

# Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania

Niniejszy briefing dotyczy uchwalonej przez Parlament 19 maja 2016 r. ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa<sup>1</sup> oraz niektórych innych ustaw ("Nowelizacja"), wprowadzającej m.in. przepisy zapobiegające unikaniu opodatkowania ("Klauzula"). Nowelizacja powołauje również do życia nową instytucję prawną – Radę do Spraw Unikania Opodatkowania, która ma być ciałem wydającym opinie w sprawach czynności unikania opodatkowania. Ponadto, Nowelizacja m.in. dodaje do katalogu decyzji, jakie mogą być wydawane przez ministra właściwego ds. finansów publicznych ("Minister Finansów"), tzw. "opinię zabezpieczającą", która ma służyć uzyskaniu przez podatników ochrony w odniesieniu do uznania danej czynności za czynność unikania opodatkowania (w formie zbliżonej do dotychczasowej indywidualnej interpretacji podatkowej).

Nowelizacja wejdzie w życie w terminie 30 dni od jej opublikowania (tzn. najprawdopodobniej pod koniec czerwca 2016 r.).

## Podstawowe założenia Nowelizacji

- Klauzula obejmie "sztuczne" czynności dokonywane wyłącznie lub przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej.
- W przypadku zastosowania Klauzuli skutki podatkowe danej czynności określa się: (i) na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki zaistniałby, gdyby dokonano czynności odpowiedniej (zamiast sztucznej czynności) lub (ii) z pominięciem sztucznej czynności.
- Zgodnie z Nowelizacją, Minister Finansów może wydawać tzw. opinie zabezpieczające potwierdzające, że dana czynność nie stanowi unikania opodatkowania.
- Klauzula będzie miała zastosowanie do korzyści podatkowych uzyskanych po wejściu w życie Nowelizacji, nawet jeśli zostały uzyskane zgodnie ze strukturą obowiązującą przed wejściem w życie nowelizacji.

---

<sup>1</sup> Ustawa ordynacja podatkowa z dnia 29 sierpnia 1997 r. (Dz.U. z 2015 r. poz. 613 tj.).

## Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania

Stosownie do Nowelizacji, unikaniem opodatkowania będzie jakakolwiek czynność, która łącznie spełnia poniższe przesłanki:

- została dokonana przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem i celem ustawy podatkowej; oraz
- sposób działania dokonującego czynności był sztuczny.

Sztucznym sposobem działania jest według Nowelizacji działanie, które, według oceny zastosowanej na podstawie istniejących okoliczności, nie zostałyby zastosowane przez podmiot działający rozsądnie i kierujący się zgodnymi z prawem celami innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem i celem ustawy podatkowej. Przy analizowaniu tego czy sposób działania podatnika jest sztuczny należy wziąć pod uwagę m.in. występowanie:

- nieuzasadnionego dzielenia operacji;
- angażowania podmiotów pośredniczących mimo braku uzasadnienia ekonomicznego lub gospodarczego;
- elementów prowadzących do uzyskania stanu identycznego lub zbliżonego do stanu wyjściowego;
- elementów wzajemnie się znoszących lub kompensujących; oraz
- ryzyka ekonomicznego lub gospodarczego przewyższającego spodziewane korzyści z podjętej czynności, inne niż podatkowe w takim stopniu, iż należy uznać, że rozsądnie działający podmiot nie wybrałby tego sposobu działania.

Korzyść podatkowa obejmuje:

- niepowstanie zobowiązania podatkowego lub powstanie go w niższej wysokości, a także jego odsunięcie w czasie;
- powstanie lub zawyżenie straty podatkowej; oraz
- powstanie nadpłaty lub prawa do zwrotu podatku albo ich zwiększenie.

Jednocześnie Nowelizacja nie precyzuje kto powinien odnieść korzyść podatkową. Może to oznaczać, że organy podatkowe, w przypadku wejścia w życie Nowelizacji w obecnym kształcie, będą miały podstawy do kwestionowania również czynności skutkujące uzyskaniem korzyści podatkowej przez osoby trzecie (a więc inne niż dokonujący takiej czynności).

Wyjątkami od stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania są następujące sytuacje:

- korzyść podatkowa lub suma korzyści osiągniętych przez odpowiedni podmiot z tytułu jednej czynności lub zespołu powiązanych ze sobą czynności nie przekracza w okresie rozliczeniowym 100.000 zł (przy czym w przypadku czynności dokonywanych przez ten sam podmiot lub pomiędzy tym samymi podmiotami wysokość korzyści podatkowych oblicza się sumując korzyści podatkowe wynikające ze wszystkich takich czynności), a w przypadku podatków, które nie są rozliczane okresowo – jeżeli korzyść podatkowa z tytułu czynności nie przekracza 100.000 zł.; lub
- korzyść odnosi się do podmiotu, który uzyskał opinię zabezpieczającą – w zakresie objętym tą opinią, do dnia jej uchylecia lub zmiany (jeśli dotyczy); lub
- korzyść dotyczy podmiotu, którego wniosek o wydanie opinii zabezpieczającej nie został załatwiony w określonym terminie – w zakresie objętym wnioskiem (z zastrzeżeniem jak powyżej); lub
- osiągnięta korzyść dotyczy podatku od towarów i usług (tj. VAT) i określonych innych opłat; wynika to z tego, że nowelizacja ustawy o podatku od towarów i usług przewiduje również klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania w zakresie tego podatku; lub
- unikaniu opodatkowania można przeciwdziałać poprzez zastosowanie innych przepisów z zakresu prawa podatkowego.

W przypadku stwierdzenia unikania opodatkowania, skutki podatkowe danej czynności określa się na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki zaistniałby, gdyby dokonano "czynności odpowiedniej" (w przeciwieństwie do nieodpowiedniej czynności unikania opodatkowania). Czynnością odpowiednią jest czynność, której mógłby w danych okolicznościach dokonać podmiot, który działałby rozsądnie i kierował się zgodnymi z prawem celami innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem i celem ustawy. Ten sposób ustalania skutków podatkowych danej czynności (o którym mowa w zdaniu pierwszym niniejszego paragrafu) dotyczy czynności dokonanej przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej. Inne skutki przewiduje Nowelizacja w sytuacji, gdy okoliczności wskazują, że osiągnięcie korzyści podatkowej było jedynym celem dokonania czynności. W takiej sytuacji skutki podatkowe określa się w taki sposób, jak gdyby czynności nie dokonano.

Ustalenie dla danej czynności (w przypadku uznania jej za stanowiącą unikanie opodatkowanie) skutków podatkowych właściwych dla czynności odpowiedniej może powodować po stronie powstanie lub powiększenie zobowiązania podatkowego.

## Opinie zabezpieczające

Nowym narzędziem wprowadzonym przez nowelizację jest opinia zabezpieczająca, o wydanie której można się zwrócić do Ministra Finansów. Minister może jednak odmówić wydania decyzji w przypadku stwierdzenia, że dotyczy ona sytuacji unikania opodatkowania. Wnioskodawcy przysługuje wówczas skarga do sądu administracyjnego.

Złożenie wniosku o wydanie opinii zabezpieczającej, na rozpatrzenie którego Ministrowi Finansów przysługuje termin 6 miesięcy, nie będzie wstrzymywać prowadzonych przez organy kontroli skarbowej czynności sprawdzających, kontroli podatkowej postępowania podatkowego lub kontrolnego. Opinia zabezpieczająca podlegać będzie bezzwrotnej opłacie w wysokości 20.000 złotych.

## Przepisy przejściowe

Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania będzie miała zastosowanie do korzyści podatkowej uzyskanej po wejściu w życie Nowelizacji. Oznacza to, że co do zasady obejmie ona również struktury podatkowe utworzone przed wejściem w życie Nowelizacji, ale jedynie w zakresie skutków podatkowych powstałych po jej wejściu w życie.

## Kontakt



**Grzegorz Namiotkiewicz**  
Partner

T: +48 22 627 11 77

E: grzegorz.namiotkiewicz@cliffordchance.com



**Tomasz Szymura**  
Counsel

T: +48 22 627 11 77

E: tomasz.szymura@cliffordchance.com



**Artur Bilski**  
Junior Associate

T: +48 22 627 11 77

E: artur.bilski@cliffordchance.com

Niniejsza publikacja nie omawia wszystkich aspektów przedstawianych zagadnień i nie stanowi porady prawnej ani porady innego rodzaju.

[www.cliffordchance.com](http://www.cliffordchance.com)

Norway House, ul. Lwowska 19, 00-660 Warsaw, Poland  
© Clifford Chance 2015

Clifford Chance, Janicka, Krużewski, Namiotkiewicz i wspólnicy  
spółka komandytowa

Abu Dhabi ■ Amsterdam ■ Bangkok ■ Barcelona ■ Beijing ■ Brussels ■ Bucharest ■ Casablanca ■ Doha ■ Dubai ■ Düsseldorf ■ Frankfurt ■ Hong Kong ■ Istanbul ■ Jakarta\* ■ London ■ Luxembourg ■ Madrid ■ Milan ■ Moscow ■ Munich ■ New York ■ Paris ■ Perth ■ Prague ■ Riyadh ■ Rome ■ São Paulo ■ Seoul ■ Shanghai ■ Singapore ■ Sydney ■ Tokyo ■ Warsaw ■ Washington, D.C.

\*Linda Widyati & Partners in association with Clifford Chance.

Clifford Chance has a best friends relationship with Redcliffe Partners in Ukraine.