

Klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania – ewolucja instytucji i współczesne tendencje w Polsce

Streszczenie: Choć samo pojęcie unikania opodatkowania nie jest jednoznaczne, klauzula generalna przeciwko unikaniu opodatkowania jest regulacją istniejącą i funkcjonującą w wielu krajach, w tym norma taka obowiązywała także w Polsce w latach 2003–2004. Trybunał Konstytucyjny wyrokiem z dnia 11 maja 2004 r. stwierdził niezgodność z Konstytucją obowiązującej regulacji, w związku z czym utraciła ona moc obowiązującą. Jednak wskutek tendencji międzynarodowych, w tym także ustawodawstwa unijnego, w ostatnich latach ponownie pojawiła się idea wprowadzenia do polskiego prawa podatkowego generalnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Od 2013 r. trwają prace nad nowelizacją ustawy Ordynacja podatkowa. Projekt zakłada także wprowadzenie przedmiotowej klauzuli, w związku z czym pojawiają się liczne kontrowersje i dyskusje.

Słowa kluczowe: klauzula generalna, klauzula ogólna, unikanie opodatkowania, nowelizacja Ordynacji podatkowej, wyrok TK K 4/03

Uwagi ogólne

Zgodnie z art. 84 Konstytucji¹ każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów publicznoprawnych. W sytuacji gdy obecnie przeszło 90% dochodów budżetu państwa stanowią dochody podatkowe², nie budzi zdziwienia okoliczność, iż państwo pragnie strzec wpływu należnych mu dochodów z tytułu podatków w całości. Interesy fiskalne państwa zatem w pełni uzasadniają wszelkie reakcje organów władzy – podejmowane oczywiście na podstawie i w granicach prawa – zmierzające ku ograniczeniu zjawiska unikania opodatkowania.

Jednak samo aksjologiczne uzasadnienie wprowadzenia jakiegokolwiek typu środka służącego uszczelnieniu systemu podatkowego nie gwarantuje, iż będzie on spełniał wymogi konstytucyjne – w szczególności w zakresie norm i zasad wyływających z art. 2, art. 22 oraz art. 217 Konstytucji. Sfera prawa podatkowego pozostaje w ujęciu konstytucyjnoprawnym tworem szczególnym ze względu na sytuację, w której podatnik

¹ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz. U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483 ze zm., dalej jako Konstytucja.

² Projekt ustawy budżetowej narok2015; http://www.mf.gov.pl/documents/764034/10647019/20140929_Proj_ustawy_budz_na_2015_Sejm.zip [dostęp: 22.12.2014].

będący stroną we władczym stosunku pozostaje podporządkowany organom państwa. Sytuacja taka powoduje konieczność zapewnienia podatnikowi ochrony jego praw, głównie poprzez jednoznaczne i wyraźne formułowanie uprawnień organów działających w imieniu państwa, dające podatnikowi możliwość przewidywania podejmowanych przez te organy rozstrzygnięć i gwarantujące pewność i jednolitość stosowania prawa podatkowego.

Wątpliwości co do realizacji powyższych wymogów powstawać mogą w sytuacji, gdy ustawodawca pozostawia organom do dyspozycji takie narzędzie jak klauzula generalna³. Zastosowanie rozwiązania w postaci klauzuli generalnej stanowi przejaw celowego zabiegu ustawodawcy, który – zdając sobie sprawę z niezasadności tworzenia w pewnych warunkach ścisłych uregulowań – pozostawia organom określony luz decyzyjny. Nie budzi zastrzeżeń, iż do kategorii takich właśnie klauzul generalnych należy klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania. Ta właśnie cecha przesądza jednak o istnieniu większości kontrowersji związanych z obowiązywaniem klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.

Drugim źródłem wątpliwości związanych z omawianą instytucją jest pojęcie unikania opodatkowania. Nie ulega wątpliwości, iż tego typu zachowania podatnika zakwalifikować można ogólnie jako działanie zmierzające do zmniejszenia obciążenia podatkowego. Jednak brak jest prostej odpowiedzi na pytanie, w którym momencie można powiedzieć, że celem podatnika nie jest już optymalizacja podatkowa, która nie budzi sprzeciwu państwa, a jest nim unikanie opodatkowania, które – choć nie jest zakazane – nie spotyka się z przychylnością państwa.

Przedstawione powyżej okoliczności stanowią o trudnościach związanych z wprowadzeniem oraz funkcjonowaniem klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania w Polsce, której w ostatnim czasie ustawodawca poświęca wiele uwagi. Powoduje to jednak, iż warto przyjrzeć się bliżej kreowanym przez prawodawcę ideom – tym przeszłym i obecnym – w zakresie omawianej instytucji.

Formy działań zmniejszających obciążenia podatkowe

Wyróżnia się wiele działań podatnika zmierzających do zmniejszenia ponoszonych przez niego ciężarów podatkowych: oszczędzanie podatkowe, planowanie podatkowe, unikanie opodatkowania, uchylanie się od opodatkowania oraz obejście prawa

³ W niniejszym opracowaniu pominięte zostaną szerokie rozważania na temat samego pojęcia klauzuli generalnej, przyjmuje się natomiast za A. Choduń, iż jest to zwrot niedookreślony odsyłający, którego wystąpienie w przepisie prawnym wiąże się z nakazem uwzględnienia tego, do czego prawodawca za pomocą tego zwrotu odsyła; por. A. Choduń, [w:] A. Choduń, A. Gomułowicz, A. Skoczylas, *Klauzule generalne i zwroty niedookreślone w prawie podatkowym i administracyjnym. Wybrane zagadnienia teoretyczne i orzecznicze*, Warszawa 2013, s. 26.

podatkowego⁴. Zadaniem następującym trudności jest ustalenie kryteriów, które w sposób jednoznaczny pozwolą na odróżnienie i właściwą kwalifikację każdego z tych działań.

Poprzez pojęcie oszczędzania podatkowego rozumie się zachowania podatnika, które z punktu widzenia prawa podatkowego są obojętne (przykładem może być zmniejszenie aktywności zawodowej w celu zmniejszenia dochodu podlegającego opodatkowaniu)⁵.

Uznaje się, iż planowanie podatkowe stanowi legalną, akceptowaną przez organy podatkowe metodę obniżenia obciążenia podatkowego, która jednak nie oznacza rezygnacji z zachowań powodujących opodatkowanie – polega ono na wykorzystywaniu dozwolonych prawnie możliwości (np. stosowanie przewidzianych prawem ulg i zwolnień)⁶.

Działaniem, które wzbudzać może przeciwdziałanie organów podatkowych, jest unikanie opodatkowania⁷. Równocześnie jest to pojęcie najmniej jednoznaczne spośród przedstawianych. W znaczeniu szerokim oznacza ono legalne i akceptowane metody obniżania obciążenia podatkowego (tj. planowanie podatkowe), natomiast unikanie opodatkowania w znaczeniu węższym rozumiane jest jako niedopuszczalne sposoby obniżania obciążenia podatkowego (spotyka się także pojęcie obejścia prawa podatkowego jako odpowiednik unikania opodatkowania w znaczeniu węższym)⁸.

Przyjmuje się, iż uchylanie się od opodatkowania jest niejako „bezpośrednim” łamaniem prawa podatkowego⁹.

Natomiast obejście prawa podatkowego jest szczególnym przypadkiem unikania opodatkowania, który według przyjętej konwencji terminologicznej polega na wyborze dla danego zjawiska gospodarczego takiej czynności cywilnoprawnej, która odbiega w swojej treści od czynności zazwyczaj podejmowanych w takich okolicznościach, bez istotnego racjonalnego uzasadnienia (tj. wyłącznym uzasadnieniem jest chęć obniżenia zobowiązania podatkowego)¹⁰.

Dostrzec zatem można, iż samo stworzenie kryteriów odróżnienia pojęcia planowania podatkowego, unikania opodatkowania oraz uchylania się od opodatkowania nie pozostaje jednoznaczne, co wskazuje, iż wszelkie działania ustawodawcy zmierzające do jednoznacznego ukształtowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania są już

⁴ Por. P. Karwat, *Obejście prawa podatkowego. Natura zjawiska i sposoby przeciwdziałania mu*, Warszawa 2002, s. 13–14.

⁵ Por. *ibidem*, s. 14–15.

⁶ Por. *ibidem*, s. 16.

⁷ Por. *ibidem*, s. 20.

⁸ Por. *ibidem*.

⁹ Por. *ibidem*, s. 24.

¹⁰ Por. *ibidem*, s. 49.

z istoty rzeczy skazane na niepowodzenie. Wskazuje także na to sama terminologia – mając na myśli tę samą instytucję, w latach 2003–2004 mówiło się o klauzuli obejścia prawa podatkowego, natomiast obecnie mowa jest o klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Jednakże same trudności definicyjne nie przesądzą o tym, iż klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania nie ma racji bytu.

Przed 2004 r.

Do czasu zmiany ustawy Ordynacja podatkowa¹¹ z dnia 1 stycznia 2003 r. brak było w polskim systemie prawnym normatywnej regulacji służącej przeciwdziałaniu obejściu prawa podatkowego czy unikaniu opodatkowania, choć praktyka orzecznicza kształtująca się w latach przed 2003 r. przyjęła istnienie takiej klauzuli, a sądy administracyjne odmawiały uznania skuteczności na płaszczyźnie prawa podatkowego czynności prawnych, które w ich ocenie służyły uniknięciu opodatkowania¹².

Powyższy stan został także dostrzeżony w samym orzecznictwie – Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z dnia 24 listopada 2003 r., FSA 3/03¹³, zauważa, iż „dopiero z dniem 1 stycznia 2003 r. do przepisów ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. nr 137 poz. 926 ze zm.) wprowadzono przepis art. 24b par. 1, uprawniający organy podatkowe i organy kontroli skarbowej przy rozstrzyganiu spraw podatkowych do pominięcia «podatkowych» skutków czynności prawnych dokonanych wyłącznie dla uzyskania korzyści o charakterze podatkowym. Nowelizacja ta ma niewątpliwie charakter normatywny, a nie jedynie wyjaśniający i potwierdza ona, że przed datą jej wejścia w życie praktyka taka pozbawiona była podstaw normatywnych”.

Część orzeczeń sądów rozstrzygających sprawy podatkowe, uznających istnienie klauzuli obejścia prawa podatkowego mimo braku normatywnego unormowania dostrzegała źródła takiej klauzuli w art. 58 ustawy Kodeks cywilny¹⁴. Odwołanie się do regulacji art. 58 k.c. miało na celu przede wszystkim zapełnienie luk pojawiających się w prawie podatkowym, bez konieczności konstruowania wyłącznie na użytek prawa finansowego normy ogólnej obejścia prawa podatkowego¹⁵.

¹¹ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, t.j. Dz. U. z 2012 r., poz. 749 ze zm., dalej jako o.p.

¹² Por. A. Olesińska, *Klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania*, Toruń 2013, s. 29.

¹³ <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/36A5E718AC> [dostęp: 21.12.2014].

¹⁴ Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny, t.j. Dz. U. z 2014 r., poz. 121 ze zm., dalej jako k.c.

¹⁵ Uzasadnienie wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 11 maja 2004 r., K 4/03, <http://isap.sejm.gov.pl/Download.jsessionid=3985EFB3EAE1B26FA36BD8F800C4AADF?id=WDU20041221288&typ=1> [dostęp: 21.12.2014].

W orzecznictwie ukształtował się także pogląd, że organy podatkowe mają prawo oceny czynności cywilnoprawnych dokonywanych przez podatników, jeśli czynności te są elementem stanu faktycznego, od którego kwalifikacji zależą konsekwencje na gruncie prawa podatkowego¹⁶.

Nie ulega zatem wątpliwości, iż wobec istniejącego stanu rzeczy uzasadnione było wprowadzenie w tym zakresie regulacji normatywnej, która stanowiłaby prawną podstawę działań dla organów podatkowych oraz sądów administracyjnych, gwarantującą jednolitość wydawanych rozstrzygnięć. Prawodawca zatem – ustawą z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw¹⁷ – wprowadził art. 24b o.p. o treści:

„§ 1.

Organy podatkowe i organy kontroli skarbowej, rozstrzygając sprawy podatkowe, pominają 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”.

Regulacją uzupełniającą były art. 223a oraz art. 224a o.p. gwarantujące wstrzymanie wykonania decyzji wydanej na podstawie art. 24b o.p. do dnia upływu terminu do wniesienia odwołania lub odpowiednio do dnia upływu terminu do wniesienia skargi do sądu administracyjnego.

Wprowadzenie instytucji tzw. klauzuli obejścia podatkowego w formie art. 24b o.p. spotkało się jednak z niezbyt przychylną reakcją – co naturalne – środowisk podatkowników, których najdotkliwiej dotknąć mogła wprowadzona zmiana. W środowisku naukowym sama koncepcja utworzenia klauzuli przeciwdziałającej obejściu prawa podatkowego oceniana była pozytywnie, jako element potrzebny i odpowiadający standardom zachodnioeuropejskim, choć wyrażano także pewne głosy krytyczne – w szczególności do kwestii wynikających niejako z lakoniczności regulacji, m.in. braku szczegółowej regulacji w zakresie decyzji, jaką organ winien wydać, „pomijając skutki podatkowe czynności prawnych”¹⁸. Wskazywano także na kontrowersje związane z wykładnią

¹⁶ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego – Ośrodek Zamiejskowy w Rzeszowie z dnia 20 lipca 1999 r., SA/Rz 260/98, LEX nr 42507.

¹⁷ Dz. U. z 2002 r. Nr 169, poz. 1387.

¹⁸ Por. P. Karwat, *Obejście prawa podatkowego*, „Przegląd Podatkowy” 2003, Nr 2, s. 48.

samego przepisu art. 24b § 1 i 2 o.p. ze względu na nieokreśloność granic zastosowania wprowadzonej klauzuli generalnej, gdyż nastęrcza trudności określenie w jednoznaczny sposób czynności prawnych „odpowiednich” według poszczególnych rezultatów gospodarczych¹⁹.

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 11 maja 2004 r.

W związku z wieloma nasuwającymi się wątpliwościami Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego oraz Rzecznik Praw Obywatelskich złożyli wniosek o zbadanie zgodności art. 24b § 1 o.p. z art. 2 i art. 22 Konstytucji, w wyniku którego Trybunał Konstytucyjny²⁰ wyrokiem z dnia 11 maja 2004 r. w sprawie K 4/03²¹ stwierdził, iż art. 24b § 1 powołanej ustawy jest niezgodny z art. 2 w związku z art. 217 Konstytucji.

W uzasadnieniu swego wyroku TK dał wyraz pogładowi, że „[k]onstytucyjno-prawna kwalifikacja zaskarżonego przepisu zdeterminowana jest w pierwszym rzędzie wadliwym, bo niedookreślonym i nieprecyzyjnym, ujęciem elementów materialnych, które nie gwarantują minimalnej choćby przewidywalności treści podejmowanego przez organ podatkowy rozstrzygnięcia”. TK wskazał przy tym na szereg czynników decydujących o niezgodności z przepisami Konstytucji.

W pierwszej mierze zauważono, iż przepis art. 24b § 1 o.p. wyraża szczególną normę kompetencyjną, która umożliwia organom podatkowym dokonywanie oceny okoliczności faktycznych z punktu widzenia konsekwencji prawnopodatkowych. Przyznanie takich kompetencji jest szczególnie niebezpieczne w przypadku występowania w regulacji zwrotów niedookreślonych, które nie zawsze dają gwarancję stabilności i przewidywalności stosowania prawa – szczególnie gdy interpretacja takiego zwrotu jest zależna od czynników subiektywnych, gdy brak jest nadanej takiemu zwrotowi treści gwarantującej jednolitość wydawanych rozstrzygnięć oraz gdy brak jest pewności, iż ustalenie treści pojęć niedookreślonych zastosowanych w regulacji nie stanie się w efekcie niedozwolonym prawotwórstwem ze strony stosujących ją organów.

Odnosząc powyższe zastrzeżenia do treści art. 24b § 1 o.p., TK podkreślił, iż z tego punktu widzenia regulacja tego artykułu budzi zasadnicze wątpliwości i zastrzeżenia. Zwroty w rodzaju: „nie można było oczekiwać”, „inne istotne korzyści”, „korzyści wynikające z obniżenia wysokości zobowiązania” zdecydowanie nie pozwalają na przyjęcie, że dokonywana interpretacja orzecznicza będzie rzeczywiście jednolita

¹⁹ Por. M. Rusinek, *Komentarz do zmiany art. 24(b) ustawy – Ordynacja podatkowa wprowadzonej przez Dz. U. z 2002 r. Nr 169 poz. 1387*, stan prawny 11.10.2002, System Informacji Prawnej LEX.

²⁰ Dalej jako TK.

²¹ <http://isap.sejm.gov.pl/Download.jsessionid=3985EFB3EAE1B26FA36BD8F800C4AADF?id=W-DU20041221288&type=1> [dostęp: 21.12.2014].

i konkretna, a organom stosującym tę regulację nie zostaną przyznane nadmierne uprawnienia prawotwórcze.

TK wskazał ponadto, że ustawodawca zobowiązany jest zapewnić adresatom unormowań prawa podatkowego maksymalnej „przewidywalności i obliczalności” rozstrzygnięć podejmowanych przez organy podatkowe, który to obowiązek wynika z zasady państwa prawnego oraz zasady poprawnej legislacji wyrażonej w art. 2 Konstytucji.

Przedmiotem swych rozważań TK uczynił także relacje pomiędzy art. 24b § 1 o.p. a art. 217 Konstytucji, z którego to artykułu wywodzi wymóg ustawowego określenia podstawowych elementów konstrukcyjnych podatków i innych danin publicznoprawnych. Obowiązek ten realizuje zasadę określoności przepisów prawa, która nabiera ogromnego znaczenia w sferze stosunków daninowych, w których obywatel ze szczególną wyrazistością narażony jest na zetknięcie się z władcym działaniem organów władzy publicznej. Także na tej płaszczyźnie TK stwierdził, iż przepis art. 24b § 1 o.p. nie spełnia właściwych standardów konstytucyjnych.

Ponadto – co zauważano wcześniej w literaturze²² – brak było normy prawnej, która zabraniałaby podatnikowi działań zmierzających do zmniejszenia obciążeń podatkowych. „Jeśli więc adresat dokonuje czynności prawnych zgodnych z prawem, a ich cel nie jest przez prawo zakazany, to tym samym trudno uznać za prawidłowe i właściwe takie ich kwalifikowanie, które osiągnięty cel (także podatkowy) traktuje na równi z celami zakazanymi. Trzeba w związku z tym jeszcze raz podkreślić, że brak jest w systemie prawa podatkowego normy prawnej, która zakazywałaby niższego opodatkowania (oczywiście, jeżeli podatnik dochodzi do takiego celu przy zastosowaniu legalnych środków działania)”.

Ostatecznie TK wskazał, iż niezależnie od kształtu i treści tzw. klauzuli obejścia prawa podatkowego konieczne jest jasne określenie treści rozstrzygnięcia organu orzekającego, który odmawia uznania konsekwencji prawnopodatkowych określonej czynności prawnej podmiotu. Podatnik pozostaje zatem nieświadomy, na jakie konsekwencje naraża się, naruszając dyspozycję normy art. 24b § 1 o.p.

Konstrukcja normy art. 24b § 1 o.p. spowodowała nagromadzenie tak wielu wątpliwości i niejasności interpretacyjnych, iż TK nie mógł zaaprobować takiego rozwiązania w świetle wymagań konstytucyjnych.

W związku z powyższym wyrokiem art. 24b § 1 o.p. utracił moc obowiązującą z dniem 31 maja 2004 r. Natomiast art. 24b § 2 o.p. został uchylony przez sejm z dniem

²² Por. M. Kalinowski, *Granice legalności unikania opodatkowania w polskim systemie podatkowym*, Toruń 2001, s. 112; B. Brzeziński, *Wykładnia prawa – tzw. obejście ustawy podatkowej*, „Monitor Podatkowy” 2002, nr 6, s. 50.

1 września 2005 r.²³ Mimo iż TK w przytaczanym wyroku wyraźnie i jednoznacznie²⁴ wskazał, iż w jego ocenie art. 24b § 1 oraz § 2 o.p stanowią dwie niezależne i autonomiczne regulacje, w literaturze uznaje się, iż § 2 powyższego artykułu nie nadawał się do samodzielnego stosowania, w związku z czym pozostawał martwą literą prawa²⁵.

Należy jednak z pełną stanowczością podkreślić, iż TK w omawianym wyroku nie przekreślał możliwości i zasadności ustanowienia klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, gdyż dostrzegł, iż obszar prawa podatkowego jak niezwykle newralgiczny z punktu widzenia interesów fiskalnych państwa. Zaznaczył jednak, iż ewentualna regulacja powinna respektować konieczne wymogi konstytucyjne związane z ochroną praw i wolności podatnika.

Po 2004 r.

W ostatnich latach dyskusja dotycząca zasadności funkcjonowania klauzuli ogólnej obejścia prawa podatkowego oraz ewentualnego kształtu tejże klauzuli rozgorzała na nowo. Zjawisko to ściśle powiązane jest ze zmianami zachodzącymi na poziomie międzynarodowym, przede wszystkim z globalizacją zjawiska unikania opodatkowania²⁶.

Szczególną uwagę w tym kontekście zwrócić należy na Zalecenia Komisji Europejskiej z dnia 6 grudnia 2012 r. w sprawie agresywnego planowania podatkowego, C(2012)8806²⁷, w których Komisja Europejska zachęca państwa członkowskie do wprowadzenia do przepisów krajowych klauzuli przeciwdziałającej unikaniu opodatkowania.

W wyniku podjętych prac minister finansów opublikował założenia projektu ustawy o zmianie ustawy Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw z 29 kwietnia 2013 r.²⁸:

- klauzula miała wejść w życie najpóźniej 1 lipca 2014 r.;
- wskazano warunki stosowania klauzuli i skutki jej stosowania dla podatnika, nie opracowując jednak jeszcze jej normatywnego kształtu;
- wskazano, że normatywna konstrukcja musi uwzględniać wymogi wskazane w wyroku TK z dnia 11 maja 2004 r., K 4/03;

²³ Por. A. Olesińska, *op. cit.*, s. 36.

²⁴ Wskazać w tym miejscu należy, iż w omawianym wyroku Trybunału Konstytucyjnego wyrażone zostało zdanie odrębne, w którym przedstawiono odmienny pogląd, w tym także wskazuje się, iż art. 24b § 1 oraz § 2 pozostają ze sobą integralnie powiązane.

²⁵ Por. A. Olesińska, *op. cit.*, s. 36.

²⁶ Por. H. Litwińczuk, *Klauzula obejścia prawa podatkowego*, [w:] G. Gołębiowski, H. Dzwonkowski (red.), *Konferencja. Zmiany w Ordynacji podatkowej. Poprawa jakości i uproszczenia*, Warszawa 2013, s. 33, [http://orka.sejm.gov.pl/WydBAS.nsf/0/d72d0067cf6af53dc1257b3a0047b2eb/\\$FILE/Zmiany_w_Ordynacji_podatkowej.pdf](http://orka.sejm.gov.pl/WydBAS.nsf/0/d72d0067cf6af53dc1257b3a0047b2eb/$FILE/Zmiany_w_Ordynacji_podatkowej.pdf) [dostęp: 21.12.2014].

²⁷ http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_fraud_evasion/c_2012_8806_pl.pdf [dostęp: 21.12.2014].

²⁸ <http://legislacja.rcl.gov.pl/docs//1/161550/161551/161552/dokument72715.pdf> [dostęp: 21.12.2014].

- sformułowano zasadę wstrzymania z mocy prawa wykonania decyzji wydanej na podstawie klauzuli do czasu pełnego zakończenia sporu;
- założenia obejmowały także dodatkową sankcję finansową w razie ostatecznego i prawomocnego wykazania unikania opodatkowania na poziomie 30% uszczupleń należnych zobowiązań podatkowych;
- wprowadzono instytucję opinii zabezpieczających;
- założono utworzenie Rady do Spraw Unikania Opodatkowania jako organu opiniującego.

Po opublikowaniu powyższych założeń prace nad projektem ustawy zostały zintensyfikowane, rozgorzała również dyskusja na temat zasadności i kształtu planowanych zmian.

W kolejnych założeniach projektu przedmiotowej ustawy podstawowe koncepcje związane z klauzulą nie ulegały znaczącym zmianom. W założeniach z dnia 18 marca 2014 r. i powstałym w wyniku ich przyjęcia tekście jednolitym założeń do ustawy o zmianie ustawy Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw²⁹ przedstawiono dodatkowo dwie idee: ministra finansów jako organu jedynie właściwego w zakresie stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania oraz możliwość korekty deklaracji w toku postępowania podatkowego w zakresie stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Odstąpiono również od pomysłu dodatkowej sankcji finansowej w razie wykazania unikania opodatkowania.

Opierając się na powyższych założeniach oraz uwzględniając wyniki kolejnych konsultacji, opinii i uzgodnień, opracowano kolejno projekty ustawy z dnia 9 lipca 2014 r.³⁰, z dnia 5 września 2014 r.³¹, z dnia 26 września 2014 r.³² oraz z dnia 28 listopada 2014 r.³³

Zgodnie z najnowszym zaprezentowanym projektem ustawy o zmianie ustawy Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw z dnia 28 listopada 2014 r. po art. 119 dodaje się dział IIIa o nazwie „Przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania”, który przewiduje nader obszerną i kompleksową regulację, szczególnie w porównaniu z kształtem klauzuli obejścia prawa podatkowego obowiązującej w latach 2003–2004. W art. 119a o.p. ustawodawca podejmuje próbę definicji pojęcia unikania opodatkowania poprzez stwierdzenie, iż jest to „zastosowanie, w sposób zamierzony, sztucznej konstrukcji prawnej, której głównym celem było uzyskanie, nieprzewidzianej w przepisach prawa podatkowego oraz sprzecznej z celem i istotą tych przepisów, znacznej

²⁹ <http://legislacja.rcl.gov.pl/docs//1/161550/161582/161583/dokument106511.pdf> [dostęp: 21.12.2014].

³⁰ <http://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/230100/230103/230104/dokument119932.pdf> [dostęp: 21.12.2014].

³¹ <http://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/230100/230103/230104/dokument126516.pdf> [dostęp: 21.12.2014].

³² <http://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/230100/230103/230104/dokument128703.pdf> [dostęp: 21.12.2014].

³³ <http://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/230100/230139/dokument139441.pdf> [dostęp: 21.12.2014].

korzyści podatkowej przez podmiot tworzący lub współtworzący sztuczną konstrukcję prawną”³⁴.

Natomiast pod pojęciem konstrukcji prawnej w art. 119b § 1 o.p. definiuje się jednostronną lub wielostronną czynność prawną lub wzajemnie powiązany zespół czynności prawnych dotyczący zdarzeń związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej lub zdarzeń związanych z uczestnictwem w działalności gospodarczej. Prawodawca konstruuje także przesłanki, wedle których konstrukcję prawną uważa się za sztuczną (art. 119c § 1 o.p.), gdy:

- 1) jest to konstrukcja nadmiernie zawiła, co przejawia się w:
 - dzieleniu jednego zdarzenia lub łączeniu różnych zdarzeń, lub
 - realizowaniu konstrukcji przez podmioty pośredniczące lub
 - występowaniu w konstrukcji elementów prowadzących do uzyskania stanu identycznego lub zbliżonego do stanu istniejącego przed zastosowaniem konstrukcji prawnej lub
 - występowaniu w konstrukcji elementów wzajemnie się znoszących lub kompensujących oraz
- 2) nie ma ona treści ekonomicznej:
 - ukrywając prawdziwy cel i znaczenie zdarzenia gospodarczego lub
 - nie prowadząc do realizacji żadnego zdarzenia gospodarczego lub
 - będąc nieadekwatną lub zbędną do realizacji zdarzenia gospodarczego, zgodnie z jego celem i istotą oraz do uzyskania zamierzonego efektu gospodarczego, w związku z czym należy przyjąć, iż nie zostałyby zastosowane przez podmiot działający rozsądnie i zgodnie z prawem oraz kierujący się w swych wyborach celami gospodarczymi.

W proponowanym brzmieniu art. 119d o.p. stworzono definicję legalną „typowej konstrukcji prawnej”, zgodnie z którą za taką konstrukcję uznaje się te, która jest najbardziej odpowiednia albo jest niezbędna do:

- 1) realizacji zdarzenia gospodarczego, zgodnie z jego celem i istotą.
- 2) uzyskania zamierzonego rezultatu gospodarczego
 - i z tego powodu należy przyjąć, że zostałyby ona zastosowane przez rozsądnie działający podmiot kierujący się w swych wyborach celami gospodarczymi.

Zgodnie natomiast z art. 119e §1 o.p. „znaczną korzyść podatkowa to:

- 1) obniżenie wysokości zobowiązania podatkowego lub uniknięcie tego zobowiązania albo podwyższenie kwoty nadpłaty, zwrotu podatku lub straty lub
- 2) uniknięcie obowiązku podatkowego, obniżenie podstawy opodatkowania w zakresie zobowiązań, o których mowa w art. 21 § 1 pkt 2, lub odsunięcie w czasie

³⁴ <http://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/230100/230139/dokument139441.pdf> [dostęp: 21.12.2014].

momentu powstania obowiązku podatkowego skutkujące obniżeniem wysokości zobowiązania podatkowego, uniknięciem tego zobowiązania albo podwyższeniem kwoty nadpłaty, zwrotu podatku lub straty

– w wysokości przekraczającej 50.000 zł za rok podatkowy lub inny okres rozliczeniowy”³⁵.

Ponadto ustawodawca tworzy także bezpośrednie przesłanki zastosowania regulacji działu IIIa przeciwko unikaniu opodatkowania: organ podatkowy musi udowodnić, że podatnik unikał opodatkowania, i wykazać uzyskane w wyniku tego korzyści podatkowe; ponadto organ jest zobowiązany wykazać, że istnieje i jest możliwa do zastosowania typowa konstrukcja prawna, natomiast podatnik nie uprawdopodobnił, że istniały inne ważne względy lub istotne korzyści ekonomiczne lub biznesowe uzasadniające zastosowanie w okolicznościach konkretnej sprawy sztucznej konstrukcji prawnej. W takiej sytuacji opodatkowanie odnosi się do rzeczywistych zdarzeń gospodarczych oraz typowej konstrukcji prawnej oraz pomija się sztuczne konstrukcje prawne (art. 119f § 1 o.p.).

W przedstawionym projekcie wprost wskazuje się, iż niniejsze przepisy stosuje się tylko wtedy, jeżeli zastosowanie innych przepisów prawa podatkowego nie pozwala na przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania.

W projekcie ustawy przewidziano również szereg instytucji dodatkowych, mających uzupełniać procedurę stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.

Minister właściwy do spraw finansów publicznych na wniosek zainteresowanego podmiotu wydaje, w jego indywidualnej sprawie, opinię zabezpieczającą przed zastosowaniem przepisów rozdziału I „Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania”, która zawierać będzie m.in. ocenę, czy planowana przez podatnika konstrukcja prawna w okolicznościach przedstawionych we wniosku stanowi unikanie opodatkowania wraz z uzasadnieniem prawnym tej oceny (art. 119h oraz art. 119j pkt 2 o.p.). Wydanie takiej opinii nastąpić powinno bez zbędnej zwłoki, w terminie nie dłuższym niż 6 miesięcy od dnia otrzymania wniosku (art. 119 k o.p.). Wniosek taki podlega opłacie w wysokości 15 000 zł albo w przypadku występowania w planowanej konstrukcji prawnej nierezydentów lub podmiotów kontrolowanych lub zarządzanych przez nierezydentów – 30 000 zł (art. 119 m § 1 o.p.). Skutkiem uzyskania opinii zabezpieczającej jest gwarancja, iż zastosowanie się do tejsze opinii nie może szkodzić wnioskodawcy (art. 119n § 1 o.p.).

Projekt ustawy o zmianie ustawy Ordynacja podatkowania z dnia 28 listopada 2014 r. przewiduje także powstanie Rady do Spraw Unikania Opodatkowania jako niezależnego od organów podatkowych kolegiального organu doradczo-opiniodawczego, którego zadaniem jest opiniowanie zasadności zastosowania art. 119f o.p. (tj. pominięcia

³⁵ <http://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/230100/230139/dokument139441.pdf> [dostęp: 21.12.2014].

skutków sztucznej konstrukcji prawnej i opodatkowanie rzeczywistych zdarzeń gospodarczych) w indywidualnych sprawach (art. 119p o.p.). Zgodnie z projektowanym art. 119s § 1 o.p. Rada wydaje na piśmie opinię w zakresie zasadności zastosowania art. 199f o.p. w indywidualnych sprawach z uzasadnieniem stanowiska w niej zawartego. Wniosek o wydanie opinii może złożyć organ podatkowy pierwszej instancji, strona wraz z odwołaniem od decyzji lub organ odwoławczy.

W ramach zabezpieczenia interesów podatnika w art. 239d oraz art. 239e o.p. ustawodawca przewidział odpowiednio, iż nie nadaje się rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji wydanej na podstawie art. 119f o.p. oraz iż decyzja ostateczna wydana na podstawie tego artykułu podlega wykonaniu w przypadku niewniesienia w terminie skargi do sądu administracyjnego, a w razie wniesienia skargi – po uprawomocnieniu się orzeczenia sądu administracyjnego.

Zgodnie z art. 18 projektu ustawy przepisy art. 1 pkt. 94 w zakresie art. 119a–119g o.p. stosuje się do zobowiązań podatkowych powstałych od dnia 1 stycznia 2016 r.

W toku opracowywania ww. założeń i projektów omawianej ustawy formułowano uwagi krytyczne dotyczące wprowadzenia oraz kształtu regulacji normatywnej klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania. Wobec stosunkowo niewielkich zmian dokonywanych w badanym zakresie w toku dotychczasowych prac nad projektem omawianej ustawy wiele uwag poczynionych w stosunku do wcześniejszych projektów pozostaje aktualnych.

Wiele podmiotów w ramach konsultacji społecznych wskazywało w głównej mierze zbytnią nieokreśloność i nieostrość użytych w definicjach oraz klauzulach generalnych tworzonych przez projektodawców³⁶. Kwestią nierozzerwalnie związaną z zastosowaniem zwrotów niedookreślonych jest zatem niezapewnienie postulowanej w omawianym wyroku TK z dnia 11 maja 2004 r. maksymalnej przewidywalności rozstrzygnięć podejmowanych na podstawie klauzuli³⁷.

W czasie dokonywania uzgodnień projektu ustawy wskazywano również, iż wiele z proponowanych zapisów odnosić się może do stosowanych dziś i niezakazanych czynności optymalizacji podatkowej, jak np. dzielenie jednego zdarzenia lub łączeniu różnych zdarzeń, realizowanie konstrukcji przez podmioty pośredniczące czy występowaniu w konstrukcji elementów wzajemnie się znoszących lub kompensujących³⁸.

³⁶ Raport z konsultacji projektu z dnia 5 września 2014 r., <http://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/230100/230103/230104/dokument126522.pdf> [dostęp: 21.12.2014] oraz raport z konsultacji projektu z dnia 26 września 2014 r., <http://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/230100/230103/230104/dokument128721.pdf> [dostęp: 21.12.2014].

³⁷ Stanowisko Rządowego Centrum Legislacji, <http://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/230100/230108/30112/dokument122129.pdf> [dostęp: 21.12.2014].

³⁸ Stanowisko ministra skarbu państwa, <http://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/230100/230108/230112/dokument122133.pdf> [dostęp: 21.12.2014].

Wskazano także, iż nie każda „typowa” konstrukcja jest najbardziej odpowiednia w danych stosunkach gospodarczych³⁹.

Ciekawą koncepcją zasługującą na uwagę jest propozycja określenia „znacznej korzyści podatkowej” za pomocą procentowego wskaźnika korzyści podatkowej (np. za znaczną korzyść podatkową uznać można kwotę zniżenia zobowiązania podatkowego, zawyżenia kwoty nadpłaty podatku lub zwrotu podatku przekraczającą 25% kwoty należnego zobowiązania podatkowego)⁴⁰.

Przedmiotem uwag krytycznych jest także wysokość opłaty ustalonej za wydanie opinii zabezpieczającej, która jest uważana za znacząco ograniczającą krąg podmiotów, które z takowej opinii skorzystają⁴¹.

Szereg nieścisłości i wątpliwości wskazano w opinii Rady Legislacyjnej przy Prezesie Rady Ministrów z dnia 17 października 2014 r.⁴², w której wskazuje się, iż należy unikać niedookreśloności używanych pojęć, dążyć do obiektywizacji przesłanek decydujących o zastosowaniu klauzuli oraz ściśle określić moment, od którego klauzula może być stosowana do czynności prawnych podatnika.

Ta ostatnia kwestia została zbadana i omówiona w odrębnej opinii na temat zagadnień prawa konstytucyjnego dotyczących art. 19 projektu omawianej ustawy (wedle brzmienia projektu z dnia 28 listopada 2014 r. – art. 18 projektu tej ustawy)⁴³. W opinii tej wskazano na dwa aspekty – po pierwsze założenie, iż klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania będzie stosowana do zobowiązań podatkowych powstałych od dnia 1 stycznia 2016 r. W pierwszej kolejności należy zwrócić uwagę, iż regulacja ta powinna odnosić się nie tylko do wąsko pojmowanych zobowiązań podatkowych, ale również zdarzeń gospodarczych będących źródłami tychże zobowiązań, co dawałoby gwarancję przewidywalności i obliczalności unormowań z zakresu prawa podatkowego oraz rozstrzygnięć organów podatkowych. W obecnym brzmieniu przepis będzie znajdował zastosowanie do czynności podjętych przez podatników przed wprowadzeniem go w życie (a nawet przed utworzeniem projektu niniejszej ustawy), a co do których zobowiązanie podatkowe powstało już po jego prowadzeniu. Wskazuje się, iż z tego też powodu omawiany przepis projektu ustawy narusza zasadę określoności prawa oraz

³⁹ *Ibidem*.

⁴⁰ Stanowisko ministra gospodarki, <http://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/230100/230108/230112/dokument122315.pdf> [dostęp: 21.12.2014].

⁴¹ Pismo Pracodawców RP z dnia 26 września 2014 r., <http://www.komitetpodatkowy.pl/pobierz/151.html> [dostęp: 21.12.2014] oraz pismo Związku Banków Polskich z dnia 4 czerwca 2013 r., <http://legislacja.rcl.gov.pl/docs//1/161550/161551/161554/dokument76058.pdf> [dostęp: 21.12.2014].

⁴² <http://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/230100/230108/230118/dokument133301.pdf> [dostęp: 21.12.2014].

⁴³ B. Banaszak, *Opinia prawna w sprawie zagadnień prawa konstytucyjnego dotyczących art. 19 projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw z dnia 26 września 2014 r.*, http://konfederacjailewian.pl/legislacja/opinie/podatki/1/_files/2014_10/SXERO_Parte14101709590.pdf [dostęp: 21.12.2014].

zasadę poprawnej legislacji wywodzone z art. 2 Konstytucji. Ponadto będzie on także naruszał zasadę *lex retro non agit* wpływającą z art. 2 Konstytucji. Dodatkowo podnosi się wysoką niedookreśloność pojęć użytych w proponowanych art. 119a oraz art. 119c o.p. – wątpliwości budzi sformułowanie „sztucznej konstrukcji prawnej” użyte w art. 119a o.p. oraz pojęcie „nadmiernej zawikłanośc” z art. 119c pkt 1 o.p. Obie powyższe okoliczności doprowadzają do konkluzji, iż mimo twierdzeń zawartych w założeniach projektu ustawy o zmianie ustawy Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw z dnia 26 września 2014 r. wciąż nie realizuje ona zaleceń wskazanych w wyroku TK z dnia 11 maja 2004 r., K 4/03.

Najnowsze tendencje w zakresie kształtu regulacji prawnej dotyczącej przeciwdziałania unikaniu opodatkowania

W czasie trwania procesu edytorskiego niniejszej publikacji w 2015 r. prace legislacyjne związane z wprowadzeniem regulacji mającej przeciwdziałać unikaniu opodatkowania zintensyfikowały się. W związku z tym autorka uważa za konieczne przedstawienie również ostatnich propozycji w tym zakresie. Mając jednak na uwadze, iż szczegółowa analiza tychże tendencji z racji obszerności kolejnych projektów jest niemożliwa, zasadne jest zaprezentowanie jedynie najważniejszych założeń ostatnich prac.

Na uwagę zasługują przede wszystkim dwie koncepcje utworzenia klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Jedna została zaproponowana przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego utworzoną na mocy rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 21 października 2014 r.⁴⁴, druga natomiast została zaprezentowana w projekcie ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi z dnia 23 grudnia 2015 r.⁴⁵ oraz następnie w analogicznym projekcie ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw z dnia 30 grudnia 2015 r. – oba przedłożone przez ministra finansów⁴⁶.

Analizując wskazane idee w porządku chronologicznym ich zaprezentowania, rozpocząć należy od kierunkowych założeń nowej ordynacji podatkowej opracowanych przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego, kolejno z dnia 17 marca

⁴⁴ Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 21 października 2014 r. w sprawie utworzenia, organizacji i trybu działania Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego, Dz. U. z 2014 r., poz. 1471.

⁴⁵ <http://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/12280401/12330297/12330298/dokument203173.pdf> [dostęp: 08.01.2016].

⁴⁶ <http://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/12280401/12330297/12330298/dokument203500.pdf> [dostęp: 08.01.2016].

2015 r.⁴⁷, z dnia 6 maja 2015 r.⁴⁸ oraz z dnia 24 września 2015 r.⁴⁹. Członkowie Komisji podnieśli, iż wprowadzenie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania jest konieczne z dwóch zasadniczych przyczyn – w celu ochrony interesów fiskalnych państwa oraz uczynienia zadość stawianych krajom należącym do Unii Europejskiej wymogom i zaleceniom⁵⁰.

Proponowana przez Komisję regulacja zakłada, iż klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania znajdowałaby zastosowanie do wszystkich podatków i lokalnych, z wyjątkiem podatku od towarów i usług z racji wykształcenia się w orzecznictwie Unii Europejskiej zasady zakazu nadużycia prawa dotyczącej tego właśnie podatku, a którą to zasadę polskie sądy i organy obowiązane są stosować. W pozostałym swym kształcie przedstawiona propozycja jest zasadniczo zbieżna z opracowywanym w 2013 r. i 2014 r. projektem zmiany ustawy Ordynacja podatkowania oraz niektórych innych ustaw przedstawionym przez ministra finansów, w tym przewidywano, iż klauzula będzie miała zastosowanie do sztucznych i niemających uzasadnienia czynności podejmowanych przez podatnika w sferze aktywności gospodarczej, za pomocą których próbował on w sposób sprzeczny z celem i istotą przepisów podatkowych osiągnąć znaczne korzyści podatkowe, zakładano utworzenie niezależnej rady konsultacyjnej w celu ochrony interesów podatnika wstrzymanie wykonania decyzji aż do czasu ostatecznego zakończenia postępowania, zarówno administracyjnego, jak i przed sądem administracyjnym, oraz możliwość uzyskania od organu podatkowego opinii o ocenie prawnej planowanej czynności. Odmienne jednak niż wcześniej nie przewidywało dodatkowych sankcji finansowych w przypadku stwierdzenia wystąpienia czynności mającej na celu uniknięcie opodatkowania. Natomiast w drugiej propozycji uregulowania instytucji przeciwdziałania unikaniu opodatkowania, tj. zawartej w projekcie ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa i ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi z dnia 23 grudnia 2015 r.⁵¹ oraz następnie w projekcie ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja

⁴⁷ http://www.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=cfc81370-b035-4283-9b07-a0e5c0460cb8&groupId=764034 [dostęp: 08.01.2016].

⁴⁸ http://www.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=2ccb2d81-5d36-4089-81a6-8c71da341a9a&groupId=764034 [dostęp: 08.01.2016].

⁴⁹ http://www.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=c5583761-7069-4816-8f1f-63fb34b9d86b&groupId=764034 [dostęp: 08.01.2016].

⁵⁰ Zalecenie Komisji Europejskiej z dnia 6 grudnia 2012 r. w sprawie agresywnego planowania podatkowego [C(2012)8806]) oraz wprowadzenie przez Radę Unii Europejskiej dnia 27 stycznia 2015 r. klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania do dyrektywy 2011/96 z dnia 30 listopada 2011 r. dotyczącej transakcji między spółkami powiązаныmi różnych państw członkowskich i związany z tym obowiązek państw członkowskich do implementacji nowych postanowień dyrektywy do dnia 31 grudnia 2015 r.

⁵¹ <http://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/12280401/12330297/12330298/dokument203173.pdf> [dostęp: 08.01.2016].

podatkowa oraz niektórych innych ustaw z dnia 30 grudnia 2015 r.⁵² autorstwa ministra finansów, przewidziano dodanie w ustawie działu IIIa, w całości poświęconego przeciwdziałaniu unikaniu opodatkowania. Dział ten następnie podzielony został na 4 rozdziały, dotyczące kolejno klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, postępowania podatkowego w przypadku unikania opodatkowania, Rady do Spraw Unikania Opodatkowania oraz opinii zabezpieczających. Już sama redakcja projektu wskazuje na przedstawienie koncepcji zbieżnej z wcześniejszymi. Również pod względem treściowym regulacja ma charakter nader podobny. Projektodawca tworzy pojęcie unikania opodatkowania, wskazując, że jest to czynność dokonana przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem i celem ustawy podatkowej, nie skutkuje osiągnięciem korzyści podatkowej, jeśli sposób działania był sztuczny. Unikanie opodatkowania w znaczeniu zaproponowanym w projekcie nie będzie jednak miało miejsca m.in., gdy korzyść podatkowa lub suma korzyści osiągniętych przez podmiot z tytułu jednej czynności lub zespołu czynności nie przekracza w okresie rozliczeniowym 100 000 zł lub gdy występować będzie w podatku od towarów i usług. W celu zabezpieczenia się przed skutkami uznania postępowania podatnika za unikanie opodatkowania może on wystąpić do ministra właściwego do spraw finansów publicznych o wydanie stosownej opinii, której koszt wynosić miałyby 20 000 zł. Projekt ten w znacznej mierze w swych założeniach i konstrukcji jest tożsamy z projektem przedstawionym w 2013 r., a zasadnicza różnica polega na odrzuceniu koncepcji dodatkowej sankcji finansowej.

Wnioski *de lege lata* i *de lege ferenda*

Klauzula obejścia prawa podatkowego funkcjonuje w wielu krajach, także w rzeczywistości polskiego systemu prawnego brak jest przeciwwskazań wobec jej wprowadzenia. Nasilające się w ostatnich latach prace nad wprowadzeniem odpowiedniej regulacji w polskim ustawodawstwie nakazują przyjąć, iż w niedalekiej przyszłości cel ten zostanie zrealizowany. Konieczne jest jednak odpowiednie sformułowanie normy stanowiącej klauzulę generalną przeciwko unikaniu opodatkowania. Z pewnością słuszne jest odejście od koncepcji zaczerpniętej z art. 58 k.c., a skupienie się na właściwym tylko na gruncie prawa podatkowego skutku unikania opodatkowania.

Regulacja proponowana w najnowszym projekcie ustawy o zmianie ustawy Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw z pewnością jest imponujących rozmiarów, jednak należy zadać pytanie, czy ilość ta przekłada się na jakość proponowanych rozwiązań.

⁵² <http://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/12280401/12330297/12330298/dokument203500.pdf> [dostęp: 08.01.2016].

Pozytywnie należy ocenić propozycje ustanowienia wyspecjalizowanego podmiotu – organu doradczo-opiniodawczego jako niezależnego od organów podatkowych. Należy się także przychylić do rozwiązania w postaci opinii zabezpieczających. W sytuacji wprowadzenia normatywnej klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania obie te instytucje niewątpliwie służyć będą pewności i stabilizacji wydawanych przez organy podatkowe rozstrzygnięć.

Wątpliwości zdaje się jednak budzić sposób tworzenia definicji legalnych budowanych przez projektodawców w celu usunięcia nieostrości pojęć typu „sztuczna konstrukcja prawna” czy „typowa konstrukcja prawna”, gdyż w rzeczywistości definiowanie tych pojęć odbywa się poprzez odesłanie do innych pojęć niedookreślonych, jak np. „konstrukcja nadmiernie zawila” czy „konstrukcja najbardziej odpowiednia”. Oczywiście jest, iż klauzula generalna z racji swej natury musi wykazywać pewną dozę ogólności zastosowanych pojęć, jednak ilość zastosowanych w niniejszym projekcie zwrotów niedookreślonych powodować może zastrzeżenia co do osiągnięcia jasności i jednoznaczności regulacji. Tym samym niespełniony będzie wymóg określoności i pewności wskazany przez TK w wyroku z dnia 11 maja 2004 r.

Wskazać także należy, iż wiele kontrowersji związanych było z zastosowaniem klauzuli do zobowiązań podatkowych powstałych od dnia 1 stycznia 2016 r. Zgodzić się należy, iż odpowiednią regulacją byłoby zastosowanie klauzuli do konstrukcji prawnych, które zostały zastosowane od dnia 1 stycznia 2016 r., gdyż tylko takie rozwiązanie pozwala na zgodną z Konstytucją ochronę praw podatników. Mimo iż planowana zmiana nie została uchwalona, a tym bardziej nie wprowadzono jej w życie od dnia 1 stycznia 2016 r., przy formułowaniu kolejnych projektów nowelizacji ustawy Ordynacja podatkowa należy mieć na uwadze zasadę *lex retro non agit* i **konieczność zapewnienia podatnikom odpowiedniej pewności stosowania prawa. Niedopuszczalne zatem byłoby stworzenie możliwości stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania do czynności, które dokonane zostały przed wejściem w życie stosownej regulacji, nawet jeżeli skutki podatkowe takiego postępowania wystąpiły już w chwili obowiązywania stosownych przepisów.**

Tworząc konstrukcję klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania, warto mieć na względzie jej główną funkcję – tj. funkcję prewencyjną. Objawia się ona w stosowaniu omawianej klauzuli jedynie w ostateczności, jako instytucja nadzwyczajna w sytuacjach, gdy standardowe środki przeciwdziałania unikaniu opodatkowania zawadzą⁵³. Pojawia się zatem uzasadniona wątpliwość, czy zastosowanie projektowanej klauzuli o szerokim zakresie przedmiotowym wraz ze swoimi rozbudowanymi dodatkowymi

⁵³ Por. A. Olesińska, *op. cit.*, s. 356.

regulacjami w zamierzeniu wnioskodawców będzie na pewno ograniczało się jedynie do przypadków sporadycznych i ostatecznych.

Bibliografia

Literatura

- Brzeziński B., *Wykładnia prawa – tzw. obejście ustawy podatkowej*, „Monitor Podatkowy” 2002.
- Choduń A., Gomulowicz A., Skoczylas A., *Klauzule generalne i zwroty niedookreślone w prawie podatkowym i administracyjnym. Wybrane zagadnienia teoretyczne i orzecznicze*, Warszawa 2013.
- Kalinowski M., *Granice legalności unikania opodatkowania w polskim systemie podatkowym*, Toruń 2001.
- Karwat P., *Obejście prawa podatkowego. Natura zjawiska i sposoby przeciwdziałania mu*, Warszawa 2002.
- Karwat P., *Obejście prawa podatkowego*, „Przegląd Podatkowy” 2003, Nr 2.
- Olesińska A., *Klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania*, Toruń 2013.
- Rusinek M., *Komentarz do zmiany art. 24(b) ustawy – Ordynacja podatkowa wprowadzonej przez Dz.U. z 2002 r. Nr 169 poz. 1387*, stan prawny 11.10.2002, System Informacji Prawnej LEX.

Źródła

Akty prawne

- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz. U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483 ze zm.
- Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny, t.j. Dz. U. z 2014 r., poz. 121 ze zm.
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, t.j. Dz. U. z 2012 r., poz. 749 ze zm.
- Ustawa z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw, Dz. U. z 2002 r. Nr 169, poz. 1387.
- Zalecenia Komisji Europejskiej z dnia 6 grudnia 2012 r. w sprawie agresywnego planowania podatkowego, C(2012)8806.
- Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 21 października 2014 r. w sprawie utworzenia, organizacji i trybu działania Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego, Dz. U. z 2014 r., poz. 1471.

Orzecznictwo

- Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 11 maja 2004 r., K 4/03.

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 24 listopada 2003 r., FSA 3/03.

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego – Ośrodek Zamiejscowy w Rzeszowie z dnia 20 lipca 1999 r., SA/Rz 260/9.

Internet

Projekt ustawy budżetowej na rok 2015; http://www.mf.gov.pl/documents/764034/10647019/20140929_Proj_ustawy_budz_na_2015_Sejm.zip [dostęp: 22.12.2014].

Litwińczuk H., *Klauzula obejścia prawa podatkowego*, [w:] G. Gołębiowski, H. Dzwonkowski (red.), *Konferencja. Zmiany w Ordynacji podatkowej. Poprawa jakości i uproszczenia*, Warszawa 2013 r., s. 33, [http://orka.sejm.gov.pl/WydBAS.nsf/0/d72d0067cf6af53dc1257-b3a0047b2eb/\\$FILE/Zmiany_w_Ordynacji_podatkowej.pdf](http://orka.sejm.gov.pl/WydBAS.nsf/0/d72d0067cf6af53dc1257-b3a0047b2eb/$FILE/Zmiany_w_Ordynacji_podatkowej.pdf) [dostęp: 21.12.2014].

Założenia projektu ustawy o zmianie ustawy Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw z 29 kwietnia 2013 r., <http://legislacja.rcl.gov.pl/docs//1/161550/161551/161552/dokument72715.pdf> [dostęp: 21.12.2014].

Tekst jednolity założeń do ustawy o zmianie ustawy Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, <http://legislacja.rcl.gov.pl/docs//1/161550/161582/161583/dokument106511.pdf> [dostęp: 21.12.2014].

Projekt ustawy o zmianie ustawy Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw z dnia 9 lipca 2014 r., <http://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/230100/230103/230104/dokument119932.pdf> [dostęp: 21.12.2014].

Projekt ustawy o zmianie ustawy Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw z dnia 5 września 2014 r., <http://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/230100/230103/230104/dokument126516.pdf> [dostęp: 21.12.2014].

Projekt ustawy o zmianie ustawy Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw z dnia 26 września 2014 r., <http://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/230100/230103/230104/dokument128703.pdf> [dostęp: 21.12.2014].

Projekt ustawy o zmianie ustawy Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw z dnia 28 listopada 2014 r., <http://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/230100/230139/dokument139441.pdf> [dostęp: 21.12.2014].

Raport z konsultacji projektu z dnia 5 września 2014 r., <http://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/230100/230103/230104/dokument126522.pdf> [dostęp: 21.12.2014].

Raport z konsultacji projektu z dnia 26 września 2014 r., <http://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/230100/230103/230104/dokument128721.pdf> [dostęp: 21.12.2014].

Stanowisko Rządowego Centrum Legislacji, <http://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/230100/230108/230112/dokument122129.pdf> [dostęp: 21.12.2014].

Stanowisko Ministra Skarbu Państwa, <http://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/230100/230108/230112/dokument122133.pdf> [dostęp: 21.12.2014].

- Stanowisko ministra gospodarki, <http://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/230100/230108/230112/dokument122315.pdf> [dostęp: 21.12.2014].
- Pismo Pracodawców RP z dnia 26 września 2014 r., <http://www.komitetpodatkowy.pl/pobierz/151.html> [dostęp: 21.12.2014].
- Pismo Związku Banków Polskich z dnia 4 czerwca 2013 r., <http://legislacja.rcl.gov.pl/docs//1/161550/161551/161554/dokument76058.pdf> [dostęp: 21.12.2014].
- Opinia Rady Legislacyjnej przy Prezesie Rady Ministrów z dnia 17 października 2014 r., <http://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/230100/230108/230118/dokument133301.pdf> [dostęp: 21.12.2014].
- Banaszak B., *Opinia prawna w sprawie zagadnień prawa konstytucyjnego dotyczących art. 19 projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw z dnia 26 września 2014 r.*, http://konfederacjaiewiatan.pl/legislacja/opinie/podatki/1/_files/2014_10/SXERO_Parte14101709590.pdf [dostęp: 21.12.2014].
- Projekt ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi z dnia 23 grudnia 2015 r., <http://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/12280401/12330297/12330298/dokument203173.pdf> [dostęp: 08.01.2016].
- Projekt ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw z dnia 30 grudnia 2015 r., <http://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/12280401/12330297/12330298/dokument203500.pdf> [dostęp: 08.01.2016].
- Założenia nowej ordynacji podatkowej opracowanych przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego z dnia 17 marca 2015 r., http://www.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=cfc81370-b035-4283-9b07-a0e5c0460cb8&groupId=764034 [dostęp: 08.01.2016].
- Założenia nowej ordynacji podatkowej opracowanych przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego z dnia 6 maja 2015 r., http://www.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=2ccb2d81-5d36-4089-81a6-8c71da341a9a&groupId=764034 [dostęp: 08.01.2016].
- Założenia nowej ordynacji podatkowej opracowanych przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego z dnia 24 września 2015 r., http://www.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=c5583761-7069-4816-8f1f-63fb34b9d86b&groupId=764034 [dostęp: 08.01.2016].

General anti-avoidance rule – the evolution of institution and contemporary tendencies in Poland

Summary: Although the very concept of tax avoidance is not clear, a general anti-avoidance rule is adjustable existing and functioning in many countries, also was operating in Poland in the years 2003–2004. Constitutional Tribunal with sentence from 11 May 2004 stated the variance with the Polish constitution of the regulation being in force, and therefore lost the binding force. However, due to international trends, including the EU legislation, in recent years reoccurring idea introduction to Polish tax law general clause against tax avoidance. Since 2013 works on the amendment of The Tax Ordinance Act are in progress. The project assumes also implementing the object clause what frequent controversies and discussions.