

Klauzule unikania opodatkowania i nadużycia prawa

**Klauzule omijania prawa
stały się faktem!**

- Przepisy antyoptymalizacyjne
- Czynność wykonywane w celu osiągnięcia korzyści podatkowej
- Wyłączenie stosowania klauzuli
- „Sztuczne” działania vs. działanie „rozsądne”
- Korzyść podatkowa wg prawodawcy
- Opinie zabezpieczające
- Interpretacja vs. opinia zabezpieczająca
- Przepisy antyoptymalizacyjne a VAT
- Rada do Spraw Unikania Opodatkowania?

DZIAŁ IIIA

Przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania

Rozdział 1

Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania

Art. 119a. § 1. 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).

§ 2. W sytuacji określonej w § 1 skutki podatkowe czynności określa się na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki mógłby zaistnieć, gdyby dokonano czynności odpowiedniej.

§ 3. 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. Jeżeli w toku postępowania strona wskaże czynność odpowiednią, skutki podatkowe określa się na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki zaistniałby, gdyby dokonano tej czynności.

§ 5. Przepisy § 2–4 nie mają zastosowania, jeżeli okoliczności wskazują, że osiągnięcie korzyści podatkowej było jedynym celem dokonania czynności, o której mowa w § 1. W takiej sytuacji skutki podatkowe określa się na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki zaistniałby, gdyby czynności nie dokonano.

Art. 119b.

§ 1. Przepisu art. 119a nie stosuje się:

- 1) 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;
- 2) do podmiotu, który uzyskał opinię zabezpieczającą – w zakresie objętym opinią, do dnia doręczenia uchylecia lub zmiany opinii zabezpieczającej;
- 3) do podmiotu, którego wniosek o wydanie opinii zabezpieczającej nie został załatwiony w terminie, o którym mowa w art. 119zb – w zakresie objętym wnioskiem, do dnia doręczenia zmiany opinii zabezpieczającej;
- 4) do podatku od towarów i usług oraz do opłat i niepodatkowych należności budżetowych;
- 5) jeżeli zastosowanie innych przepisów prawa podatkowego pozwala na przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania.

§ 2. W przypadku zastosowania w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania klauzul przeciwko unikaniu opodatkowania odnoszących się do głównego lub jednego z głównych celów zawarcia transakcji lub utworzenia struktury, lub odnoszących się do uzyskania dochodu w związku ze sztuczną strukturą, przepisy niniejszego działu stosuje się odpowiednio.

Art. 119c.

§ 1. Sposób działania uznaje się za sztuczny, jeżeli na podstawie istniejących okoliczności należy przyjąć, że nie zostałby zastosowany przez podmiot działający rozsądnie i kierujący się zgodnymi z prawem celami innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej.

§ 2. Przy ocenie, czy sposób działania był sztuczny, należy wziąć pod uwagę w szczególności występowanie:

- 1) nieuzasadnionego dzielenia operacji lub
- 2) angażowania podmiotów pośredniczących mimo braku uzasadnienia ekonomicznego lub gospodarczego, lub
- 3) elementów prowadzących do uzyskania stanu identycznego lub zbliżonego do stanu istniejącego przed dokonaniem czynności, lub
- 4) elementów wzajemnie się znoszących lub kompensujących, lub
- 5) 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.

Art. 119d.

Czynność uznaje się za podjętą przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, gdy pozostałe cele ekonomiczne lub gospodarcze czynności, wskazane przez podatnika, należy uznać za mało istotne.

Art. 119e.

Korzyścią podatkową w rozumieniu przepisów niniejszego działu jest:

- 1) niepowstanie zobowiązania podatkowego, odsunięcie w czasie powstania zobowiązania podatkowego lub obniżenie jego wysokości albo powstanie lub zawyżenie straty podatkowej;
- 2) powstanie nadpłaty lub prawa do zwrotu podatku albo podwyższenie kwoty nadpłaty lub zwrotu podatku.

Art. 119f.

§ 1. W rozumieniu niniejszego działu czynność oznacza także zespół powiązanych ze sobą czynności, dokonanych przez te same bądź różne podmioty.

§ 2. W przypadku zespołu powiązanych ze sobą czynności dokonywanych przez ten sam podmiot lub pomiędzy tymi samymi podmiotami wysokość korzyści podatkowych, o której mowa w art. 119b § 1 pkt 1, oblicza się, sumując korzyści podatkowe wynikające z tych czynności.

Rozdział 2

Postępowanie podatkowe w przypadku unikania opodatkowania

Art. 119g.

§ 1. Minister właściwy do spraw finansów publicznych wszczyna postępowanie podatkowe lub, w drodze postanowienia, w całości lub w części przejmuje do dalszego prowadzenia postępowanie podatkowe lub postępowanie kontrolne, jeżeli w sprawach:

- 1) określenia lub ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego,
 - 2) określenia wysokości straty podatkowej,
 - 3) stwierdzenia nadpłaty lub określenia wysokości nadpłaty albo zwrotu podatku,
 - 4) odpowiedzialności podatnika za podatek niepobraný przez płatnika,
 - 5) o zakresie odpowiedzialności lub uprawnień spadkobiercy
- może być wydana decyzja z zastosowaniem art. 119a.

§ 2. W przypadku podatków, do których ustalania lub określania uprawnień są wójt, burmistrz (prezydent miasta), starosta lub marszałek województwa, wszczęcie lub przejęcie przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych postępowania podatkowego następuje na wniosek właściwego organu podatkowego.

§ 3. Przejmując postępowanie kontrolne, minister właściwy do spraw finansów publicznych jednocześnie wszczyna postępowanie podatkowe.

§ 4. W postanowieniu, o którym mowa w § 1, minister właściwy do spraw finansów publicznych wskazuje, w jakim zakresie przejmuje postępowanie.

§ 5. Czynności dokonane przez organ podatkowy lub organ kontroli skarbowej przed przejęciem postępowania pozostają w mocy.

§ 6. Postanowienie o przejęciu postępowania doręcza się stronie albo kontrolowanemu oraz organowi, który prowadził postępowanie.

Art. 119h.

§ 1. Minister właściwy do spraw finansów publicznych może, w toku postępowania, zasięgnąć opinii Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania, zwanej dalej „Radą”, co do zasadności zastosowania art. 119a.

§ 2. Na wniosek strony zgłoszony w odwołaniu od decyzji wydanej w sprawie, o której mowa w art. 119g § 1, minister właściwy do spraw finansów publicznych zasięga opinii Rady, chyba że wcześniej opinia została wydana. Decyzja w sprawie, o której mowa w art. 119g § 1, wydana w pierwszej instancji zawiera pouczenie o prawie złożenia wniosku o zasięgnięcie opinii Rady.

§ 3. Występując o opinię, minister właściwy do spraw finansów publicznych przekazuje akta sprawy Radzie. O wystąpieniu o opinię minister właściwy do spraw finansów publicznych niezwłocznie informuje stronę.

Art. 119i.

§ 1. Rada może zwrócić się do strony oraz do ministra właściwego do spraw finansów publicznych o udzielenie informacji i wyjaśnień dotyczących sprawy, w której minister właściwy do spraw finansów publicznych zwrócił się do Rady o wydanie opinii.

§ 2. Strona i minister właściwy do spraw finansów publicznych z własnej inicjatywy mogą przedłożyć Radzie swoje stanowisko na piśmie. Strona może dostarczyć Radzie dodatkowe dokumenty.

§ 3. Na zaproszenie przewodniczącego w posiedzeniu Rady, którego przedmiotem jest wyrażenie opinii co do zasadności zastosowania art. 119a, lub w jego części może uczestniczyć przedstawiciel ministra właściwego do spraw finansów publicznych oraz strona, jej przedstawiciel lub pełnomocnik. Zaproszenie przedstawiciela ministra właściwego do spraw finansów publicznych do udziału w posiedzeniu wymaga skierowania zaproszenia w takim samym zakresie także do strony.

§ 4. Rada wydaje pisemną opinię co do zasadności zastosowania art. 119a wraz z uzasadnieniem.

§ 5. Opinię wydaje się bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w terminie 3 miesięcy od dnia otrzymania akt sprawy. Do tego terminu nie wlicza się terminów wyznaczonych przez Radę na udzielenie przez stronę lub ministra właściwego do spraw finansów publicznych informacji i wyjaśnień dotyczących sprawy.

§ 6. Opinię doręcza się ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych oraz stronie.

§ 7. Członek Rady, który nie zgadza się ze stanowiskiem zawartym w opinii Rady lub z jego uzasadnieniem, może zgłosić zdanie odrębne, sporządzając jego pisemne uzasadnienie. Członkowie Rady mogą zgłosić wspólne zdanie odrębne. Zdania odrębne podlegają doręczeniu wraz z opinią Rady.

§ 8. Po wydaniu opinii Rada zwraca akta sprawy ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych.

§ 9. Niewydanie przez Radę opinii w terminie, o którym mowa w § 5, uważa się za równoznaczne z opinią Rady o zasadności zastosowania art. 119a. Rada zwraca akta sprawy ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych.

§ 10. Przepisu § 9 nie stosuje się w przypadku zasięgnięcia opinii na wniosek strony.

Art. 119j.

§ 1. Podmiot inny niż strona postępowania zakończonego decyzją wydaną w sprawie, o której mowa w art. 119g § 1, uczestniczący w czynności, której skutki podatkowe określono w tej decyzji, może skorygować swoją deklarację, uwzględniając treść decyzji, a także wystąpić z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty lub zwrot podatku.

§ 2. Przepis § 1 stosuje się odpowiednio w razie umorzenia postępowania w następstwie skorygowania deklaracji, o którym mowa w art. 81b § 1a.

Art. 119k.

§ 1. W razie stwierdzenia, że w sprawie nie zachodzą przesłanki zastosowania art. 119a, minister właściwy do spraw finansów publicznych umarza postępowanie albo przekazuje sprawę właściwemu organowi podatkowemu lub organowi kontroli skarbowej. Czynności dokonane przed przekazaniem sprawy pozostają w mocy.

§ 2. W przypadku wydania decyzji z zastosowaniem art. 119a minister właściwy do spraw finansów publicznych przekazuje przejęte postępowanie kontrolne organowi kontroli skarbowej.

§ 3. W sprawie przekazania, o którym mowa w § 1 i 2, wydaje się postanowienie.

§ 4. Postanowienie, o którym mowa w § 3, doręcza się stronie oraz organowi, któremu sprawa lub postępowanie są przekazywane.

Art. 119l. W sprawach nieuregulowanych w niniejszym rozdziale stosuje się przepisy działu IV.

Rozdział 3

Rada do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania

Art. 119m. Rada jest niezależnym organem, którego zadaniem jest opiniowanie zasadności zastosowania art. 119a w indywidualnych sprawach.

Art. 119n. Radę powołuje minister właściwy do spraw finansów publicznych na czteroletnią kadencję. Rada działa do dnia powołania Rady kolejnej kadencji, nie dłużej jednak niż przez okres 6 miesięcy od dnia upływu kadencji.

Art. 119o. § 1. W skład Rady wchodzi:

- 1) 2 osoby wskazane przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych;
- 2) 1 osoba wskazana przez Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego spośród sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego w stanie spoczynku;
- 3) 2 osoby powołane spośród pracowników szkół wyższych, jednostek organizacyjnych Polskiej Akademii Nauk lub instytutów badawczych w rozumieniu ustawy z dnia 30 kwietnia 2010 r. o instytutach badawczych (Dz. U. z 2016 r. poz. 371);
- 4) 1 osoba wskazana przez Komisję Wspólną Rządu i Samorządu Terytorialnego jako przedstawiciel jednostek samorządu terytorialnego;
- 5) 1 osoba będąca doradcą podatkowym, wskazana przez Krajową Radę Doradców Podatkowych;
- 6) 1 osoba wskazana przez Ministra Sprawiedliwości;
- 7) 1 osoba wskazana przez Radę Dialogu Społecznego.

§ 2. Do Rady może być powołana osoba, która:

- 1) ma wiedzę, doświadczenie i autorytet w zakresie prawa podatkowego, systemu finansowego, rynków finansowych, obrotu gospodarczego lub międzynarodowego prawa gospodarczego dające rękojmię prawidłowej realizacji zadań Rady;
- 2) ma obywatelstwo polskie;
- 3) korzysta z pełni praw publicznych;
- 4) ma pełną zdolność do czynności prawnych;
- 5) nie była prawomocnie skazana za przestępstwo lub przestępstwo skarbowe.

§ 3. Podmiot wskazujący członka Rady ocenia spełnianie przez niego przesłanki określonej w § 2 pkt 1. Osoby, o których mowa w § 1 pkt 3, minister właściwy do spraw finansów publicznych powołuje po zasięgnięciu pisemnej opinii podmiotu zatrudniającego tę osobę.

§ 4. Przed powołaniem w skład Rady osoba powoływana składa oświadczenie o spełnieniu przesłanek, o których mowa w § 2 pkt 2–5.

§ 5. Minister właściwy do spraw finansów publicznych, w celu wyłonienia kandydatów na członków Rady, o których mowa w § 1 pkt 3, zamieszcza w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych ogłoszenie o przyjmowaniu zgłoszeń kandydatów na członków Rady. Ogłoszenie zawiera w szczególności termin składania zgłoszeń nie krótszy niż 30 dni od dnia zamieszczenia ogłoszenia, sposób i miejsce składania zgłoszeń.

Art. 119p.

§ 1. Przed upływem kadencji członkostwo w Radzie wygasa w razie śmierci członka, rezygnacji z członkostwa w Radzie lub zaprzestania spełniania przez członka którejkolwiek z przesłanek, o których mowa w art. 119o § 2 pkt 2–5. Wygaśnięcie członkostwa stwierdza minister właściwy do spraw finansów publicznych.

§ 2. Minister właściwy do spraw finansów publicznych na wniosek przewodniczącego Rady może odwołać członka Rady w razie nieusprawiedliwionego niewykonywania przez niego obowiązków lub nienależytego ich wykonywania, w szczególności przyczynienia się do uchybienia terminowi wydania opinii na wniosek strony, lub trwałej niemożności ich wykonywania. Odwołanie przewodniczącego Rady nie wymaga wniosku, o którym mowa w zdaniu pierwszym.

Art. 119q.

§ 1. Wygaśnięcie członkostwa w Radzie lub odwołanie członka Rady nie wstrzymuje jej prac, chyba że skład Rady uległ zmniejszeniu o więcej niż 2 członków.

§ 2. Osoba powołana w miejsce członka Rady, którego członkostwo ustało wskutek odwołania lub wygaśnięcia, pełni funkcję do upływu kadencji Rady.

Art. 119r.

§ 1. Rada wybiera przewodniczącego spośród swoich członków w głosowaniu tajnym, zwykłą większością głosów, w obecności co najmniej połowy składu Rady, na pierwszym posiedzeniu zwołanym przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych, odbywającym się nie później niż w terminie miesiąca od dnia powołania Rady.

§ 2. Jeżeli przewodniczący nie zostanie wybrany na pierwszym posiedzeniu, wybiera go minister właściwy do spraw finansów publicznych.

§ 3. Przewodniczący pełni funkcję do końca kadencji Rady. W razie złożenia przez niego rezygnacji z funkcji przewodniczącego, wygaśnięcia jego członkostwa lub jego odwołania, stosuje się odpowiednio tryb wyboru przewodniczącego określony w § 1, z tym że minister właściwy do spraw finansów publicznych zwołuje posiedzenie Rady tylko w przypadku, gdy nie zostało ono zwołane przez dotychczasowego przewodniczącego w okresie pełnienia przez niego funkcji.

Rozdział 4

Opinie zabezpieczające

Art. 119w.

§ 1. Zainteresowany może zwrócić się do ministra właściwego do spraw finansów publicznych o wydanie opinii zabezpieczającej.

§ 2. Zainteresowani mogą wystąpić ze wspólnym wnioskiem.

§ 3. Wniosek może dotyczyć czynności planowanej, rozpoczętej lub dokonanej.

Art. 119x.

§ 1. Wniosek o wydanie opinii zabezpieczającej powinien zawierać dane istotne z punktu widzenia skutków podatkowych czynności, w tym w szczególności:

- 1) dane identyfikujące wnioskodawcę;
- 2) wskazanie podmiotów dokonujących czynności;
- 3) wyczerpujący opis czynności wraz ze wskazaniem występujących pomiędzy podmiotami związków, o których mowa w art. 11 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych i art. 25 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych;
- 4) wskazanie celów, których realizacji czynność ma służyć;
- 5) wskazanie ekonomicznego lub gospodarczego uzasadnienia czynności;
- 6) określenie skutków podatkowych, w tym korzyści podatkowych, będących rezultatem czynności objętych wnioskiem;
- 7) przedstawienie własnego stanowiska w sprawie.

§ 2. Do wniosku o wydanie opinii zabezpieczającej może być załączona dokumentacja dotycząca czynności, w szczególności oryginały lub kopie umów lub ich projektów.

§ 3. Wniosek o wydanie opinii zabezpieczającej niespełniający wymogów określonych w § 1 lub innych wymogów określonych przepisami prawa pozostawia się bez rozpatrzenia.

§ 4. Minister właściwy do spraw finansów publicznych może zwrócić się o wyjaśnienie wątpliwości co do danych zawartych we wniosku lub zorganizować spotkanie uzgodnieniowe w celu wyjaśnienia tych wątpliwości.

Art. 119y.

§ 1. Minister właściwy do spraw finansów publicznych wydaje opinię zabezpieczającą, jeżeli przedstawione we wniosku okoliczności wskazują, że do czynności nie ma zastosowania art. 119a.

§ 2. Minister właściwy do spraw finansów publicznych odmawia wydania opinii zabezpieczającej, jeżeli przedstawione we wniosku okoliczności wskazują, że do czynności ma zastosowanie art. 119a. Odmawiając wydania opinii zabezpieczającej, wskazuje się okoliczności świadczące o tym, że do czynności może mieć zastosowanie art. 119a.

§ 3. Odmowa wydania opinii zabezpieczającej zawiera pouczenie o prawie wniesienia skargi do sądu administracyjnego.

Art. 119z. Złożenie wniosku o wydanie opinii zabezpieczającej nie stanowi przeszkody do prowadzenia czynności sprawdzających, kontroli podatkowej, postępowania podatkowego lub postępowania kontrolnego prowadzonego przez organ kontroli skarbowej.

Art. 119za. Opinia zabezpieczająca zawiera w szczególności:

- 1) wyczerpujący opis czynności, której dotyczył wniosek;
- 2) ocenę, że do czynności nie ma zastosowania przepis art. 119a;
- 3) pouczenie o prawie wniesienia skargi do sądu administracyjnego.

Art. 119zb.

§ 1. 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.

§ 2. Do terminu określonego w § 1 nie wlicza się terminów i okresów, o których mowa w art. 139 § 4.

Art. 119zc.

§ 1. Wniosek o wydanie opinii zabezpieczającej podlega opłacie w wysokości 20 000 zł, którą należy wpłacić w terminie 7 dni od dnia złożenia wniosku.

§ 2. Opłata podlega zwrotowi w przypadku:

- 1) wycofania wniosku – w połowie;
- 2) uiszczenia jej w kwocie wyższej niż należna – w odpowiedniej części.

§ 3. Zwrot nienależnie uiszczonej opłaty następuje nie później niż w terminie 7 dni od dnia zakończenia postępowania w sprawie wydania opinii zabezpieczającej.

§ 4. Koszty postępowania, o których mowa w art. 265 § 1 pkt 1 i 3, obciążają wnioskodawcę.

Art. 119zd.

§ 1. Minister właściwy do spraw finansów publicznych może z urzędu zmienić wydaną opinię zabezpieczającą lub odmowę wydania opinii zabezpieczającej, jeżeli jest ona sprzeczna z orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego lub Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

§ 2. Przepis § 1 stosuje się odpowiednio do zmiany opinii zabezpieczającej wydanej w związku z zastosowaniem art. 14o.

Art. 119ze. W razie wycofania wniosku o wydanie opinii zabezpieczającej przepisy art. 208 oraz art. 210–212 stosuje się odpowiednio.

Nadużycie prawa w VAT –
najniebezpieczniejsza zmiana?

Art. 5. [Przedmiot opodatkowania]

1. Opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, zwanym dalej "podatkiem", podlegają:
 - 1) odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju;
 - 2) eksport towarów;
 - 3) import towarów na terytorium kraju;
 - 4) wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów za wynagrodzeniem na terytorium kraju;
 - 5) wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów.
2. Czynności określone w ust. 1 podlegają opodatkowaniu niezależnie od tego, czy zostały wykonane z zachowaniem warunków oraz form określonych przepisami prawa.
3. Opodatkowaniu podatkiem podlegają również towary w przypadku, o którym mowa w art. 14. Przepis ust. 2 stosuje się odpowiednio.
- 4. W przypadku wystąpienia nadużycia prawa dokonane czynności, o których mowa w ust. 1, wywołują jedynie takie skutki podatkowe, jakie miałyby miejsce w przypadku odtworzenia sytuacji, która istniałaby w braku czynności stanowiących nadużycie prawa.**
- 5. Przez nadużycie prawa rozumie się dokonanie czynności, o których mowa w ust. 1, w ramach transakcji, która pomimo spełnienia warunków formalnych ustanowionych w przepisach ustawy, miała zasadniczo na celu osiągnięcie korzyści podatkowych, których przyznanie byłoby sprzeczne z celem, któremu służą te przepisy.**

Dziękuję za udział w szkoleniu

Radosław Kowalski
kancelaria@rstk.pl