



Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania – aspekty praktyczne

Janusz Błaszczuk

doradca podatkowy nr 11477



Agenda

Część teoretyczna

Informacje ogólne

Analiza nowej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania

- Przesłanki zastosowania (art. 119a-119f ustawy-Ordynacja podatkowa)
- Postępowanie klauzulowe (art. 119g-119l OP)
- Interpretacje indywidualne vs. klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania
- Lex retro non agit vs. klauzula (art. 7 noweli OP)
- Opinie zabezpieczające (art. 119w-119zf OP)

Case study

Przykłady optymalizacji podatkowych

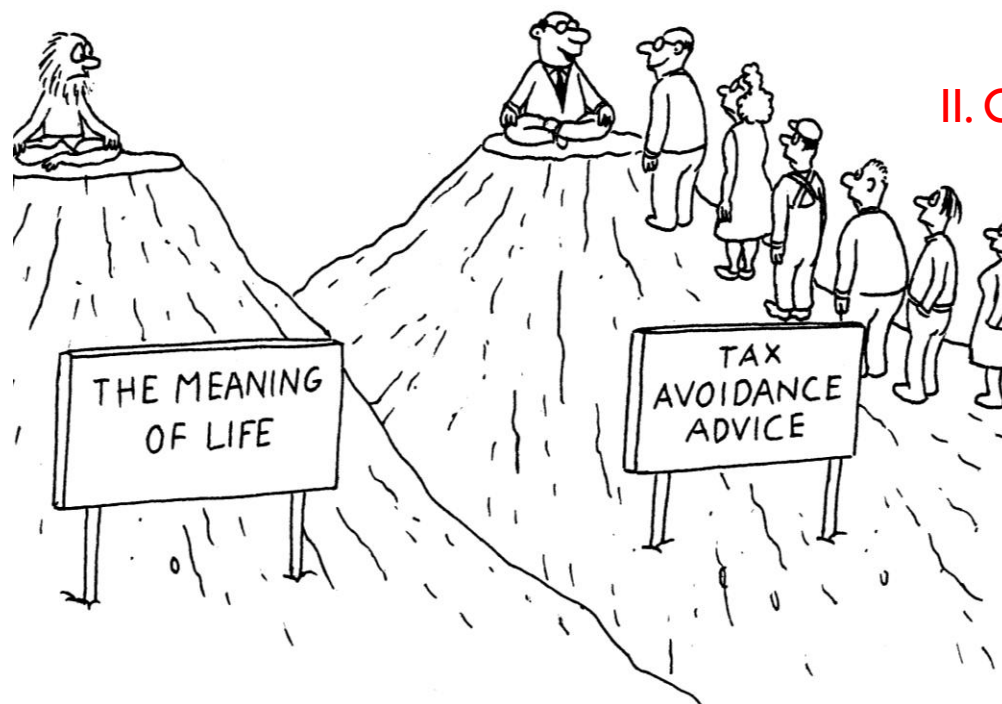


INFORMACJE OGÓLNE

3 warunki niezbędne do powstania zjawiska unikania opodatkowania

III. EKSPERT DS. PODATKÓW

II. Chęć bogacenia się /maksymalizacji zysków



I. „Dziurawy” system podatkowy

niedostosowanie do realiów
gospodarczych

Wielość realizowanych celów
(brak spójności systemu)

Pośpiech legislacyjny

„Słabość” aparatu skarbowego

Pierwsze „głośne” (tj. szczegółowo opisane) przypadki unikania opodatkowania

Wielka Brytania

...rzemieślnicze techniki optymalizacyjne:

Window tax, 1696

murowanie okien



Brick tax, 1784

większe cegły
(„pustaki”) / domy
z drewna



Aktywa ulokowane w „rajach podatkowych”

~ 21-32 bilionów USD

za: Raport prof. Jamesa Henry (Columbia University) dla Tax Justice Network

(http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Price_of_Offshore_Revisited_120722.pdf)

~ 7.6 bilionów USD

za: prof. Gabriel Zucman (Berkeley UC), <http://gabriel-zucman.eu/files/Zucman2015SlidesShort.pdf>

Niedobory w podatku CIT państw OECD wskutek unikania opodatkowania

~ 5% rocznych dochodów z CIT

za: Raport MFW

Straty z tytułu unikania opodatkowania w Polsce

~ 80-100 miliardów PLN rocznie

za: *Analysis of the legal and tax situation of international and national holding companies operating in the member countries of the European Union between 2013–2015* - Raport sporządzony na zlecenie Komisji Europejskiej

Polemika: <http://mises.pl/blog/2015/10/22/benedyk-luka-w-cit-czyli-krotka-historia-46-miliardow/>

Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania w innych państwach (ang. *general anti-abuse rule /GAAR/*)

Ustawowe regulacje

- Nowa Zelandia (od końca XIX w.), Australia (od 1936 r.), Niemcy (od 1919 r., nowe brzmienie od 2008 r.), Francja (od 1941 r. z istotną modyfikacją w 2008 r.), RPA (1941 r.), Portugalia, Szwecja (w l. 1980-1993 r., w 1995 r. wprowadzono ją ponownie), Austria, Szwajcaria, Słowacja, Słowenia, Węgry (od 2003 r.), Turcja (1980 r.), Kanada (od 1988 r., z istotną modyfikacją w 2008 r.), Brazylia (2001 r.), Irlandia (od 1989 r.), Singapur, Tajwan (2009 r.), Hong Kong, Chiny (od 2008 r.), Belgia (od 2012 r.), Holandia, Kolumbia (od 2013 r.), Wielka Brytania (od 2013 r.)
- Polska (2003-2004, uchylona **wyrokiem TK z dnia 11 maja 2004 r. sygn. K 4/03**)

GAAR w Polsce - art. 24b Ordynacji podatkowej z l. 2003-2004

„Art. 24b § 1. Organy podatkowe i organy kontroli skarbowej, rozstrzygając sprawy podatkowe, pominię skutki podatkowe czynności prawnych, jeżeli udowodnią, że z dokonania tych czynności nie można było oczekiwać **innych istotnych korzyści** niż wynikające z obniżenia wysokości zobowiązania podatkowego, zwiększenia straty, podwyższenia nadpłaty lub zwrotu podatku.

§ 2. Jeżeli strony, dokonując czynności prawnej, o której mowa w § 1, osiągnęły zamierzony rezultat gospodarczy, dla którego **odpowiednia** jest inna czynność prawna lub czynności prawne, skutki podatkowe wywodzi się z tej innej czynności prawnej lub czynności prawnych”

Zdaniem TK art. 24b OP naruszał:

- zasadę zaufania obywateli do państwa i stanowionego prawa (art. 2 w zw. z art. 217 Konstytucji RP)

Wobec naruszenia art. 2 TK uznał za zbędne zbadanie zgodności z zasadą wolności działalności gospodarczej wyrażającej się w wolności układania swoich stosunków cywilnoprawnych (art. 22 Konstytucji RP)

GAAR w Polsce - art. 24b Ordynacji podatkowej z l. 2003-2004

- W zdaniu odrębnym 4 sędziowie TK stwierdzili m.in., że art. 24b realizował **zasady legalizmu i zasady powszechności opodatkowania** (art. 84 Konstytucji: „Każdy jest zobowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie”, art. 83: „każdy ma obowiązek przestrzegania prawa Rzeczypospolitej Polskiej”)
- Sam TK stwierdził: „(...) iż nie budzi zastrzeżeń konstytucyjnoprawnych samo zjawisko normatywnej reakcji prawodawcy wobec negatywnych – z punktu widzenia interesów fiskalnych państwa – zjawisk gospodarczych, w tym w sferze stosunków umownych kreowanych przez podatników, także jeżeli przybrałaby ona postać „ogólnej normy obejścia prawa podatkowego”.

Inne zasady konstytucyjne uzasadniające istnienie GAAR:

- zasada sprawiedliwości podatkowej (art. 217)
- zasada ochrony równowagi budżetowej i stabilności finansów publicznych (art. 1, rozdział X-Finanse Publiczne – por. wyroki TK z: 26 listopada 2001 r., sygn. K 2/00 oraz 12 grudnia 2012 r., sygn. K 1/12 podkreślające priorytetowy charakter tych zasad).

GAAR w Polsce - art. 24b Ordynacji podatkowej z l. 2003-2004

6 zaleceń TK wobec normatywnego ujęcia klauzuli

- A) Jednoznaczne określenie odnośnie tego, w których konkretnie przepisach Ordynacji podatkowej klauzula ta zostanie uregulowana (pkt III 1.2. uzasadnienia wyroku)
- B) Poprawna z punktu widzenia językowego i logicznego konstrukcja przepisów; jasne i precyzyjne formułowanie przepisów pozwalające podatnikom na przewidzenie konsekwencji prawnych jego zachowań (pkt III 1.5. i 1.9.)
- C) Treść klauzuli powinna prowadzić do maksymalnej przewidywalności rozstrzygnięcia podejmowanego na podstawie klauzuli (ograniczenia pola do zindywidualizowanej/subiektywnej interpretacji pojęć przez organy podatkowe co mogłoby prowadzić w konsekwencji do niedozwolonego prawotwórstwa ze strony tych organów - pkt III 1.6. uzasadnienia wyroku),

GAAR w Polsce - art. 24b Ordynacji podatkowej z I. 2003-2004

6 zaleceń TK wobec normatywnego ujęcia klauzuli

D) unikanie zwrotów niepozwalających na przyjęcie, że „ich interpretacja orzecznicza będzie rzeczywiście jednolita i ścisła” oraz że „z ich brzmienia nie będzie można wyprowadzić uprawnienia prawotwórczego organów stosujących” (pkt III I.6. uzasadnienia wyroku),

E) konieczność określenia skutków decyzji podatkowych podejmowanych na podstawie klauzuli, w szczególności, czy decyzje te będą miały charakter deklaratoryjny, czy też konstytutywny (pkt III I.7. uzasadnienia wyroku),

F) unikanie rozwiązań, które stanowią nieuzasadnioną ingerencję organów podatkowych w sferę praw podatnika, w szczególności zaś w wolność korzystania z różnych metod optymalizacji podatkowej. Wykładnia konstytucyjnego obowiązku ponoszenia podatków określonych w ustawie nie może prowadzić do stwierdzenia, iż w jego zakresie mieści się norma prawna nakazująca podatnikowi uiszczanie podatku w maksymalnej – określonej w ustawie – wysokości (pkt III I.8. uzasadnienia wyroku).

Orzecznictwo sądów administracyjnych

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 / wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 7 października 1996 r. sygn. akt SA/Ka 1244/95, VWSA we Wrocławiu z dnia 30 czerwca 2003 r. I SA WWr 1183/00

Art. 199a § 2 Ordynacji podatkowej będzie mieć zastosowanie jedynie w przypadku stwierdzenia w obrocie pozornej czynności prawnej, a nie czynności dokonanej w celu uzyskania zamierzonego efektu podatkowego – optymalizacji podatkowej, która jednak nie nosi cech pozorności. – wyrok NSA z 15 stycznia 2016r., II FSK 3162/13

GAAR w Anti Tax Avoidance Directive

Art. 6 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

1. *Na użytek obliczenia zobowiązania z tytułu podatku od osób prawnych państwo członkowskie nie uwzględnia jednostkowych ani seryjnych uzgodnień, które z uwagi na to, że głównym celem lub jednym z głównych celów ich wprowadzenia było uzyskanie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem lub celem mającego zastosowanie prawa podatkowego – są nierzeczywiste, wzięwszy pod uwagę wszystkie stosowne fakty i okoliczności. Jednostkowe uzgodnienie może obejmować więcej niż jeden etap lub więcej niż jedną część.*
2. *Na użytek ust. 1 jednostkowe lub seryjne uzgodnienie uznaje się za nierzeczywiste w zakresie, w jakim nie jest ono wprowadzane z uzasadnionych powodów handlowych, które odzwierciedlają rzeczywistość ekonomiczną.*
3. *W przypadku gdy jednostkowe lub seryjne uzgodnienia nie są brane pod uwagę zgodnie z ust. 1, zobowiązanie podatkowe oblicza się zgodnie z prawem krajowym.*

Nowa klauzula (GAAR) w polskim prawie podatkowym

Proces legislacyjny

- Rządowy projekt ustawy wpłynął 22 marca 2016 r. – druk sejmowy nr 367 (<http://sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/PrzebiegProc.xsp?nr=367>)
- Głosowanie Sejmu 13 maja br. (241 posłów za, 44 przeciw, 152 wstrzymało się)
- Senat nie wniósł poprawek
- Podpis Prezydenta RP: 7 czerwca br.
- Wprowadzona w życie ustawą z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2016 r. poz. 846) **z dniem 15 lipca 2016r.**

Aktualne przepisy antyabuzywne w polskim prawie podatkowym

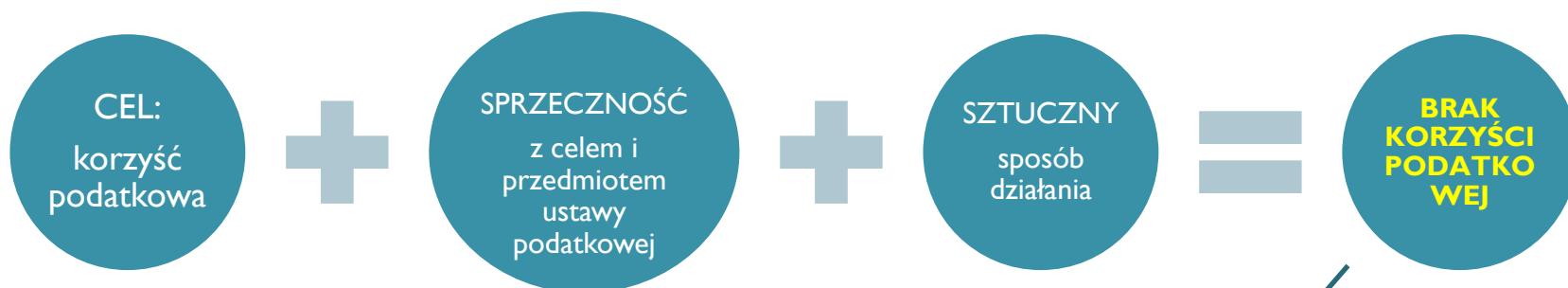
Źródło	Zastosowanie
• art. 119a-119zf ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dział IIIa) LEX GENERALI	Wszystkie rodzaje podatków <u>z wyjątkiem</u> podatku VAT oraz opłat i niepodatkowych należności budżetowych
• art. 199a OP (zasada <i>substance over form</i> / czynności pozorne) LEX SPECIALIS	Wszystkie rodzaje podatków i opłat
• art. 5 ust. 4-5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług („nadużycie prawa”) LEX SPECIALIS	Podatek VAT
• art. 10 ust. 4-4a ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (MD GAAR); art. 24 ust. 19-20 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych • art. 11 ust. 1 UPDOP • art. 22c 4-4a UPDOP (PSD GAAR) LEX SPECIALIS	Podatek CIT/PIT (połączenia, podziały i wymiana udziałów) Podatek CIT/PIT (transakcje z podmiotami powiązanymi) Podatek CIT (dywidendy, inne przychody z tyt. udziału w zyskach osób prawnych)

Aktualne przepisy antyabuzywne w polskim prawie podatkowym

Źródło	Zastosowanie
• umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zawarte przez Polskę LEX SPECIALIS	klauzule switch-over, branch taxation, limitation on benefits
• art. 14 UPDOP • art. 15-16 UPDOP	Zasada rynkowości ceny Zasada zaliczalności wydatków do kosztów uzyskania przychodów CFC (Opodatkowanie dochodów zagranicznych spółek kontrolowanych)

Nowa klauzula – przesłanki zastosowania

Art. 119a OP. *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)*



skutki podatkowe czynności określa się na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki mógłby zaistnieć, gdyby dokonano **czynności odpowiedniej** (tj. takiej, której podmiot mógłby w danych okolicznościach dokonać, jeżeli działałby rozsądnie i kierował się zgodnymi z prawem celami)

Nowa klauzula – przesłanki zastosowania

CZYNNOŚĆ = działanie/zaniechanie podatnika, w tym zespół powiązanych ze sobą czynności, dokonanych przez te same bądź różne podmioty

KORZYŚĆ PODATKOWA =

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;

+ 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**

SPRZECZNOŚĆ z **przedmiotem i celem ustawy podatkowej** = ?

CELEM KORZYŚĆ PODATKOWA, gdy pozostałe cele ekonomiczne lub gospodarcze czynności, wskazane przez podatnika, należy uznać za **mało istotne**

Nowa klauzula – przesłanki zastosowania

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

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.

Nowa klauzula – postępowanie

- Postępowanie podatkowe prowadzone centralnie przez Min. Finansów
 - wszczynane „samodzielnie” albo przejmujące postępowanie kontrolne lub podatkowe z US/UKS w całości lub w części w drodze postanowienia (w przypadku podatków lokalnych tylko na wniosek organu podatkowego)
- Przesłanka wszczęcia/przejęcia: unikanie opodatkowania (możliwość wydania decyzji z art. 119a OP)
- Postanowienie o przejęciu doręczane jest stronie/kontrolowanemu i organowi, który prowadził postępowanie
- MF **może** w trakcie postępowania zasięgnąć opinii Rady ds. Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania (wydawana do 3 mies. w formie pisemnej z uzasadnieniem) informując o tym stronę (strona i MF może przedłożyć Radzie swoje pisemne stanowisko i dodatkowe dokumenty)
- Niewydanie przez Radę (na wniosek MF) opinii w terminie 3-mies. uważa się za równoznaczne z opinią Rady o zasadności zastosowania art. 119a. OP (**domniemanie potwierdzenia unikania opodatkowania**)
- MF wydaje decyzję (bez rygoru natychmiastowej wykonalności), od której istnieje możliwość odwołania do MF (podatnik może złożyć w odwołaniu wniosek o opinię Rady)
- Podatnik ma prawo do złożenia korekty deklaracji podatkowej w toku postępowania klauzulowego (nowy art. 81b § 1a OP), przy czym nie prawa do ponownej re-korekty deklaracji
- Możliwość *corresponding adjustment* dla strony czynności z podatnikiem stanowiącej/ych unikanie opodatkowania

Interpretacje indywidualne vs. klauzula

Możliwość odmowy wydania interpretacji

Art. 14b OP

§ 5b. 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 (Dz. U. z 2016 r. poz. 710 i 846).

§ 5c. Organ uprawniony do wydania interpretacji indywidualnej zwraca się do ministra właściwego do spraw finansów publicznych o **opinię** w zakresie, o którym mowa w § 5b.”;

- Organ odmówi wydania interpretacji po uzyskaniu opinii Ministra Finansów potwierdzającej **uzasadnione przypuszczenie**, że czynności składające się na stanu faktyczny/zdarzenie przyszłe **stanowią unikanie opodatkowania/nadużycie prawa**

Interpretacje indywidualne vs. klauzula

Wyłączenie mocy ochronnej interpretacji indywidualnych

Art. 14na OP. Przepisów art. 14k–14n nie stosuje się, jeżeli stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe będące przedmiotem interpretacji indywidualnej stanowi element czynności będących przedmiotem decyzji wydanej:

- 1) z zastosowaniem art. 119a;
- 2) w związku z wystąpieniem nadużycia prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług.

Art. 5 ustawy z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2016r. poz. 846)

1. Przepis art. 14na ustawy zmienianej w art. 1 ma zastosowanie do interpretacji indywidualnych wydanych od dnia wejścia w życie niniejszej ustawy.
2. Przepisy art. 14b § 5b i 5c ustawy zmienianej w art. 1 nie mają zastosowania do interpretacji indywidualnych, w przypadku których wnioski o ich wydanie złożono przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy.

- Interpretacje po dniu wejścia w życie ustawy zawierające w stanie faktycznym/zdarzeniu przyszłym unikanie opodatkowania/nadużycie prawa **nie dają podatnikowi ochrony z art. 14k-14n OP (zasada nieszkodzenia podatnikowi nie znajdzie zastosowania)**

Interpretacje indywidualne vs. klauzula

Wyłączenie mocy ochronnej interpretacji indywidualnych

➤ WYJĄTEK: zachowana zostaje moc ochronna interpretacji wydanych przed dniem wejścia w życie klauzuli (15 lipca 2016r.), przy czym wyjątek ten może zostać uchylony od 01.01.2017r.:

14.11.2016r. w trakcie prac Komisji Finansów Publicznych nad zmianą opodatkowania podatkiem dochodowym funduszy inwestycyjnych zaproponowano zmianę (druk sejmowy nr 1005) polegającą na tym, że klauzula miałaby zastosowanie również do interpretacji indywidualnych wydanych przed 15.07.2016r. (projekt ustawy trafi wkrótce na II czytanie)

Link na proces legislacyjny: <http://sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/PrzebiegProc.xsp?id=D867DF69EA0A5336C12580600024AC0F>

Lex retro non agit vs. klauzula

Możliwość wzruszenia każdej „aktywnej” struktury podatkowej sprzed 15.07.2016r.

Art. 7 ustawy z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2016r. poz. 846): *Przepisy art. 119a–119f ustawy zmienianej w art. 1 mają zastosowanie do **korzyści podatkowej** uzyskanej po dniu wejścia w życie niniejszej ustawy (tj. 15 lipca 2016r.)*

- Art. 7 ww. ustawy może być uznany za niezgodny z Konstytucją - **zasady demokratycznego państwa prawa**, w tym zasady pewności prawa, zaufania do państwa i prawa, ochrony praw nabytych (art. 2 i 217 Konstytucji RP)
- Relacja z art. 2a Ordynacji podatkowej – **in dubio pro tributario**
(Niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika)
- interpretacja ogólna Ministra Finansów z 29 grudnia 2015 r., PK4.8022.44.2015

Opinie zabezpieczające

- wydawane na wniosek przez Ministra Finansów w ciągu 6 mies.
- wniosek składa Zainteresowany lub Zainteresowani (wniosek wspólny)
- wniosek może dotyczyć czynności planowanej, rozpoczętej lub dokonanej
- elementy wniosku:
 - **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.

Opinie zabezpieczające

- opłata za wydanie 20.000 zł uiszczana w terminie 7 dni od dnia złożenia wniosku
- opinia zabezpieczająca zawiera w szczególności:
 - 1) wyczerpujący opis czynności, której dotyczył wniosek;
 - 2) ocenę, że do czynności nie ma zastosowania przepis art. 119a OP;
 - 3) pouczenie o prawie wniesienia skargi do sądu administracyjnego.
- Pozytywna opinia zabezpieczająca lub nie doręczona w terminie **wyłącza możliwość zastosowania klauzuli** (art. 119a § 1 pkt 2-3 OP) – ... do dnia jej uchylenia/zmiany lub doręczenia opinii niewydanej w ciągu 6 mies.
- Minister Finansów może z urzędu zmienić wydaną opinię zabezpieczającą lub odmowę wydania opinii zabezpieczającej, jeżeli jest ona sprzeczna z orzecnictwem Trybunału Konstytucyjnego lub Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej

Skarga na opinię zabezpieczającą

Art. 57a ustawy - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi

Skarga na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego wydaną w indywidualnej sprawie, opinię zabezpieczającą i odmowę wydania opinii zabezpieczającej może być oparta **wyłącznie** na (i) zarzucie naruszenia przepisów postępowania, (ii) dopuszczeniu się błędu wykładni lub (iii) niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego. Sąd administracyjny jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną

Część teoretyczna

Rada do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania

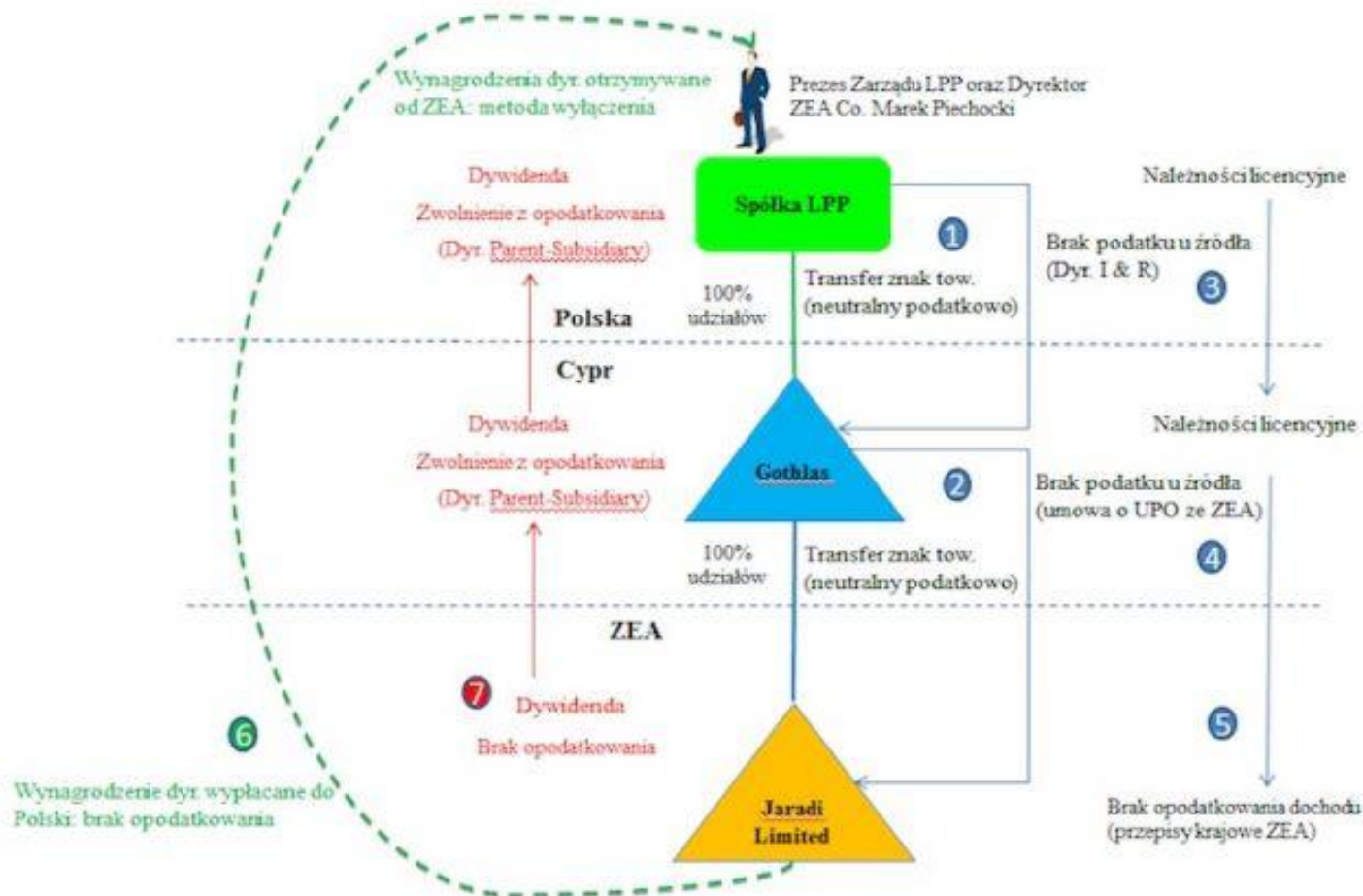
- jest niezależnym organem, którego zadaniem jest opiniowanie zasadności zastosowania klauzuli w indywidualnych sprawach, powoływana przez Ministra Finansów na okres 4 lat
- złożona z 9 członków
 - ✓ 2 przedstawicieli Min. Finansów (M.Golecki, Dyrektor Dpt. Prawnego MF, T.Strąg, Dyrektor Dpt. Administracji Podatkowej MF)
 - ✓ 1 sędzia NSA w stanie spoczynku wskazany przez Prezesa NSA (sędzia W. Kubiak)
 - ✓ 2 pracowników szkół wyższych/PAN/instytutów badawczych (profesorzy SGH: D.Gajewski, A.Werner)
 - ✓ 1 przedstawiciel jedn. samorządu teryt. (skarbnik woj.świętokrzyskiego M. Fidzińska-Dziurzyńska)
 - ✓ 1 doradca podatkowy wskazany przez KRDP (prof. J.Głumińska-Pawlic)
 - ✓ 1 przedstawiciel Min. Sprawiedliwości (prok. T. Piekarski)
 - ✓ 1 osoba wskazana przez Radę Dialogu Społecznego (r.pr. R.Iniewski)
- opinie wydawane na wniosek Min. Finansów lub w ramach odwołania na wniosek strony
- opinie Rady po zaanonimizowaniu danych stron publikowane w Biuletynie Informacji Publicznej



CASE STUDY

Kazus LPP

... czyli step up znaku towarowego z użyciem „patentboxów”



Źródło: Forbes, raporty bieżące LPP S.A.

Kazus LPP

Raport bieżący nr: 28/2011

• Początek historii - uzasadnienie biznesowe

Data: 22.07.2011

Zarząd spółki LPP SA informuje, iż w dniu 22 lipca 2011 r. została zawarta pomiędzy LPP SA a Gothals Limited z siedzibą w Nikozji, Cypr (dalej „Gothals Ltd”) umowa, której przedmiotem jest przeniesienie przez LPP SA na rzecz Gothals Ltd znaków towarowych słownych i słowno-graficznych: **Reserved i Cropp** oraz znaków dodatkowych do wyżej wymienionych (dalej „Znaki Towarowe”), do których LPP SA przysługiwały prawa ochronne i ze zgłoszeń do odpowiednich organów rejestracyjnych. Tego samego dnia, tj. 22 lipca 2011 r., spółka Gothals Ltd przeniosła Znaki Towarowe na Jaradi Limited spółkę prawa Zjednoczonych Emiratów Arabskich z siedzibą w Dubaju (dalej „Jaradi Ltd”). LPP SA objęła w zamian za wkład niepieniężny (aport) w postaci Znaków Towarowych udziały w kapitale zakładowym Gothals Ltd, stanowiące ok. 99,5% ogółu kapitału zakładowego i głosów na zgromadzeniu wspólników tej spółki. Wartość rynkowa Znaków Towarowych według wyceny sporządzonej przez rzeczoznawcę majątkowego na zlecenie LPP SA została ustalona na 556 mln zł. W wyniku objęcia udziałów przez LPP SA i wniesienia wkładu na ich pokrycie LPP SA stała się podmiotem dominującym w stosunku do Gothals Ltd. Następnie Gothals Ltd przeniosła na rzecz Jaradi Ltd Znaki Towarowe jako wkład niepieniężny (aport) na pokrycie udziałów w podwyższonym kapitale zakładowym Jaradi Ltd. Gothals Ltd w wyniku objęcia 100% udziałów w kapitale zakładowym stała się jednostką dominującą (jako jedyny wspólnik) wobec Jaradi Ltd, zaś LPP SA jednostką dominującą wyższego szczebla wobec tego podmiotu. Stosunki obligacyjne pomiędzy LPP SA, Gothals Ltd i Jaradi Ltd zawierają instrumenty zabezpieczające przed dalszym obrotem prawami do Znaków Towarowych bez zgody jednostek dominujących wobec Gothals Ltd i Jaradi Ltd. Przeniesienie Znaków Towarowych z LPP SA na Gothals Ltd oraz z Gothals Ltd na rzecz Jaradi Ltd ma na celu **wyodrębnienie** w grupie kapitałowej LPP SA **podmiotu, którego zasadniczym przedmiotem działalności będzie zarządzanie prawami do Znaków Towarowych, w tym ich ochrona, działanie w celu zwiększenia ich wartości, udzielanie licencji na korzystanie itp. przy zachowaniu optymalnej struktury podatkowej.** W celu umożliwienia korzystania przez LPP SA ze Znaków Towarowych Jaradi Ltd udzieli odpłatnej licencji Gothals Ltd, zaś Gothals Ltd udzieli LPP SA odpłatnej dalszej licencji w tym zakresie. Wartość rynkowa transakcji przekracza 10% kapitałów własnych LPP SA.

Kazus LPP

Raport bieżący nr: 29/2011

Data: 22.07.2011

Zarząd LPP SA informuje, iż w dniu 22 lipca 2011 r. została zawarta pomiędzy Gothals Limited z siedzibą w Nikozji Cypr (dalej „Gothals Ltd”) a LPP SA umowa sublicencji na używanie znaków towarowych słownych i słowno-graficznych:

Reserved i Cropp oraz znaków dodatkowych do wyżej wymienionych (dalej „Znaki Towarowe”). Mocą przedmiotowej umowy LPP SA uzyskała odpłatnie prawo do korzystania ze Znaków Towarowych. Jednocześnie Zarząd LPP SA informuje, iż Gothals Ltd uprzednio zawarło z Jaradi Limited spółką prawa Zjednoczonych Emiratów Arabskich z siedzibą w Dubaju (dalej „Jaradi Ltd”) umowę licencji wyłącznej na używania znaków towarowych, mocą której Gothals Ltd nabyło uprawnienie do używania Znaków Towarowych i udzielania sublicencji (dalszej licencji). Zarząd LPP SA wskazuje jednocześnie, iż w odrębnym raporcie bieżącym nr 28/2011 z dnia 22 lipca 2011 r. poinformował o przeniesieniu praw do Znaków Towarowych na rzecz Gothals Ltd w zamian za udziały w kapitale zakładowym tej spółki oraz przeniesieniu praw do Znaków Towarowych przez Gothals Ltd na rzecz Jaradi Ltd w zamian za udziały w kapitale zakładowym Jaradi Ltd oraz celach tych czynności.

Obie umowy licencyjne, tj. umowa licencyjna pomiędzy Jaradi Ltd a Gothals Ltd oraz umowa sublicencyjna pomiędzy Gothals Ltd a LPP SA zostały zawarte na czas nieoznaczony i mają charakter odpłatny, stawki opłat licencyjnych zostały w nich określone w oparciu o powszechną praktykę rynkową w tym zakresie i wynoszą ok. 4% przychodów netto ze sprzedaży towarów oznaczonych Znakami Towarowymi. W wyniku zawarcia niniejszej umowy sublicencyjnej LPP SA będzie uprawnione do korzystania ze Znaków Towarowych w zakresie koniecznym do prowadzenia działalności gospodarczej, w tym do prowadzenia sieci sprzedaży, sprzedaży towarów i usług pod tymi Znakami Towarowymi. Szacowana wartość opłat licencyjnych za prawo do korzystania ze Znaków Towarowych w okresie pięciu lat wyniesie około 500 mln zł, co przekracza 10% kapitałów własnych LPP SA.

Kazus LPP

Raport bieżący nr: 39/2013

....apetyt rośnie w miarę jedzenia

Data: 24.12.2013

Zarząd spółki LPP SA informuje, iż w dniu 23 grudnia 2013 r. została zawarta pomiędzy LPP SA a Gothals Limited z siedzibą w Nikozji, Cypr (dalej „Gothals Ltd”) umowa, której przedmiotem jest przeniesienie przez LPP SA na rzecz Gothals Ltd znaków towarowych słownych i słowno-graficznych: **House, MOHITO i Sinsay** oraz znaków dodatkowych do wyżej wymienionych (dalej „Znaki Towarowe”), do których LPP SA przysługiwały prawa ochronne i ze zgłoszeń do odpowiednich organów rejestracyjnych. Tego samego dnia, tj. 23 grudnia 2013 r., spółka Gothals Ltd przeniosła Znaki Towarowe na Jaradi Limited spółkę prawa Zjednoczonych Emiratów Arabskich z siedzibą w Dubaju (dalej „Jaradi Ltd”). LPP SA objęła w zamian za wkład niepieniężny (aport) w postaci Znaków Towarowych 39.819 udziałów w kapitale zakładowym Gothals Ltd.. Wartość rynkowa Znaków Towarowych według wyceny sporządzonej przez rzeczoznawcę majątkowego na zlecenie LPP SA została ustalona na 509.570.000 zł. Następnie Gothals Ltd przeniosła na rzecz Jaradi Ltd Znaki Towarowe jako wkład niepieniężny (aport) na pokrycie udziałów w podwyższonym kapitale zakładowym Jaradi Ltd. Stosunki obligacyjne pomiędzy LPP SA, Gothals Ltd i Jaradi Ltd zawierają instrumenty zabezpieczające przed dalszym obrotem prawami do Znaków Towarowych bez zgody jednostek dominujących wobec Gothals Ltd i Jaradi Ltd. Przeniesienie Znaków Towarowych z LPP SA na Gothals Ltd oraz z Gothals Ltd na rzecz Jaradi Ltd wynika z **przyjętej polityki LPP S.A. mającej na celu przekazanie zarządzania prawami do Znaków Towarowych podmiotowi w grupie kapitałowej LPP SA** (LPP SA jest spółką dominująca wobec Gothals Ltd i Jaradi Ltd), **którego zasadniczym przedmiotem działalności jest zarządzanie prawami do znaków towarów, w tym ich ochrona, działanie w celu zwiększenia ich wartości, udzielanie licencji na korzystanie itp. przy zachowaniu optymalnej struktury podatkowej.** W celu umożliwienia korzystania przez LPP SA ze Znaków Towarowych Jaradi Ltd udzieli odpłatnej licencji Gothals Ltd, zaś Gothals Ltd udzieli LPP SA odpłatnej dalszej licencji w tym zakresie. Wartość rynkowa transakcji przekracza 10% kapitałów własnych LPP SA.

Kazus LPP

Raport bieżący nr: 40/2013

Data: 24.12.2013

Zarząd LPP SA informuje, iż w dniu 23 grudnia 2013 r. została zawarta pomiędzy Gothals Limited z siedzibą w Nikozji Cypr (dalej „Gothals Ltd”) a LPP SA umowa sublicencji na używanie znaków towarowych słownych i słowno-graficznych: **House, MOHITO i Sinsay** oraz znaków dodatkowych do wyżej wymienionych (dalej „Znaki Towarowe”). Mocą przedmiotowej umowy LPP SA uzyskała odpłatnie prawo do korzystania ze Znaków Towarowych. Jednocześnie Zarząd LPP SA informuje, iż Gothals Ltd uprzednio zawarło z Jaradi Limited spółką prawa Zjednoczonych Emiratów Arabskich z siedzibą w Dubaju (dalej „Jaradi Ltd”) umowę licencji wyłącznej na używanie Znaków Towarowych, mocą której Gothals Ltd nabyło uprawnienie do używania Znaków Towarowych i udzielania sublicencji (dalszej licencji). Zarząd LPP SA wskazuje jednocześnie, iż w odrębnym raporcie bieżącym nr 39/2013 z dnia 24 grudnia 2013 r. poinformował o przeniesieniu praw do Znaków Towarowych na rzecz Gothals Ltd w zamian za udziały w kapitale zakładowym tej spółki oraz przeniesieniu praw do Znaków Towarowych przez Gothals Ltd na rzecz Jaradi Ltd w zamian za udziały w kapitale zakładowym Jaradi Ltd oraz celach tych czynności. Obie umowy licencyjne, tj. umowa licencyjna pomiędzy Jaradi Ltd a Gothals Ltd oraz umowa sublicencyjna pomiędzy Gothals Ltd a LPP SA zostały zawarte na czas nieoznaczony i mają charakter odpłatny, **stawki opłat licencyjnych zostały w nich określone w oparciu o powszechną praktykę rynkową w tym zakresie i wynoszą ok. 4% przychodów netto ze sprzedaży towarów oznaczonych Znakami Towarowymi**. W wyniku zawarcia niniejszej umowy sublicencyjnej LPP SA będzie uprawnione do korzystania ze Znaków Towarowych w zakresie koniecznym do prowadzenia działalności gospodarczej, w tym do prowadzenia sieci sprzedaży, sprzedaży towarów i usług pod tymi Znakami Towarowymi. Szacowana wartość opłat licencyjnych za prawo do korzystania ze Znaków Towarowych w okresie pięciu lat wyniesie około 280 mln zł, co przekracza 10% kapitałów własnych LPP SA.

Kazus LPP

- Skutek finansowy „2 rzutu”

„(...) Wracając do wyników naszej działalności w 2014 roku zwiększyliśmy liczbę sklepów o 196 sztuk do 1516 placówek, zaś powierzchnię handlową o 134 tys. m.kw. do 723 tys. m.kw., tj. o 23%. W całym 2014 roku sprzedaliśmy towary za ponad 4,7 mld zł i wypracowaliśmy 482 mln zł zysku netto o 11% więcej niż w roku poprzednim. **Na nasz wynik netto miała jednak wpływ jednorazowa operacja związana z tworzeniem aktywa na podatek dochodowy, z tytułu przeniesienia znaków towarowych do spółki cypryjskiej, co podniosło nasz zysk o 107 mln zł.** Gdybyśmy nie uwzględnili tej operacji, zysk netto wyniósłby 375 mln zł, co oznacza spadek o 13% względem zysku wypracowanego w roku poprzednim”.

Za: Jednostkowy Raport Roczny LPP S.A. za 2014r.

<http://www.lppsa.com/wp-content/uploads/2015/04/Jednostkowy-roczny-raport-LPP-SA-za-2014-rok.pdf>

Kazus LPP

• P&L Gothals – roczne opłaty licencyjne w obiegu

1d-bs-Gothals.pdf

www.lppsa.com/wp-content/uploads/2015/05/1d-bs-Gothals.pdf

Strona: 1 z 5

Skala automatyczna

Income Statement and Statement of Comprehensive Income
For the year ended 30 April 2015

	Note	For the period ended 30-kwi-15 PLN	For the year ended 31-gru-14 PLN
Sub-license fee income		50 909 472	173 205 687
Sub-license fee expense		-	(151 093 545)
Gross profit		50 909 472	22 112 142
Other income	2	3 196	138 866 045
Impairment of subsidiary		-	(1 065 732 120)
Gain on liquidation of Jaradi		-	4 409 279 128
FV loss on AFS investment		(298 542)	(8 383 263)
Administrative expenses		(283 500)	(10 850 104)
Operating profit		50 330 626	3 485 291 828
Finance income	1	4 840	408 717
Finance costs	3	(297 669)	(371 480)
Profit before tax		50 037 797	3 485 329 065
Taxation	4	(36 278 056)	(2 202 659)
Profit for the period/ year		13 759 741	3 483 126 406
Other comprehensive income		-	-
Total comprehensive income for the period/ year		13 759 741	3 483 126 406

goth

Podświetl Rozróżniaj wielkość liter 3. z 3 trafień

19:49 01.10.2016

Kazus LPP

• Nota kosztowa Gothals

1d-bs-Gothals.pdf

www.lppsa.com/wp-content/uploads/2015/05/1d-bs-Gothals.pdf

Strona: 3 z 5

110%

Szukaj

Gothals Limited

Analysis of expenses
For the year ended 30 April 2015

	For the period ended 30-kwi-15 PLN	For the year ended 31-gru-14 PLN
Accounting and administration expenses	49 357	181 099
Audit fees-current year	10 675	33 773
Legalisation expenses	1 392	3 746
Courier expenses	424	2 296
Annual government levy	-	1 459
Trademark fee expenses	83 362	-
Professional fees	-	33 417
Unrecoverable VAT	-	27 789
Professional service fee	-	8 013 000
Stamp duty	2 349	(1 421)
Municipality tax	-	1 097
Brokerage fee	448	148
Photocopies, printing	-	77
Tax residency certificate	327	-
Amount w/off	135 166	2 553 624
	283 500	10 850 104

goth

Podświetl Rozróżniaj wielkość liter 3. z 3 trafień

20:04
01.10.2016

Raport bieżący nr: 18/2015

Data: 25.05.2015

• Uzasadnienie rozwiązania struktury

• Czy połączenie wyeliminuje ryzyko zastosowania GAAR?

Zarząd LPP SA, zgodnie z wymogiem przepisu art. 504 w związku z art. 5161 Kodeksu spółek handlowych zawiadamia Akcjonariuszy o zamiarze połączenia się ze spółką Gothals Limited z siedzibą w Nikozji, Republika Cypru. Zarząd LPP SA informuje, iż w dniu dzisiejszym (tj. 25 maja 2015 r.) uzgodnił z Radą Dyrektorów Gothals Limited, wspólny plan połączenia transgranicznego.

(...)

Celem długookresowym połączenia jest wewnętrzna restrukturyzacja funkcjonalna oraz majątkowa, a także **uproszczenie struktury kapitałowej** Grupy Kapitałowej LPP SA („GK LPP”) **skutkujące optymalizacją kosztów**. Połączenie pozostanie bez wpływu na sytuację majątkową akcjonariuszy LPP, z tego względu, że Spółka Przejmowana jest spółką w całości zależną od LPP, zobowiązania Gothals dotyczą bieżącej działalności, a ich wartość kształtuje się na marginalnym poziomie w porównaniu do majątku. Połączenie transgraniczne jest kolejnym etapem działań mających na celu zmianę struktury funkcjonalnej oraz majątkowo-finansowej Grupy. Uproszczenie struktury pozwoli na uzyskanie wymiernych oszczędności kosztowych. W ramach restrukturyzacji majątkowo-finansowej w grudniu 2014 roku została zlikwidowana spółka Jaradi Ltd z siedzibą w Zjednoczonych Emiratach Arabskich. Jej majątek, w tym znaki towarowe RESERVED, Cropp, House, MOHITO, i SiNSAY, zostały przeniesione do Gothals, będącej podmiotem w pełni zależnym od LPP. Połączenie Transgraniczne ma doprowadzić do zakończenia kompleksowego procesu kumulacji praw do wszystkich znaków towarowych LPP (RESERVED, Cropp, House, MOHITO, SiNSAY) w ramach samej spółki LPP (a nie jak dotychczas w spółkach w ramach GK LPP). Celem jest doprowadzenie do sytuacji, w której LPP stanie się wyłącznym podmiotem kumulującym wszystkie kluczowe aktywa i zarządzającym wszelkimi procesami biznesowymi w GK LPP. Przejrzysta struktura GK LPP oraz skupienie kluczowych funkcji oraz aktywów w spółce dominującej (LPP) powinna pozytywnie wpłynąć na jej postrzeganie przez rynek i otoczenie biznesowe oraz uprościć procesy wewnątrzgrupowe. Obniży ponadto koszty operacyjne. Realizacja tych celów jest niewątpliwie pożądana z punktu widzenia LPP, mając na uwadze dużą konkurencję na rynku odzieżowym na którym działa GK LPP.

Kazus LPP

• UKS na kontroli CIT za 2012

„Jednocześnie Spółka informuje, iż znajduje się obecnie w toku kontroli podatkowej prowadzonej przez Urząd Kontroli Skarbowej w Gdańsku, której przedmiotem jest ocena rzetelności deklarowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowości obliczania i wpłacania podatku dochodowego od osób prawnych za 2012 rok. Na dzień zatwierdzenia niniejszego sprawozdania LPP SA nie jest znany ani wynik ani termin zakończenia przedmiotowego postępowania kontrolnego, jednocześnie LPP SA wyjaśnia, iż w przeszłości tego typu postępowania prowadzone przeciwko LPP SA lub jej spółkom zależnym nie rodziły istotnych konsekwencji. Niemniej jednak z uwagi na fakt wejścia w życie w lipcu 2016 roku nowych przepisów, na mocy których do ustawy Ordynacja podatkowa wprowadzono przepisy o unikaniu opodatkowania oraz z uwagi na fakt, że przepisy te mają zastosowanie również do konsekwencji podatkowych wynikających ze zdarzeń i transakcji jakie miały miejsce przed dniem wejścia ich w życie, LPP SA pragnie zwrócić uwagę na ryzyko odmiennej oceny istniejącego stanu faktycznego przez organ podatkowy, a w konsekwencji możliwość zakwestionowania rozliczania przez Spółkę opłat licencyjnych uiszczonych przez Spółkę na rzecz licencjodawcy (Gothals Ltd spółki prawa cypryjskiego) za prawo używania znaków towarowych słownych i słowno graficznych”

Za: Skonsolidowany półroczny raport za 2016 rok GK LPP SA, opubl. <http://www.lppsa.com/wp-content/uploads/2016/08/Skonsolidowany-raport-polroczny-za-2016-rok.pdf>

Kazus LPP

• CIT zapłacony przez LPP za 2012

Microsoft Word - Jednostkow... X +

www.lppsa.com/wp-content/uploads/2014/10/8.-2013-04-25-Jednostkowy-roczny-raport-LPP-S.A.-za-2012-rok.pdf

Strona: 59 z 86

180%

13.19. Podatek dochodowy

Główne składniki obciążenia podatkowego za 2012 rok oraz okres porównywalny przedstawiają się następująco:

w tys. zł.

Rachunek zysków i strat	2012 rok	2011 rok
Bieżący podatek dochodowy	56 508	58 046
Odroczony podatek dochodowy	6 603	-4 636
Razem podatek dochodowy	63 111	53 410

Efektywna stopa podatkowa LPP

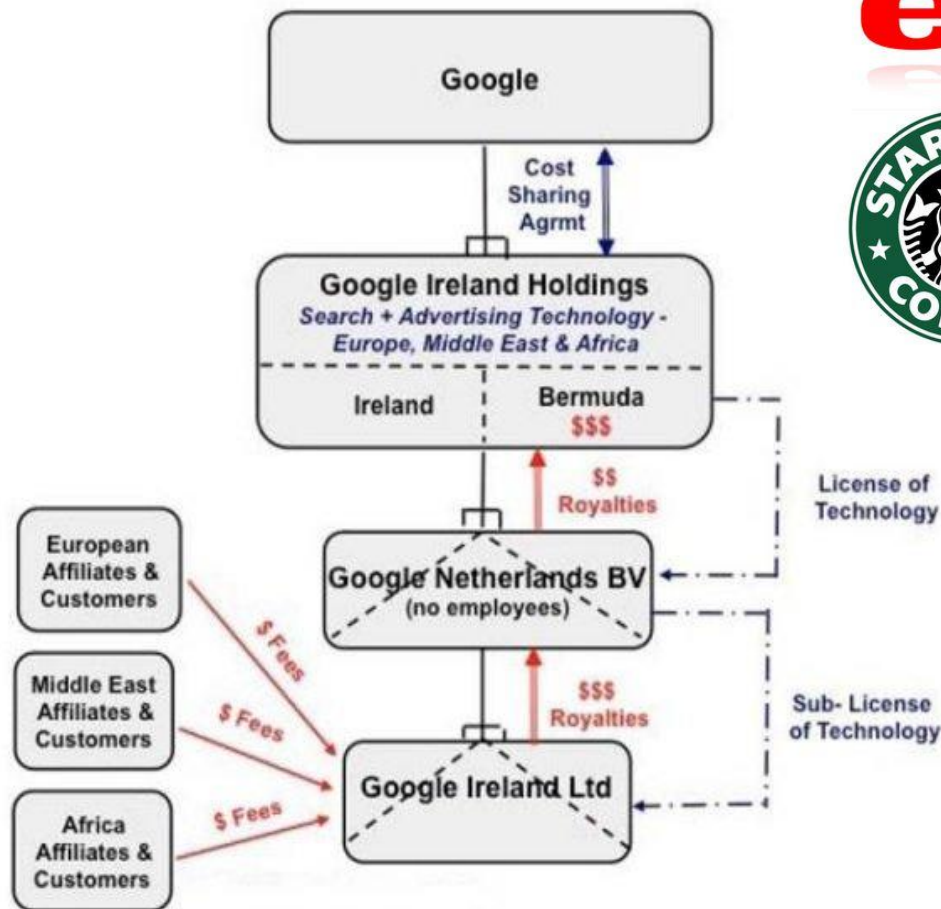
2012
15,32%

2011
18,52%

Struktury z Double Irish Dutch Sandwich

....czyli more advanced LPP

Google's Euro Sandwich -- Light On the Taxes, Please



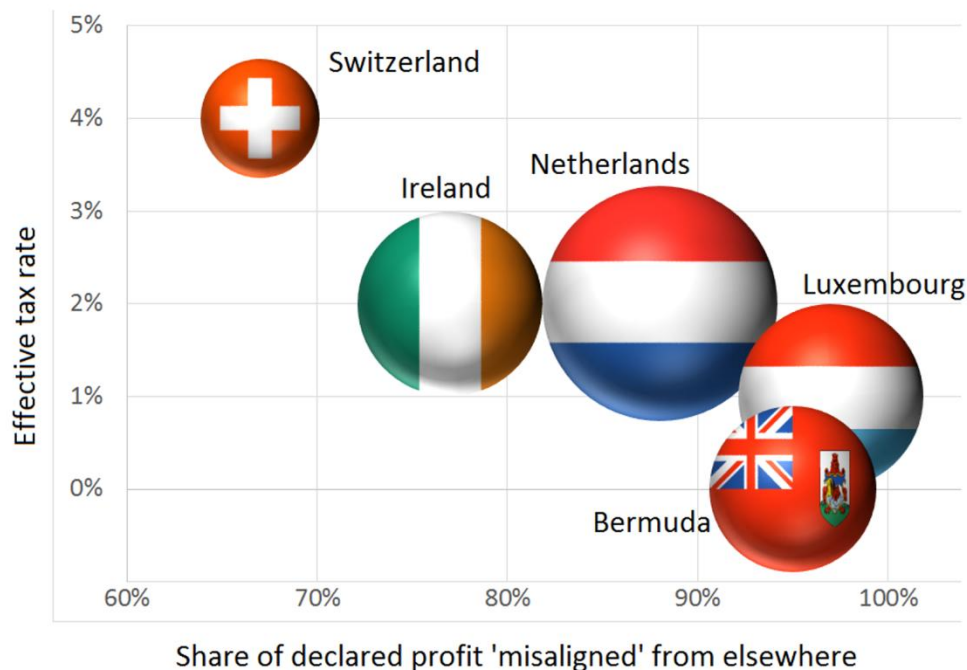
**Kombinacje
letterboxów i
patentboxów
(Treaty shopping
+Tax havens)**

Source: University of Southern California Gould School of Law, 2010

Struktury z Double Irish Dutch Sandwich

....czyli *more advanced LPP*

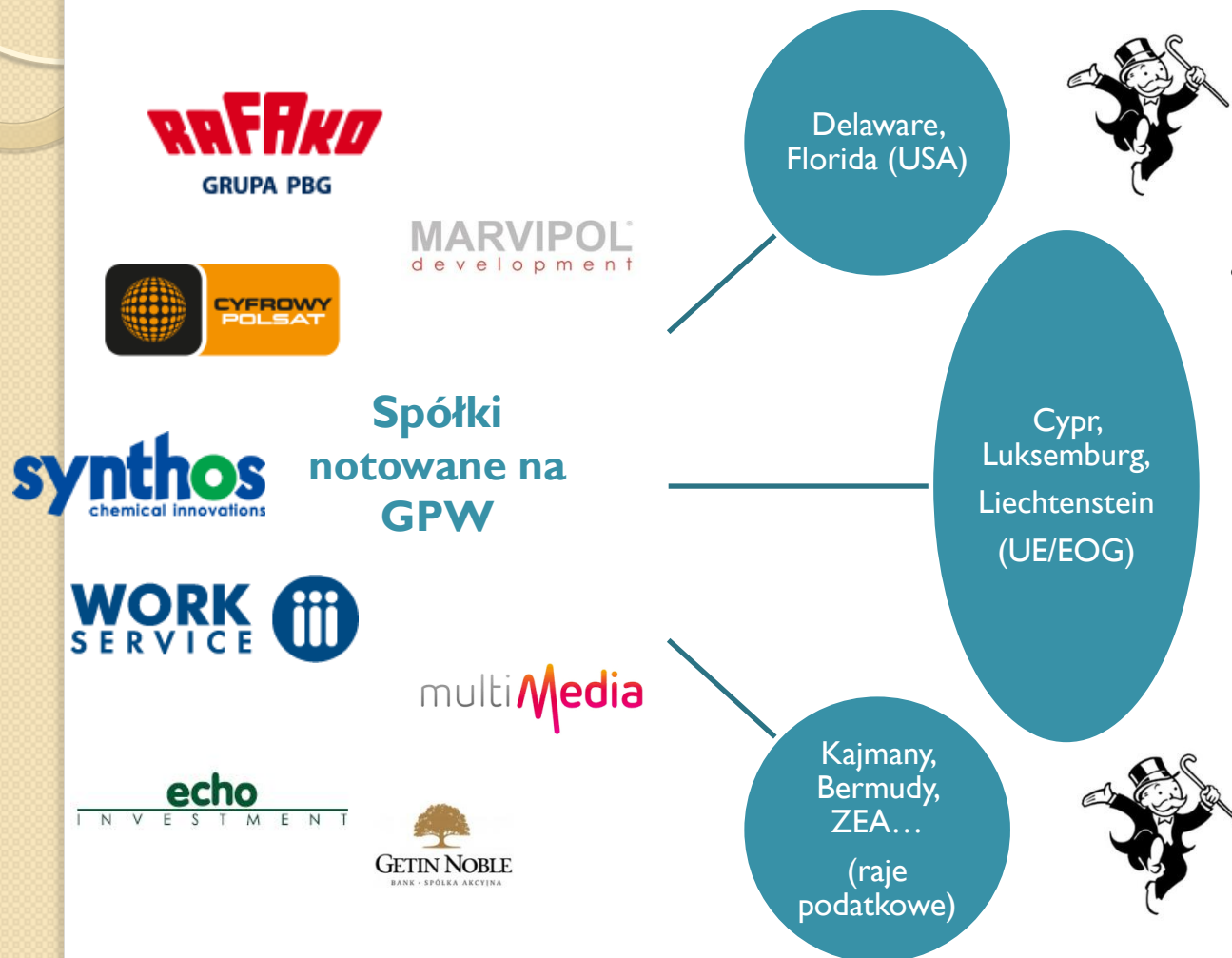
Profit misalignment of US multinationals



83% i 96% bezpośrednich inwestycji zagranicznych w Holandii i Luksemburgu to spółki specjalnego przeznaczenia (letterboxy)

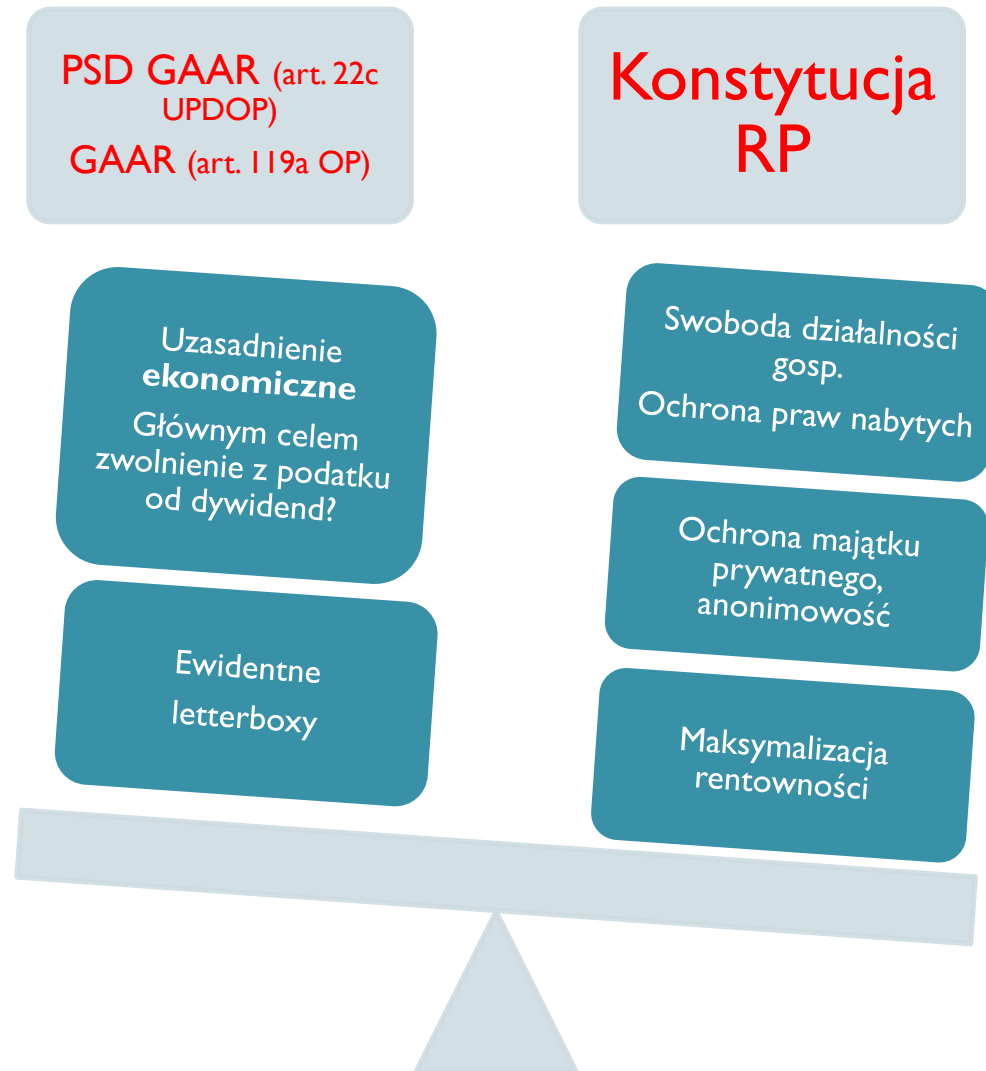
Za: raport ETUC, https://www.etuc.org/sites/www.etuc.org/files/press-release/files/ces_letterbox_compagnies_gb_juin_ok_0.pdf

Międzynarodowe struktury holdingowe - „letterboxy” (....na przykładzie polskich spółek publicznych)



- Możliwość optymalizacji efektywnego opodatkowania zysku wspólnika do poziomu max. kilku % zamiast podwójnego opodatkowania przy bezpośrednim posiadaniu akcji przez osobę fizyczną

Międzynarodowe struktury holdingowe – letterboxy



Zarzuty w **Yukos case**:
- użycie letterboxów

Przekształcenia

Spółka kapitałowa / SK-A
(podatnik CIT)

Wspólnicy – osoby
fizyczne



Spółka osobowa
(transparentna PIT/CIT)

Co w sytuacji gdy celem gospodarczym jest **jednokrotne** opodatkowanie zysków (korzyść podatkowa > 100.000 PLN)?

GAAR nie powinna znaleźć zastosowania - brak sprzeczności z przedmiotem i celem ustaw o podatkach dochodowych

Połączenie

Arksteel S.A.

- **Spółka notowana na GPW**, ale nie prowadzi działalności operacyjnej (brak zdolności generowania przychodów)
- Ujemne kapitały własne – 1,5 mln zł (finansowana w 75% długiem z PG), wycena rynkowa na ok. 1 mln zł; - Aktywa bilansowe (156 tys. zł) dużo mniejsze niż PG
- **Strata podatkowa na X mln zł**



Point Group Sp. z o.o.

- Dynamicznie rozwijająca się s-ka na rynku mediów – zyski corocznie (wycena na ok. 85 mln zł, aktywa bilansowe: 14,3 mln zł, kapitały własne: +6.6 mln zł)
- **Cel biznesowy: wejście na GPW poprzez przejęcie notowanej s-ki akcyjnej**



29.12.2006 r.

Arksteel S.A. (spółka przejmująca) łączy się z Point Group Sp z o.o. (spółka przejmowana) i zmienia nazwę na Platforma Mediowa Point Group S.A. (obecnie PMPG Polskie Media S.A.)

Gdyby takie połączenie nastąpiło teraz – MD GAAR?

Aporty

- Przypadek nieskutecznej próby zastosowania art. 199a OP

Spółka A posiada aktywa do zbycia (np. nieruchomości) o niskiej wartości podatkowej np. 20. Cena oferowana przez Spółkę B = 100 (wartość rynkowa aktywów).

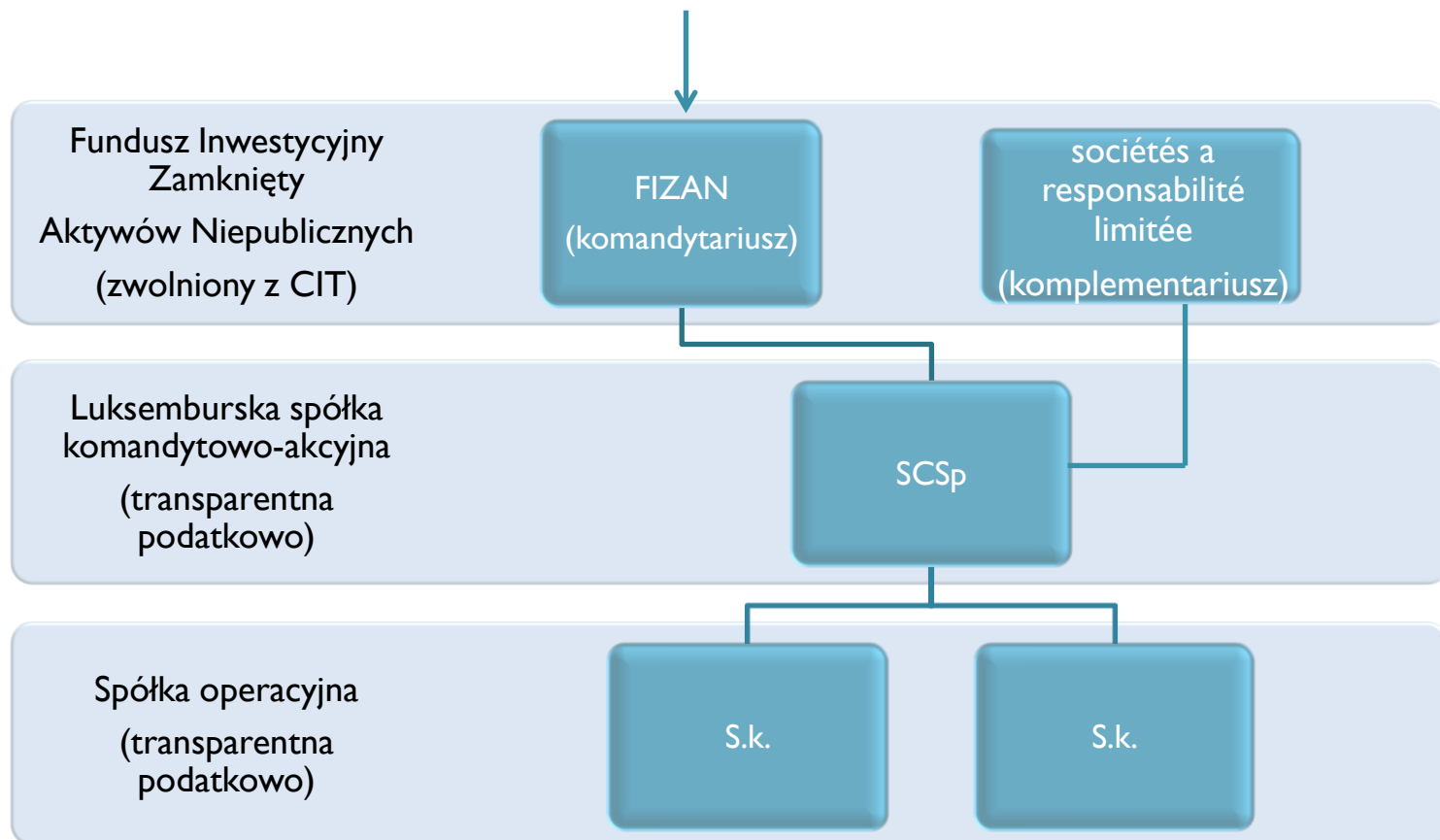
Potencjalny dochód do opodatkowania = 80



SPÓŁKA A łączy się ze Spółką Celową Spółki A przejmując otrzymaną ze sprzedaży gotówkę (połączenie przez przejęcie)

Struktura FIZAN - SCSp

Dochód Inwestora odroczone do wykupu
certyfikatów inwestycyjnych w FIZ



Kazus TP S.A.

• Przypadek skutecznego zastosowania art. 199a OP

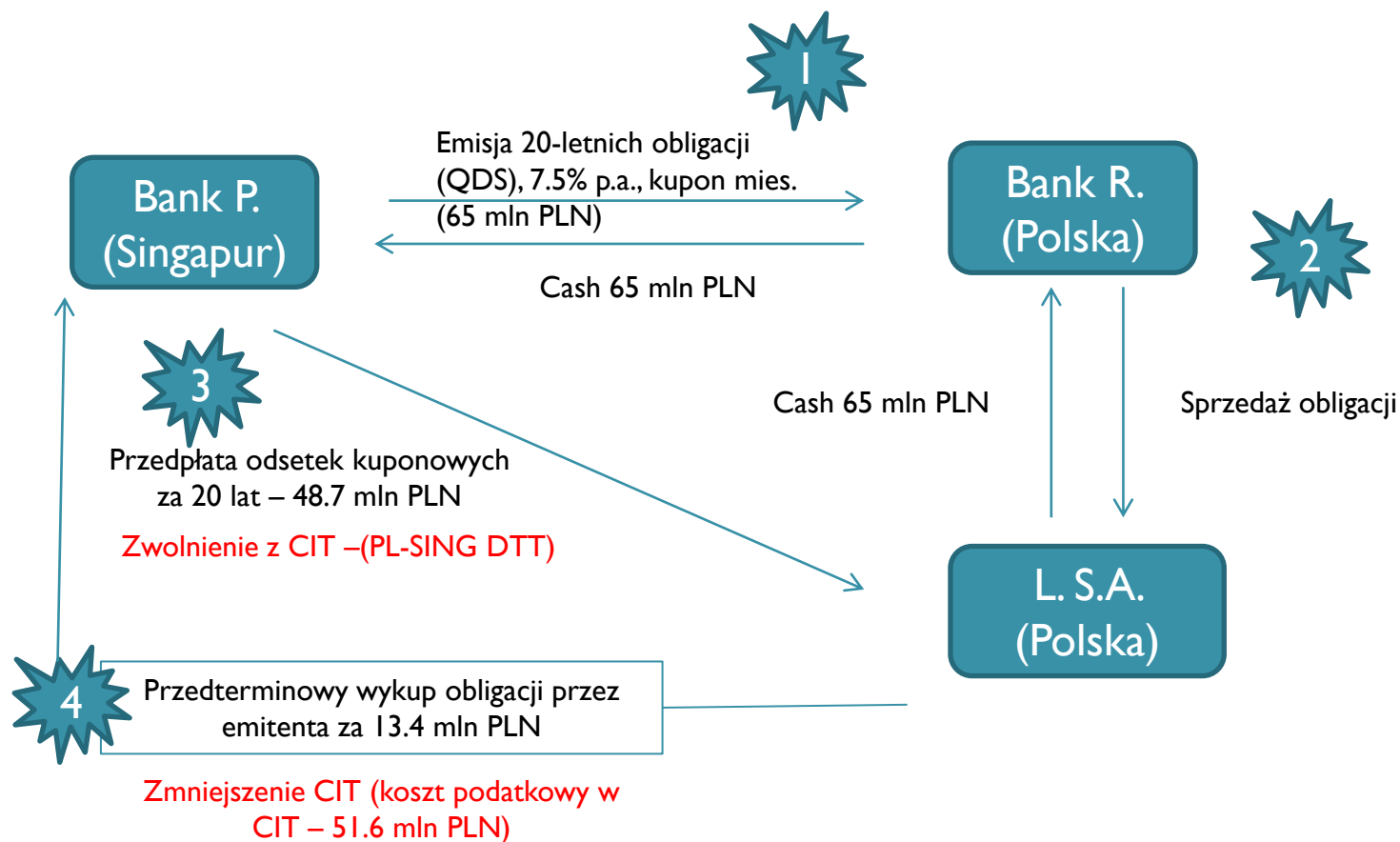
Sprzedaż i leasing zwrotny infrastruktury telekomunikacyjnej między TP S.A. a TP Invest Sp. z o.o.

Raport bieżący nr 16/2009

(...) W dniu 31 stycznia 2009 roku TP S.A. oraz TP Invest sp.z o.o. ("TPI") - jednostka zależna od TP S.A. (obie spółki są członkami tej samej grupy podatkowej), **w ramach działań zorientowanych na optymalizację kosztów ogólnych i administracyjnych** Grupy Kapitałowej Telekomunikacja Polska ("Grupa TP"), podpisały umowę dotyczącą zbycia i zwrotnego leasingu finansowego aktywów oraz sposobu finansowania transakcji. Na podstawie umowy TP S.A. zbyła na rzecz TPI część swojej infrastruktury sieciowej za cenę 4.958 mln zł powiększoną o podatek VAT. W ramach wykonania warunków tej umowy TP S.A. będzie dzierżawić przedmiot umowy od TPI przez okres 10 lat w formie leasingu finansowego. TP S.A. posiada opcję nabycia tej infrastruktury za cenę 1 zł za aktywo po zakończeniu okresu leasingu. Łączna cena netto leasingu finansowego przez okres 10 lat wynosić będzie 7.212 mln zł. Wymieniona infrastruktura będzie wykorzystywana przez TP S.A. do świadczenia usług telekomunikacyjnych w sposób zgodny z jej przeznaczeniem i wykorzystaniem, jak to miało miejsce przed zawarciem transakcji. Wartość ewidencyjna aktywów objętych transakcją w księgach rachunkowych TP S.A. wynosiła na dzień 31.01.2009 r. 5.501 mln zł. TPI na pokrycie ceny zakupu wymienionych wyżej aktywów wyemituje obligacje, które zostaną nabyte w całości przez TP S.A. Wartość nominalna obligacji wynosi 5.964 mln zł, a cena emisyjna tych obligacji wynosi 4.957 mln zł. Zapadalność obligacji została ustalona na okresy od 1 miesiąca do 10 lat. TP S.A. posiada udziały stanowiące 100% kapitału zakładowego TPI, uprawniające do wykonywania 100% ogólnej liczby głosów na Zgromadzeniu Wspólników TPI. W wyniku tej transakcji na dzień 31 stycznia 2009 TP S.A. zaksięguje aktywa finansowe wynoszące 3.879 mln zł i zobowiązania finansowe wynoszące 3.909 mln zł oraz zwiększenie wartości inwestycji w udziały TPI w kwocie 29 mln zł. Po wstępnej analizie transakcji nie ulegnie zmianie wartość oraz prezentacja środków trwałych TP S.A. Początkowe ujęcie transakcji nie będzie również miało wpływu na rachunek zysków i strat.

Obligacje singapurskie

- Wyrok NSA z 06.08.2015r. (sygn. II FSK 1769/I3)
- Wyrok NSA z 17.11.2015 r. (sygn. akt II FSK 2575/I3)



Wash sale

Prosta technika optymalizacyjna używana w celu realizacji aktywa w podatku odroczonym (pomniejszania zobowiązania z tyt. podatku CIT)

- Podatnik A w celu wygenerowania kosztu uzyskania przychodów sprzedaje aktywo, które utraciło wartość od momentu zakupu (np. akcje, środki trwałe) a następnie odkupuje je po tej samej lub nieco wyższej cenie

Przykład

Cena zakupu / wartość podatkowa aktywa: 1.000.000 PLN

Wartość rynkowa (cena sprzedaży): 100.000 PLN

- W wyniku sprzedaży Podatnik A realizuje stratę podatkową w wysokości 900.000 PLN pomniejszając swoje zobowiązanie podatkowe o 171.000 PLN ($19\% \times 900.000 \text{ PLN}$) i jednocześnie dalej posiada aktywo

- Czy sposób działania jest sztuczny?
- Czy była to czynność sprzeczna z przedmiotem i celem ustawy podatkowej?

Darowizna w najbliższej rodzinie

- „Rzeczpospolita”, 11.10.2016 (<http://www.rp.pl/Podatki/310119915-Darowizna-w-najblizszej-rodzinie-a-klauzula-obejscia-prawa.html>)

Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie skorzystał z uprawnienia wynikającego z art. 14b § 5b OP i odmówił wydania interpretacji indywidualnej w sprawie dotyczącej darowizny między braćmi skutkującej zwolnieniem z opodatkowania z podatku od spadków i darowizn (...negatywną opinię musiał wyrazić Minister Finansów !)

- Czy „uzasadnione przypuszczenie” organu podatkowego mogło w ogóle zaistnieć?
- Czy darowizna między braćmi może być uznana za sztuczne działanie i kiedy?

Konkluzje na przyszłość

- MF szacuje ilość wydawanych decyzji klauzulowych na ok. 46 rocznie (ok. 100 mln zł wpływów rocznie) i poziom ich zaskarżalności na 90% dedykując 20 etatów z budżetem ok. 1.5 mln PLN (istnieje jednak prawdopodobieństwo dużo większego obciążenia MF zapytaniami o opinię z izb skarbowych – Biur KIP w zw. z wydawanymi interpretacjami oraz ze strony US i UKS w zw. z prowadzonymi kontrolami / postępowaniami kontrolnymi)
- Podejście MF wykrystalizuje się w ciągu najbliższych kilkunastu miesięcy. Newralgiczną kwestią będzie podejście fiskusa do art. 7 przepisów wprowadzających klauzulę **(działanie klauzuli wstecz)**
- Optymalnie gdyby MF wydał szczegółowe wytyczne analogiczne jak np. w Nowej Zelandii: <https://www.ird.govt.nz/resources/1/0/10876180402363a989fbef5d802abedf/is1301.pdf>
- Ilość opinii zabezpieczających będzie zapewne porównywalna z ilością uprzednich porozumień cenowych (rzadkość); MF szacuje odwołania od opinii zabezpieczającej na 3-4 rocznie
- Spółki powinny „zadbać” o maksymalnie rozbudowaną dokumentację transakcji (wnioski na Zarząd, dokumenty ze strategią spółek, opisy operacji w raportach okresowych i bieżących, dokumentacje cen transferowych z art. 9a UPDOP, opinie niezależnych ekspertów)