

UNIWERSYTET GDAŃSKI
WYDZIAŁ PRAWA I ADMINISTRACJI
ADMINISTRACJA

Bartosz Kaźmierczak

**Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania, jako rozwiązanie
przeciwdziałające omijaniu obowiązku podatkowego**

Praca licencjacka
Napisana na seminarium z:
Prawa Finansowego
pod kierunkiem
Dra Tomasza Sowińskiego

Gdańsk 2017

Spis Treści

Wstęp.....	3
1. Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania	4
1.1 Skuteczność czynności podatkowych.....	4
1.2 Nowe pojęcia uregulowane poprzez wprowadzenie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.....	7
1.3 Przypadki niestosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania	8
2. Unikanie opodatkowania.....	10
2.1. Istota unikania opodatkowania, a optymalizacja podatkowa	10
2.2. Uchylenie się od obowiązku podatkowego	15
3. Raje podatkowe, jako przykład międzynarodowych narzędzi unikania opodatkowania	22
3.1 Istota raju podatkowego.....	22
3.2 Szkodliwa konkurencja podatkowa.....	24
Zakończenie	26
Bibliografia.....	28
Spis aktów prawnych	29
Spis tabel	29

Wstęp

Ustawodawca wprowadzając do polskiego systemu prawnego instytucję klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania na mocy Ustawy z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw Dz.U. 2016 poz. 846, reguluje normę mającą na celu przeciwdziałanie omijaniu przepisów prawa podatkowego oraz zminimalizowanie osiągania z tego tytułu korzyści finansowych. Można śmiało założyć, że istnienie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania wpłynie na polskie uwarunkowania gospodarcze i powstrzyma proceder agresywnego omijania prawa podatkowego.

Należy postawić granicę pojęciową pomiędzy unikaniem opodatkowania, które jest przedmiotem samej klauzuli, uchylaniem się od opodatkowania, oraz optymalizacji podatkowej. Są to pojęcia pokrewne jednak w świetle nowych przepisów, zwłaszcza pojęcia optymalizacji oraz unikania wydają się nabierać nowego znaczenia.

Dlatego, aby ocenić zasadność danych norm prawnych należy krok po kroku przeanalizować poszczególne przepisy, wyjaśnić ewentualne wątpliwości, oraz określić istotę samej regulacji.

Szczególnie ważne jest określenie istoty unikania opodatkowania w porównaniu do przedstawionych pojęć pokrewnych jak i nowych rozwiązań uregulowanych przez ustawodawcę podczas wprowadzenia do polskiego systemu prawnopodatkowego klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.

Celem pracy jest wykazanie skuteczności klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania w zwalczaniu omijania obowiązku podatkowego.

Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania wydaje się być odpowiedzią ustawodawcy na problem negatywnej konkurencji fiskalnej. Rozwiązanie w niej zawarte mogą wyposażyć organ podatkowy w narzędzia pozwalające na wykonanie celu ustawy podatkowej. Praca została napisana na podstawie polskiego ustawodawstwa, jak i literatury prawniczej dotyczącej tematu.

1. Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania

1.1 Skuteczność czynności podatkowych

Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania została wprowadzona do OrdPU poprzez dodanie działu IIIa „Przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania” na mocy Ustawy z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw Dz.U. 2016 poz. 846. Dział zawiera artykuły od 119a do 119zf, w których w rozdziale pierwszym uregulowana jest sama klauzula. Drugi zaś dotyczy postępowania podatkowego w przypadku unikania opodatkowania. Nowością jest również wprowadzenie instytucji Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu opodatkowania w rozdziale trzecim. W czwartym, ostatnim ustawodawca reguluje opinie zabezpieczające. Klauzula weszła w życie dnia 15.07.2016 r. Regulację należy traktować, jako próbę uszczelnienia systemu podatkowego. Ustawodawca wprowadzając tekst klauzuli do polskiego systemu prawnego stara się pomijać konsekwencje podatkowe płynące z nadużyć będących wynikiem stosowania unikania opodatkowania.

Zastosowanie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania nie będzie mogło być zrealizowane w przypadku, gdy zastosowanie innych regulacji prawnych umożliwia przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania¹.

Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania została opracowana przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego przede wszystkim z względu na doświadczenia innych państw w materii odstraszania od kupowania lub tworzenia sztucznych struktur w celu unikania opodatkowania².

Ustawodawca w art. 119a §1 OrdPU ustanawia, co następuje: 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).

¹ Sarna A., *Zobowiązania podatkowe*, [w:] *Meritum podatki 2017*, pod red. A. Kaźmierski, Wolter Kluwer, Warszawa 2017, s. 125.

² Etel L., *Cztery klauzule przeciwko unikaniu opodatkowania*, [w:] *Międzynarodowe unikanie opodatkowania – wybrane zagadnienia*, pod red. D. Gajewski, C.H. Beck, Warszawa 2017, s. 241.

Podatnik wykonujący działanie sztuczne, którego głównym przeznaczeniem jest doprowadzenie do pozytywnego względem niego samego skutku fiskalnego, różniące się od założeń regulacji podatkowej naraża się na prawne skreślenie skutków fiskalnych owego działania. Wymogiem zniweczenia rezultatu fiskalnego takiej czynności jest wypełnienie przesłanki sztuczności oraz wykazanie postępowania przede wszystkim w celu uzyskania benefitu fiskalnego, w sytuacji, kiedy benefit w danych okolicznościach byłby niezgodny z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej.

Należy podkreślić, iż idea funkcjonowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania bazuje na tym, iż zanegowane działania zachowują ważność oraz skutek w obszarze prawa cywilnego. Jednak fiskalne rezultaty tych poczynań zostają scharakteryzowane w sposób inny niż ten wynikający z ich formalnoprawnego charakteru, który został określony przez organ podatkowy, jako opatrzony cechą sztuczności³.

Ustawodawca określa właściwy sposób realizacji ponownej klasyfikacji działania fiskalnego dokonanego przez podatnika. W art. 119a §2 OrdPU uregulowane jest: W sytuacji określonej w § 1 skutki podatkowe czynności określa się na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki mógłby zaistnieć, gdyby dokonano czynności odpowiedniej. W dalszej części artykułu znajdujemy rozwinięcie, próbę definicji działania właściwego. 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 (art. 119a §3 OrdPU). Można śmiało założyć, iż, problematyka zdefiniowania wzorca podmiotu działającego rozsądnie będzie przedmiotem wielu dylematów organu podatkowego podczas analizy stanu faktycznego czynności podatkowych dokonywanych przez podatnika⁴.

Zarówno w §2 jak i §3 ustawodawca podejmuje próbę określenia unikania opodatkowania poprzez zestawienie przesłanek, które mają na celu wyznaczenie organowi podatkowemu okoliczności uprawniających do podjęcia działania wobec podatnika. Pojęcia użyte podczas

³ K. Sołowiec, *Przeciwdziałanie unikania opodatkowania* [w:] *Ordynacja podatkowa 2017 – poradnik dla praktyków*, pod. red. A. Mariański, C.H. Beck, Warszawa 2017, s. 254.

⁴ Jamróży M., Główka A., Łaska- Rutkowska I. Spotowska M., *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania – kształt i konsekwencje jej wprowadzenia*, ODDK Sp. z .o.o. Sp k., Gdańsk 2016, s. 15.

definiowania czynności niewłaściwych jak i prawidłowego stanu rzeczy rozumianego, jako działanie zgodne z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej są ogólne, nieostre. Tworzy to szerokie pole do interpretacji działań podatnika przez organ fiskalny. Jest to zrozumiałe biorąc pod uwagę charakter i cel samej klauzuli, której zadaniem jest objęcie jak najszerszego katalogu zdarzeń niepożądanych z perspektywy organu podatkowego.

Z całą pewnością można założyć, iż próbą stopnia elastyczności bądź ewentualnych komplikacji związanych z ustaleniem zakresu nieostrości poszczególnych środków techniki prawodawczej będzie dopiero praktyka podatkowa. Należy jednak wskazać na wątpliwości, jakie mogą się pojawić przy stosowaniu niektórych określeń nieostrych⁵

Ustawodawca przewidział czynną rolę podatnika podczas trwania postępowania zmiany klasyfikacji czynności podatkowych. W art. 119a §4 OrdPU uregulowane jest: Jeżeli w toku postępowania strona wskaże czynność odpowiednią, skutki podatkowe określa się na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki zaistniałby, gdyby dokonano tej czynności. Możliwość swoistej współpracy podatnika z organem pozwala na zarządzanie ryzykiem poprzez propozycję stanu fikcyjnego możliwie jak najmniej niekorzystnego z punktu widzenia przedsiębiorcy, jednocześnie spełniającego zgodność z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej. Sam przepis nie przewiduje przedstawienia działania skutkującego fiskalnie pozytywnie patrząc z perspektywy podmiotu, wobec którego toczy się postępowanie. Jednak logika nakazuje przewidywać właśnie taką okoliczność. Można śmiało założyć, iż mnogość sytuacji oraz ich ewentualnych interpretacji w przypadku założenia fikcji formalnoprawnej prowadzącej do rzeczywistego skutku podatkowego jest chęcią upodmiotowienia podatnika, zachowując jego konstytucyjne prawo godności (art. 30 KRP). Analizując art. 119a §5 OrdPU, można dojść do podobnego wniosku. Jednak dopiero praktyka fiskalna pokaże czy domniemane założenie wywodzące się z samego przepisu nie zostanie zniweczone.

Ustawodawca przewiduje okoliczność, w której całkowicie pomija skutki podatkowe czynności dokonanej przez podatnika oraz wyłącza możliwość współpracy, w sytuacji, która zostanie oceniona, jako działanie mające na celu wyłącznie osiągnięcie korzyści podatkowej, bez towarzyszącego jej celu ekonomicznego. W art. 119a §5 OrdPU uregulowane jest: Przepisy § 2-4

⁵ Borszowski P., *Określenia nieostre i klauzule generalne w prawie podatkowym*, Wolters Kluwer, Warszawa 2017, s. 190.

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. Analizując wspomniany przepis należy zastanowić się nad rozumieniem jedyne go celu dokonania czynności. Indywidualna ocena sytuacji może w praktyce fiskalnej pomijać wskazane przez podatnika motywy gospodarcze. Ustawodawca wyposażając urzędnika w narzędzie całkowitego zignorowania ewentualnych korzyści ekonomicznych, równocześnie wykluczając możliwość wskazania stanu rzeczy zgodnego z przedmiotem i celem ustawy podatkowej tworzy zagrożenie wyeliminowania z praktyki podatkowej uprawnień z tytułu §4. Rozsądne wydawałoby się pozostawienie możliwości skorzystania z przedstawienia ewentualnego działania właściwego. Nawet w sytuacji, w której podmiot kierował się jedynie osiągnięciem pozytywnego skutku fiskalnego. Z drugiej strony podatnicy mogliby wykorzystywać pobłażliwość ustawodawcy. Jednak na podstawie treści §5 można bezsprzecznie uznać klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania za skuteczne narzędzie zapobiegające omijaniu obowiązku fiskalnego. Organ podatkowy został wyposażony w narzędzie elastyczne, które pozwala mu na ocenę stanu faktycznego z pominięciem wkładu informacyjnego podatnika.

1.2 Nowe pojęcia uregulowane poprzez wprowadzenie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania

W art. 119c oraz 119d znaleźć można próbę doprecyzowania pojęcia sztuczności działania podatnika, oraz przedstawienia przesłanek, na podstawie, których organ może ocenić czy czynność została podjęta przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej.

W art. 119c §1 OrdPU uregulowane jest: Sposób działania uznaje się za sztuczny, jeżeli na podstawie istniejących okoliczności należy przyjąć, że nie zostałyby zastosowane przez podmiot działający rozsądnie i kierujący się zgodnymi z prawem celami innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej. Dalej, w §2 ustawodawca rozwija myśl i wymienia przesłanki sztuczności działania. Ważne jest, aby zauważyć, iż wystarczy spełnienie jednego kryterium, aby uznać czynności podmiotu za prawnie syntetyczne.

Sztuczność w rozumieniu art. 119c powinna zostać skojarzona z ocenami spoza prawa podatkowego. Układ zdarzeń stanu faktycznego, kwalifikowanych poza podatkowo może

prowadzić do ustalenia, czy przyjęty przez podmiot sposób działania, nastawiony jest na korzyść podatkową, czy wiąże się z nim ekonomicznie uzasadniony cel gospodarczy⁶.

Ustawodawca podejmuje starania zdefiniowania czynności podjętej w celu osiągnięcia korzyści podatkowej w 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. Jest to kolejny nieostry przepis, który może budzić wiele kontrowersji oraz problemów podczas praktyki fiskalnej. Ustawodawca posłużył się określeniem istotności, które w żaden sposób nie można uznać za policzalnie.

Istotnym pojęciem uregulowanym w art. 119e jest termin korzyści podatkowej. Ustawodawca wymienia następujące kryteria: niepowstanie zobowiązania podatkowego, odsunięcie w czasie powstania zobowiązania podatkowego lub obniżenie jego wysokości albo powstanie lub zawyżenie straty podatkowej. Również przesłanką, która skutkuje zakwalifikowaniem skutku działania podmiotu, jako korzyść podatkowa jest powstanie nadpłaty lub prawa do zwrotu podatku albo podwyższenie kwoty nadpłaty lub zwrotu podatku. Wymienione kryteria w porównaniu do regulacji zawartych chociażby w art. 119c oraz 119d można ocenić, jako precyzyjne i jednoznacznie. Podczas ich stosowania w trakcie postępowania podatkowego przez organ jak i tworzenia planu fiskalnego przez podmiot nie powinny pojawić się problemy prawne.

Ustawodawca w art. 119f reguluje pojęcie czynności nie tylko jak jednokrotną transakcję, ale również, jako zbiór połączonych ze sobą działań dokonanych przez te same lub różne podmioty, a 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.

1.3 Przypadki niestosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania

Tak jak to było wspomniane w rozdziale pierwszym ustawodawca w art. 119b przewidział szereg wyłączeń stosowania klauzuli zarówno na podstawie kryterium przedmiotowego jak i podmiotowego. Nie znajdzie ona zastosowania do każdego typu okoliczności oraz wszystkich podatników.

⁶ Olesiak J., *Przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania*, [w:] *Ordynacja Podatkowa - komentarz*, pod red. H. Dzwonkowski, C.H. Beck, Warszawa 2016, s. 679.

Ustawodawca reguluje, iż klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania nie ma zastosowania w przypadku, 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;

Uregulowań klauzuli nie stosuje się również do podmiotu, który uzyskał opinię zabezpieczającą - w zakresie objętym opinią, do dnia doręczenia uchylecia lub zmiany opinii zabezpieczającej, oraz do podmiotu, którego wniosek o wydanie opinii zabezpieczającej nie został załatwiony w terminie, w zakresie objętym wnioskiem, do dnia doręczenia zmiany opinii zabezpieczającej;

Jeżeli zastosowanie innych przepisów prawa podatkowego pozwala na przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania nie stosuje się również rzeczony klauzuli zwłaszcza w przypadku ustawy o podatku od towarów i usług oraz do opłat i niepodatkowych należności budżetowych;

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.

Wyłączenia odgrywają istotną rolę po pierwsze w możliwości stworzenia skutecznego planu podatkowego przez podmiot, po drugie pomagają zrozumieć, co ustawodawca określa w pojęciu celu ustawy podatkowej. Pomagają w wyznaczeniu granicy pomiędzy rozsądnie przeprowadzoną optymalizacją podatkową, a unikaniem opodatkowania.

2. Unikanie opodatkowania.

2.1. Istota unikania opodatkowania, a optymalizacja podatkowa

W polskim prawodawstwie nie istnieje jednoznaczna definicja unikania opodatkowania. Zrozumienie tego pojęcia zostało wypracowane na podstawie łączenia znaczeń poszczególnych regulacji oraz wieloletniej praktyki podatkowej. Niekiedy unikanie obciążenia fiskalnego utożsamiane jest z optymalizacją podatkową. Jednak niesłusznie. Aby móc prawidłowo posługiwać się pojęciem unikania obciążenia fiskalnego należy zrozumieć istotę tego zagadnienia, jego prawną charakterystykę oraz elementy ryzyka. Wprowadzenie do polskiego systemu prawnego pojęcia klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania zmusza do refleksji nad znaczeniem omijania opodatkowania, które w świetle nowych przepisów nie może być dłużej utożsamiane z optymalizacją podatkową. Kwestią kluczową wydaje się konstrukcja definicji unikania obciążenia podatkowego, która posłuży za bazę do dalszych rozważań oraz będzie oparta na przepisach samej klauzuli wraz z uwzględnieniem wcześniejszych twierdzeń z przed jej wprowadzenia.

Unikanie opodatkowania jest działaniem podatnika, który tworzy struktury i inicjuje sztuczne czynności mające na celu głównie lub wyłącznie opóźnienie bądź zniwelowanie obciążeń podatkowych w stopniu możliwie największym lub, jeśli jest taka sposobność, całkowitym ich ominięciu, równocześnie nie spełniając przesłanek wykroczenia lub przestępstwa skarbowego.

Optymalizację podatkową można za to określić, jako planowanie podatkowe zgodne z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej, któremu współtowarzyszy działanie rozsądne umotywowane zgodnymi z prawem celami gospodarczymi. W ramach optymalizacji podatkowej podatnik może poruszać się pośród wyłączeń uregulowanych w ramach klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.

Różnice pomiędzy przedstawionymi pojęciami zobrazuje poniższa tabela. Kwestie unikalne wyróżnione będą kursywą.

Tabela 1: Różnice pomiędzy pojęciami unikania opodatkowania, oraz optymalizacji podatkowej.

Unikanie opodatkowania	Optymalizacja podatkowa
<ul style="list-style-type: none"> - <i>działanie sztuczne</i> - <i>działanie w celu opóźnienia, obniżenia lub całkowitego zniwelowania opodatkowania</i> - <i>działanie pozbawione sensu gospodarczego, lub sensu gospodarczego, nie odgrywa podczas czynności roli co najmniej dominującej</i> - <i>podatnik podczas unikania opodatkowania nie działa rozsądnie</i> - <i>nie jest przestępstwem</i> - <i>działanie niezgodne z przedmiotem i celem ustawy podatkowej</i> - <i>może nie tworzyć żadnych skutków podatkowych</i> - <i>nie wiąże się z konsekwencjami karnoskarbowymi</i> 	<ul style="list-style-type: none"> - <i>działanie naturalne (w sensie gospodarczym)</i> - <i>działanie w celu opóźnienia, obniżenia lub całkowitego zniwelowania opodatkowania</i> - <i>działanie niepozbawione sensu gospodarczego, sensu gospodarczego, odgrywa podczas czynności rolę co najmniej dominującą</i> - <i>podatnik działa rozsądnie</i> - <i>nie jest przestępstwem</i> - <i>działanie zgodne z przedmiotem i celem ustawy podatkowej</i> - <i>tworzy skutki podatkowe</i> - <i>nie wiąże się z konsekwencjami karnoskarbowymi</i>

Zródło: opracowanie własne

Tabela przedstawia różnice pomiędzy optymalizacją podatkową, a unikaniem opodatkowania w świetle wprowadzenia klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.

1. Podstawową różnicą jest kwestia sztuczności działania podatnika, bądź jej braku. Ustawodawca utożsamia unikanie opodatkowania z działaniem sztucznym. W takim wypadku optymalizacja podatkowa jest działaniem zbieżnym z celem gospodarczym podatnika.
2. Zarówno optymalizacja podatkowa jak i unikanie opodatkowania może skutkować opóźnieniem, obniżeniem lub całkowitym zniwelowaniem opodatkowania.
3. Kolejną kwestią rozróżniającą pojęcia jest sens gospodarczy działania. W przypadku optymalizacji podatkowej cel gospodarczy odgrywa znaczącą rolę. Oznacza to, że ewentualne obniżenie opodatkowania jest wypadkową osiągnięcia konkretnego celu ekonomicznego. Zaś w przypadku unikania opodatkowania, obniżenie obciążenia podatkowego jest jedynym, lub głównym celem podatnika, gdzie skutki gospodarcze odgrywają rolę marginalną.
4. Ustawodawca określając czynności prawidłowe podatnika posługuje się pojęciem działania rozsądnego. Wynika z tego, iż unikanie opodatkowania cechuje się brakiem rozsądku ze strony podatnika, w kontrze do optymalizacji podatkowej.
5. Zarówno unikanie opodatkowania jak i optymalizacja podatkowa nie mogą być utożsamiane z przestępstwem karnoskarbowym.
6. Ustawodawca regulując klauzule przeciwko unikaniu opodatkowania określa działanie prawidłowe, jako zgodne z przedmiotem oraz celem ustawy podatkowej. Wynika z tego, że unikanie opodatkowania, jako działanie niepożądane nie jest zgodne z przedmiotem i celem ustawy podatkowej. Optymalizacja podatkowa zaś jest zgodna z przepisami i rodzi skutki podatkowe.
7. Optymalizacja podatkowa, jako działanie prawidłowe, zgodne z przedmiotem oraz celem ustawy podatkowej nie rodzi zastrzeżeń organu podatkowego, co do jej skutków fiskalnych. Unikanie opodatkowania wiąże się z uznaniem następstw podatkowych, jako niebyłe.
8. Zarówno optymalizacja podatkowa jak i unikanie opodatkowania nie wiążą się z konsekwencjami karnoskarbowymi.

Chęć podatnika do uniknięcia obciążenia podatkowego w ramach swoich uwarunkowań oraz możliwości jest obiektywnym faktem społecznym. Przyczyny oporu fiskalnego mają różny charakter. Jednak pomijając różnorodność motywów podmiotów podejmujących czynności w celu uniknięcia opodatkowania, istotę tych działań można zawrzeć w określeniu, iż psychiczna niechęć do ponoszenia obciążeń podatkowych wynika z życiowej sfery człowieka i tak rozumiana jest poniekąd naturalnym instynktem⁷.

Kolejnym powodem prób uniknięcia opodatkowania może być reakcja podmiotu na nierównorzędny stosunek pomiędzy nim samym a organem. Stosunek ten charakteryzuje się tym, że organ podatkowy, może w sposób narzucający, określony w przepisach prawa podatkowego, kształtować sytuację prawną strony biernej. Jest to relacja typowa dla stosunku administracyjnoprawnego⁸. Chęć oswobodzenia się z przytłaczającego nacisku ze strony organu może prowadzić do uciekania się podatnika do prób uniknięcia opodatkowania.

Zarówno planowanie podatkowe jak i optymalizacja obciążenia fiskalnego wiąże się z analizą ryzyka. Kluczowe jest dokładne zrozumienie wykładni obowiązującego systemu podatkowego. Jest to kryterium istotne w sytuacji, w której podmiot nie chce narazić się na działanie poza prawem, bądź pozbawienie dokonanych czynności skutków podatkowych. Zwłaszcza mając na uwadze uregulowanie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, której celem jest właśnie pozbawienie skutków podatkowych czynności mających na celu głównie lub wyłącznie uniknięcie obciążenia fiskalnego. Jednakże sama klauzula przewiduje szereg wyłączeń, które są istotne z punktu widzenia podatnika. Analiza zmian przepisów na przestrzeni czasu pozwala zrozumieć ewentualne działanie organu podatkowego w przyszłości. Ważne jest zapoznanie się z interpretacją przepisów wydaną przez konkretny organ. Może to być izba skarbową, urząd skarbowy, bądź minister finansów. Kryterium związanym z wdrożeniem planu podatkowego, które powinno być uwzględnione podczas analizy ryzyka, jest również orzecznictwo sądów. Porównanie sytuacji prawnej, w której znajduje się przedsiębiorstwo, z wydanym w przeszłości wyrokiem może w znaczącym stopniu ułatwić utrzymanie legalności działania⁹. Orzeczenia wydane przez Trybunał Konstytucyjny, jak i standardy wypracowane na przestrzeni lat

⁷ E. Juchniewicz, *Uchylenie się od podatków* [w:] *Leksykon prawa finansowego – 100 podstawowych pojęć*, pod red. A. Drwiłło, D. Maśniak, C.H. Beck, Warszawa 2015, s. 479 i 480.

⁸ Mroczkowski R., *Zobowiązania podatkowe*, [w:] *Podstawy finansów i prawa finansowego*, pod red. A. Drwiłło, Wolters Kluwer, Warszawa 2014, s. 409.

⁹ J. Kędzior, *Jak w praktyce stosowana jest optymalizacja podatkowa*, www.podatki.gazetaprawna.pl.

stanowią podstawę do wydawania decyzji przez organy podatkowe oraz ich analizy przez podatnika. Na podstawie zebranych informacji podatnik jest w stanie ocenić czy jego działanie może zostać uznane, jako próba uniknięcia opodatkowania.

Problemy związane z niestaranną, bądź błędną, niedostosowaną do obowiązującego systemu podatkowego analizą ryzyka podatkowego, która w efekcie prowadzi do egzekucji niepozbawionego błędów planu podatkowego, mogą skutkować narażeniem podatnika na konsekwencje karnoskarbowe lub uznanie czynności za sztuczne, pozbawione celu innego niż uniknięcie opodatkowania¹⁰.

Polscy podatnicy mogą kierować pytania bezpośrednio organu podatkowego. Nie istnieje ograniczenie, co do przedmiotu, dlatego zainteresowany może wystosować dowolne zapytanie o zagadnienia podatkowe. Ponadto wszystkie interpretacje obowiązkowo muszą zostać zamieszczone na stronie internetowej organu podatkowego. Oczywiście dane osobowe pytającego są usunięte. Jest to warte podkreślenia, ponieważ inne kraje stosują ograniczone możliwości wystosowania pytań do organu podatkowego, co do tematyki. Trzeba również zaznaczyć, że interpretacja wystosowana przez organ, zwłaszcza ta negatywna, musi być na tyle jasna, aby podatnik w momencie dostosowywania się do niej nie miał żadnych prawnych wątpliwości. Dodatkowo organ podatkowy zobowiązany jest przekazać odpowiedź w ciągu trzech miesięcy od złożenia zapytania. Można to porównać do standardów innych krajów europejskich, np. Portugalii, gdzie podatnik może czekać nawet do 150 dni¹¹.

Jednak to wszystko i tak nie gwarantuje prawidłowego wprowadzenia w struktury przedsiębiorstwa skutecznego planu podatkowego. Podmiot musi potrafić dostosowywać się na bieżąco do zmian zachodzących w prawie. Jest to oczywiście dużo trudniejsze, jeśli mamy do czynienia z podmiotem działającym w wielu krajach. Wtedy, co prawda, pomocnym rozwiązaniem może być skorzystanie z lokalnych, zewnętrznych przedsiębiorstw, specjalizujących się w znajomości lokalnego systemu prawnego.

Z działaniem jednoznacznie sztucznym w świetle przepisów klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania mamy przypadku podmiotu, który w ramach planowania podatkowego dąży do

¹⁰ J. Antosik, H. Filipczyk, *Zarządzanie ryzykiem związanym z optymalizacją podatkową*, Harvard Business Review 2007, nr 57.

¹¹ P. Rochowicz, *Fiskus gwarantuje bezpieczeństwo*, Rzeczpospolita z 01.03.2012.

takiej organizacji swojej działalności, aby umożliwić skorzystanie z systemu prawnego kraju innego niż Polska, który pozwoli na ograniczenie wydatków związanych z odpowiedzialnością podatkową poprzez zarządzanie strukturami wewnątrz danej organizacji, jak i ustanowieniem formy prawnej działalności w krajach, w których podmiot podejmuje działania zarobkowe oraz kontrolą przepływu środków pomiędzy nimi, aby dochód został obciążony możliwie najniższą stawką podatku albo, jeśli istnieje taka możliwość, pozbycia się obowiązku podatkowego.

2.2. Uchylenie się od obowiązku podatkowego

Dopełnieniem określenia istoty unikania opodatkowania jest porównanie go do pojęcia przeciwnego tj. pozbawionej legalności. Jest to szczególnie istotne w przypadku, w którym z pozoru niewielkie różnice stanowią o odrębności przedstawionych pojęć.

Unikanie opodatkowania jest bardzo często mylone z uchylaniem się od obowiązku podatkowego, które z prawnego punktu widzenia jest działaniem pozbawionym legalności i może się z nim wiązać odpowiedzialność karna. Niekiedy planowanie uniknięcia opodatkowania uważane jest za obudowane legalnie brzmiącymi sformułowaniami, sposób łamania prawa. Dlatego ważne jest, aby wyznaczyć jasną granicę pomiędzy działaniem gospodarczym podatnika, które tworzy struktury i inicjuje sztuczne czynności mające na celu głównie lub wyłącznie opóźnienie bądź zniwelowanie obciążeń podatkowych w stopniu możliwie największym lub, jeśli jest taka sposobność, całkowitym ich ominięciu, równocześnie nie spełniając przesłanek wykroczenia lub przestępstwa skarbowego, a złamaniem regulacji prawa fiskalnego, polegającym na celowym wprowadzeniu przez podatnika w błąd organu podatkowego, sklasyfikowanym jako przestępstwo karnoskarbowe¹².

Zależnie od wysokości podatku narażonego na uszczuplenie mamy do czynienia z przestępstwem skarbowym podstawowym, bądź uprzywilejowanym. Zgodnie z art. 56 k.k.s., który formułuje typ podstawowy, podatnik, który składając organowi podatkowemu, innemu upoważnionemu organowi lub płatnikowi deklarację lub oświadczenie, podaje nieprawdę lub zataja prawdę albo nie dopełnia obowiązku zawiadomienia o zmianie objętych nimi danych, przez co naraża podatek na uszczuplenie podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych albo karze pozbawienia wolności, albo obu tym karom łącznie. Typ uprzywilejowany, kiedy kwota

¹² J. Wyciśłok, *Optymalizacja podatkowa: legalne zmniejszenie obciążeń podatkowych*, Warszawa 2013, s. 49.

uszczuplonego podatku jest małej wartości, przewiduje karę grzywny w wysokości 720 stawek dziennych. Ważne jest również w tym przypadku zaznaczenie, że według art. 53 § 14. k.k.s. mała wartość jest to wartość, która w czasie popełnienia czynu zabronionego nie przekracza dwustukrotnej wysokości minimalnego wynagrodzenia¹³.

Ustawa nadaje indywidualny charakter popełnionemu przestępstwu. Przepis wyraźnie wymienia słowo „podatnik”, zatem nie ma wątpliwości, co do podmiotu podlegającego karze. Ustawa Or. Pod. w art. 7 § 1. definiuje podatnika, jako osobę fizyczną, osobę prawną lub jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej, podlegającą na mocy ustaw podatkowych obowiązkowi podatkowemu. Jednak w art. 7 § 2. ustawodawca podkreśla, iż ustawy podatkowe mogą ustanawiać podatnikami inne podmioty niż wymienione w § 1.¹⁴ Podatnikiem jest też zgodnie z art. 53 § 30. k.k.s. podmiot zobowiązany do uiszczenia opłaty z tytułu należności publicznoprawnej.

Ważne jest również ustalenie, czym jest należność podatkowa, z którą wiąże się potencjalne oszustwo podatkowe. To pojęcie definiuje Or. Pod. art. 5, w którym ustawodawca reguluje, że zobowiązaniem podatkowym jest wynikające z obowiązku podatkowego zobowiązanie podatnika do zapłacenia na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu albo gminy podatku w wysokości, w terminie oraz w miejscu określonych w przepisach prawa podatkowego.

Oszustwo podatkowe nie może być utożsamiane z planowaniem podatkowym w ramach powszechnie obowiązującego prawa podatkowego. W polskim prawie nie istnieje norma nakazująca maksymalizację ponoszonych kosztów z tytułu zobowiązania podatkowego. Co więcej, warto przytoczyć orzecznictwo polskich sądów administracyjnych w tej materii. Wyrok NSA z 10.07.1996 r. stwierdza, że: „Żaden przepis prawa podatkowego ani orzecznictwo, ani też doktryna prawa nie zabraniają podatnikowi wyboru takiego rozwiązania zgodnego z prawem i rzeczywistością, które byłoby dla niego – przy podejmowaniu decyzji gospodarczych bardziej korzystne na gruncie prawa podatkowego. Wybór drogi najłagodniej opodatkowanej jest wolnym wyborem każdego podatnika i nie może podlegać kontroli organów podatkowych”.¹⁵ Jednak z oszustwem podatkowym mamy do czynienia, w momencie ukrywania przez podmiot prawdziwego

¹³ Art. 53 ustawy z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (Dz. U. 1999 nr 83 poz. 930 z późn. zm.).

¹⁴ Art. 7 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. 1997 nr 137 poz. 926 z późn. zm.).

¹⁵ Wyrok NSA w Katowicach z dnia 10 lipca 1996 r. (SA/Ka 1244/95, MonPod 1997, nr 8, s. 239).

rozmiaru swojej działalności. Może to dokonywać się przez prowadzenie jej pod obcym nazwiskiem, bądź cudzą nazwą. Tego typu sposoby zniwelowania obciążeń podatkowych są niezgodne z prawem. Podatnik stosując metody pozbawione legalności naraża się pociągnięciu do odpowiedzialności karnoskarbowej¹⁶.

Z oszustwem podatkowym mamy też do czynienia w momencie złożenia przez podatnika niezgodne z rzeczywistością danych dotyczące podstawy nałożenia podatku, lub danych dotyczące jego przedmiotu. Wynikiem takiego zachowania jest wydanie przez organ nieprawidłowej decyzji. Podatnik w takiej sytuacji spełnia wymogi formalne, partycypując w postępowaniu podatkowym, jednak dopuszcza się przekazania fałszywej informacji¹⁷.

Istnieją różne formy niezgodnego z prawem unikania zapłacenia podatku. Dość powszechną metodą jest ukrycie przedmiotu obciążenia fiskalnego¹⁸. W związku ze zróżnicowaniem stawek podatkowych wobec np. towarów, podmioty mogą szukać oszczędności poprzez produkcję dóbr opodatkowanych niższą stawką, co paradoksalnie mimo podwyższenia podatku powoduje mniejszy wpływ do budżetu, z powodu ograniczenia przedmiotu opodatkowania. W skrajnych przypadkach, gdy obciążenie fiskalne jest na tyle wysokie, że działalność przestaje być opłacalna, ustawodawca może doprowadzić do całkowitej likwidacji przedmiotu, spowodowanej wycofaniem się podatnika z prowadzonej działalności¹⁹.

Kolejną formą oszustwa podatkowego jest wprowadzająca w błąd rachunkowość polegająca na zatajeniu przez podatnika podstawy podatkowej. Polega to na zawyżaniu kosztu uzyskania przychodu. Odbywa się to poprzez sprzedaż bez wystawienia rachunku. W takim przypadku podatnik podczas złożenia zeznania ogranicza kwotę przychodu, ponieważ nie został on udokumentowany. Kolejnym sposobem jest wystawienie rachunku bez odbycia sprzedaży. Dzięki takiemu działaniu podmiot może skorzystać z przewidzianych w ustawach podatkowych odliczeń od transakcji, która w rzeczywistości się nie odbyła²⁰.

Na podstawie powyższych informacji można przedstawić szeroki zakres różnic, pomiędzy optymalizacją podatkową, unikaniem opodatkowania oraz uchylaniem się od obowiązku

¹⁶ J. Wyciśłok, *Optymalizacja...*, op. cit., s. 50.

¹⁷ Ibidem s. 51.

¹⁸ P. Pietrasz, *Opodatkowanie dochodów nieujawnionych*, s.50.

¹⁹ J. Wyciśłok, *Optymalizacja...*, op. cit., s. 52.

²⁰ Ibidem s. 53.

fiskalnego, które dla lepszego zobrazowania zostały ujęte w tabeli poniżej. Kwestie unikalne wyróżnione zostaną kursywą.

Poniższa tabela przedstawia różnice pomiędzy optymalizacją podatkową, unikaniem opodatkowania, oraz uchylaniem się od obowiązku fiskalnego w świetle wprowadzenia klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.

Tabela 2: Różnice pomiędzy pojęciami unikania opodatkowania, uchylania się od opodatkowania oraz optymalizacji podatkowej.

Unikanie opodatkowania	Uchylanie się od opodatkowania	Optymalizacja podatkowa
- <i>działanie sztuczne</i>	- <i>działanie sztuczne, łamiące przepisy prawa</i>	- <i>działanie naturalne (w sensie gospodarczym)</i>
- <i>działanie w celu opóźnienia, obniżenia lub całkowitego zniwelowania opodatkowania</i>	- <i>działanie w celu opóźnienia, obniżenia lub całkowitego zniwelowania opodatkowania</i>	- <i>działanie w celu opóźnienia, obniżenia lub całkowitego zniwelowania opodatkowania</i>
- <i>działanie pozbawione sensu gospodarczego, lub sensu gospodarczego, nie odgrywa podczas czynności roli co najmniej dominującej</i>	- <i>działanie nielegalne pozbawione sensu gospodarczego, lub sensu gospodarczego, nie odgrywa podczas czynności roli co najmniej dominującej</i>	- <i>działanie niepozbawione sensu gospodarczego, sensu gospodarczego, odgrywa podczas czynności rolę co najmniej dominującą</i>
- <i>podatnik podczas unikania opodatkowania nie działa rozsądnie</i>	- <i>podatnik popełnia przestępstwo</i>	- <i>podatnik działa rozsądnie</i>
- <i>nie jest przestępstwem</i>	- <i>jest przestępstwem</i>	- <i>nie jest przestępstwem</i>

<p><i>-działanie niezgodne z przedmiotem i celem ustawy podatkowej (określenie z ustawy)</i></p> <p><i>- może nie tworzyć żadnych skutków podatkowych</i></p> <p><i>-nie wiąże się z konsekwencjami karnoskarbowymi</i></p>	<p><i>-działanie niezgodne prawem podatkowym</i></p> <p><i>- wiąże się z konsekwencjami karnoskarbowymi</i></p>	<p><i>- działanie zgodne z przedmiotem i celem ustawy podatkowej (określenie z ustawy)</i></p> <p><i>- tworzy skutki podatkowe</i></p> <p><i>- nie wiąże się z konsekwencjami karnoskarbowymi</i></p>
---	---	---

Zródło: opracowanie własne

1. Podstawową różnicą jest kwestia sztuczności działania podatnika, bądź jej braku. Ustawodawca utożsamia unikanie opodatkowania z działaniem sztucznym. W takim wypadku optymalizacja podatkowa jest działaniem zbieżnym z celem gospodarczym podatnika. Uchylenie się od opodatkowania dodatkowo wypełnia znamiona przestępstwa karnoskarbowego.
2. Zarówno optymalizacja podatkowa, uchylenie się od opodatkowania jak i unikanie opodatkowania może skutkować opóźnieniem, obniżeniem lub całkowitym zniwelowaniem opodatkowania.
3. Kolejną kwestią rozróżniającą pojęcia jest sens gospodarczy działania. W przypadku optymalizacji podatkowej cel gospodarczy odgrywa znaczącą rolę. Oznacza to, że ewentualne obniżenie opodatkowania jest wypadkową osiągnięcia konkretnego celu ekonomicznego. Zaś w przypadku unikania opodatkowania, obniżenie obciążenia podatkowego jest jedynym, lub głównym celem podatnika, gdzie skutki gospodarcze odgrywają rolę marginalną. Uchylenie się od opodatkowania dodatkowo jest działaniem nielegalnym.

4. Ustawodawca określając czynności prawidłowe podatnika posługuje się pojęciem działania rozsądnego. Wynika z tego, iż unikanie opodatkowania cechuje się brakiem rozsądku ze strony podatnika, w kontrze do optymalizacji podatkowej. W przypadku uchylania się od opodatkowania podatnik popełnia przestępstwo karnoskarbowe.
5. Zarówno unikanie opodatkowania jak i optymalizacja podatkowa nie mogą być utożsamiane z przestępstwem karnoskarbowym, w porównaniu do uchylania się od opodatkowania, które jest działaniem wypełniającym znamiona przestępstwa.
6. Ustawodawca regulując klauzule przeciwko unikaniu opodatkowania określa działanie prawidłowe, jako zgodne z przedmiotem oraz celem ustawy podatkowej. Wynika z tego, że unikanie opodatkowania, jako działanie niepożądane nie jest zgodne z przedmiotem i celem ustawy podatkowej. Optymalizacja podatkowa zaś jest zgodna z przepisami i rodzi skutki podatkowe. Uchylanie się od opodatkowania jest działaniem niezgodnym z przepisami i wiąże się z konsekwencjami karnoskarbowymi.
7. Optymalizacja podatkowa, jako działanie prawidłowe, zgodne z przedmiotem oraz celem ustawy podatkowej nie rodzi zastrzeżeń organu podatkowego, co do jej skutków fiskalnych. Unikanie opodatkowania wiąże się z uznaniem następstw podatkowych, jako niebyłe. Uchylanie się od opodatkowania jest działaniem niezgodnym z przepisami.
8. Zarówno optymalizacja podatkowa jak i unikanie opodatkowania nie wiąże się z konsekwencjami karnoskarbowymi. Działanie wypełniające znamiona uchylania się od opodatkowania wiąże się z konsekwencjami karnoskarbowymi.

Różnice pomiędzy unikaniem, a uchylaniem się od opodatkowania zawierają się przede wszystkim w legalności dokonywanych czynności bądź jej braku. Nie można utożsamiać tych pojęć, ponieważ pierwsze zachowuje znamiona legalności pomimo sztuczności działań, za to drugie może zostać określone, jako przestępstwo lub wykroczenie karnoskarbowe.

Pojęcia te można zakwalifikować, jako rodzaj stosunku podatkowego pomiędzy podatnikiem a organem. Każdy stosunek odpowiada innemu skutkowi prawnopodatkowemu. Gdzie uchylanie się od opodatkowania będzie traktowane, jako relacja skutkująca konsekwencjami karnoskarbowymi, unikanie opodatkowania jako przesłanka skutkująca skreśleniem działania

podatkowego, oraz optymalizacja podatkowa jako relacja opierająca się na poszanowaniu i zrozumieniu przez podatnika celu ustawy podatkowej.

DO NOT COPY

3. Raje podatkowe, jako przykład międzynarodowych narzędzi unikania opodatkowania

3.1 Istota rajów podatkowych

Prowadząc rozważania dotyczące stosowania międzynarodowych narzędzi unikania opodatkowania warto rozpocząć od próby objaśnienia instytucji, jakim są raje podatkowe. Redukcja obowiązku fiskalnego przeprowadzona poprzez przeniesienie działalności do nierodzinnej jurysdykcji podatkowej może zostać zrealizowana przez podmiot, który zdecyduje, iż prowadzenie działalności w kraju ojczystym wiąże się ze zbyt dużym obciążeniem zarówno formalnym, spowodowanym przytłaczającą ilością regulacji, jak i kosztami blokującymi rozwój przedsiębiorstwa. Jednak wybór reżimu docelowego powinien opierać się na znajomości jego charakterystyki podatkowej, zastanowienia się czy pełni on cechy rajów podatkowych. Należy, zatem ustalić czym powinny charakteryzować się oazy fiskalne, oraz na jakich czynnikach powinna opierać się ocena ryzyka związanego ze skorzystaniem z rozwiązań prawnopodatkowych konkurencyjnych państw.

W prawie polskim nie znajdziemy definicji rajów podatkowych. Możemy jedynie odnaleźć legalny zamiennik ukryty pod pojęciem szkodliwej konkurencji podatkowej. Jednak nie kryje się za tym żadne określenie tego zjawiska, a jedynie wymienienie jurysdykcji, które konkurują ze sobą w zakresie atrakcyjności fiskalnej²¹.

Raj podatkowy jest pojęciem potocznym, używanym jednocześnie z innymi hasłami, które są jego synonimami. Wśród innych mniej popularnych nazw bliskoznacznych rajów podatkowych możemy wyróżnić hasła takie jak: „azyle podatkowe”, jak również „podatkowe oazy”. Pierwszy termin, pomimo swojego nieliterackiego wydźwięku, świetnie określa omawiane zagadnienie.

Termin rajów podatkowych jednoznacznie wyznacza nam charakter tego pojęcia. Można wywnioskować, iż raje podatkowe charakteryzują się znikomym bądź całkowitym brakiem obciążenia fiskalnego na określonym obszarze geograficznym. Jurysdykcje te konkurują z innymi państwami, bądź obszarami fiskalnie autonomicznymi, w przyciąganiu kapitału pochodzącego z innych części globu. Pozwala to rajom podatkowym na poprawę tempa rozwoju gospodarczego na

²¹ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 23 kwietnia 2015 r. (Dz. U. z 4 maja 2015 poz. 600)

swoim terytorium. Jednak należy zauważyć, iż tak jak w przypadku każdego działania mającego na celu uniknięcie opodatkowania, przeniesienie działalności do raju podatkowego wypełnia znamiona działania sztucznego, dokonanego wyłącznie w celu obniżenia obciążenia podatkowego.

Raje podatkowe charakteryzują się zbiorem określonych cech. Każda z nich jest uniwersalna, dzięki temu połączone pozwalają określić czy analizowany obszar administracyjny można uznać za raj podatkowy. Pierwszym, charakterystycznym wyznacznikiem, są znikome bądź zerowe stawki podatkowe. Dodatkowo, na danym terytorium mogą obowiązywać atrakcyjne z punktu widzenia zagranicznego przedsiębiorcy obciążenia celne. Kolejną cechą jest stabilne prawodawstwo, zwłaszcza w sferze podatkowej. Niewątpliwym bonusem jest możliwość elastycznego interpretowania prawa. Rzadkie aktualizowanie przepisów sprawia, iż dane terytorium staje się przewidywalne, a co za tym idzie przedsiębiorcy nie boją się o ewentualne straty spowodowane zmianą przepisów. Ważnym punktem analizy jest również stabilność systemu politycznego na danym obszarze. Każda powyborcza zmiana administracji potęguje ryzyko modyfikacji przepisów zgodnie z linią programową nowej władzy. Ostatnią cechą jest gwarancja wysokiego poziomu respektowania przez jurysdykcję tajemnicy bankowej oraz handlowej. Obszary, które możemy uznać za raje podatkowe dbają o bezpieczeństwo danych osobowych podmiotów dokonujących obrotu w ramach przeprowadzanych transakcji. Pozwala to na zachowanie anonimowości współników²².

Pomimo braku definicji legalnej podmiot jest w stanie, posługując się wymienionymi wcześniej kryteriami precyzyjnie określić czy dany reżim fiskalny może zostać uznany, jako raj podatkowy, odpowiadający jego wymaganiom. Przesłanki, pomimo wymogu zbiorczej analizy umożliwiają podatnikowi wybrać odpowiadającą jurysdykcję podatkową poprzez dobranie odpowiedniej kolejności czynników, rozpoczynając od najważniejszych, a kończąc na mniej istotnych.

Należy jednak pamiętać o tym, iż przeniesienie działalności do innej jurysdykcji wiąże się poniesieniem kosztów operacyjnych. Nieznajomość języka obowiązującego w danym kraju może znacząco utrudnić proces przemieszczenia. Ewentualne poszukiwanie nowych pracowników,

²² *Optymalizacja podatkowa*, pod red. Mazur Ł., Wolters Kluwer, Warszawa 2012, 99-100.

wydatki związane z tłumaczeniami, opłaty z tytułu możliwej obsługi operacji przeniesienia przez zewnętrzną firmę doradczą, to wszystko może stanowić barierę dla mniejszych przedsiębiorców.

Ustawodawca w uzasadnieniu do projektu o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw jasno określa przykład działania sztucznego, które można scharakteryzować, jako unikanie opodatkowania przy użyciu instytucji rajy podatkowej. Nazywa taką czynność wykorzystywaniem podmiotów tworzonych w tzw. rajach podatkowych w celu sztucznego transferu dochodu, skutkującego zmniejszeniem podstawy opodatkowania w Polsce. Elementem struktury często jest wyposażenie takiego podmiotu w prawa autorskie do utworów, znaków towarowych czy know-how. Zatem raje podatkowe można bez wątpliwości określić, jako narzędzie stosowane głównie, lub wyłącznie w celu uniknięcia obciążenia podatkowego. Co w związku z regulacjami klauzuli może zlikwidować skutki fiskalne owego działania.

3.2 Szkodliwa konkurencja podatkowa

Sposobność wykorzystania przez podatnika atrakcyjnych możliwości prawodawstwa podatkowego pierwszego obszaru administracyjnego, mająca na celu uniknięcia obciążenia fiskalnego w drugim obszarze administracyjnym, jest skutkiem istnienia zjawiska międzynarodowej konkurencji podatkowej. Państwa rywalizują między sobą w celu przyciągnięcia kapitału oraz czynników wytwórczych. Szkodliwość takiej rywalizacji ujawnia się w momencie, w którym atrakcyjne rozwiązania podatkowe obowiązujące w pierwszym państwie są przyczyną odpływu środków z innego kraju.

Warto zaznaczyć, iż szkodliwość jest zawsze subiektywną oceną stanu rzeczy przez konkurującą jurysdykcję. Może zaistnieć sytuacja, w której atrakcyjne rozwiązania podatkowe jednego państwa nie będą godzić w interesy gospodarcze innych podmiotów²³.

Konkurencja podatkowa może być szkodliwym zjawiskiem odbijającym się szczególnie na mniej zamożnych obywatelach państw, w których obowiązuje mało atrakcyjne, w kwestii stawek obciążeń, prawo podatkowe. Wynikiem takiego stanu okoliczności może być dopuszczalność istnienia nieformalnej regresji podatkowej. Podmioty posiadające przewagę w postaci wiedzy, środków, jak i właściwego doradztwa, pomimo dużo wyższych zarobków mogą płacić stosunkowo

²³ Nawrot R., *Międzynarodowe unikanie opodatkowania dochodu i jego regulacje w prawie polskim*, Warszawa 2015, s. 30.

niższe podatki, dzięki dostępowi do rozwiązań, z których podatnicy osiągający dochód niski lub tym bardziej zerowy, nie mogą skorzystać. Tworzyć to może sytuację, w której państwa zmuszone zostaną do zwiększania skali obciążenia fiskalnego, czego przyczyną byłoby zmniejszenie udziału kapitału podmiotów korzystających z rozwiązań prawa podatkowego w rajach fiskalnych. Wyższe podatki bezpośrednio pogarszają stan majątkowy osób mniej zamożnych. Rozwiązaniem może zostać globalny, jednolity system podatkowy, który zlikwidowałby szkodliwą konkurencję fiskalną.

Poprzez rozwiązania uregulowane przez ustawodawcę za pomocą klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania polskie organy podatkowe wyposażone zostały w narzędzia przeciwdziałania stosowaniu międzynarodowych rozwiązań unikania opodatkowania. Jest to szczególnie istotne w kontekście obrony polskiego systemu podatkowego przed skutkami szkodliwej konkurencji podatkowej. Podmioty korzystające z korzyści płynących z przenoszenia działalności do reżimu podatkowego, który może zostać sklasyfikowany, jako raj fiskalny, mogą po przeanalizowaniu stanu faktycznego przez organ i stwierdzenie dokonania czynności sztucznej, wycelowanej jedynie, bądź głównie w uniknięcia obciążenia podatkowego uznać działanie podmiotu za pozbawione skutków fiskalnych.

Zakończenie

Istnieje wyraźna różnica pomiędzy optymalizacją podatkową, unikaniem, a uchylaniem się od opodatkowania, która zawiera się przede wszystkim w legalności dokonywanych czynności bądź jej braku, jak i oceny czy działanie można uznać za sztuczne, wycelowane głównie w uniknięcie obowiązku podatkowego. Nie można utożsamiać tych pojęć, ponieważ unikanie opodatkowania zachowuje znamiona legalności pomimo sztuczności działań, za to uchylanie się od obowiązku fiskalnego może zostać określone, jako przestępstwo lub wykroczenie karnoskarbowe. Optymalizacja podatkowa za to jest legalnym działaniem zgodnym z gospodarczym celem podatnika. Uchylanie się od opodatkowania jak i jego unikanie skutkuje negatywnymi konsekwencjami z perspektywy podatnika. Unikanie opodatkowania wyłącza skutki podatkowe czynności sztucznych, wycelowanych w ograniczenie ciężaru podatkowego, zaś uchylanie się od podatku wiąże się z odpowiedzialnością karną. Jednak w przypadku zrozumienia i poszanowania celu ustawy podatkowej podmiot realizuje przesłanki optymalizacji podatkowej, która jako działanie legalne nie wiąże się negatywnymi ewentualnościami prawnymi.

Ustawodawca regulując przepisy dotyczące klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania wyznacza wyraźną granicę pomiędzy działaniem pożądanym, zgodnym z celem ustawy podatkowej, a negatywnym unikaniem opodatkowania.

Ustawodawca posługując się znaczeniami ogólnymi stara się objąć działaniem klauzuli jak najszerszą liczbę ewentualności. Dlatego w kwestii ustalenia działań spełniających przesłanki optymalizacji podatkowej, lub po prostu działań niewiążących się z negatywnymi skutkami dla podatnika ustawodawca posługuje się wyłączeniami. Wyłączenia odgrywają istotną rolę po pierwsze w możliwości stworzenia skutecznego planu podatkowego przez podmiot, po drugie pomagają zrozumieć, co ustawodawca określa w pojęciu celu ustawy podatkowej. Pomagają w wyznaczeniu granicy pomiędzy rozsądnie przeprowadzoną optymalizacją podatkową, a unikaniem opodatkowania.

Dzięki rozwiązaniom uregulowanym przez ustawodawcę za pomocą klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania polskie organy podatkowe mogą posługiwać się prawnymi narzędziami zapobiegania stosowaniu rozwiązań unikania opodatkowania. Jest to szczególnie istotne w kontekście obrony polskiego systemu podatkowego przed skutkami szkodliwej konkurencji

podatkowej, która objawia się podczas korzystania z międzynarodowych narzędzi unikania opodatkowania takich jak raje podatkowe.

Klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania można jednoznacznie ocenić, jako skuteczne narzędzie zapobiegania omijaniu opodatkowania, głównie ze względu na treść art. 119a §5 OrdPU. Elastyczność regulacji oraz pozostawienie oceny stanu faktycznego organowi z udziałem podatnika lub bez jego zaangażowania pozwala na sprawne działanie urzędników.

DO NOT COPY

Bibliografia

- Borszowski P., *Określenia nieostre i klauzule generalne w prawie podatkowym*, Warszawa 2017.
- Kucharski A., Kucharska N., *Czy wdrożenie modelu zintegrowanej może ograniczyć ryzyko podatkowe?*, www.parkiet.com.
- Kędzior J., *Jak w praktyce stosowana jest optymalizacja podatkowa*, www.podatki.gazetaprawna.pl.
- Jamroży M., Główna A., Łaska- Rutkowska I. Spotowska M., *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania – kształt i konsekwencje jej wprowadzenia*, Gdańsk 2016.
- Koziński J., *Buduj wartość firmy tam, gdzie inni widzą tylko koszty*, Raport z serii: Nowe trendy zarządzania, specjalny suplement promocyjny do Harvard Business Review, 2007.
- E. Juchniewicz, *Uchylanie się od podatków*, [w:] *Leksykon prawa finansowego – 100 podstawowych pojęć*, pod red. A. Drwiłło, D. Maśniak, Warszawa 2015.
- Sarna A., *Zobowiązania podatkowe*, [w:] *Meritum podatki 2017*, pod red. A. Kaźmierski, Warszawa 2017.
- Nawrot R., *Międzynarodowe unikanie opodatkowania dochodu i jego regulacje w prawie polskim*, Warszawa 2015.
- Etel L., *Cztery klauzule przeciwko unikaniu opodatkowania*, [w:] *Międzynarodowe unikanie opodatkowania – wybrane zagadnienia*, pod red. D. Gajewski, Warszawa 2017.
- Olesiak J., *Przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania*, [w:] *Ordynacja Podatkowa - komentarz*, pod red. H. Dzwonkowski, Warszawa 2016.
- Optymalizacja podatkowa*, pod red. Mazur Ł., Wolters Kluwer, Warszawa 2012.
- Pietrasz P., *Opodatkowanie dochodów nieujawnionych*, Wolters Kluwer, Warszawa 2007.
- Sołoniewicz K., *Przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania* [w:] *Ordynacja Podatkowa 2017 – poradnik dla praktyków*, pod red. A. Mariański, Warszawa 2017.
- Mroczkowski R., *Zobowiązania podatkowe*, [w:] *Podstawy finansów i prawa finansowego*, pod red. A. Drwiłło, Warszawa 2014.

Sowiński T., *Finanse publiczne i prawo finansowe*, [w:] *Praktyczne i teoretyczne problemy prawa finansowego wobec wyzwań XXI wieku*, pod red. J. Gliniecka, A. Drywa, E. Juchniewicz, T. Sowiński, Warszawa 2017.

Rochowicz P., *Fiskus gwarantuje bezpieczeństwo*, Rzeczpospolita z 01.03.2012.

Wyciślok J., *Optymalizacja podatkowa: legalne zmniejszenie obciążeń podatkowych*, Warszawa 2013.

Antosik J., Filipczyk H., *Zarządzanie ryzykiem związanym z optymalizacją podatkową*, Harvard Business Review 2007, nr 57.

Spis aktów prawnych

Ustawa z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy, tekst jedn. Dz.U. 2013 poz. 186

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa tekst jedn. Dz.U. 2016 poz. 846

Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowych od osób prawnych tekst jedn. Dz.U. 2014 poz. 851

Ustawa z dnia 15 września 2000 r., Kodeks spółek handlowych tekst jedn. Dz.U. 2013 poz. 1030

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 23 kwietnia 2015 r. w sprawie określenia krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych Dz.U. 2015 poz. 600

Wyrok NSA w z 10 lipca 1996 r. (sygn.. akt SA/Ka 1244/95)

Spis tabel

Tabela 1: Różnice pomiędzy pojęciami unikania opodatkowania, oraz optymalizacji podatkowej.

..... 11

Tabela 2: Różnice pomiędzy pojęciami unikania opodatkowania, uchylania się od opodatkowania oraz optymalizacji podatkowej..... 18