

## **KLAUZULA PRZECIWKO UNIKANIU OPODATKOWANIA – ANALIZA PRAWNO-PODATKOWA I EKONOMICZNA**

### **Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania. Aspekty prawno-podatkowe**

**Prof. dr hab. Jadwiga Glumińska-Pawlic**  
Kierownik Katedry Prawa Finansowego  
Wydział Prawa i Administracji  
Uniwersytet Śląski

**Mgr Bartosz Kubista**  
Katedra Prawa Finansowego  
Wydział Prawa i Administracji  
Uniwersytet Śląski

Artykuł omawia prawne i podatkowe aspekty wdrożenia do polskiego prawa podatkowego klauzuli o przeciwdziałaniu unikaniu opodatkowania, rys historyczny klauzuli, jej istotę oraz przydatność dla osiągnięcia zamierzonych przez ustawodawcę efektów. Artykuł odnosi się również do kwestii wad i zalet klauzuli, konstytucyjności regulacji oraz instytucji opinii zabezpieczających i pozycji Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania.

Słowa kluczowe: klauzula, sztuczna konstrukcja, unikanie, przeciwdziałanie, opodatkowanie

#### **1. Istota klauzuli o przeciwdziałaniu unikania opodatkowania**

W dniu 15 lipca 2016 r. do ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja Podatkowa<sup>1</sup> wprowadzony został Dział IIIa, inkorporujący w polskim systemie prawa podatkowego kolejną odsłonę klauzuli o przeciwdziałaniu unikaniu opodatkowa-

<sup>1</sup> T.j. Dz.U. z 2017 r. poz. 201 ze zm., zwana dalej: OP. Klauzula wprowadzona została ustawą z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 846).

nia. Istotą i sednem konstrukcji klauzuli o przeciwdziałaniu unikaniu opodatkowania stał się art. 119a OP, zgodnie z którym 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 podatnika był sztuczny. Oznacza to, że zakwestionowane na gruncie prawa podatkowego czynności pozostają ważne i skuteczne w sferze prawa cywilnego, lecz ich skutki podatkowe zostają określone

inaczej, niż wynikałoby to z treści stosunku prawnego, który został oceniony przez organy podatkowe jako sztuczny<sup>2</sup>. W efekcie skuteczność prawno-podatkowa takiego rozwiązania zostaje całkowicie zaprzeczona, bowiem zaproponowany w Dziale IIIa model klauzuli zakłada zwalczanie czynności i stanów faktycznych, które z racjonalnego punktu widzenia nie mają innego uzasadnienia gospodarczego, jak zmniejszenie opodatkowania<sup>3</sup>.

Dla zastosowania klauzuli konieczne jest kumulatywne spełnienie następujących przesłanek:

- element „sztuczności” działania podatnika;
- zamiar<sup>4</sup> podatnika, przejawiający się przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej;
- korzyść podatkowa jest w danych okolicznościach sprzeczna z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej<sup>5</sup>.

Za sztuczny należy uznać taki sposób działania podatnika, który na podstawie istniejących okoliczności pozwala (nakazuje) przyjąć, że nie zostałyby zastosowane przez podmiot działający rozsądnie i kierujący się zgodnymi z prawem celami innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej

<sup>2</sup> Por. *Ordyngacja Podatkowa 2017. Poradnik dla praktyków*, A. Mariański (red.), Ł. Chmielecki, A. Krajewska, A. Nowak-Piechota, B. Rodak, K. Sołowiec, M. Sroczyński, A. Tim, M. Wolska-Bryńska, Legalis 2017/el.

<sup>3</sup> Szerzej B. Kubista, *Czy w polskim prawie podatkowym jest miejsce na klauzulę o unikaniu podwójnego opodatkowania?* [w:] *Czy w Polsce istnieje system podatkowy?*, J. Glumińska-Pawlic (red.), Katowice 2016, s. 93–95.

<sup>4</sup> Skoro zgodnie z dyspozycją art. 119a § 1 OP unikaniem opodatkowania są takie czynności, które dokonane zostały w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, dla skuteczności zastosowania klauzuli podatnikiem musiał kierować zamiar osiągnięcia takiej korzyści; że osiągnięcie korzyści podatkowej nie nastąpiło przypadkiem.

<sup>5</sup> G. Kujawski, *Definicja unikania opodatkowania (obejścia prawa podatkowego)* [w:] *Klauzula generalna unikania opodatkowania*, Wolters Kluwer 2017, LEX 2017/el.

Za sztuczny należy uznać taki sposób działania podatnika, który na podstawie istniejących okoliczności pozwala (nakazuje) przyjąć, że nie zostałyby zastosowane przez podmiot działający rozsądnie i kierujący się zgodnymi z prawem celami innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej.

sprzecznej z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej<sup>6</sup>. Przyjęty model oceny sztuczności transakcji, oparty na kryterium wzorcowego, racjonalnie myślącego podmiotu trzeciego należy jednak ocenić krytycznie. Zastosowanie klauzuli zgodnie z obecnie obowiązującą treścią nie wymaga bowiem od organu podatkowego do-

konywania ustaleń faktycznych niezgodnych z deklarowanymi przez podatnika. Wręcz przeciwnie – dla zastosowania klauzuli organ nie jest w ogóle zobowiązany do ustalenia stanu faktycznego, oceniając ten stan według modelu sposobu postępowania rozsądnego podatnika kierującego się celami gospodarczymi – innymi niż podatkowe<sup>7</sup>. Takie rozwiązanie może prowadzić do nadmiernej uznaniowości i subiektywności w zakresie stosowania klauzuli.

Ustawodawca w art. 119c § 2 OP wskazuje nadto na otwarty katalog okoliczności świadczących o sztuczności transakcji przyjmując, że przy ocenie, czy sposób działania był sztuczny, należy wziąć pod uwagę w szczególności występowanie:

- nieuzasadnionego dzielenia operacji lub
- angażowania podmiotów pośredniczących mimo braku uzasadnienia ekonomicznego lub gospodarczego lub
- elementów prowadzących do uzyskania stanu identycznego lub zbliżonego do stanu istniejącego przed dokonaniem czynności lub
- elementów wzajemnie się znoszących bądź kompensujących lub
- ryzyka ekonomicznego lub gospodarczego przewyższającego spodziewane korzyści inne niż podatkowe w takim stopniu, że na-

<sup>6</sup> Art. 119c § 1 OP; por. H. Dzwonkowski, *Komentarz do art. 119a ustawy Ordynacja podatkowa*, Legalis 2016/el.

<sup>7</sup> Por. H. Filipczyk, *Stosowanie klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania – zagadnienia wybrane*, „Monitor Podatkowy” 2016, nr 7, s. 13.

leży uznać, iż działający rozsądnie podmiot nie wybrałby tego sposobu działania.

W zakresie zamiaru podatnika, zmierzającego do osiągnięcia korzyści podatkowej, ustawodawca różnicuje sytuację podatnika oraz skutki podatkowe zastosowania klauzuli w zależności od tego, czy jego działania zmierzały wyłącznie do osiągnięcia korzyści podatkowej, czy były na nią zorientowane w ten sposób, że nie pozostawała ona celem głównym (podatnik zmierzał „przede wszystkim” do jej osiągnięcia), choć nie jedynym<sup>8</sup>. Czynność uznaje się za podjętą przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, gdy pozostałe cele ekonomiczne lub gospodarcze czynności, wskazane przez podatnika, należy uznać za mało istotne. Jeżeli osiągnięcie korzyści podatkowej nie było jedynym celem podatnika, skutki podatkowe czynności określa się na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki mógłby zaistnieć, gdyby dokonano czynności odpowiedniej. Czynnością odpowiednią pozostaje zaś czynność, której podmiot mógłby w danych okolicznościach dokonać, jeżeli działałby rozsądnie i kierował się zgodnymi z prawem celami innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej.

Posłużenie się przez ustawodawcę zwrotem „w danych okolicznościach” pozwala wysnuć tezę, że owa „odpowiedniość” czynności powinna być ustalana w każdym przypadku indywidualnie. Pozwala to podatnikowi na próbę obrony swego stanowiska poprzez wskazanie organowi podatkowemu takiej czynności, która będzie wiązała się z możliwie najmniejszym doszacowaniem podatku<sup>9</sup>. Z dobrodziejstwa możliwości wskazania organowi podatkowemu czynności odpowiedniej nie będą mogli skorzystać podatnicy, którzy wdrożyli sztuczną strukturę wyłącznie w celu osiągnięcia korzyści podatkowej. Zgodnie z art. 119a § 5 OP, jeśli stroną nie kierowały żąd-

<sup>8</sup> Por. H. Dzwonkowski, *Komentarz do art. 119a ustawy Ordynacja podatkowa*, Legalis 2016/el.

<sup>9</sup> Art. 119a § 4 OP wskazuje, że jeżeli w toku postępowania strona wskaże czynność odpowiednią, skutki podatkowe określa się na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki zaistniałby, gdyby dokonano tej czynności.

ne inne cele niż osiągnięcie korzyści podatkowej, dokonane przez nią czynności będące unikaniem opodatkowania pomija się dla celów podatkowych<sup>10</sup>. Co do zasady zatem organy podatkowe muszą w takiej sytuacji odtworzyć sytuację, która by istniała, gdyby nie stworzono sztucznej struktury, prowadzącej do tego nadużycia<sup>11</sup>. Tym samym, skutki podatkowe zastosowania klauzuli następują: albo poprzez odmówienie działaniom podatnika jakiegokolwiek skuteczności na płaszczyźnie podatkowej, albo też na swoistej „reklasyfikacji czynności”<sup>12</sup>. Co zaś się tyczy sprzeczności osiągniętej korzyści z celem i przedmiotem ustawy podatkowej, wydaje się, iż cel ten należy interpretować szeroko, uwzględniając społeczno-ekonomiczny cel wprowadzenia przepisu lub instytucji prawnej normowanej w przepisie ustawy podatkowej<sup>13</sup>. Dla możliwości zastosowania klauzuli konieczne jest zatem również wykazanie, że dana czynność została podjęta *in fraudem legis* (zmierzając do obejścia ustawy)<sup>14</sup>. Tak długo jak długo dana czynność (nawet sztuczna i zmierzająca do osiągnięcia korzyści podatkowej) nie narusza celu ustawy, tak długo brak jest miejsca dla podważenia takiej transakcji<sup>15</sup>.

## 2. Historia klauzuli o unikaniu opodatkowania w polskim systemie podatkowym

Wprowadzenie z dniem 15 lipca 2016 r. klauzuli o przeciwdziałaniu unikania opodatkowania

<sup>10</sup> Por. G. Kujawski, *Skutki podatkowe unikania opodatkowania* [w:] *Klauzula generalna...*, op. cit., LEX 2017/el.

<sup>11</sup> Por. M. Militz, J. Waško, *Rządowe rozwiązania w walce z nadużyciami w VAT*, „Przegląd Podatkowy” 2016, nr 10, s. 13–21.

<sup>12</sup> Uzasadnienie do Rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy Sejmu VIII kad. nr 367, s. 26. Por też odpowiednio: art. 119a § OP oraz art. 119a § 2 i 3 OP.

<sup>13</sup> G. Kujawski, *Definicja unikania opodatkowania (obejścia prawa podatkowego)* [w:] *Klauzula generalna...*, op. cit., LEX 2017/el.

<sup>14</sup> Por. wyrok NSA w Warszawie z dnia 24 listopada 2003 r., sygn. akt FSA 3/03.

<sup>15</sup> Por. A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Glosa do uchwały NSA z dnia 24 listopada 2003 r.*, FSA 3/03, „Glosa” 2004.

Wprowadzenie klauzuli o przeciwdziałaniu unikania opodatkowania nie jest pierwszą próbą zmierzenia się polskiego ustawodawcy z tą instytucją.

nie jest pierwszą próbą zmierzenia się polskiego ustawodawcy z tą instytucją. Po raz pierwszy regulacja ta wprowadzona została do OP już 1 stycznia 2003 roku<sup>16</sup>. Dość wskazać, że kształt ówczesnej regulacji był o wiele bardziej lakoniczny, niż obecnie i sprowadzał się w zasadzie do art. 24b § 1 OP, który to przepis wskazywał, że „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”. Zgodnie z obowiązującymi wówczas regulacjami, 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 wywodziło się z tej innej czynności prawnej lub czynności prawnych<sup>17</sup>. Przypomnieć należy, że regulacja art. 24b OP nie okazała się trwała. Wobec licznych kontrowersji co do kształtu prawnego klauzuli, wyrażanych głośno w doktrynie i piśmiennictwie<sup>18</sup> oraz wobec narastających wątpliwości co do zgodności regulacji z postanowieniami Konstytucji RP, treścią klauzuli zajęł się Trybunał Konstytucyjny, który w wyroku z dnia 11 maja 2004 r.<sup>19</sup> uznał regulację ówczesnego art. 24b § 1 OP za niezgodny z art. 2 w związku z art. 217 Konstytucji. Trybunał wskazał, że art. 24b § 1 OP „narusza zasadę zaufania obywateli do państwa i stanowionego prawa wynikającą z art. 2 Konstytucji RP, a także zasadę wolności działalności gospodarczej wyrażającą

się w wolności układania swoich stosunków cywilnoprawnych, tj. art. 22 Konstytucji RP”. Trybunał Konstytucyjny podkreślił również, że regulacja art. 24b OP nie spełniała podstawowych konstytucyjnych standardów przyzwoitej legislacji, naruszając przez to podstawowe elementy kształtujące treść zasady zaufania obywatela do państwa i stanowionego prawa, czym naruszono art. 2 Konstytucji. W przytaczanym wyroku Trybunał odniósł się również do problematyki standardów, jakie powinna spełniać ewentualna klauzula podobnego rodzaju. Zgodnie ze wskazaniami Trybunału, klauzula taka powinna<sup>20</sup>:

- zostać jednoznacznie określona w konkretnych przepisach Ordynacji podatkowej;
- być poprawna z językowego punktu widzenia, logiczna, jasna i precyzyjnie sformułowana w taki sposób, aby obywatel mógł przewidzieć konsekwencje swych zachowań;
- umożliwiać osiągnięcie maksymalnej przewidywalności rozstrzygnięcia podejmowanego na podstawie klauzuli;
- unikać 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”;
- określać skutki decyzji podatkowych podejmowanych na podstawie klauzuli, a w szczególności wskazywać czy decyzje te będą miały charakter deklaratoryjny, czy też konstytutywny,
- być wolna od rozwiązań, które stanowią nieuzasadnioną ingerencję organów podatkowych w sferę praw podatnika, w szczególności zaś w wolność korzystania z różnych metod optymalizacji podatkowej.

Utrata mocy art. 24b § 1 OP i następujące po niej uchylene art. 24b § 2 OP na ponad dziesięć lat

<sup>16</sup> Art. 24b dodany przez art. 1 pkt ustawy z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. 2002, nr 169, poz. 1387).

<sup>17</sup> Art. 24b § 2 OP w treści obowiązującej w 2003 r.

<sup>18</sup> Por. J. Ostrowski, *Siedem rad na nowelizację Ordynacji podatkowej*, „Monitor Podatkowy” 2003, nr 1, s. 7.

<sup>19</sup> Sygn. akt K 4/03, LEX/el.

<sup>20</sup> Zob. również *Ordynacja Podatkowa 2017. Poradnik dla praktyków*, A. Mariański (red.), E. Chmielecki, A. Krajewska, A. Nowak-Piechota, B. Rodak, K. Sołowiec, M. Sroczyński, A. Tim, M. Wolska-Bryńska, Legalis 2017/el. oraz B. Kubista, *Czy w polskim prawie...*, op. cit., s. 97.

zamknęły prace ustawodawcy nad wprowadzeniem w to miejsce klauzuli w nowym kształcie. Dopiero wyraźne wskazanie ze strony Komisji Europejskiej<sup>21</sup>, a także działania Wielkiej Brytanii, która wprowadziła podobne regulacje w 2013 roku oraz wytyczne zawarte w wynikach kontroli przeprowadzonej przez NIK<sup>22</sup>, zmobilizowały polskiego ustawodawcę do przywrócenia tej instytucji do polskiego systemu prawa podatkowego i nadania jej nowego kształtu, obowiązującego od dnia 15 lipca 2016 r.

### 3. Regulacja polska a uregulowania obowiązujące w innych państwach

Klauzula o przeciwdziałaniu unikaniu opodatkowania nie jest tworem polskim. Historycznie, państwa Europy Zachodniej oraz kraje anglosaskie od lat podejmowały działania zmierzające do wdrożenia do ich systemów prawnych rozwiązań podobnych do wprowadzonych w Polsce z dniem 15 lipca 2016 r. Rozwiązania przyjęte zarówno

<sup>21</sup> Por. szerzej Rezolucja Parlamentu Europejskiego z dnia 25 listopada 2015 r. w sprawie interpretacji prawa podatkowego i innych środków o podobnym charakterze lub skutkach (2015/2066(INI)), wydana w konsekwencji afery Luxleaks, która uczyniła jednym z priorytetów ustawodawstw krajowych konieczność przeprowadzenia reform strukturalnych, zwalczania oszustw podatkowych i wdrożenia działań przeciwko agresywnemu planowaniu podatkowemu oraz powołane już Uzasadnienie do Rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa..., *op. cit.*, s. 1–2.

<sup>22</sup> W Informacji z dnia 17 kwietnia 2015 r. o wynikach kontroli „Nadzór organów podatkowych i organów kontroli skarbowej nad prawidłowością rozliczeń z budżetem państwa podmiotów z udziałem kapitału zagranicznego” Najwyższa Izba Kontroli stwierdziła, że brak klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania „na gruncie obowiązującego prawa stanowi przeszkodę w zapewnieniu szczelności polskiego systemu podatkowego”, <https://www.nik.gov.pl/plik/id,8681,vp,10800.pdf> (dostęp 6.05.2017).

w państwach niemieckojęzycznych, jak i Wielkiej Brytanii czy Stanach Zjednoczonych wskazują na podobne podejście poszczególnych ustawodawstw do problemu przeciwdziałania unikaniu opodatkowania oraz kształtu klauzuli. Za jednego z prekursorów wdrożenia klauzuli o skutkach podobnych do wynikających z art. 119a OP bez wątplenia należy uznać ustawodawcę niemieckiego, który podobne rozwiązania wdrażał już po I wojnie światowej<sup>23</sup>. Obecnie obowiązujące

w Niemczech w tym zakresie rozwiązania<sup>24</sup> nie uległy od tamtych lat istotnym modyfikacjom. W doktrynie wskazuje się jednak na specyfikę niemieckiej klauzuli, objawiającą się jej „hybrydowym” charakterem, czerpiącej z cywilistycznej koncepcji, która wywiera również wpływ na sferę prawa podatkowego<sup>25</sup>. W realiach niemieckich, jeśli podatnik dokona czynności niewspółmiernej do ich ekonomicznego celu, transakcja taka może być zakwestionowana w toku postępowania cywilnego. Zmiana taka przedkłada się rów-

<sup>23</sup> Paragraf 4 Reichsabgabenordnung, RGBL. 1919 I, s. 1993.

<sup>24</sup> Paragraf 42 Abgabenordnung, BGBL. 2007 I, s. 3150, „(1) Nie jest możliwe obejście prawa podatkowego poprzez nadużycie możliwości kształtowania prawa. Jeżeli postanowienia prawa podatkowego, które zapobiegają obejściu prawa są spełnione, prawne konsekwencje wynikają z takich postanowień. W przeciwnym razie, w przypadku nadużycia określonego w paragrafie 2, zobowiązanie podatkowe powstaje w taki sposób, w jaki powstałoby, gdyby została wybrana czynność prawna odpowiednia / adekwatna dla danej transakcji. (2) Nadużycie występuje, jeżeli wybrano nieadekwatną formę prawną, która w porównaniu z odpowiednią formą prawną, prowadzi do korzyści podatkowych podatnika lub osób trzecich, nieprzewidzianych przez prawo. Jeżeli nie jest możliwe udowodnienie istnienia powodów wpływających spoza prawa podatkowego, podatek stanie się należnym w takiej wysokości, w jakiej byłby należny, gdyby transakcja przybrała adekwatną formę czynności prawnej”

<sup>25</sup> Por. G. Kujawski, *Rozdział 3.2. Austria, Niemcy i Szwajcaria* [w:] *Klauzula generalna...*, *op. cit.*, LEX 2017/el.

Specyfika niemieckiej klauzuli objawia się jej „hybrydowym” charakterem. Jeśli podatnik dokona czynności niewspółmiernych do ich ekonomicznego celu, transakcja taka może być zakwestionowana w toku postępowania cywilnego.

niez na zmianę kwalifikacji prawnopodatkowej takiej czynności<sup>26</sup>.

Podobne regulacje zawiera prawo austriackie, które nakazuje dla celów podatkowych uwzględniać nie otoczkę prawną transakcji, ale jej cel i charakter ekonomiczny. W tym zakresie, gdy w drodze zaaplikowania przez podatników sztucznych konstrukcji dojdzie do nadużycia prawa cywilnego, transakcje takie nie wywrą skutku również na gruncie prawa podatkowego<sup>27</sup>. Warto zwrócić uwagę, że na wdrożenie klauzuli zdecydowały się również Stany Zjednoczone AP. Choć formalnie nastąpiło to w 2010 r.<sup>28</sup>, problem wyższości treści ekonomicznej transakcji nad jej *stricte* prawnym charakterem pozostaje aktualny w zasadzie od roku 1935, gdy decyzja amerykańskiego Sądu Najwyższego w sprawie *Gregory v. Helvering*<sup>29</sup> dała podwaliny pod doktrynę, zgodnie z którą sąd może odmówić podatnikowi korzyści podatkowej wynikającej z konstrukcji, jeśli sama konstrukcja nie przynosi żadnych innych korzyści poza podatkowymi (doktryna treści ekonomicznej), a w postępowaniu podatkowym fakty należy ustalać zgodnie z treścią ekonomiczną, a nie formalną (prawną) (doktryna przewagi treści ekonomicznej konstrukcji nad jej formą prawną)<sup>30</sup>. W przypadku amerykańskiej klauzuli, podobnie jak w przypadku polskiego rozwiązania, istotną przesłanką ich zastosowania pozostają pozapodatkowe cele działania podatnika (a właściwie ich brak). Jednakże przepisy amerykańskie nie wymagają ko-

<sup>26</sup> *Ibidem*.

<sup>27</sup> Paragrafy 21–24 Bundesabgabenordnung (BGBl. 194/1961); por. również W. Gassner, *Austria [w:] Form and Substance in Tax Law*, IFA Cahiers, t. 87a, International Fiscal Association, 2002, s. 149–150.

<sup>28</sup> Paragraf 7701(o) Internal Revenue Code.

<sup>29</sup> US Supreme Court Ruling of January 7, 1935 *Gregory v. Helvering*, 293 U.S. 465 (1935).

<sup>30</sup> Por. G. Kujawski, *Rozdział 3.4. Stany Zjednoczone [w:] Klauzula generalna...*, *op. cit.*, LEX 2017/el.

nieczności wykazywania sztuczności konstrukcji zastosowanej przez podatnika, co wyraźnie odróżnia kształt tej regulacji od przepisów polskich<sup>31</sup>.

Jak już wspomniano, klauzulę o przeciwdziałaniu unikania opodatkowania wprowadziła również Wielka Brytania, choć zdecydowała się na to stosunkowo późno w stosunku do innych państw, bo dopiero w 2013 roku<sup>32</sup>. W modelu brytyjskim, z którego najprawdopodobniej najszerzej czerpał polski prawodawca<sup>33</sup>, klauzula znajduje zastosowanie w przypadku konstrukcji:

- których głównym lub jednym z głównych celów było osiągnięcie korzyści podatkowej oraz
- których nie można byłoby uważać za racjonalnie uzasadnione w odniesieniu do mających zastosowanie przepisów podatkowych (test ten ma charakter obiektywny<sup>34</sup>); przy czym nie uważa się za obejście przepisów prawa podatkowego sytuacji o ugruntowanej praktyce akceptowanej przez organy podatkowe<sup>35</sup>. Tym, co wyróżnia model brytyjski od innych, jest bez wątpienia powołanie organu do-

<sup>31</sup> *Ibidem*.

<sup>32</sup> Finance Act z 17.07.2013 r., rozdział 29, część 5 i załącznik nr 43.

<sup>33</sup> Por. B. Kubista, *Czy w polskim prawie...*, *op. cit.*, s. 98.

<sup>34</sup> Por. art. 207(2) Finance Act 2013, Part 5, Sections 206–215 („General Anti-Abuse Rule”), definiujący struktury podatkowe stanowiące nadużycie: “Tax arrangements are ‘abusive’ if they are arrangements the entering into or carrying out of which cannot reasonably be regarded as a reasonable course of action in relation to the relevant tax provisions, having regard to all the circumstances including-(a) whether the substantive results of the arrangements are consistent with any principles on which those provisions are based (whether express or implied) and the policy objectives of those provisions,(b) whether the means of achieving those results involves one or more contrived or abnormal steps, and(c) whether the arrangements are intended to exploit any shortcomings in those provisions”.

<sup>35</sup> G. Kujawski, *Rozdział 3.3. Wielka Brytania [w:] Klauzula generalna...*, *op. cit.*, LEX 2017/el.

Z modelu brytyjskiego najprawdopodobniej najszerzej czerpał polski prawodawca.

radczego, jakim jest Panel Doradczy GAAR<sup>36</sup>, którego udział i opinia są wymagane w toku postępowania o zastosowanie klauzuli<sup>37</sup>. Dodatkowo, brytyjskie organy podatkowe opracowały szereg wytycznych, które mają ułatwiać podatnikom ocenę zasadności zastosowania klauzuli w danych okolicznościach<sup>38</sup>.

#### 4. Zasadność wprowadzenia klauzuli o przeciwdziałaniu unikaniu opodatkowania do polskiego systemu podatkowego

Kwestia zasadności ponownego wdrożenia klauzuli do polskiego systemu prawa podatkowego pozostaje dyskusyjna. Osiągnięcie zamierzeń uzasadniających wprowadzenie klauzuli na

podstawie art. 119a i n. OP klauzuli

było bowiem możliwe również przed jej uchwaleniem przy wykorzystaniu już obowiązujących środków prawnych<sup>39</sup>.

Dość wskazać, że w polskim systemie prawa nie brakuje przepisów szczególnych (małych klauzul anty-abuzywnych<sup>40</sup>)

zmiernych do przeciwdziałania

unikaniu opodatkowania<sup>41</sup>. W tym zakresie

należy wskazać w szczególności na regulacje:

- art. 25 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz art. 11 ustawy o po-

datku dochodowym od osób prawnych, regulujących kwestie cen transferowych oraz oszacowania dochodów w transakcjach pomiędzy podmiotami powiązаныmi;

- art. 10 ust. 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych dotyczący łączenia lub podziału spółek;
- art. 22c ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych w zakresie wyłączenia zwolnienia podatkowego względem dywidendy);
- art. 199a § 2 OP dotyczący transakcji pozornych oraz art. 199a § 3 OP dotyczący uprawnień organów do wystąpienia do sądu powszechnego o ustalenie treści stosunku prawnego.

Warto zauważyć, że dotychczas organy podatkowe podejmowały próby podważania skutków prawnopodatkowych optymalizacji podatkowych dokonywane zwłaszcza w oparciu o ostatni z wymienionych przepisów, tj. art. 199a § 2 OP, pozwalający na nieuwzględnienie skutków podatkowych, wynikających z czynności, które mają charakter pozorny. Działania organów w tym zakresie podlegały jednak weryfikacji sądownictwa administracyjnego, które stanęło na stanowisku, że art. 199a § 2 OP znajduje zastosowanie jedynie w przypadku stwierdzenia istnienia w obrocie pozornej czynności prawnej, a nie czynności prawnej dokonanej wyłącznie w celu osiągnięcia zamierzonego rezultatu podatkowego, niemającej jednak cech czynności pozornej<sup>42</sup>. Problem ten stanowił główny argument zwolenników tezy, że instrument przewidziany w art. 199a § 2 OP sam z siebie pozostawał nieadekwatny do przeciwdziałania unikaniu opodatkowania<sup>43</sup>. Uprawnienia organów rozszerzał dodatkowo art. 199a § 3 OP, zgodnie z którym, je-

W polskim systemie prawa nie brakuje przepisów szczególnych (małych klauzul anty-abuzywnych) zmiernych do przeciwdziałania unikaniu opodatkowania.

<sup>36</sup> Ang. General Anti-Abuse Rule (GAAR) Advisory Panel.

<sup>37</sup> Finance Act z 17 lipca 2013 r., załącznik nr 43 i 43b.

<sup>38</sup> HM Revenue and Customs (HMRC) General Anti Abuse Rule (GAAR) guidance, HM Revenue & Customs, <https://www.gov.uk/government/publications/tax-avoidance-general-anti-abuse-rules#history> (dostęp 6 maja 2017 r.).

<sup>39</sup> Por. D. Adamski, *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania – powtarzanie zakłęb zamiast naprawy systemu*, „Analizy Forum Obywatelskiego Rozwoju” 2016, nr 3, s. 7 i 8, <https://for.org.pl/pl/a/3776.%20Analiza-22016-Klauzula-przeciwko-unikaniu-opodatkowania-powtarzanie-zaklecb-w-miejsce-naprawy-systemu> (dostęp 5.05.2017).

<sup>40</sup> Ang. *specific anti-abusive rule* (SAAR).

<sup>41</sup> Por. M. Guzek, M. Stefaniak, *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania*, „Monitor Podatkowy” 2016, nr 11, s. 25.

<sup>42</sup> Por. Wyrok NSA z dnia 15 stycznia 2016 r., sygn. akt II FSK 3162/13, Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 13 lipca 2016 r., sygn. akt I SA/Gd 369/16.

<sup>43</sup> Por. K. Winiarski, *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania a obejście i nadużycie prawa podatkowego*, „Przegląd Prawa Publicznego” 2015, nr 12, s. 103–113. Na nieprzydatność art. 199a § 2 OP w walce z unikaniem opodatkowania wskazuje również W. Nykiel i M. Wilk, *Nieprzydatność art. 199a § 2 ordynacji podatkowej w walce z unikaniem opodatkowania*

Organy podatkowe jeszcze przed wprowadzeniem klauzuli z art. 119a OP dysponowały instrumentami wystarczającymi do przeciwdziałania unikaniu opodatkowania.

żeli z dowodów zgromadzonych w toku postępowania, w szczególności z zeznań strony, chyba że strona odmawiała składania zeznań, wynikającą wątpliwości co do istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa, z którym związane są skutki podatkowe, organ podatkowy ma prawo wystąpić do sądu powszechnego o ustalenie istnienia lub nieistnienia tego stosunku prawnego lub prawa.

W tym kontekście organy podatkowe jeszcze przed wprowadzeniem klauzuli z art. 119a OP dysponowały instrumentami wystarczającymi do przeciwdziałania unikaniu opodatkowania<sup>44</sup>. Nasuwa się zatem pytanie o zasadność wdrożenia art. 119a i n. OP do polskiego systemu prawa podatkowego. Pytanie to pozostaje o tyle istotne, że regulacja klauzuli w obecnie obowiązującej postaci nasuwa również poważne zastrzeżenia konstytucyjne w odniesieniu do czasowych granic zastosowania klauzuli<sup>45</sup>. W doktrynie wskazuje się bowiem, że przepisy klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania – wbrew wdrożonym regulacjom – nie mogą być interpretowane w sposób umożliwiający ich retroaktywne lub retrospektywne stosowanie<sup>46</sup>. Największe wątpliwości budzi potencjalna możliwość zastosowania klauzuli do kosztów uzyskania przychodów z tytułu odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej składnika majątkowego

*a następstwa czynności pozornych*, „Przegląd Podatkowy” 2017, nr 2, s. 17–23.

<sup>44</sup> Szerzej B. Kubista, *Czy w polskim prawie...*, *op. cit.*, s. 104–106.

<sup>45</sup> Por. H. Dzwonkowski, *Komentarz do art. 119a ustawy Ordynacja Podatkowa*, Legalis 2016/el.

<sup>46</sup> Por. M. Kolibski, K. Turzyński, *Reguła intertemporalna klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania w świetle standardów konstytucyjnych – polemika*, „Przegląd Podatkowy” 2016, nr 12, s. 21–25.

nabytego przed wejściem w życie nowelizacji Ordynacji<sup>47</sup>. W doktrynie wskazuje się również na ryzyko obniżenia konkurencyjności polskiej gospodarki poprzez wzrost niepewności i nieprecyzyjności polskiego systemu podatkowego<sup>48</sup>. Te i inne obawy, w połączeniu z istniejącymi wcześniej instrumentami, które mogły służyć (i służyły) organom podatkowym do przeciwdziałania unikaniu opodatkowania poddają w wątpliwość, czy powrót klauzuli o przeciwdziałaniu unikaniu opodatkowania był w ogóle potrzebny.

Wskazuje się również na ryzyko obniżenia konkurencyjności polskiej gospodarki poprzez wzrost niepewności i nieprecyzyjności polskiego systemu podatkowego.

## 5. Rada do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania

W celu złagodzenia arbitralności regulacji polski ustawodawca – w ślad za postulatami międzynarodowymi<sup>49</sup> zdecydował się na powołanie Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania<sup>50</sup> oraz wprowadzenie insty-

<sup>47</sup> Por. H. Filipczyk, *Reguła intertemporalna klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania w świetle standardów konstytucyjnych*, „Przegląd Podatkowy” 2016, nr 9, s. 20.

<sup>48</sup> Por. M. Stefaniak, *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania – czy jest zagrożeniem dla podatników?*, „Przegląd Podatkowy” 2014, nr 12, s. 15–17.

<sup>49</sup> Por. *Tax Controversy and Dispute Resolution Alert: General anti-avoidance rules: What are the key elements to a balanced approach*, June 2002, s. 2–3, <http://www.pwc.com/gx/en/tax/newsletters/tax-controversy-dispute-resolution/assets/pwc-general-anti-avoidance-rules.pdf> (dostęp: 5.09.2016).

<sup>50</sup> Szerzej J. Glumińska-Pawlic, *Rola Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania w kształtowaniu polityki przeciwdziałania międzynarodowemu unikaniu opodatkowania* [w:] *Międzynarodowe unikanie i uchylanie się od opodatkowania – zagadnienia wybrane*, D. Gajewski (red.), Warszawa 2017, s. 59–71.

Przepisy klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania – wbrew wdrożonym regulacjom – nie mogą być interpretowane w sposób umożliwiający ich retroaktywne lub retrospektywne stosowanie.



tucji opinii zabezpieczających, które w założeniu mają zwiększyć pewność i przewidywalność rozstrzygnięć oraz zagwarantować podatnikom możliwość wyprzedzającego potwierdzenia zasadności gospodarczej podejmowanych czynności, na wzór porozumienia w sprawie cen transferowych lub wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego. Tym samym w polskim systemie zwalczania unikania opodatkowania wykorzystano standardy zapewniające podatnikom wysoki stopień bezpieczeństwa prawnego, wypracowane w innych krajach (formuła opinii zabezpieczających oraz panelu eksperckiego występuje jedynie we Francji, Kanadzie i Australii). Opierając się na rozwiązaniach francuskich (*Comite de l'Abuse de Droit Fiscal*), australijskich (*General Anti-Avoidance Rule Panel*), kanadyjskich (*General Anti-Avoidance Rule Committee*) oraz na najnowszych rozwiązaniach brytyjskich zaproponowano w ustawie powołanie Rady jako eksperckiego organu opiniodawczego, którego podstawowym zadaniem ma być wydawanie niezależnych opinii co do zasadności zastosowania klauzuli w sprawach indywidualnych. Funkcjonowanie Rady ma przyczynić się do większego obiektywizmu organu wydającego decyzje w sprawie zastosowania klauzuli i zapewnić społeczny nadzór nad stosowaniem klauzuli. W ocenie projektodawców zachodziła potrzeba utworzenia i działania takiego podmiotu w związku z obawami co do sposobu stosowania klauzuli przez administrację podatkową, które wcześniej były uzewnętrznione w uzasadnieniu powołanego już wyroku TK, jak również w dyskusjach społecznych. Wzorując się na modelu australijskim w skład Rady weszli przedstawiciele różnych środowisk (m.in. sędzia NSA w stanie spoczynku, pracownicy naukowcy, przedstawiciele Ministra Finansów, Komisji Wspólnej Rządu

W celu złagodzenia arbitralności regulacji polski ustawodawca zdecydował się na powołanie Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania oraz instytucji opinii zabezpieczających, mającej zwiększyć pewność i przewidywalność rozstrzygnięć oraz zagwarantować podatnikom możliwość wyprzedzającego potwierdzenia zasadności gospodarczej podejmowanych czynności.

i Samorządu Terytorialnego, Krajowej Rady Doradców Podatkowych, Ministra Sprawiedliwości oraz Rady Dialogu Społecznego). Wobec kandydatów postawiono wysokie wymagania kwalifikacyjne – osoby powoływane do Rady muszą legitymować się wiedzą, doświadczeniem i autorytetem w zakresie prawa podatkowego, systemu finansowego, rynków finansowych, obrotu gospodarczego lub międzynarodowego prawa gospodarczego dającymi rękojmię prawidłowej realizacji zadań powierzonych Radzie.

W przypadku stwierdzenia, że w sprawie zachodzą przesłanki zastosowania klauzuli, Szef

Krajowej Administracji Skarbowej

może zasięgnąć opinii Rady co do zasadności zastosowania art. 119a OP w prowadzonym postępowaniu. Jest on bowiem uprawniony do wszczęcia postępowania podatkowego lub w drodze postanowienia, przejęcia w całości lub w części do dalszego prowadzenia postępowanie podatkowe lub kontrolę celno-skarbową jeżeli w konkretnych sprawach:

- określenia lub ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego,
- określenia wysokości straty podatkowej,
- stwierdzenia nadpłaty lub określenia wysokości nadpłaty albo zwrotu podatku,
- odpowiedzialności podatnika za podatek niepobraný przez płatnika,
- o zakresie odpowiedzialności lub uprawnień spadkobiercy

– może być wydana decyzja z zastosowaniem klauzuli.

Natomiast w przypadku podatków pozostających we właściwości samorządowych organów podatkowych, wszczęcie lub przejęcie przez Szefa KAS postępowania podatkowego wymaga wniosku właściwego organu. Rozwiązanie to należy ocenić pozytywnie, ponieważ przyznanie samorządowym organom podatkowym upraw-

nienia do zainicjowania wszczęcia lub przejęcia postępowania jest wyrazem respektowania autonomii finansowej samorządu terytorialnego. Przejęcie toczącego się postępowania następuje w drodze niezaskarżalnego postanowienia, które doręczane będzie stronie oraz właściwemu uprzednio w sprawie organowi podatkowemu lub organowi kontroli celno-skarbowej. W postanowieniu o wszczęciu postępowania podatkowego lub o przejęciu postępowania zostaje wyznaczony zakres, w jakim Szef KAS będzie prowadził to postępowanie. Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania ma być stosowana przez wydanie decyzji w sprawie ustalenia lub określenia prawidłowej wysokości zobowiązania podatkowego za dany rok podatkowy lub inny okres rozliczeniowy albo w innej sprawie „wymiarowej”. Kompetencja Szefa KAS obejmuje wymiar zobowiązań podatkowych (ustalenie/określenie) lub wydanie innej decyzji dotyczącej rozliczenia podatnika za oznaczony okres rozliczeniowy, jeżeli w tej decyzji zostanie zastosowana klauzula. Jeżeli Szef Krajowej Administracji Skarbowej w toku postępowania (na podstawie analizy materiału dowodowego lub w związku ze złożoną korektą) stwierdzi brak przesłanek zastosowania klauzuli, wówczas umorzy postępowanie w sprawie stosowania klauzuli. W takim przypadku wymiar zobowiązania podatkowego (jednak bez stosowania klauzuli) będzie mógł zostać orzeczony w decyzji właściwego organu podatkowego lub organu kontroli celno-skarbowej na zasadach ogólnych.

W toku postępowania, Szef KAS może zasięgnąć opinii Rady do spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania, co do zasadności zastosowania art. 119a OP. Opinia tego niezależnego eksperckiego ciała doradczego może być wydana na etapie postępowania pierwszoinstancyjnego lub postępowania odwoławczego. Na etapie postępo-

wania pierwszoinstancyjnego uprawnionym do złożenia wniosku jest wyłącznie ten organ, jeśli dostrzeże on uzasadnione przesłanki do zastosowania klauzuli. W projekcie ustawy przewidziano, że wraz z wnioskiem jest on zobowiązany przedstawić analizę i swoje stanowisko co do wystąpienia przesłanek do zastosowania klauzuli. Natomiast w uchwalonej już ustawie przewidziano jedynie (art. 119i), że Rada może zwrócić się do strony oraz do Szefa KAS o udzielenie informacji i wyjaśnień dotyczących sprawy, w której zwrócił się on do Rady o wydanie opinii. Ponadto strona oraz Szef KAS z własnej inicjatywy mogą

przedłożyć Radzie swoje stanowisko na piśmie, a strona może także dostarczyć Radzie dodatkowe dokumenty. Wydaje się, że zwolnienie Szefa KAS z obowiązku przedkładania Radzie własnego stanowiska nie jest dobrym rozwiązaniem ze strony ustawodawcy, biorąc pod uwagę terminy wyznaczone Radzie do sporządzenia opinii.

Na wniosek strony zgłoszony w odwołaniu od decyzji wydanej w sprawie zastosowania klauzuli Szef Krajowej Administracji Skarbowej ma obowiązek zasięgnąć opinii Rady, chyba że wcześniej opinia została wydana. Występując o opinię, Szef Krajowej Administracji Skarbowej przekazuje akta sprawy Radzie, a o wystąpieniu o opinię niezwłocznie informuje stronę. Decyzja organu pierwszej instancji winna zawierać pouczenie o prawie złożenia wniosku o zasięgnięcie opinii Rady do spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania. Mimo braku wniosku podatnika, aż do zakończenia postępowania organ prowadzący postępowanie będzie mógł wystąpić do Rady z wnioskiem o wydanie opinii. Uzyskanie takiej opinii nie będzie jednak obligatoryjne. Na zaproszenie przewodniczącego w posiedzeniu Rady, którego przedmiotem jest wyrażenie opinii co do zasadności zastosowania art. 119a, lub w jego części może uczestniczyć

Wszczęcie lub przejęcie przez Szefa KAS postępowania podatkowego wymaga wniosku właściwego organu. Rozwiązanie to należy ocenić pozytywnie, ponieważ przyznanie samorządowym organom podatkowym uprawnienia do zainicjowania wszczęcia lub przejęcia postępowania jest wyrazem respektowania autonomii finansowej samorządu terytorialnego.

przedstawiciel Szefa KAS oraz strona, jej przedstawiciel lub pełnomocnik. Zaproszenie przedstawiciela Szefa KAS do udziału w posiedzeniu wymaga skierowania zaproszenia w takim samym zakresie także do strony. Stanowisko co do zasadności zastosowania art. 119a w indywidualnej sprawie Rada przyjmuje na posiedzeniu bezwzględną większością głosów w obecności co najmniej połowy składu Rady.

Rada wydaje pisemną opinię co do zasadności zastosowania art. 119a wraz z uzasadnieniem, bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w terminie 3 miesięcy od dnia otrzymania akt sprawy. Do tego terminu nie wlicza się terminów wyznaczonych przez Radę na udzielenie przez stronę lub Szefa KAS informacji i wyjaśnień dotyczących sprawy. Opinię doręcza się Szefowi oraz stronie, a po usunięciu danych identyfikujących stronę oraz inne podmioty wskazane w jej treści, zamieszcza się ją niezwłocznie w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych. Członek Rady, który nie zgadza się ze stanowiskiem zawartym w opinii Rady lub z jego uzasadnieniem, może zgłosić zdanie odrębne, sporządzając jego pisemne uzasadnienie. Członkowie Rady mogą zgłosić wspólne zdanie odrębne. Zdania odrębne podlegają doręczeniu wraz z opinią Rady. Po wydaniu opinii Rada zwraca akta sprawy ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych. Prekluzyjny charakter terminu jest uzasadniony tym, że opiniowanie sprawy przez Radę jest neutralne dla biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Termin ten nie jest przerwany ani w żaden sposób wydłużony. W związku z tym należało zapewnić organowi możliwość orzekania w sprawie mimo ewentualnego braku opinii Rady w ustawowym terminie, czego nie można wykluczyć, tym bardziej, że organ podatkowy nie ma wpływu na terminowość opinii Rady. Niewydanie opinii w terminie jest równoznaczne z opinią Rady o zasadności zastosowania w sprawie klauzuli. Zasada ta nie ma jednak zastosowania w przypadku zasięgnięcia opinii na wniosek strony i ma na celu zapewnienie stronie zainteresowa-

nej uzyskaniem opinii jej ochronę przed skutkami nieterminowego działania Rady.

W ustawie przewidziano instrumenty dyscyplinujące członków Rady do terminowego wydawania opinii, do których należą: prawo do odwołania przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych członka Rady w przypadku przyczynienia się do uchybienia terminu wydania opinii na wniosek strony, obowiązek informowania Ministra przez przewodniczącego Rady o każdym przypadku uchybienia przez Radę terminowi wydania opinii, z podaniem przyczyn i wskazaniem członków Rady, którzy się do tego przyczynili oraz pozbawienie wynagrodzenia za sporządzenie projektu uzasadnienia opinii w przypadku jej wydania po terminie.

## 6. Opinie zabezpieczające a indywidualne interpretacje prawa podatkowego

### 6.1. Indywidualne interpretacje prawa podatkowego

Zasady udzielania przez organy podatkowe pisemnych interpretacji co do zakresu i sposobu zastosowania prawa podatkowego w indywidualnych sprawach podatników, płatników i inkasentów określone zostały w rozdziale 1a działu II OP. Przepisy te w okresie obowiązywania ustawy doczekały się wielu nowelizacji, wywołujących każdorazowo liczne kontrowersje. Mimo, że w literaturze postulowano, by Ordynacja gwarantowała ochronę prawną interesów podatnika przed samowolą organów podatkowych<sup>51</sup> i nie zawierała rozwiązań stworzonych przez resort finansów przede wszystkim dla wygody administracji podatkowej, których celem będzie głównie zabezpieczenie interesów Skarbu Państwa<sup>52</sup> apele te ustawodawca pomijał milczeniem wprowadzając kolejne zmiany, nie zawsze korzystne dla podatników.

<sup>51</sup> Por. A. Komar, *Ordynacja podatkowa na cenzurowanym*, „Przegląd Podatkowy” 1995, nr 11, s. 3–4.

<sup>52</sup> Por. R. Mastalski, *Ordynacja podatkowa. Charakter i cel regulacji*, „Przegląd Podatkowy” 1995, nr 12, s. 4.

Aktualnie zgodnie z art. 14b § 1 OP interpretacje indywidualne przepisów prawa podatkowego wydaje Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, na wniosek zainteresowanego, w jego indywidualnej sprawie. Wniosek o interpretację indywidualną może dotyczyć zaistniałego stanu faktycznego lub zdarzeń przyszłych. Natomiast przedmiotem wniosku nie mogą być przepisy prawa podatkowego regulujące właściwość oraz uprawnienia i obowiązki organów podatkowych. Podmiot składający wniosek obowiązany jest do wyczerpującego przedstawienia zaistniałego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego oraz do przedstawienia własnego stanowiska w sprawie oceny prawnej tego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego oraz do złożenia oświadczenia pod rygorem odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania, że elementy stanu faktycznego objęte wnioskiem o wydanie interpretacji w dniu złożenia wniosku nie są przedmiotem toczącego się postępowania podatkowego, kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej oraz że w tym zakresie sprawa nie została rozstrzygnięta co do jej istoty w decyzji lub postanowieniu organu podatkowego. W razie złożenia fałszywego oświadczenia wydana interpretacja indywidualna nie wywołuje skutków prawnych.

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej nie wydaje interpretacji indywidualnej w zakresie tych elementów stanu faktycznego, które w dniu złożenia wniosku o interpretację są przedmiotem toczącego się postępowania podatkowego, kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej albo gdy w tym zakresie sprawa została rozstrzygnięta co do jej istoty w decyzji lub postanowieniu organu podatkowego. To samo dotyczy sytuacji, 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 r. o podatku od towarów i usług. Dyrektor KIS uprawniony do wydania interpretacji indywidualnej zwraca się do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej o opinię w tych sprawach. Interpretacja indywidualna zawiera wyczerpujący opis przedstawionego we wniosku stanu faktycznego

lub zdarzenia przyszłego oraz ocenę stanowiska wnioskodawcy wraz z uzasadnieniem prawnym tej oceny. Organ może odstąpić od uzasadnienia prawnego, jeżeli stanowisko wnioskodawcy jest prawidłowe w pełnym zakresie. Z kolei w razie negatywnej oceny stanowiska wnioskodawcy interpretacja indywidualna zawiera wskazanie prawidłowego stanowiska wraz z uzasadnieniem prawnym. Interpretacja zawiera pouczenie o prawie wniesienia skargi do sądu administracyjnego. Interpretację wydaje się bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w terminie 3 miesięcy od dnia otrzymania wniosku.

Zgodnie z art. 14da OP minister właściwy do spraw finansów publicznych może z urzędu zmienić wydaną interpretację ogólną lub objaśnienia podatkowe, jeżeli stwierdzi ich nieprawidłowość, uwzględniając w szczególności orzecznictwo sądów, Trybunału Konstytucyjnego lub Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

Szef Krajowej Administracji Skarbowej może z urzędu:

- zmienić wydaną interpretację indywidualną, jeżeli stwierdzi jej nieprawidłowość, uwzględniając w szczególności orzecznictwo sądów, Trybunału Konstytucyjnego lub Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej;
- uchylić wydaną interpretację indywidualną i umorzyć postępowanie w sprawie wydania interpretacji indywidualnej, jeżeli w dniu jej wydania istniały przesłanki odmowy wszczęcia postępowania w sprawie wydania interpretacji indywidualnej.

Z kolei Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej może z urzędu:

- zmienić interpretację indywidualną na etapie rozpatrywania wezwania do usunięcia naruszenia prawa;
- stwierdzić wygaśnięcie interpretacji indywidualnej, jeżeli jest ona niezgodna z interpretacją ogólną wydaną w takim samym stanie prawnym;
- uchylić wydaną interpretację indywidualną i wydać postanowienie, jeśli w takiej samej sprawie wydana była interpretacja ogólna;

- zmienić to postanowienie w przypadku zmiany interpretacji ogólnej wskazanej w tym postanowieniu;
- uchylić powyższe postanowienie jeżeli przedstawione we wniosku stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe nie odpowiadają zagadnieniu będącemu przedmiotem wskazanej w postanowieniu interpretacji ogólnej, i rozpatrzyć wniosek o interpretację indywidualną.

Zmiana interpretacji indywidualnej następuje w odniesieniu do opisanego we wniosku stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego, na podstawie którego wydana została zmieniona interpretacja. Uchylenie lub stwierdzenie wygaśnięcia interpretacji indywidualnej oraz zmiana lub uchylenie postanowienia, o którym mowa następuje w formie postanowienia, na które służy zażalenie.

Wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej podlega opłacie w wysokości 40 zł, którą należy wpłacić w terminie 7 dni od dnia złożenia wniosku. W przypadku wystąpienia w jednym wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej odrębnych stanów faktycznych lub zdarzeń przyszłych pobiera się opłatę od każdego przedstawionego we wniosku odrębnego stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego. Opłata za wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej podlega zwrotowi wyłącznie w przypadku:

- wycofania wniosku – w całości;
- wycofania części wniosku w odniesieniu do przedstawionego w nim odrębnego stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego – w odpowiedniej części;
- uiszczenia jej w kwocie wyższej od należnej – w odpowiedniej części.

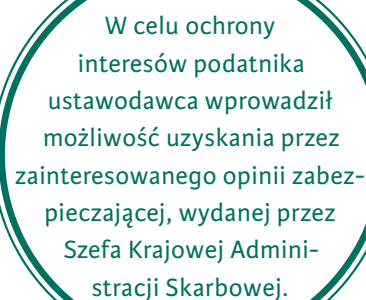
Zwrot nienależnej opłaty następuje nie później niż w terminie 7 dni od dnia zakończenia postępowania w sprawie wydania interpretacji. Zastosowanie się do interpretacji indywidualnej przed jej zmianą, stwierdzeniem jej wygaśnięcia lub przed doręczeniem organowi podatkowemu odpisu prawomocnego orzeczenia sądu administracyjnego uchylającego interpretację indywidualną może szkodzić wnioskodawcy, jak również

w przypadku nieuwzględnienia jej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej. W zakresie związanym z zastosowaniem się do interpretacji, która uległa zmianie, a której wygaśnięcie stwierdzono, lub interpretacji nieuwzględnionej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej, nie wszczynają się postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe, a postępowanie wszczęte w tych sprawach umarza się oraz nie nalicza się odsetek za zwłokę.

## 6.2 Opinie zabezpieczające

W celu ochrony interesów podatnika ustawodawca w Rozdziale 4 Działu IIIA OP wprowadził możliwość uzyskania przez zainteresowanego opinii zabezpieczającej, wydanej przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej (art. 119w). Wniosek zainteresowanego (bądź zainteresowanych występujących ze wspólnym wnioskiem) może dotyczyć czynności planowanej, rozpoczętej lub dokonanej. Powinien on zawierać dane istotne z punktu widzenia skutków podatkowych czynności, a zwłaszcza:

- dane identyfikujące wnioskodawcę;
- wskazanie podmiotów dokonujących czynności;
- wyczerpujący opis czynności wraz ze wskazaniem występujących pomiędzy podmiotami powiązań, o których mowa w art. 11 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych i art. 25 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych;
- wskazanie celów, których realizacji czynność ma służyć;
- wskazanie ekonomicznego lub gospodarczego uzasadnienia czynności;
- określenie skutków podatkowych, w tym korzyści podatkowych, będących rezultatem czynności objętych wnioskiem oraz



W celu ochrony interesów podatnika ustawodawca wprowadził możliwość uzyskania przez zainteresowanego opinii zabezpieczającej, wydanej przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej.

- przedstawienie własnego stanowiska w sprawie.

Do wniosku może być załączona dokumentacja dotycząca czynności, a w szczególności oryginały lub kopie umów lub ich projektów. Szef Krajowej Administracji Skarbowej może zwrócić się o wyjaśnienie wątpliwości co do danych zawartych we wniosku lub zorganizować spotkanie uzgodnieniowe w celu wyjaśnienia tych wątpliwości. Jeśli wniosek nie będzie spełniał wskazanych wyżej wymogów lub innych wymogów określonych przepisami prawa organ pozostawia go bez rozpatrzenia.

Szef Krajowej Administracji Skarbowej wydaje opinię zabezpieczającą bez zbędnej zwłoki, nie później niż w terminie 6 miesięcy od dnia otrzymania wniosku, jeżeli przedstawione we wniosku okoliczności wskazują, że do czynności tych nie ma zastosowania art. 119a OP. Do terminu tego nie wlicza się terminów i okresów przewidzianych w przepisach prawa podatkowego dla dokonania określonych czynności, okresów zawieszenia postępowania oraz okresów opóźnień spowodowanych z winy strony albo z przyczyn niezależnych od organu. Poprzez odpowiednie zastosowanie instytucji tzw. „milczącej” interpretacji indywidualnej, przekroczenie sześciomiesięcznego terminu będzie skutkowało przyjęciem fikcji pozytywnego załatwienia wniosku, czyli tzw. „milczącą” opinią (art. 140 w zw. z art. 119zf). Jeśli natomiast przedstawione we wniosku okoliczności wskazują, że powołany przepis będzie miał zastosowanie wówczas organ odmawia wydania opinii wskazując jednocześnie okoliczności świadczące o tym, że do czynności może mieć zastosowanie art. 119a. Odmowa wydania opinii zabezpieczającej winna zawierać pouczenie o prawie wniesienia skargi do sądu administracyjnego. Złożenie wniosku o wydanie opinii zabezpieczającej nie stanowi przeszkody do prowadzenia czynności sprawdzających, kontroli podatkowej, postępowania podatkowego lub kontroli celno-skarbowej. Wniosek o wy-

Kwota opłaty  
za wydanie  
takiej opinii wpłynie na ograniczone  
zainteresowanie tą  
instytucją.

danie opinii podlega opłacie w wysokości 20.000 zł, którą należy wpłacić w terminie 7 dni od dnia złożenia wniosku. Wysokość opłaty uzasadniano wysokim stopniem skomplikowania postępowania oraz koniecznością ponoszenia zwiększonych nakładów na jego prowadzenie. Postępowanie to ma bowiem obejmować nie tylko przepisy polskiego prawa podatkowego, ale również – z uwagi na podmioty będące nierezydentami, zaangażowane w opisane we wniosku konstrukcje prawne – będzie wymagało znajomości ustawodawstwa podatkowego innych państw, analizy dokumentów i umów, w tym również sporządzonych w językach obcych. Wy-

nika to m.in. z umiędzynarodowienia schematów unikania opodatkowania. Zgodzić należy się z twierdzeniem, że kwota opłaty za wydanie takiej opinii wpłynie na ograniczone zainteresowanie tą instytucją<sup>53</sup>. Zwrot wniesionej opłaty może nastąpić tylko w przypadku wycofania wniosku (w połowie) oraz w przypadku

uiszczenia jej w kwocie wyższej niż należna (w odpowiedniej części) nie później niż w terminie 7 dni od dnia zakończenia postępowania w sprawie wydania opinii zabezpieczającej. Wnioskodawcę obciążają także koszty postępowania, w tym koszty podróży i inne należności świadków, biegłych i tłumaczy, ustalone zgodnie z przepisami zawartymi w dziale 2 tytułu III ustawy z dnia 28 lipca 2005 r. o kosztach sądowych w sprawach cywilnych<sup>54</sup> oraz wynagrodzenie przysługujące biegłym i tłumaczom.

Wydana przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej opinia zabezpieczająca powinna zawierać w szczególności wyczerpujący opis czynności, której dotyczył wniosek, ocenę, że do czynności tej nie ma zastosowania przepis art. 119a oraz pouczenie o prawie wniesienia skargi do sądu administracyjnego. Szef Krajowej

<sup>53</sup> Zob. L. Eteł, *Cztery klauzule przeciwko unikaniu opodatkowania* [w:] *Międzynarodowe unikanie i uchylanie się od opodatkowania – zagadnienia wybrane*, D. Gajewski (red.) Warszawa 2017, s. 34–35.

<sup>54</sup> Dz.U. 2016, poz. 623, ze zm.

Administracji Skarbowej może z urzędu zmienić wydaną opinię zabezpieczającą lub odmowę wydania opinii zabezpieczającej, jeżeli jest ona sprzeczna z orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego lub Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Nowa procedura dotycząca wydawania opinii zabezpieczających w indywidualnych sprawach nie ma być ograniczona tylko do interpretacji przepisów prawa podatkowego, ale powinna szeroko ujmować możliwość zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, uwzględniając również zawarte w klauzuli aspekty gospodarcze planowanych działań i relacje korzyści ekonomicznych, gospodarczych i podatkowych. Przedmiotem opinii nie będzie zatem ocena stanowiska wnioskodawcy, ale ocena, czy w okolicznościach przedstawionych we wniosku istnieją przesłanki do zastosowania klauzuli<sup>55</sup>. Podmiot, który uzyskał opinię zabezpieczającą, w zakresie nią objętym będzie podlegał ochronie do dnia jej uchylecia lub zmiany. Ochrona ta będzie polegała na braku możliwości zastosowania klauzuli. Takiej samej ochronie będzie podlegał podmiot, którego wniosek nie został załatwiony w terminie. Zauważyć należy, że w postępowaniu dotyczącym wydania opinii znajdują odpowiednie zastosowanie przepisy regulujące procedurę wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego, zasady ogólne postępowania podatkowego, a także inne przepisy regulujące postępowanie podatkowe, dotyczące m.in. pełnomocnictw, doręczeń, obliczania terminów oraz wskazane przepisy procedury wydawania interpretacji indywidualnych. Procedura ta zawiera więc elementy dwóch obecnie obowiązujących

Nowa procedura dotycząca wydawania opinii zabezpieczających w indywidualnych sprawach powinna szeroko ujmować możliwość zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, uwzględniając również zawarte w klauzuli aspekty gospodarcze planowanych działań i relacje korzyści ekonomicznych, gospodarczych i podatkowych. Przedmiotem opinii będzie ocena, czy w okolicznościach przedstawionych we wniosku istnieją przesłanki do zastosowania klauzuli.

<sup>55</sup> Z Uzasadnienia do Rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy Sejmu VIII kad., nr 367, s. 37 i n.

W związku z wejściem w życie nowelizacji OP z dnia z 13 maja 2016 r., która wprowadziła przepisy o przeciwdziałaniu unikaniu opodatkowania, a zwłaszcza art. 119a § 1 i 119e pkt 1 pojawiły się wątpliwości, czy podatnicy, którzy wcześniej uzyskali interpretację indywidualną przepisów prawa podatkowego mogą korzystać z ochrony przewidzianej w art. 14m § 1 i 2 oraz 14k § 1 OP, wynikającej z zastosowania się do tej interpretacji. Przypomnieć bowiem trzeba, że na podstawie interpretacji wnioskodawca otrzymuje wyłącznie informację o poglądzie organu w danej sprawie, a następnie suwerennie podejmuje określone czynności na gruncie prawa podatkowego. Wydając interpretację indywidualną organ nie wypowiada się co do wyników prowadzonych ewentualnie w przyszłości postępowań kontrolnych lub podatkowych, lecz jedynie stwierdza, czy stanowisko wnioskodawcy jest prawidłowe i wskazuje podstawę prawną. Prawem podatnika jest zwrócić się do organu o interpretację indywidualną przepisów prawa podatkowego z myślą o uzyskaniu stanowiska co do pewnego, dopiero projektowanego zdarzenia, a stanowisko organu może stanowić dla niego swoistą poradę prawną spełniając funkcję

jęcych w OP procedur: procedury zawierania porozumień w zakresie stosowania cen transferowych (art. 20a i n.) oraz procedury wydawania interpretacji indywidualnych prawa podatkowego (art. 14a i n.).

W związku z wejściem w życie nowelizacji OP z dnia z 13 maja 2016 r., która wprowadziła przepisy o przeciwdziałaniu

unikaniu opodatkowania, a zwłaszcza art. 119a § 1 i 119e pkt 1 pojawiły się wątpliwości, czy podatnicy, którzy wcześniej uzyskali interpretację indywidualną przepisów prawa podatkowego mogą korzystać z ochrony przewidzianej w art. 14m § 1 i 2 oraz 14k § 1 OP, wynikającej z zastosowania się do tej interpretacji. Przypomnieć bowiem trzeba, że na podstawie interpretacji wnioskodawca otrzymuje wyłącznie informację o poglądzie organu w danej

Wydając interpretację indywidualną organ nie wypowiada się co do wyników prowadzonych ewentualnie w przyszłości postępowań kontrolnych lub podatkowych, lecz jedynie stwierdza, czy stanowisko wnioskodawcy jest prawidłowe i wskazuje podstawę prawną. Prawem podatnika jest zwrócić się do organu o interpretację indywidualną przepisów prawa podatkowego z myślą o uzyskaniu stanowiska co do pewnego, dopiero projektowanego zdarzenia, a stanowisko organu może stanowić dla niego swoistą poradę prawną spełniając funkcję

Wydając interpretację indywidualną organ nie wypowiada się co do wyników prowadzonych ewentualnie w przyszłości postępowań kontrolnych lub podatkowych, lecz stwierdza, czy stanowisko wnioskodawcy jest prawidłowe i wskazuje podstawę prawną.

Powszechną praktyką Ministra Rozwoju i Finansów stała się odmowa wszczęcia postępowania w sprawach dotyczących korzystania przez podatników z ochrony prawnej wynikającej z otrzymanej interpretacji indywidualnej w kontekście klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.

nie tylko gwarancyjną, ale również informacyjną. Wnioskodawca może być zainteresowany skutkami podatkowymi swojego potencjalnego zachowania, które dopiero projektuje, ale którego podjęcie uzależnia od wyniku interpretacji indywidualnej.

Powszechną prakty-

ką Ministra Rozwoju i Finan-

sów stała się jednak odmowa wszczęcia postępowania w sprawach dotyczących korzystania przez podatników z ochrony prawnej wynikającej z otrzymanej interpretacji indywidualnej w kontekście klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. W uzasadnieniach odmowy organ

wskazuje, że w sprawie wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej nie ma możliwości jego rozpatrzenia w oparciu o zastosowanie przepisów Działu II Rozdział 1a Ordynacji podatkowej – Interpretacje przepisów prawa podatkowego, ponieważ żądanie dotyczące potwierdzenia, że w sprawie nie znajdują zastosowania przepisy art. 119a oraz 119e OP wykracza poza procedurę regulującą wydawanie interpretacji indywidualnych, gdyż odnosi się do nowego trybu procesowego, w ramach którego Minister może dokonać oceny, czy w sytuacji przedstawionej przez podatnika znajdzie zastosowanie art. 119a Ordynacji podatkowej, czy też przepis ten nie będzie miał zastosowania. W jego ocenie uzyskanie takiej informacji nie jest możliwe w trybie interpretacji indywidualnej, ponieważ jest ona zastrzeżona dla opinii zabezpieczającej,

której wydawanie odbywa się zgodnie z przepisami Rozdziału 4 Działu IIIA OP, a dowolne zastępowanie trybów przewidzianych dla określonych rodzajów spraw nie może mieć miejsca. Nadto z art. 119y Ordynacji podatkowej wynika wprost tryb wydania opinii zabezpieczającej.

Takie stanowisko Ministra Rozwoju i Finansów wskazuje, że zmierza on do uchylania się od wydawania indywidualnych interpretacji, które mają stanowić dla podatników realną materialnoprawną ochronę, a nie jedynie informację, na rzecz opinii zabezpieczających<sup>56</sup>. Oznacza

to z jednej strony osłabienie ochrony prawnej podatników, a z drugiej

strony, rodzi wątpliwość,

czy Minister nie kieruje

się chęcią zwiększenia

dochodów budżetowych

nakładając podatników

do występowania

o wydanie opinii

zabezpieczających

objętych opłatą

w wysokości 20 000

zł, zamiast indywidualnych

interpretacji

przepisów prawa podatkowego

objętych opłatą w wysokości

40 zł.

Stanowisko Ministra Rozwoju i Finansów wskazuje, że zmierza on do uchylania się od wydawania indywidualnych interpretacji, które mają stanowić dla podatników realną materialnoprawną ochronę, a nie jedynie informację, na rzecz opinii zabezpieczających. Oznacza to z jednej strony osłabienie ochrony prawnej podatników, a z drugiej strony, rodzi wątpliwość, czy Minister nie kieruje się chęcią zwiększenia dochodów budżetowych nakładając podatników do występowania o wydanie opinii zabezpieczających objętych opłatą w wysokości 20 000 zł.

## 7. Wady i zalety wprowadzonych regulacji

Klauzula o przeciwdziałaniu unikania opodatkowania od daty jej wejścia w życie do polskiego prawa podatkowego budzi sprzeczne uczucia. W ślad za argumentami rządowymi jako największą zaletę regulacji wskazuje się szansę na uporządkowanie systemu prawa podatkowego i wyznaczenie granic dopuszczalnej optymalizacji podatkowej, przy jednoczesnym wzmocnieniu autonomii prawa podatkowego względem prawa

<sup>56</sup> Zob. wyroki WSA w Krakowie z dnia 13 stycznia 2017 r. (sygn. akt I SA/Kr 1380/16) oraz z dnia 11 kwietnia 2017 r. (sygn. akt I SA/Kr 115/17).



cywilnego<sup>57</sup>. Pozytywnie należy również ocenić wprowadzenie instrumentu opinii zabezpieczających, które pozwolą na zwiększenie pewności prawa i bezpieczeństwa podatników<sup>58</sup>, nieestety przy relatywnie wysokich kosztach uzyskania takich opinii, wynoszących 20 000 zł, co

Największą zaletą zdaje się być szansa na uporządkowanie systemu prawa podatkowego i wyznaczenie granic dopuszczalnej optymalizacji podatkowej, przy jednoczesnym wzmocnieniu autonomii prawa podatkowego względem prawa cywilnego.

klauzulowego w pierwszej instancji i związanie Szefa Krajowej Administracji Skarbowej obowiązkiem zasięgnięcia opinii Rady dopiero w momencie złożenia przez stronę stosownego wniosku w odwołaniu od decyzji, co może wpływać na przewlekłość postępowania.

Instrument opinii zabezpieczających pozwoli na zwiększenie pewności prawa i bezpieczeństwa podatników.

ogranicza dostępność tej regulacji i staje się możliwym do udźwignięcia tylko przez największych podatników. Mankamentem pozostaje także zrezygnowanie przez ustawodawcę w odesłaniu zawartym w art. 119zf OP do art. 14m OP, przez co do opinii zabezpieczających nie znajdzie wprost zastosowania reguła nieszkodzenia<sup>59</sup>.

Wśród wad klauzuli należy bezwzględnie wskazać na nieprecyzyjność sformułowania „sztuczności” transakcji, na której opiera się przecież cała konstrukcja omawianej instytucji<sup>61</sup>. Definicja sformułowana w art. 119b § 1 OP, nawet w zestawieniu z otwartym katalogiem przypadków, które ustawodawca w szczególności uznaje za „sztuczne”, nie daje

Wśród wad klauzuli należy bezwzględnie wskazać na nieprecyzyjność sformułowania „sztuczności” transakcji.

Bezpieczeństwo podatników powinno zwiększyć również powołanie do życia Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania, choć należy żałować, że

Wątpliwość budzi fakultatywność opinii Rady w toku postępowania klauzulowego w pierwszej instancji.

wymiernego obrazu sytuacji i na pewno będzie przedmiotem wielu wątpliwości interpretacyjnych. Zauważyć należy, że treść klauzuli w obecnym kształcie nie wyeliminowała błędów ustawodawcy popełnionych przy sformułowaniu zawartych w poprzedniej regulacji. Odwołanie się przy ocenie zbieżności działania do hipotetycznego kryterium „racjonalnego podmiotu trzeciego” nie zapewnia maksymalnej przewidywalności rozstrzygnięcia podejmowanego na podstawie klauzuli, stojąc w opozycji do wymagań zakreślonych w orzeczeniu TK, dotyczących art. 24b OP.

Bezpieczeństwo podatników powinno zwiększyć powołanie do życia Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania.

Rada wypowiadać się będzie wyłącznie w formie niewiążących opinii, które nie zagwarantują podatnikom bezpieczeństwa równego uzyskaniu indywidualnej opinii zabezpieczającej<sup>60</sup>. Wątpliwość budzi również fakultatywność opinii Rady w toku postępowania

Ogromne kontrowersje wzbudza tu zwłaszcza kwestia przyjętego przez ustawodawcę rozstrzygnięcia intertemporalnego oddziaływania klauzuli, stojąc w opozycji do wymagań zakreślonych w orzeczeniu TK, dotyczących art. 24b OP. Ogromne kontrowersje wzbudza tu zwłaszcza kwestia przyjętego przez ustawodawcę rozstrzygnięcia intertemporalnego oddziaływania klauzuli, stojąc w opozycji do wymagań zakreślonych w orzeczeniu TK, dotyczących art. 24b OP.

Treść klauzuli w obecnym kształcie nie wyeliminowała błędów ustawodawcy popełnionych przy sformułowaniu zawartych w poprzedniej regulacji.

<sup>57</sup> Por. Uzasadnienie do Rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy Sejmu VIII kad., nr 367, s. 5.

<sup>58</sup> Por. H. Filipczyk, *Stosowanie klauzuli...*, op. cit., s. 14.

<sup>59</sup> Szerzej Ł. Matusiakiewicz, *Opinie zabezpieczające przed stosowaniem przepisów o przeciwdziałaniu unikaniu opodatkowania*, LEX 2016/el.

<sup>60</sup> *Ordynacja Podatkowa 2017. Poradnik dla praktyków*, A. Mariański (red.), Ł. Chmielecki, A. Krajewska, A. Nowak-Piechota, B. Rodak, K. Sołowiec, M. Sroczyński, A. Tim, M. Wolska-Bryńska, Legalis 2017/el.

<sup>61</sup> Por. P. Rochowicz, *Klauzula jak karciany joker*, „Rzeczpospolita – Prawo co dnia” 2016, nr 7, s. 15.

li w aspekcie jego konstytucyjności, wiążący się treścią art. 7 ustawy z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz

Kontrowersje wzbudza kwestia przyjętego przez ustawodawcę rozstrzygnięcia intertemporalnego oddziaływania klauzuli w aspekcie jego konstytucyjności.

niektórych innych ustaw. Zgodnie z przywołaną regulacją, „przepisy art. 119a–119f ustawy zmienianej w art. 1 mają zastosowanie do korzyści podatkowej uzyskanej po dniu wejścia w życie ustawy nowelizującej”. W doktrynie podnosi się, że takie rozwiąza-

nie intertemporalne pozwalają obejmować skutkami wynikającymi z klauzuli również czynności podjęte przed wejściem w życie art. 119a i n. OP<sup>62</sup>. Takie rozwiązanie, jako przykład retrospektywności regulacji<sup>63</sup> wzbudza uzasadnione wątpliwości co do zgodności art. 119a OP w zw. z art. 7 ustawy nowelizującej<sup>64</sup>. Skoro bowiem pewność prawa to

Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania nie może być interpretowana w sposób umożliwiający jej retroaktywne lub retrospektywne stosowanie.

także brak retrospektywności, to granice czasowe tej pewności prawa powinno wyznaczać naturalne zakończenie czerpania korzyści podatkowych przyznanych w przeszłości, przed zmianą polityki podatkowej ustawodawcy (realizowanej przez poprzednie rządy), wskutek czego klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania nie może być interpretowana w sposób umożliwiający jej retroaktywne lub retrospektywne stosowanie<sup>65</sup>.

<sup>62</sup> Por. H. Dzwonkowski, *Komentarz do art. 119a Ordynacji Podatkowej*, Legalis 2016/el.

<sup>63</sup> Szerzej na temat pojęcia retrospektywności i konstytucyjnych uwarunkowań przyjęcia takiego rozwiązania intertemporalnego (por. wyrok TK z dnia 18 października 2006 r., sygn. akt P 27/05, Legalis/el.).

<sup>64</sup> Por. szerzej H. Filipczyk, *Reguła intertemporalna...*, *op. cit.*, s. 7–20.

<sup>65</sup> M. Kolibski, K. Turzyński, *Reguła intertemporalna...*, *op. cit.*, s. 21–25.

Szkoda również, że polski ustawodawca, wbrew międzynarodowemu wytycznym<sup>66</sup>,

nie zdecydował się na opracowanie i opublikowanie wyraźnych, przystępnych dla podatnika wytycznych lub wskazówek co do przypadków zastosowania klauzuli. Naraża to wielu

Polscy ustawodawca, wbrew międzynarodowemu wytycznym, nie zdecydował się na opracowanie i opublikowanie wyraźnych, przystępnych dla podatnika wytycznych lub wskazówek co do przypadków zastosowania klauzuli.

podatników na niepew-

ność co do ich sytuacji, przynajmniej do czasu, gdy opublikowane zostaną pierwsze opinie Rady oraz opinie zabezpieczające. Natomiast pozytywnie należy ocenić zgodność polskiej klauzuli z wymogami prawa unijnego, zwłaszcza nowej

dyrektywy Rady UE 2016/1164 z 12 lipca 2016 r. normującej przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, w której zawarte są regulacje dotyczące zwalczania sztucznych transakcji, których zasadniczym celem jest uzyskanie korzyści podatkowych niezgodnych z celem ustawy podatkowej.

Odnosząc się do oceny przyjętej obecnie regulacji – choć niewątpliwie szerszej i bardziej dopracowanej od swej poprzedniczki – nie sposób pozbyć się przekonania, że nie usuwa ona wszystkich mankamentów i wątpliwości na jakie wskazywano jeszcze w orzeczeniu TK z dnia 11 maja 2004

Obecna regulacja nie usuwa wszystkich mankamentów i wątpliwości na jakie wskazywano jeszcze w orzeczeniu TK z dnia 11 maja 2004 roku. Z drugiej strony zaś uwzględniając zarzuty TK i doprecyzowując definicję instytucja ta zatraciła cechy klauzuli generalnej.

<sup>66</sup> Por. *Tax Controversy and Dispute Resolution Alert: General anti-avoidance rules: What are the key elements to a balanced approach*, June 2002, s. 2–3, <http://www.pwc.com/gx/en/tax/newsletters/tax-controversy-dispute-resolution/assets/pwc-general-anti-avoidance-rules.pdf> (dostęp 5.05.2017).

roku. Z drugiej strony zaś uwzględniając zarzuty TK i doprecyzowując definicję instytucja ta zabrała cechy klauzuli generalnej.

## 8. Wpływ klauzuli na zjawisko unikania opodatkowania

Zgodnie z zamierzeniami polskiego ustawodawcy, klauzula ma uporządkować system prawa podatkowego, wyznaczając poprzez swoją

treść i praktykę stosowania granice dopuszczalnej optymalizacji podatkowej<sup>67</sup>. Przewiduje się, że wprowadzenie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania przełoży się na zwiększenie dochodów budżetu Państwa o 50 mln zł w 2017 r., a o 100 mln zł w 2018 r. i w latach następnych<sup>68</sup>.

Przyjęty sposób rozumowania projek-

todawców jest prosty i zakłada skuteczność weryfikacji działań zmierzających do unikania opodatkowania, oszacowania podstawy opodatkowania zgodnie z rzeczywistością (i wyżej opodatkowaną) treścią kwestionowanego stosunku prawnego, przy jednoczesnej prewencji w zakresie przekonywania podatników do odstępowania od podobnych rozwiązań w przyszłości.

Abstrahując od optymizmu projektodawców nowelizacji Ordynacji, należy zastanowić się, czy wprowadzenie klauzuli faktycznie doprowadzi do zwalczania zjawiska pejoratywnie ocenianego przez ustawodawcę jakim jest unikanie opodatkowania. Wskutek braku precy-

<sup>67</sup> Uzasadnienie do Rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy Sejmu VIII kad., nr 367, s. 19.

<sup>68</sup> *Ibidem*, s. 49.

zji przyjętej regulacji na jej wprowadzeniu mogą ucierpieć podmioty, które nie działały z zamiarem uniknięcia opodatkowania, lecz których działania biznesowe zostaną negatywnie ocenione przez organy podatkowe (do których będzie przecież należała ocena wzorca zachowania „racjonalnego podmiotu trzeciego” i zgodności zachowania podatnika z tym wzorcem<sup>69</sup>). W zestawieniu ze znacznymi kosztami uzyskania opinii zabezpieczającej, istniejący w tym zakresie brak pewności prawa jest rażący. Klauzula niewątpliwie stanowi ingerencję w swobodę kształtowania działalności gospodarczej prowadzonej przez polskich podatników, którzy zostali pozbawieni przyznanej im wcześniej możliwości takiego ukształtowania swoich interesów, który gwarantuje im możliwość zapłaty jak najniższych podatków, przy wykorzystaniu obowiązujących przepisów.

Chociaż niewątpliwie Rada do spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania ma być gwa-

rantem sprawiedliwości postępowań,

w których zastosowano klauzulę

przeciwko unikaniu opo-

datkowania, to w wą-

tpliwość należy poddać

próby ograniczenia jej

pozycji. Negatywnie

należy przede wszystkim

ocenić fakultatywność

zasięgania opinii Rady przez

Szefa Krajowej Administra-

cji Skarbowej w pierwszym

stadium postępowania. Nato-

miast związanie go obowiązkiem

zasięgnięcia opinii dopiero w momen-

cie złożenia stosownego wniosku w odwołaniu

złożenia stosownego wniosku w odwołaniu

<sup>69</sup> Należy zastanowić się, czy zakres przydanej organom podatkowym swobody nie jest zbyt szeroki. Trybunał Konstytucyjny już wcześniej wskazywał bowiem, że „Ustawodawca nie może poprzez niejasne formułowanie tekstu przepisów pozostawiać organom mającym je stosować nadmiernej swobody przy ustalaniu w praktyce zakresu podmiotowego i przedmiotowego ograniczeń konstytucyjnych wolności i praw jednostki” (por. wyrok TK z dnia 8 grudnia 2009 r., sygn. akt K 7/08).

od decyzji może w istocie niepotrzebnie przedłużyć postępowanie. Nietrudno bowiem przewidzieć, że każdy podatnik niezadowolony z decyzji tego organu będzie szukał pomocy i ubiegał się o wydanie opinii przez Radę, którą będzie mógł wykorzystać jako ewentualny dowód w postępowaniu przed sądem administracyjnym.

Istotnym problemem jest także niewiążący charakter rozstrzygnięć Rady – w przypadku uzyskania negatywnej opinii Rady do zastosowania klauzuli organ ma jedynie obowiązek ustosunkowania się do tej opinii w uzasadnieniu do decyzji<sup>70</sup>. Taka regulacja może sprowadzić Radę wyłącznie do roli pozbawionego faktycznych uprawnień podmiotu legalizującego działania

Szafa Krajowej Administracji Skarbowej, w ramach którego pozostanie określenie jej charakteru, tzn. czy będzie ona ciałem doradczym, chroniącym interesy uczciwego podatnika, mającym realny wpływ na kształt wydawanych decyzji, czy też jedynie kolejną instytucją fasadową rodzącą niepotrzebne nadzieje wśród rzetelnych podatników wykorzystujących przyznane przez ustawodawcę ulgi, zwolnienia, odliczenia, transakcje restrukturyzacyjne czy zróżnicowane formy prawne prowadzenia działalności gospodarczej i jej opodatkowania.

<sup>70</sup> Wynika to z treści art. 210 § 2c OP.

Pozostaje niewiadomym, czy skutkiem wprowadzenia klauzuli nie będzie przymuszenie podatników do przeniesienia ośrodków prowadzonej działalności gospodarczej do innych państw, stosujących mniej restrykcyjne rozwiązania w tym względzie. Nie po raz pierwszy byłibyśmy bowiem świadkami stosowania przez podatników metody „żabich skoków” i przeniesienia swojej działalności do krajów gwarantujących największą efektywność podatkową. Czas pokaże,

czy wdrożenie klauzuli przełoży się na rzeczywiste zwiększenie wpływów do budżetu, przy jednoczesnym powstrzymaniu się organów od ingerencji w działalność podatników, którzy nie są nastawieni na unikanie opodatkowania, natomiast test racjonalnego podmiotu trzeciego będzie przez organy podatkowe wykorzystywany w sposób wyważony i sensowny, z uwzględnieniem postanowień i treści art. 2a OP<sup>71</sup>, który stanowi, że niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika.

<sup>71</sup> Por. D. Adamski, *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania – powtarzanie zakleć zamiast naprawy systemu*, „Analizy Forum Obywatelskiego Rozwoju” 2016, nr 3, s. 7, <http://www.for.org.pl/pl/a/3776,Analiza-22016-Klauzula-przeciwko-unikaniu-opodatkowania-powtarzanie-zaklecc-w-miejsce-naprawy-systemu> (dostęp 5.05.2017).

## Abstract

### General anti-abuse rule. Legal and tax aspects

The article covers the legal and tax aspects of the implementation of general anti-avoidance clause in Polish tax law, including the historical outline of the clause, its essence, and the usefulness of achieving the legislator's intended effects. The article deals with the disadvantages and advantages of the clause, its compliance with constitutional regulations, as well as the institution of GAAR protective tax opinions and the position of the Council on counteracting tax evasion.

Keywords: clause, artificial construction, avoidance, anti-avoidance, taxation

Istotnym problemem jest także niewiążący charakter rozstrzygnięć Rady. Taka regulacja może sprowadzić Radę wyłącznie do roli pozbawionego faktycznych uprawnień podmiotu legalizującego działania Szafa Krajowej Administracji Skarbowej.

Czy skutkiem wprowadzenia klauzuli nie będzie przymuszenie podatników do przeniesienia ośrodków prowadzonej działalności gospodarczej do innych państw, stosujących mniej restrykcyjne rozwiązania w tym względzie?

## Bibliografia

- Adamski D., *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania – powtarzanie zakłęb zamiast naprawy systemu*, „Analizy Forum Obywatelskiego Rozwoju” 2016, nr 3.
- Adamski D., *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania – powtarzanie zakłęb zamiast naprawy systemu*, „Analizy Forum Obywatelskiego Rozwoju” 2016.
- Bartosiewicz A., Kubacki R., *Glosa do uchwały NSA z dnia 24 listopada 2003 r., FSA 3/03*, „Glosa” 2004.
- Dzwonkowski H., *Komentarz do art. 119a Ustawy Ordynacja Podatkowa*, Legalis 2016/el.
- Dzwonkowski H., *Komentarz do art. 119a Ordynacji Podatkowej*, Legalis 2016/el.
- Etel L., *Cztery klauzule przeciwko unikaniu opodatkowania [w:] Międzynarodowe unikanie i uchylanie się od opodatkowania – zagadnienia wybrane*, Gajewski D. (red.), Warszawa 2017.
- Filipczyk H., *Reguła intertemporalna klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania w świetle standardów konstytucyjnych*, „Przegląd Podatkowy” 2016, nr 9.
- Filipczyk H., *Stosowanie klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania – zagadnienia wybrane*, „Monitor Podatkowy” 2016, nr 7.
- Glumińska-Pawlic J., *Rola Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania w kształtowaniu polityki przeciwdziałania międzynarodowemu unikaniu opodatkowania [w:] Międzynarodowe unikanie i uchylanie się od opodatkowania – zagadnienia wybrane*, Gajewski D. (red.), Warszawa 2017.
- Guzek M., Stefaniak M., *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania*, „Monitor Podatkowy” 2016, nr 11.
- Kolibski M., Turzyński K., *Reguła intertemporalna klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania w świetle standardów konstytucyjnych – polemika*, „Przegląd Podatkowy” 2016, nr 12.
- Komar A., *Ordynacja podatkowa na cenzurowanym*, „Przegląd Podatkowy” 1995, nr 11.
- Kubista B., *Czy w polskim prawie podatkowym jest miejsce na klauzulę o unikaniu podwójnego opodatkowania? [w:] Czy w Polsce istnieje system podatkowy?*, Glumińska-Pawlic J. (red.), Katowice 2016.
- Kujawski G., *Definicja unikania opodatkowania (obejścia prawa podatkowego) [w:] Klauzula generalna unikania opodatkowania*, Wolters Kluwer 2017, LEX 2017/el.
- Mastalski R., *Ordynacja podatkowa. Charakter i cel regulacji*, „Przegląd Podatkowy” 1995, nr 12.
- Matusiakiewicz Ł., *Opinie zabezpieczające przed stosowaniem przepisów o przeciwdziałaniu unikaniu opodatkowania*, LEX 2016/el.
- Militz M., Waško J., *Rządowe rozwiązania w walce z nadużyciami w VAT*, „Przegląd Podatkowy” 2016, nr 10.
- Nykiel W., Wilk M., *Nieprzydatność art. 199a § 2 ordynacji podatkowej w walce z unikaniem opodatkowania a następstwa czynności pozornych*, „Przegląd Podatkowy” 2017, nr 2.
- Ordynacja Podatkowa 2017. Poradnik dla praktyków*, Mariański A. (red.), Chmielecki Ł., Krajewska A., Nowak-Piechota A., Rodak B., Sołowiec Ł., Sroczyński M., Tim A., Wolska-Bryńska M., Legalis 2017/el.
- Ostrowski J., *Siedem rad na nowelizację Ordynacji podatkowej*, „Monitor Podatkowy” 2003, nr 1.
- Rochowicz P., *Klauzula jak karciany joker*, „Rzeczpospolita – Prawo co dnia” 2016, nr 7.
- Stefaniak M., *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania – czy jest zagrożeniem dla podatników?*, „Przegląd Podatkowy” 2014, nr 12.
- Winiarski K., *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania a obejście i nadużycie prawa podatkowego*, „Przegląd Prawa Publicznego” 2015, nr 12.



Centrum Analiz i Studiów Podatkowych  
Centre for Analysis and Studies of Taxation

· WYDAWCA ·

CENTRUM ANALIZ I STUDIÓW PODATKOWYCH · Warszawa 02-554 · Al. Niepodległości 162

DOMINIK J. GAJEWSKI (redaktor naczelny) · SEBASTIAN SKUZA (sekretarz redakcji) · GRZEGORZ GOŁĘBIEWSKI

· KONTAKT ·

analizystudiacasp@gmail.com · www.sgh.waw.pl/casp