkowego oraz sprzecznej z celem i istotą tych przepisów,
- c) współtworzenie przez podmiot osiągający znaczną korzyść podatkową lub sztucznej konstrukcji prawnej.

Ad a) Pojęcie sztucznej konstrukcji prawnej

Projekt wprowadza szeroką definicję „konstrukcji prawnej”, przez którą należy rozumieć „jednostronną lub wielostronną czynność prawną lub wzajemnie powiązany zespół czynności prawnych dotyczący zdarzeń związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej lub zdarzeń związanych z uczestnictwem w działalności gospodarczej”. Przez „uczestnictwo w działalności gospodarczej” należy rozumieć posiadanie udziałów, akcji lub zarządzanie podmiotami prowadzącymi działalność gospodarczą. Z pojęcia konstrukcji prawnej wyłączone zostały natomiast czynności:

- z zakresu prawa rodzinnego i opiekuńczego,
- z zakresu spadkobrania,
- dokonane w celu wykonania orzeczenia sądowego lub dokonane w związku z takim orzeczeniem.

Powyższe oznacza, że projekt ogranicza działanie klauzuli o unikaniu opodatkowania głównie do podmiotów prowadzących działalność gospodarczą oraz osób uczestniczących w prowadzeniu takiej działalności jako osoby zarządzające i decydujące, bądź czerpiące z niej zyski pasywne jako udziałowcy lub akcjonariusze. Warto zauważyć, że pojęcie „zdarzeń związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej” nie zostało zdefiniowane, a przez to w żaden sposób ograniczone. Oznacza to, że może być ono interpretowane bardzo szeroko i przede wszystkim odnosić się do całego katalogu podmiotów, które mogą prowadzić

działalność gospodarczą – począwszy od osób fizycznych będących przedsiębiorcami, przez spółki osobowe i handlowe oraz podmioty takie jak fundacje i stowarzyszenia. Do takiego samego zakresu podmiotów będzie odnosiło się posiadanie udziałów lub akcji bądź zarządzanie takim podmiotem, uznawane za uczestnictwo w działalności gospodarczej.

Ponadto klauzula rozszerza swoje zastosowanie do zdarzeń związanych z prowadzeniem działalności, a zatem nie tylko zdarzeń bezpośrednio wynikających z prowadzenia działalności lub uczestnictwa w niej. Dodatkowo warto zaznaczyć, że takie czynności jak np. zarządzanie majątkiem osobistym, nie zostały wyłączone spod działania klauzuli. Oznacza to, że klauzula będzie dotyczyła także optymalizacji stosowanych przez osoby fizyczne, które przy wykorzystaniu różnego rodzaju konstrukcji prawnych korzystają z obniżonego opodatkowania swojego majątku.

Warunkiem zastosowania klauzuli będzie sztuczność zastosowanej konstrukcji prawnej, co oznacza, że spełnia ona łącznie trzy przesłanki:

- 1) jest nadmiernie zawiła, co przejawia się w:
 - dzieleniu jednego zdarzenia lub łączeniu różnych zdarzeń lub
 - realizowaniu konstrukcji przez podmioty pośredniczące lub
 - występowaniu w konstrukcji elementów prowadzących do uzyskania stanu identycznego lub zbliżonego do stanu istniejącego przed zastosowaniem konstrukcji prawnej lub
 - występowaniu w konstrukcji elementów wzajemnie się znoszących lub kompensujących.

Przesłanka zawiłości będzie spełniona przede wszystkim wtedy, gdy przedsięwzięte przez dany podmiot czynności w ramach „konstrukcji prawnej” mogłyby być zastąpione inną, prostszą czynnością bądź w ogóle pominięte, aby zrealizować określony cel gospodarczy.

- 2) nie ma treści ekonomicznej, co wiąże się z tym, że:
 - ukrywa prawdziwy cel i znaczenie zdarzenia gospodarczego lub
 - nie prowadzi do realizacji żadnego zdarzenia gospodarczego, lub
 - jest nieadekwatna lub zbędna do realizacji zdarzenia gospodarczego, zgodnie z jego celem i istotą oraz do uzyskania zamierzonego efektu gospodarczego.

Przesłanka braku treści ekonomicznej będzie spełniona w sytuacji, gdy jedynym lub przeważającym celem dokonania czynności w określonym kształcie jest uzyskanie optymalizacji podatkowej. Skomplikowanie konstrukcji oraz cel optymalizacyjny powinny być na tyle znaczne, że rozsądnie działający podmiot inaczej ukształtowałby tę transakcję – zrobiłby to z wykorzystaniem typowej konstrukcji prawnej.

- 3) rozsądnie działający podmiot kierujący się w swych wyborach celami gospodarczymi nie zastosowałby jej.

Warto zwrócić uwagę, że rozsądnie działający podmiot w rozumieniu powyższego warunku kieruje się w swoich działaniach osiągnięciem określonego celu gospodarczego

– który to cel nie uwzględnia optymalizacji podatkowej. Wszystkie trzy powyższe przesłanki zakładają, że powinien istnieć cel gospodarczy podejmowanych działań, inny niż optymalizacja podatkowa. Jeśli natomiast jedynym celem podejmowanych działań jest optymalizacja podatkowa, to dane działania są pozbawione celu gospodarczego. Dlatego też spełnienie powyższych przesłanek powinno być oceniane w kontekście celu, jaki przyświecał danemu podmiotowi przy wdrażaniu danej konstrukcji prawnej.

Brzmienie powyższej regulacji prowadzi do wniosku, że „sztuczna” konstrukcja prawna jest przeciwieństwem „typowej” konstrukcji prawnej. Zgodnie z projektowanym art. 25d typowa konstrukcja prawna to ta, która „jest najbardziej odpowiednia albo jest niezbędna do realizacji zdarzenia gospodarczego, zgodnie z jego celem i istotą, oraz do zyskania zamierzonego rezultatu gospodarczego – i z tego powodu należy przyjąć, że zostałyby zastosowana przez rozsądnie działający podmiot kierujący się w swych wyborach celami gospodarczymi”.

Pojęcie typowej konstrukcji prawnej jest o tyle istotne, że zastosowanie klauzuli opiera się na takim opodatkowaniu danego zdarzenia, jakby było ono przeprowadzone z wykorzystaniem takiej typowej konstrukcji. Co istotne, w świetle projektowanej regulacji nie można uznać konstrukcji za sztuczną, jeśli realizuje ona określony cel gospodarczy inny niż wyłącznie optymalizacja podatkowa, a nie mogłaby być ona zastąpiona alternatywną, typową konstrukcją.

Ad b) Osiągnięcie znacznej korzyści podatkowej

Konieczną przesłanką zastosowania klauzuli będzie faktyczne (rzeczywiste) i zamierzone osiągnięcie korzyści podatkowej. Projekt definiuje korzyść podatkową bardzo szeroko, ponieważ zgodnie z planowanym art. 25e będzie to:

- obniżenie wysokości zobowiązania podatkowego lub uniknięcie tego zobowiązania albo podwyższenie kwoty nadpłaty, zwrotu podatku lub straty lub
 - uniknięcie obowiązku podatkowego, obniżenie podstawy opodatkowania w zakresie zobowiązań, o których mowa w art. 21 § 1 pkt 2 lub odsunięcie w czasie momentu powstania obowiązku podatkowego skutkujące obniżeniem wysokości zobowiązania podatkowego, uniknięciem tego zobowiązania albo podwyższeniem kwoty nadpłaty, zwrotu podatku lub straty
- w wysokości przekraczającej 50.000 zł na rok podatkowy lub inny okres rozliczeniowy.

W przypadku zastosowania w roku podatkowym lub w innym okresie rozliczeniowym sztucznych konstrukcji prawnych między tymi samymi podmiotami oraz dotyczących tych samych zdarzeń kwotę 50.000 zł oblicza się, sumując korzyści wynikające z tych konstrukcji.

Warto zauważyć, że uzyskanie znacznej korzyści podatkowej ma charakter finansowy i musi wynikać z zastosowania sztucznej konstrukcji prawnej. Zatem kilka sztucznych konstrukcji prawnych będzie mogło powodować powstanie kilku znacznych korzyści podatkowych. Ponadto uzyskanie

korzyści podatkowej musi być faktyczne i rzeczywiste, co musi udowodnić organ podatkowy, aby zastosować klauzulę – planowany art. 25f wskazuje na podstawowy warunek zastosowania klauzuli: „organ podatkowy udowodnił, że podatnik unikał opodatkowania oraz organ wykazał uzyskane w wyniku tego znaczne korzyści podatkowe”.

Samo pojęcie korzyści podatkowej jest szerokie, ponieważ limit 50.000 zł odnosi się do roku podatkowego lub innego okresu rozliczeniowego, co należy interpretować w ten sposób, że wystarczy zarówno jednorazowe uzyskanie korzyści na gruncie danego podatku w danym okresie rozliczeniowym w wysokości co najmniej 50.000 zł, jak i systematyczna optymalizacja, która w sumie na gruncie danego podatku w roku podatkowym osiągnie wymiar 50.000 zł. Warto zauważyć, że skoro stosowanie klauzuli ma nastąpić w decyzji wymiarowej, to w praktyce, aby móc zastosować klauzulę, znaczna korzyść powinna być uzyskana na gruncie jednego, konkretnego podatku. Wynika to bowiem z faktu, że postępowanie podatkowe, w którym następuje wydanie decyzji wymiarowej, zazwyczaj kontroluje rozliczenia jednego rodzaju podatku. Tym samym utrudnione byłoby wykazanie, że znaczna korzyść podatkowa została uzyskana sumarycznie na gruncie dwóch podatków (np. CIT i VAT).

Należy zaznaczyć, że osiągnięcie korzyści podatkowej, aby podlegało klauzuli o unikaniu opodatkowania, musi być:

- nieprzewidziane w przepisach prawa podatkowego oraz
- sprzeczne z celem i istotą przepisów prawa podatkowego.

Powyższe oznacza, że stosowanie dopuszczalnych, wprost przewidzianych w przepisach zwolnień i wyłączeń, odroczenia powstania obowiązku lub zobowiązania podatkowego nie jest objęte omawianą regulacją, a osiągnięte na ich podstawie korzyści podatkowe nie będą kwalifikowały się do objęcia klauzulą obejścia prawa, pod warunkiem że są one wykorzystywane zgodnie z ich celem. Jest to konieczne zastrzeżenie, ponieważ sam ustawodawca przewiduje różnego rodzaju ulgi czy zwolnienia dla podatników. Możliwe jest jednak wykorzystanie poszczególnych ulg czy zwolnień w ramach struktur optymalizacyjnych w taki sposób, że będą one nadużywane czy też wykorzystywane niezgodnie z zamiarem ustawodawcy. W takim przypadku trzeba uznać, że otrzymanie takiej korzyści podatkowej jest nieprzewidziane w przepisach prawa podatkowego oraz sprzeczne z jego istotą, a zatem kwalifikuje się do objęcia klauzulą. Należy mieć na uwadze kryterium „rozsądnego przedsiębiorcy”, który w ocenie ustawodawcy nie skorzystałby z ulg, zwolnień czy innych udogodnień podatkowych niezgodnie z ich celem.

Ad c) Tworzenie sztucznej konstrukcji prawnej

Definicja unikania opodatkowania zawarta w projektowanym art. 25a wskazuje, że znaczna korzyść podatkowa sprzeczna z przepisami musi zostać osiągnięta przez podmiot tworzący lub współtworzący sztuczną konstrukcję prawną. Jednocześnie klauzula obejścia prawa jest stosowa-

Nie można uznać konstrukcji za sztuczną, jeśli realizuje ona określony cel gospodarczy

wana w decyzji wymiarowej dotyczącej konkretnego podatku, a zatem stosowanie klauzuli może nastąpić tylko w stosunku do podatnika.

Powyższe prowadzi do wniosku, że podatnik, wobec którego stosowana jest klauzula i który odnosi znaczną korzyść podatkową, musi tworzyć lub współtworzyć sztuczną konstrukcję prawną. Pojęcia „tworzenia” lub „współtworzenia” nie zostały sprecyzowane, co zapewne jest celowym zabiegiem, umożliwiającym szeroką interpretację tych określeń. Biorąc jednak pod uwagę, że unikanie opodatkowania przez stosowanie sztucznej konstrukcji prawnej musi być związane z prowadzeniem lub uczestniczeniem w działalności gospodarczej, można stwierdzić, że podmiot tworzący lub współtworzący może być zarówno czynnym uczestnikiem konstrukcji prawnej (tj. dokonującym działań faktycznych i prawnych w ramach tej konstrukcji), jak i jej biernym uczestnikiem (tj. uczestnicząc wyłącznie w benefitach – przykładowo czerpać zyski z udziałów, akcji bądź też wyprowadzać profity jako tzw. *beneficial owner*, bez oficjalnych powiązań z danym podmiotem gospodarczym). Podatnik może być jedynie twórcą tej struktury, jednak istotne jest, aby struktura ta powodowała powstanie korzyści podatkowej po jego stronie.

Zasady stosowania klauzuli

Stosowanie klauzuli będzie polegało na wydaniu decyzji wymiarowej, określającej wysokość podatku. Zgodnie z projektowanym art. 25f opodatkowanie odnosi się do rzeczywistych zdarzeń gospodarczych oraz typowej konstrukcji prawnej oraz pomija sztuczne konstrukcje prawne, jeżeli:

- organ podatkowy udowodni, że podatnik unikał opodatkowania oraz organ wykazał uzyskane w wyniku tego znaczne korzyści podatkowe,
- organ podatkowy wykazał, że istnieje i jest możliwa do zastosowania typowa konstrukcja prawna,
- podatnik nie uprawdopodobnił, że istniały inne ważne względy lub istotne korzyści ekonomiczne lub biznesowe uzasadniające zastosowanie w okolicznościach konkretnej sprawy sztucznej konstrukcji prawnej.

W pierwszej kolejności należy zatem odpowiedzieć na pytanie, co to znaczy, że opodatkowanie odnosi się do

„rzeczywistych zdarzeń gospodarczych”. W mojej ocenie identyfikacja tych zdarzeń, które będą przedmiotem opodatkowania, powinna nastąpić w oparciu o kryterium celu gospodarczego (innego niż optymalizacja podatkowa), o którym mowa w przesłankach uznania konstrukcji prawnej za sztuczną. Zatem jeżeli sensem sztucznej konstrukcji prawnej było jedynie uzyskanie optymalizacji podatkowej, to organ dokona opodatkowania na zasadach ogólnych, z wyłączeniem sztucznej konstrukcji. W takim bowiem przypadku „rzeczywistym zdarzeniem gospodarczym” będzie po prostu istnienie podatnika oraz przedmiotu opodatkowania.

Natomiast w przypadku gdy w ramach sztucznej konstrukcji dokonywane były czynności prawne i faktyczne składające się na działalność gospodarczą, to organ powinien opodatkować je tak, jakby zrobił to rozsądnie działający podmiot, o którym mowa przy kryteriach uznania konstrukcji prawnej za sztuczną. Oznacza to, że organ powinien zidentyfikować cel ekonomiczny czynności (inny niż optymalizacja podatkowa) oraz wybrać optymalną instytucję prawną do jego zrealizowania, czyli tzw. typową konstrukcję prawną.

Warunkiem koniecznym do zastosowania klauzuli jest zatem wykazanie, że istnieje „typowa” konstrukcja prawna, która jest adekwatna i przeznaczona do realizacji tego samego zamierzenia gospodarczego, które podatnik zrealizował przy użyciu sztucznej, skomplikowanej konstrukcji, skutkującej przy okazji optymalizacją podatkową. Co istotne, na podstawie tej regulacji nie można zakładać, że organ powinien opodatkować czynność tak, aby wymierzyć jak najwyższy podatek.

Można zakładać, że większość celów gospodarczych może zostać osiągnięta na kilka sposobów (przykładowo dokapitalizowanie spółki może nastąpić przez pożyczkę, dopłaty wspólników lub podwyższenie kapitału zakładowego). Organ powinien wytworzyć taki scenariusz transakcji, aby było to rozsądne i uzasadnione z punktu widzenia oceny „rozsądnie działającego podmiotu”, biorąc również pod uwagę rozmiar obciążeń podatkowych. Kryterium „rozsądnie działającego podmiotu” nie zakłada bowiem poszukiwania najwyższego możliwego opodatkowania, ale stosowania adekwatnych instytucji prawnych i opodatkowywania swojej działalności zgodnie z prawem podatkowym.

Co istotne, decyzja wymiarowa wykorzystująca klauzulę może być wydana na gruncie wszystkich podatków znajdujących się we właściwości urzędów skarbowych i urzędów celnych, tj. VAT, PIT, CIT i akcyzy. Wyłączony spod działania klauzuli jest zatem podatek od nieruchomości oraz inne należności publicznoprawne, takie jak np. cło. Warto podkreślić, że w świetle projektu dana decyzja będzie mogła uwzględniać zarówno wymiar podatku z użyciem klauzuli, jak i wymiar podatku na zasadach ogólnych, z powodu stwierdzenia innego rodzaju nieprawidłowości. W związku z tym obligatoryjnie w decyzji wymiarowej organ będzie musiał wskazać odrębnie kwoty podatku określone na podstawie klauzuli oraz kwoty podatku określone na podstawie innych przepisów. Wiąże się to również z tym,

Stosowanie klauzuli będzie polegało na wydaniu decyzji wymiarowej

że do wymiaru podatku na podstawie klauzuli będą miały zastosowanie szczególne przepisy o wykonaniu decyzji.

Elementy zabezpieczające interes podatnika

Projekt przewiduje pewne formy zabezpieczenia interesów podatnika przy stosowaniu klauzuli abuzywnej. W pierwszej kolejności warto zauważyć, że ciężar dowodu co do spełnienia przesłanek zastosowania klauzuli i wymiaru podatku spoczywa na organie podatkowym. Ponadto nawet jeśli organ wykaże, że podatnik uzyskał znaczną korzyść podatkową z wykorzystaniem sztucznej konstrukcji, podczas gdy dostępna była konstrukcja „typowa”, podatnik ma możliwość uniknięcia zastosowania klauzuli, jeśli uprawdopodobni, że istniało uzasadnienie do zastosowania sztucznej konstrukcji w danym przypadku, przy czym uzasadnienie to musi być inne niż optymalizacja podatkowa. Natomiast katalog przyczyn jest otwarty – mogą to być zarówno inne korzyści ekonomiczne, biznesowe, jak i inne ważne względy.

Ponadto projekt przewiduje obligatoryjne wstrzymanie wykonania decyzji wymiarowej wydanej z wykorzystaniem klauzuli abuzywnej do czasu uprawomocnienia się wyroku sądu administracyjnego wydanego w wyniku wniesienia skargi na tę decyzję lub upływu terminu do wniesienia skargi (projektowany art. 239e § 2). Jednocześnie wyłączona będzie możliwość nadania tej decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności (projektowany art. 239d § 2). Jak już wyżej wspomniano, decyzja wymiarowa będzie mogła określać podatek zarówno z wykorzystaniem klauzuli o unikaniu opodatkowania, jak i na podstawie innych przepisów. Tym samym szczególnie reżim wstrzymania wykonalności będzie odnosił się jedynie do tej części zobowiązania podatkowego, które zostało określone na podstawie klauzuli abuzywnej.

Projektodawca uwzględnił również możliwość dokonania korekty deklaracji podatkowej w toku postępowania podatkowego w zakresie rozliczeń stanowiących unikanie opodatkowania. Zgodnie z projektowanym art. 81d Ordynacji Podatkowej podatnik będzie miał możliwość korekty deklaracji w toku postępowania przed organem pierwszej instancji, w okresie 14 dni od dnia zawiadomienia o wyznaczeniu terminu do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego. Warunkiem uznania skuteczności korekty deklaracji będzie uwzględnienie w korekcie całości rozliczeń sta-

nowiących unikanie opodatkowania i wpłata całości zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę w terminie do złożenia korekty. W przypadku skorzystania z tego uprawnienia postępowanie podatkowe zostanie umorzone jako bezprzedmiotowe. Wydłużony do 14 dni zostanie również termin do wypowiedzenia się w sprawie zgromadzonego materiału dowodowego (projektowany art. 200 § 3 Ordynacji podatkowej).

Zgodnie z projektem dodatkowym zabezpieczeniem dla podatników będzie możliwość uzyskania indywidualnej opinii zabezpieczającej co do możliwości zastosowania klauzuli o unikaniu opodatkowania do planowanej przez podatnika struktury (projektowane art. 14u do art. 14ze). Opinia ta będzie wydawana na wniosek zainteresowanego podmiotu przez ministra finansów i będzie ona uwzględniać cały kontekst gospodarczo-prawny planowanego przedsięwzięcia. Opinia ta będzie wydawana na zasadach analogicznych jak obecnie indywidualne interpretacje przepisów prawa podatkowego, z zastrzeżeniem, że termin na jej wydanie to maksymalnie 6 miesięcy, a opłata za wydanie opinii będzie znacznie wyższa. Ma ona wynosić 15.000 zł dla podmiotów krajowych lub 30.000 zł, jeśli planowane czynności prawne będą miały być dokonywane z podmiotami będącymi nierezydentami albo kontrolowanymi bądź zarządzanymi przez nierezydentów. Na opinię będzie przysługiwała skarga do sądu administracyjnego. Zastosowanie się do opinii nie będzie mogło szkodzić podatnikowi – w tym zakresie projekt przewiduje odesłanie do odpowiedniego stosowania przepisów o ochronie wynikającej z indywidualnej interpretacji.

Konstrukcje na celowniku klauzuli

Ministerstwo Finansów wskazuje, że klauzula ma pełnić przede wszystkim funkcję prewencyjną, a jej stosowanie ma następować w ostateczności. Znalazło to wyraz w projektowanym art. 25g, zgodnie z którym przepisy o klauzuli o unikaniu opodatkowania stosuje się, jeśli zastosowanie innych przepisów prawa podatkowego nie pozwala na przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania. Do tych innych regulacji należy przede wszystkim zaliczyć przepisy dotyczące cen transferowych, przepisy dotyczące szacowania przychodu w przypadku stosowania cen nierynkowych oraz regulację o opodatkowaniu zysków osiąganych przez zagraniczną spółkę kontrolowaną.

Wyłączony spod działania klauzuli jest podatek od nieruchomości

W uzasadnieniu do projektu ustawy ministerstwo wskazało jednak główne konstrukcje optymalizacyjne, do eliminacji których ma służyć klauzula abuzywna. Są to przede wszystkim struktury międzynarodowe, które obejmują transfer dochodu do podmiotów opodatkowanych korzystniej w zagranicznych jurysdykcjach.

Należy jednak podkreślić, że stosowanie w praktyce tych elementów nie implikuje natychmiast stosowania klauzuli o unikaniu opodatkowania. Konieczne jest bowiem wykorzystanie tych elementów do unikania opodatkowania w sposób naruszający cel i istotę przepisów podatkowych, zgodnie z przesłankami zawartymi w projektowanej regulacji.

Zastosowanie klauzuli obejścia prawa

Optymalizacje, które będą mogły podlegać klauzuli, zgodnie ze wskazaniem Ministerstwa Finansów, to:

- wykorzystanie instrumentów i podmiotów hybrydowych, tj. wykorzystywanie odmiennego traktowania danych kategorii dochodów lub podmiotowości podatkowej w różnych państwach. Efektem wykorzystania instrumentów lub podmiotów hybrydowych jest podwójne nieopodatkowanie dochodów danej kategorii,
- wykorzystywanie tzw. zagranicznego zakładu w rozumieniu umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, zlokalizowanego za granicą, do obsługi transakcji pomiędzy podmiotami krajowymi,
- wykorzystanie trustów oraz instytucji powierniczych (obecnych m.in. na Cyprze i Malcie), które zarządzają majątkiem beneficjenta (tzw. *beneficial owner*), bez ujawniania formalnych powiązań z nim,
- sztuczny transfer dochodu z Polski do spółek powiązanych w rajach podatkowych, przykładowo poprzez przeniesienie praw autorskich, licencji, znaków towarowych, know-how,
- struktury tworzone przez sportowców i artystów, którzy poprzez tworzenie wielonarodowych konstrukcji podmiotowych oraz wyposażanie części podmiotów w prawa wizerunkowe, unikają obowiązku płacenia podatków zarówno w państwie rezydencji, jak i wykonywania działalności sportowej lub artystycznej,
- wykorzystanie zagranicznych fundacji, tworzonych i działających wyłącznie na rzecz pojedynczego beneficjenta-założyciela (tzw. *beneficial owner*) w celu uniknięcia opodatkowania dochodów osobistych w kraju rezydencji,
- wykorzystanie sztucznych podmiotów holdingowych w celu pośredniczenia w transferze dochodu pomiędzy polską spółką a jej właścicielem za granicą w celu obniżenia (lub uniknięcia) opodatkowania dywidend uzyskiwanych przez osoby fizyczne w Polsce,
- wykorzystanie instrumentów dłużnych, np. umowy o zakup długoterminowych (np. 20-letnich) obligacji „QDS” emitowanych w Singapurze i zakupywanych przez polskich podatników, przewidujące jednocześnie wypłatę odsetek za cały 20-letni okres umowny z góry, oraz możliwość natychmiastowego, przedterminowego wykupu obligacji. Pomimo długoterminowego charakteru papierów wartościowych, przedmiotowe transakcje realizowane są w okresach kilkutygodniowych i korzystają z luki w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania.