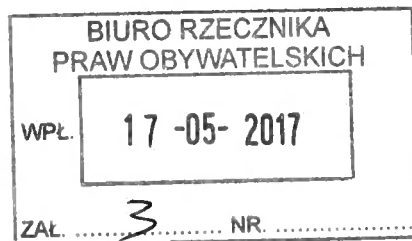


e-prosz.

Ministerstwo Finansów
00-916 Warszawa
Świętokrzyska 12
SP3.055.1.2017



Warszawa, 2017-05-17

RPW/29106/2017 P
Data: 2017-05-17

Rzecznik Praw
00-090 Warszawa
al. Solidarności 77

INFORMACJA

Pismo

Szanowni Państwo,

Ministerstwo Finansów w załączeniu przesyła odpowiedź na wystąpienie z dnia 31 stycznia 2017 r., znak: V.511.25.2017.EG w sprawie wątpliwości związanych z wejściem w życie przepisów dotyczących klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.

Załączniki:

1. Odpowiedź RPO KLAUZULA.(4094031_3173618).pdf

Dokument nie zawiera podpisu

Podpis elektroniczny



Warszawa, dnia 16 maja 2017 r.

**RZECZPOSPOLITA POLSKA
MINISTER ROZWOJU I FINANSÓW**

SP3.055.1.2017

Pan
Adam Bodnar
Rzecznik Praw Obywatelskich
Biuro Rzecznika Praw Obywatelskich
al. Solidarności 77
00-090 Warszawa

Odpowiadając na wystąpienie z dnia 31 stycznia 2017 r., znak: V.511.25.2017.EG, w sprawie *wątpliwości związanych z wejściem w życie przepisów dotyczących klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania*, zwracam się z uprzejmą prośbą o przyjęcie poniższych wyjaśnień.

Z dniem 15 lipca 2016 r. weszła w życie ustawa z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 846, z późn. zm.), wprowadzająca do przepisów polskiego prawa podatkowego klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania. Zgodnie z nowododanym art. 119a § 1 Ordynacji podatkowej, *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)*. Stosownie do art. 119a § 2 Ordynacji podatkowej, *w sytuacji określonej w § 1 skutki podatkowe czynności określa się na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki mógłby zaistnieć, gdyby dokonano czynności odpowiedniej*. Natomiast w art. 119b § 1 Ordynacji podatkowej ustanowiono wyłączenia stosowania przepisu art. 119a tej ustawy. Ponadto w dalszych regulacjach Ordynacji podatkowej zostały zdefiniowane m.in. pojęcia „*sztucznego sposobu działania*” (art. 119c), „*czynności podjętej przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej*” (art. 119d) oraz „*korzyści podatkowej*” (art. 119e).

Z treści wystąpienia Pana Rzecznika wynika, że *konstrukcja klauzuli (...) posługuje się pojęciami, które w praktyce obrotu mogą być niejednoznacznie rozumiane*, co rodzi wątpliwości, między innymi w *jaki sposób organ będzie oceniał, czy dana czynność została podjęta „przede wszystkim” w celu osiągnięcia korzyści podatkowej (...), kiedy pozostałe cele ekonomiczne lub gospodarcze czynności będą uznane za mało istotne*. Ponadto w ocenie Pana Rzecznika, *trudno również stwierdzić jakie inne okoliczności mogą być analizowane, przy ocenie czy sposób działania podatnika był sztuczny (...)*. Odnosząc się do tych wątpliwości należy wskazać, że przepisy art. 119a – art. 119f Ordynacji podatkowej zawierają regulacje prawne charakterystyczne dla tzw. *klauzul generalnych*. Zasadniczą cechą takich norm prawnych, jakie

w istocie stanowią przepisy *klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania*, jest zawsze pewien element ogólności wynikający z tego, iż nie jest możliwe zamknięte określenie i skatalogowanie wszystkich sytuacji, do jakich można takie przepisy zastosować. Zatem w przypadku przepisów składających się na normę prawną klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania pewien stopień ogólności jest niezbędny. Jak wskazano w uzasadnieniu do ustawy z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (...) *klauzula musi być na tyle ogólna i „pojemna”, aby także te nieprzewidziane z góry zjawiska zwalczać (...)*. Wobec tego ze względu na ten ogólny charakter klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, ocenie w kontekście jej przepisów może potencjalnie podlegać każda czynność, niezależnie od jej zakresu. Katalogowanie poszczególnych czynności, podobnie jak wprowadzanie szczegółowych wyłączeń, stanowiłoby zbędną kazuistykę. Co więcej wiązałoby się z zagrożeniem, że schematy agresywnej optymalizacji podatkowej będą konstruowane/modyfikowane w taki sposób, aby nie można było przyporządkować ich do przykładów wskazanych w ewentualnym katalogu. Należy też zwrócić uwagę, że polskie przepisy w zakresie klauzuli zawierają szereg norm pozwalających podatnikowi na ocenę jego działania są też o wiele bardziej precyzyjne niż przepisy podobnych klauzul stosowanych w prawie stanowionym przez UE.

Szef KAS jest uprawniony do wszczęcia postępowania podatkowego lub przejścia do dalszego prowadzenia toczącego się postępowania podatkowego lub postępowania kontrolnego jeżeli w konkretnej sprawie zaistnieje możliwość zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Ocena czy dana czynność została podjęta *przed wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej* oraz *czy pozostałe cele ekonomiczne lub gospodarcze czynności będą uznane za mało istotne*, a także *czy sposób działania podatnika był sztuczny*, nastąpi w odniesieniu do określonego stanu faktycznego w ramach postępowania podatkowego przeciwko unikaniu opodatkowania. Dopiero po dokonaniu pełnego i wyczerpującego ustalenia stanu faktycznego i jego oceny prawnej, z zachowaniem ustawowych reguł takiego postępowania, w ramach którego zagwarantowana jest również należyta ochrona praw podatnika, może zostać wydana decyzja z zastosowaniem art. 119a Ordynacji podatkowej. Ponadto Szef KAS jest uprawniony do wydawania opinii zabezpieczających lub odmów ich wydania (art. 119w - art. 119zf Ordynacji podatkowej) oraz opiniowania wniosków o wydanie interpretacji indywidualnych (art. 14b § 5c w związku z art. 14b § 5b Ordynacji podatkowej).

W tym kontekście należy wskazać, że stosowanie w praktyce Szefa KAS przepisów dotyczących klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, z zachowaniem wszystkich ustawowych zasad postępowania, będzie zapobiegało ich „*niejednoznacznemu rozumieniu*”. Zapewnieniu jednolitej wykładni przepisów klauzuli będzie służyć również dokonywanie ich interpretacji przy uwzględnieniu zasad wykładni językowej, systemowej i funkcjonalnej oraz tego, że wykładnia przepisów ustawowych musi pozostawać zawsze w zgodzie z Konstytucją. Jednolitości stosowania przedmiotowych przepisów służy również skupienie kompetencji w zakresie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania w rękach jednego organu podatkowego. Przy tym należy wskazać, że rozstrzygnięcia wydawane przez Szefa KAS podlegają dwuinstancyjnej kontroli sądów administracyjnych. Wydawane orzeczenia sądów administracyjnych również będą wpływały na ukształtowanie praktyki stosowania przepisów we wskazanym zakresie.

Należy dodać, że przyjęcie w polskim systemie podatkowym przepisów ogólnych przeciwko unikaniu opodatkowania, w obszarze podatku od osób prawnych, jest wymagane przez regulacje Dyrektywy Rady (UE) 2016/1164 z dnia 12 lipca 2016 r. *ustanawiającej przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego* (Dz. U. UE. L. 2016. 193. 1). Wprowadzenie klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania związane jest również

z uczestnictwem w pracach OECD w zakresie tzw. projektu „BEPS” (*Base Erosion and Profit Shifting*), poświęconemu identyfikacji i przeciwdziałaniu erozji bazy podatkowej oraz zapobieganiu przerzucaniu zysków do jurysdykcji posiadających szkodliwe reżimy podatkowe.

Dalej w wystąpieniu Pan Rzecznik stwierdził, iż (...) w tym kontekście powstaje również pytanie o znaczenie opinii Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania dla praktyki stosowania przez organy nowej instytucji prawnej (...). Wobec tego należy wskazać, że Rada do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania jest niezależnym eksperckim organem opiniodawczym, którego zadaniem jest opiniowanie zasadności zastosowania art. 119a w indywidualnych sprawach (art. 119m Ordynacji podatkowej). Opinia Rady wydawana jest na wniosek Ministra Rozwoju i Finansów w toku postępowania podatkowego lub na wniosek strony w odwołaniu od decyzji wydanej z zastosowaniem klauzuli. Opinie Rady, po usunięciu danych identyfikujących stronę oraz inne podmioty wskazane w jej treści, są niezwłocznie zamieszczane w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych (art. 119t ww. ustawy). W związku z powyższym funkcjonowanie Rady przyczyni się do większego obiektywizmu organu wydającego decyzje w sprawie zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, z tego względu, że opinie te będą wydawane niezależnie. Działanie Rady, jako jednego organu opiniodawczego, wpłynie również na przewidywalność i jednolitość praktyki stosowania przepisów w zakresie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.

Jednocześnie w piśmie Pan Rzecznik wskazuje, że w zamierzeniach klauzula (...) miała być wykorzystywana w celu walki z oszustwami podatkowymi i służyć eliminacji wyrafinowanych, sztucznych konstrukcji prawnych zmierzających do unikania opodatkowania przez duże przedsiębiorstwa (...). Podkreślić w tym miejscu należy, że przepisy klauzuli znajdują zastosowanie jedynie w sytuacji, gdy czynność dokonana została „przede wszystkim” w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej. Wówczas czynność taka nie skutkuje osiągnięciem korzyści podatkowej jeżeli sposób działania był sztuczny. Stwierdzić należy, że zasadniczym celem przepisów klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania jest przeciwdziałanie praktykom agresywnej optymalizacji podatkowej powodującej unikanie opodatkowania. Przepisy klauzuli nie są natomiast wymierzone w podmioty niestosujące takiej optymalizacji podatkowej.

Ponadto w wystąpieniu wskazano, że (...) z doniesień medialnych, a także z odpowiedzi na interpelację poselską wynika, że na chwilę obecną organy mogą powoływać się na klauzulę (...) także w sprawach zwykłych podatników (...). Jak podaje prasa, z takiej możliwości organy już korzystają odmawiając wydania interpretacji indywidualnych (...). Odnosząc się do zakresu zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania należy wyjaśnić, że ustawodawca nie przewidział wyłączenia stosowania przepisów klauzulowych ze względu na poszczególne grupy podatników (np. podatnicy nieprowadzący pozarolniczej działalności gospodarczej). Przewidziane zostały natomiast inne wyłączenia zastosowania klauzuli, w tym wyłączenie ze względu na wysokość uzyskanej korzyści podatkowej. Stosownie do przepisów art. 119b § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej, przepisu art. 119a nie stosuje się 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. Ponadto klauzula nie będzie również stosowana w zakresie, w którym zainteresowany uzyskał opinię zabezpieczającą lub do podmiotu, którego wniosek o wydanie opinii zabezpieczającej nie został załatwiony w terminie. W treści uzasadnienia do ustawy z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, wskazano m.in., że (...) stosowanie klauzuli powinno być zastrzeżone dla przypadków, w których rozmiar patologicznych

skutków usprawiedliwia charakter prawnej reakcji na nie (...). Stosowanie klauzuli w projekcie zostało przewidziane dla tych przypadków, w których rozmiar korzyści podatkowych, które osiągnął podatnik, przekracza 100 000 zł (...). Próg ten został ustalony z uwzględnieniem tego, jakiego rodzaju schematy działań, mogące być uznane za przejawy unikania opodatkowania, można zaobserwować w praktyce obrotu gospodarczego (...).

Co więcej Pan Rzecznik wskazał w piśmie, że (...) powstaje pytanie o to, czy po wprowadzeniu przepisów o klauzuli (...) podatnicy mają zapewnioną realną możliwość uzyskania indywidualnych interpretacji podatkowych (...). Istnieje obawa, że organy mogą automatycznie powoływać się na klauzulę (...) w konsekwencji będą wydawać mniej interpretacji (...). W odpowiedzi należy wskazać, że zgodnie z art. 14b § 5b Ordynacji podatkowej, nie wydaje się interpretacji indywidualnej w zakresie tych elementów stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego, co do których istnieje uzasadnione przypuszczenie, że mogą być przedmiotem decyzji wydanej z zastosowaniem art. 119a lub stanowić nadużycie prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (...). Stosownie zaś do art. 14b § 5c Ordynacji podatkowej, organ uprawniony do wydania interpretacji indywidualnej zwraca się do ministra właściwego do spraw finansów publicznych o opinię w zakresie, o którym mowa w § 5b. Odmowa wydania interpretacji indywidualnej, na podstawie art. 14b § 5b w związku z art. 14b § 5c Ordynacji podatkowej, następuje wyłącznie po spełnieniu ustawowych przesłanek określonych w tych przepisach i dotyczy schematów powodujących unikanie opodatkowania. Każdorazowo wnioski o wydanie interpretacji indywidualnej jest badany jednostkowo i w sposób szczegółowy przez organ upoważniony. Przed podjęciem odmowy wydania interpretacji organ upoważniony zwraca się zawsze do Szefa KAS o przedstawienie opinii. Zatem nie może być mowy o „automatyzmie” działania w tym zakresie. Co więcej rozstrzygnięcia w zakresie odmowy wydania interpretacji podlegają dwuinstancyjnej kontroli sądów administracyjnych. Należy również podkreślić, że rozwiązanie to pozwala podatnikowi na podjęcie świadomej decyzji, czy chce podjąć ryzyko sporu z władzami skarbowymi w zakresie potencjalnego zarzutu obejścia prawa podatkowego. Jest więc raczej wyrazem zasady uczciwego postępowania wobec podatnika. Fakt, że Szef KAS odmawia wydania interpretacji nie jest też równoznaczny z zabronieniem podatnikowi zastosowania planowanych przez niego działań. Podatnik ma swobodę wyboru. Natomiast, gdyby przepisy zmuszały organy interpretacyjne do wydania interpretacji także w sytuacji, gdy podejrzewają one możliwość zastosowania klauzuli przeciwko obejściu prawa, to interpretacja taka zawierałaby takie zastrzeżenie oraz nie dawałaby podatnikowi ochrony przed zastosowaniem klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania z uwagi na przepis art. 14na Ordynacji podatkowej.

Wprowadzając klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania ustawodawca wprowadził również instytucję wydawania opinii zabezpieczających. Jeżeli zainteresowany ma wątpliwości, czy w danej sprawie mogłyby znaleźć zastosowanie przepisy o klauzuli, wówczas może wystąpić do Szefa KAS z wnioskiem o wydanie opinii zabezpieczającej. Wniosek może dotyczyć czynności planowanej, rozpoczętej lub dokonanej. Rozpatrując wniosek o wydanie opinii zabezpieczającej Szef KAS dokonuje analizy m.in. celów, których realizacji czynność ma służyć, ekonomicznego lub gospodarczego uzasadnienia czynności, a także skutków podatkowych, w tym korzyści podatkowych, będących rezultatem czynności objętej wnioskiem. Opinia zabezpieczająca potwierdza, że do sytuacji przedstawionej we wniosku nie znajdzie zastosowania klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania. Jeżeli Szef KAS uzna, że do okoliczności przedstawionych we wniosku znalazłoby zastosowanie przepisy o klauzuli, wówczas odmówi wydania takiej opinii. Wystąpienie z wnioskiem o wydanie opinii

zabezpieczającej jest uprawnieniem zainteresowanych podatników. Dodać należy również, że z takiej możliwości zainteresowani już korzystają składając wnioski o wydanie opinii zabezpieczających.

Ponadto w wystąpieniu wskazano, że (...) istotnym problemem jest również ograniczony zakres ochrony przysługującej podatnikom, wobec których wcześniej wydano indywidualne interpretacje (...). Interpretacje podatkowe uzyskane w latach wcześniejszych (...) w oparciu o które do chwili obecnej prowadzone są wieloletnie przedsięwzięcia inwestycyjne, mogą nie zapewnić podatnikom realnej ochrony (...). Jest to dość daleko idąca ingerencja, która może w konsekwencji naruszać zasadę zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa (...). Odnosząc się do wskazanych wątpliwości należy zauważyć, że według postanowień zawartych w art. 7 ustawy z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, przepisy dotyczące klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania mają zastosowanie do korzyści podatkowej uzyskanej po dniu wejścia w życie niniejszej ustawy. Natomiast w zakresie interpretacji indywidualnych oraz przysługującej ochrony ustawowej z tytułu ich wydania należy wskazać regulacje prawne zawarte w art. 14na pkt 1 Ordynacji podatkowej, ustanawiające zasadę, że przepisów art. 14k-14n nie stosuje się, jeżeli stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe będące przedmiotem interpretacji indywidualnej stanowi element czynności będących przedmiotem decyzji wydanej z zastosowaniem art. 119a. W związku z powyższym stwierdzić należy, że przepisy o klauzuli mają zastosowanie wyłącznie do korzyści podatkowej uzyskanej po dniu ich wejścia w życie (tj. po dniu 15 lipca 2016 r.). Natomiast wydanie przez Szefa KAS decyzji klauzulowej, z zastosowaniem art. 119a Ordynacji podatkowej, w zakresie elementów stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego zawartego w wydanej interpretacji indywidualnej, wyłącza ochronę ustawową wynikającą z takiej interpretacji. Zasada ta odnosi się zarówno do interpretacji indywidualnych wydanych od dnia wejścia w życie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, to jest od dnia 15 lipca 2016 r., a także do interpretacji indywidualnych wydanych przed tym dniem, jeżeli korzyść podatkowa została uzyskana od dnia 1 stycznia 2017 r. (art. 3 ustawy z dnia 29 listopada 2016 r. o zmianie ustawy (...)) Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1926). Wprowadzenie wskazanych regulacji prawnych umożliwi zatem zakwestionowanie schematów agresywnej optymalizacji podatkowej po dniu 15 lipca 2016 r., a także schematów stosowanych przed tym dniem, które nadal generują korzyści podatkowe. Istota takiego rozwiązania jest zgodna z zasadą obowiązującą od początku wprowadzenia klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, zgodnie z którą można stosować klauzulę do korzyści podatkowych powstałych po dniu 15 lipca 2016 r., nawet wówczas gdy czynności związane z powstaniem tych korzyści, zostały dokonane przed tym dniem. Jednakże należy podkreślić, iż wszystkie interpretacje indywidualne, które nie dotyczą agresywnej optymalizacji podatkowej pozostaną nadal w mocy. Zainteresowani nie są pozbawieni ochrony ustawowej wynikającej z takich interpretacji indywidualnych. Celem wprowadzenia do polskiego prawa podatkowego przedmiotowych regulacji prawnych było przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania poprzez agresywną optymalizację podatkową. Unikanie opodatkowania powoduje bowiem nie tylko uszczuplenie dochodów budżetowych, ale również prowadzi do zaburzenia uczciwej konkurencji i powstawania nierównych warunków działania podmiotów na rynku. Nie można zatem przyjąć, że przepisy prawne dotyczące klauzuli mogą stanowić naruszenie zasady zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa.

Jednocześnie pragnę wskazać, że Minister Rozwoju i Finansów zamierza w sposób aktywny kształtować politykę w zakresie stosowania przepisów dotyczących klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, w tym także poprzez wydawanie interpretacji ogólnych, objaśnień podatkowych bądź też wytycznych dla organów podatkowych.

W odpowiedzi na prośbę Pana Rzecznika o przekazanie danych na temat ilości dotychczasowych odmów wydania interpretacji indywidualnych należy wskazać, iż do dnia 12 maja 2017 r. wydano 624 postanowienia o odmowie wszczęcia postępowania (podatek PIT – 532, podatek CIT – 72, podatek VAT – 13, podatek od spadków i darowizn – 7) ze względu, iż w zakresie elementów zaistniałego stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego, zawartych we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej, istnieje uzasadnione przypuszczenie, że mogą być one przedmiotem decyzji wydanej z zastosowaniem art. 119a Ordynacji podatkowej lub stanowić nadużycie prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy o podatku od towarów i usług.

Natomiast odnosząc się do zapytania Pana Rzecznika czy miały miejsce przypadki wyłączenia mocy ochronnej interpretacji indywidualnych wskazuje się, iż do dnia 12 maja 2017 r. nie została wydana przez Ministra Rozwoju i Finansów decyzja, z zastosowaniem art. 119a Ordynacji podatkowej, która spowodowałaby wyłączenie mocy ochronnej interpretacji indywidualnej, ze względu na powstanie korzyści podatkowej po dniu po 1 stycznia 2017 r.

Z upoważnienia
Ministra Rozwoju i Finansów

Paweł Gruza
Podsekretarz Stanu
w Ministerstwie Finansów
/- podpisano kwalifikowanym podpisem
elektronicznym/