

Klauzula obejścia prawa – kolejny kaganiec na podatnika

Jak odróżnić fikcję od rzeczywistości? Co jest sztuczne, a co nie w kontekście nowelizacji prawa podatkowego?

Wkrótce w polskim systemie prawnym znacznie funkcjonować nowa klauzula obejścia prawa podatkowego. Będzie ona jednym z elementów większego schematu działań aparatu państwowego, nakierowanych na przeciwdziałanie praktykom agresywnego planowania podatkowego.

Konstrukcja klauzuli opiera się na definicji unikania opodatkowania, której jednym z najważniejszych elementów jest pojęcie sztuczności działań podatnika. Projektodawca uzasadnia, iż owa sztuczność jest jedną z tych cech, która pozwala odróżnić optymalizację podatkową od unikania opodatkowania.

Pojęcie sztuczności jest pojęciem, które może dawać organom podatkowym dość szerokie pole interpretacyjne. Zwroty niedookreślone mają to do siebie, że w początkowych stadiach ich stosowania – jeszcze przed ukształtowaniem się doktryny orzeczniczej – generują mnóstwo problemów prawnych.

W definicji zaczerpniętej ze słownika PWN czytamy, że słowo sztuczny oznacza, między innymi, *stworzony w celu zastąpienia naturalnego odpowiednika czy też niezgodny z naturalną kolejną rzeczy*.

Wobec równie nieostrej definicji ogólnej pojęcia, Projektodawca podjął się próby doprecyzowania zagadnienia poprzez wskazanie otwartego katalogu przykładowych sztucznych czynności.

Przed wszystkim, o sztuczności będzie przesądzać występowanie nieuzasadnionego dzielenia operacji.

Przykładem nieuzasadnionego dzielenia operacji – notabene zupełnie legalnych do 2012 roku,



materiały prasowe

mec. Robert Nogacki
właściciel Kancelarii Prawnej Skarbiec

było zakładanie tzw. lokat jednodniowych z codzienną kapitalizacją odsetek. Zgodnie z przepisami podatkowymi, podstawy opodatkowania zaokrąglą się do pełnych złotych w ten sposób, że końcówki kwot wynoszące mniej niż 50 groszy, zostają pomijane. Wykorzystując ten mechanizm, możliwe było działanie, pozwalające na całkowite wyeliminowanie opodatkowania nawet od dużych kwot przy odpowiednim ich podzieleniu i ulokowaniu na lokatach jednodniowych. Po zmianach przepisów, podatek pobierany jest od odsetek z lokat bankowych w każdej wysokości.

Kolejnym elementem, przesądzającym o sztuczności działań, będzie angażowanie podmiotów pośredniczących, mimo braku uzasadnienia ekonomicznego lub gospodarczego.

Trudno jest zarzucać przedsiębiorcom złą wolę w korzystaniu z usług pośredników handlowych. Co raz częściej od podatników wymaga się nadludzkich umiejętności w zakresie badania zjawisk

gospodarczych oraz wczesnego prognozowania możliwych ryzyk. Niestety liczba ofiar tzw. karuzeli podatkowych pokazuje, że przedsiębiorcy są tylko ludźmi, a skutki ich działań nie zawsze sugerowałyby istnienie jakiegokolwiek ekonomicznego czy gospodarczego uzasadnienia.

Korzystanie z usług pośredników handlowych jest powszechną praktyką rynkową. Trudno jest zarzucać przedsiębiorcy, że jego działania mają charakter sztuczny tylko dlatego, że ze względu na brak doświadczenia jest on zmuszony do korzystania z usług pośrednika w sytuacjach, w których nie jest to obiektywnie wymagane.

Następnym determinantem sztuczności, będzie pojawianie się elementów prowadzących do uzyskania stanu identycznego lub zbliżonego do stanu istniejącego przed dokonaniem czynności oraz występowanie elementów wzajemnie się znoszących lub kompensujących.

Przykładem będą tutaj powszechne w branży tekstylnej, transakcje przenoszenia własności bardzo wartościowych znaków towarowych na rzecz podmiotów z siedzibą w krajach o preferencyjnych warunkach opodatkowania dochodów z tytułu eksploatacji praw własności intelektualnej, w celu ich późniejszego licencjonowania.

Ostatnim kryterium przesądzającym o sztuczności działań, będzie ocena ryzyka ekonomicznego lub gospodarczego, które przewyższa spodziewane korzyści inne niż podatkowe w takim stopniu, iż należy uznać, że rozsądnie działający podmiot nie wybrałby tego sposobu działania.

A przecież prowadzenie działalności gospodarczej jest nierozdzielnie związane z ryzykiem. Przy wszelkich możliwych metodach kalkulacji ryzyka gospodarczo – ekonomicznego nierozdzadko

zdarza się tak, że przedsiębiorca zamiast spodziewanego zysku, odnotowuje straty. Tymczasem, po raz kolejny wymaga się od przedsiębiorcy zachowania ponadprzeciętnej staranności w doborze środków i sposobów działania, przy wyważeniu ryzyka w ten sposób, aby nie przewyższało ono spodziewanych efektów ekonomicznych. Zadanie tylko dla najwybitniejszych badaczy rynku, a i tak bez pewności powodzenia.

O ironio, przytoczone elementy konstrukcji definicji sztuczności, wcale nie przybliżają podatnika do odnalezienia się w zamętach nieprecyzyjnych i nieostrych wyrażań ustawowych.

W kontekście powyższego, *rozsądnie działający podmiot*, co do zasady powinien powstrzymać się od wychodzenia z domu aby nie narazić się na zarzut tworzenia sztucznych konstrukcji zmierzających unikaniu opodatkowania.

Nie ma obecnie pewności czy klauzula w takiej formie ma szansę na spełnienie podstawowych zaleceń dotyczących normatywnego ujęcia klauzuli przedstawionych przez Trybunał Konstytucyjny w 2004 roku. Przede wszystkim, zgodności z zasadą określoności ustawowej ingerencji w sferę wolności i praw jednostki. W sprzeczności z zasadą stoją, przede wszystkim, działania polegające na tworzeniu nieprecyzyjnych przepisów, powodujących niepewność podatnika, co do prawa, a także tworzenie zbyt szerokich ram interpretacyjnych dla organów stosujących przepisy, które dają im nadmierną swobodę kształtowania praw i obowiązków podatnika.

Kancelaria Prawna Skarbiec jest wiodącym podmiotem w zakresie przeciwdziałania bezprawiu urzędniczemu i kontroli podatkowych.