

Sugerowane cytowanie:

Wyrzykowski, W. (2016). Klauzula obejścia prawa podatkowego a zasada *in dubio pro tributario*: zależności i kontrowersje. *International Entrepreneurship Review* (previously published as *Przedsiębiorczość Międzynarodowa*), 2(1), 121-138.

Klauzula obejścia prawa podatkowego a zasada *in dubio pro tributario*: zależności i kontrowersje

Wojciech Wyrzykowski

Politechnika Gdańska
Wydział Zarządzania i Ekonomii
Katedra Przedsiębiorczości i Prawa Gospodarczego
ul. Gabriela Narutowicza 11/12, 80-233 Gdańsk
e-mail: biuro@wyrzykowski.pl

Streszczenie:

Od stycznia 2016 r. do przepisów Ordynacji podatkowej wprowadzono zasadę rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika. Oczekuje się, że w I kwartale tego roku¹ wprowadzona zostanie również kontrowersyjna zasada określana mianem klauzuli obejścia prawa podatkowego. Celem opracowania jest wykazanie, w jaki sposób mogłyby obok siebie egzystować dwa zupełnie skrajne rozwiązania: zasada *in dubio pro tributario*, stawiająca podatnika w sprawach wątpliwych w pozycji dominującej oraz klauzula obejścia prawa podatkowego, nadająca organom prawo do samodzielnej interpretacji skutków podatkowych zawieranych umów w sytuacji, gdy ich celem było obejście prawa podatkowego i obniżenie ciężaru daninowego. Podjęta została próba oceny, czy zasada rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika nie będzie w sprzeczności z proponowanymi zapisami klauzuli omijania prawa podatkowego. Czy w wyniku wprowadzenia tych zmian, polskie prawo podatkowe stanie się bardziej przyjaznym, zrozumiałym i akceptowalnym przez podatników, czy też obszary wątpliwości, niezrozumienia oraz konfliktów z organami podatkowymi jeszcze się bardziej pogłębią?

Słowa kluczowe: podatki; unikanie opodatkowania; obejście prawa podatkowego

Klasyfikacja JEL: K10, K20

1. WPROWADZENIE

Długotrwały światowy kryzys gospodarczy powoduje, że wiele państw zmienia swoją politykę podatkową i decyduje się na prowadzenie bardziej restrykcyjnej polityki fiskalnej. W Polsce w 2015 r. największe zainteresowanie i emocje wśród przedsiębiorców wzbudzały dwa projekty zmian w przepisach Ordynacji podatkowej. Mają one dla nich krańcowo odmienne znaczenie, a skutki ich niedoskonałego

¹ Należy zaznaczyć, iż artykuł bazuje na stanie prawnym obowiązującym do stycznia 2016 r. Z tego względu nie było możliwe powołanie się na nową Ustawę z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. 2016 poz. 846).

wdrożenia mogą mieć zupełnie odmienne – od oczekiwanych przez ustawodawcę – zastosowanie i konsekwencje.

Pierwsze z rozwiązań, ostatecznie wprowadzone do ustawy, to zasada rozstrzygnięcia wątpliwości prawnych na korzyść podatnika. Stanowi ona istotny krok w kierunku poprawy sytuacji przedsiębiorców. Spotkała się ona jednak z mocną krytyką doktryny prawa podatkowego, budząc sprzeczne oceny, a nawet emocje. Dotyczy to zarówno obszaru zasadności wprowadzenia rozwiązania znajdującego się już w Konstytucji RP, jak i wykładni jego możliwości praktycznego stosowania.

Drugie rozwiązanie ma służyć zupełnie odmiennym celom, a mianowicie ograniczeniu prawa do optymalizacji podatkowej oraz nadaniu organom podatkowym arbitralnego prawa do oceny podatkowych skutków zawieranych przez podatników umów. Planuje się również ograniczanie prawa do urzędowej interpretacji prawa podatkowego, uzasadniając to spodziewanym uproszczeniem przepisów podatkowych. Istnieją jednak duże obawy, że – podobnie jak to było do tej pory – skończy się jedynie na ograniczeniu prawa do interpretacji.

Klauzula obejścia prawa podatkowego występuje w ponad 25 porządkach prawnych, zarówno w krajach charakteryzujących się niskim poziomem szarej strefy podatkowej, jak np. w Niemczech, Szwecji czy Szwajcarii, ale również w krajach, w których jej udział jest wysoki, np. w Chinach, Brazylii czy we Włoszech. Również Komisja Europejska skierowała zalecenie do krajów członków UE w sprawie ograniczania agresywnego planowania podatkowego (grudzień 2012 r.). Klauzula jest zatem rozwiązaniem, które może istnieć w systemie prawa podatkowego i nie szkodzić podatnikom. Dotychczasowe próby jej wprowadzania w Polsce albo były kwestionowane przez Trybunał Konstytucyjny, albo decydowano o ich zaniechaniu w procesach przygotowania legislacyjnego. Jednak, jak się wydaje, nie da się uniknąć jej ostatecznego wprowadzenia do przepisów Ordynacji podatkowej².

Celem opracowania jest wykazanie, w jaki sposób mogłyby obok siebie egzystować zupełnie skrajne dwa rozwiązania: zasada *in dubio pro tributario*, stawiająca w sprawach wątpliwych podatnika w pozycji dominującej oraz klauzula obejścia prawa podatkowego, nadająca organom prawo do samodzielnej interpretacji skutków podatkowych zawieranych umów w sytuacji, gdy ich celem było obejście prawa podatkowego i obniżenie ciężaru daninowego.

Podjęta została próba oceny, czy konfrontacja wprowadzonego od 1 stycznia 2016 r. rozwiązania dotyczącego rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika nie będzie w sprzeczności z proponowanymi zapisami, odnoszącymi się do nowo wprowadzanej treści klauzuli omijania prawa podatkowego. Czy w wyniku wprowadzenia tych zmian polskie prawo podatkowe stanie się bardziej przyjaznym, zrozumiałym i akceptowalnym przez podatników czy też obszary wątpliwości, niezrozumienia oraz konfliktów z organami podatkowymi jeszcze się bardziej pogłębią?

² W dniu 23 grudnia 2015 r. złożono do Rządowego Centrum Legislacyjnego projekt ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa, zawierający rozwiązania w zakresie klauzuli obejścia prawa podatkowego (Minister Finansów, 2015).

Wykorzystane zostaną także doświadczenia i sformułowania tych klauzul w prawodawstwie innych krajów.

2. ZASADA *IN DUBIO PRO TRIBUTARIO*

Spośród kilkunastu elementów kształtujących poczucie bezpieczeństwa podatkowego jednym z najważniejszych jest jakość tworzonego prawa. Jeśli prawo jest trudne w interpretacji, to niewłaściwym w państwie prawa jest obarczanie skutkami powyższego obywateli. W opinii podatników w Polsce prawo podatkowe jest niejasne, normy prawa są niejednoznaczne podlegające zmiennym wykładniom i stwarzające permanentne spory z organami podatkowymi (Wyrzykowski, 2013). Jedyne nieznaczną poprawę wniosła to tego stanu rzeczy instytucja interpretacji podatkowych, a coraz większa liczba kwestionowanych decyzji podatkowych oraz spraw kierowanych do sądów administracyjnych jest z jednej strony wyrazem wzrastającej nieakceptacji prawa podatkowego przez przedsiębiorców, a z drugiej strony, co jest bardziej pocieszające, jest świadectwem większej kompetencji podatników w ocenie możliwości realizacji własnego rozumienia przepisów. W kwestii polskich interpretacji wypowiadał się często w ostatnich latach również Europejski Trybunał Sprawiedliwości.

Podjmując próbę modyfikacji polskiego prawa podatkowego, mając na względzie kompromis pomiędzy potrzebą zachowania równowagi budżetowej, znajdującą swoje podstawy w art. 84 Konstytucji, oraz zakazem nieuzasadnionej ingerencji władzy publicznej w prawa podatników, mającym również uzasadnienie konstytucyjne (art. 31 ust 3 ustawy zasadniczej), z dniem 1 stycznia 2016 r. wprowadzono do ustawy Ordynacja podatkowa nowy zapis ustanawiający zasadę „*in dubio pro tributario*”. Nowy zapis art. 2a brzmi: „*niedające się usunąć wątpliwości, co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika*”. Wprowadzenie tego rozwiązania, na pewno niepogarszającego dotychczasowej sytuacji podatników, wywołało jednak wiele sporów, których analiza pozwala na wyciągnięcie wniosków o wątpliwej ostatecznie wartości wprowadzonej zmiany. Z jednej strony w piśmiennictwie wielokrotnie podkreślano konieczność wprowadzenia takiego rozwiązania, które miało stać się fundamentalnym narzędziem ochrony w procesie samoobliczania podatków. Miało ono gwarantować nie obciążanie podatników skutkami niejasnych i podlegających częstym zmianom przepisów prawa podatkowego (Mariański, 2009). Z drugiej strony doktryna powszechnie wyrażała opinię o zbędności wprowadzonego rozwiązania, jego niejasności i niewiele wnoszącego do sposobów rozstrzygania spraw podatkowych, uznając nawet je za rozwiązanie „psujące” polskie prawo podatkowe oraz „bubel prawny”. Stawiane zarzuty dotyczą dwóch głównych aspektów. Pierwszy z nich kwestionuje zasadność ustawowego zapisu zasady, której fundamenty znajdują się w Konstytucji. Druga grupa zastrzeżeń dotyczy samej konstrukcji normy prawnej stanowiącej kontynuację złych tradycji tworzenia polskiego prawa podatkowego. Polega ona na użyciu słów nie do końca jednoznacznych oraz konstrukcji normy prawnej w sposób zbyt ogólnikowy, hasłowy i życzeniowy, niepozwalający na jej

praktyczne stosowanie³. Zapis wzbudza zastrzeżenia z punktu widzenia reguł poprawnej legislacji i wystarczającej określoności tworzonych norm prawa.

Potrzebę zawarcia zapisu klauzuli bezpośrednio w prawie proceduralnym czy materialnym zakwestionowała również Rada Legislacyjna: „Rada Legislacyjna, pragnie podkreślić, że zasada *in dubio pro tributario* jest już trwałym elementem systemu prawa, stosowanym powszechnie w praktyce. Jej potwierdzenie w prawie pozytywnym nie jest co prawda niezgodne z Konstytucją, lecz wpisywanie do ustawy jednej z wielu dyrektyw interpretacyjnych prawa podatkowego jest zabiegiem nieznanym polskiemu systemowi prawnemu i jako takie jest sceptycznie oceniane przez Radę Legislacyjną”⁴. W zasadzie nie kwestionując opinii w zakresie braku potrzeby umieszczania klauzuli, jako nowego dodatkowego zapisu w Ordynacji podatkowej, trudno się jednak zgodzić z opinią o powszechności stosowania zasady w praktyce. Wystarczy zapoznać się z wynikami badań dotyczących oceny polskiego systemu prawa podatkowego przez przedsiębiorców. Wprowadzenie przepisu nie odsuwa na dalszy plan instytucji wykładni prawa podatkowego, gdyż zastosowanie omawianej zasady może mieć miejsce dopiero wówczas, gdy dotychczasowa wykładnia nie pozwala na rozwiązanie istniejącego stanu faktycznego i prawnego.

Bezpieczeństwo prawne i ekonomiczne podatnika oparte jest na zasadzie pewności prawa oraz zaufania obywateli do państwa. Wartości te znajdują swoje naczelnymiejsce w przepisach ustawy zasadniczej określającej zasadę demokratycznego państwa prawa (Konstytucja RP, art. 2) oraz w art. 84 wprowadzającym zasadę ustawowej regulacji opodatkowania. Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika wywodzi się również z zasady wolności gospodarczej oraz konstytucyjnej ochrony własności. Konstrukcja wprowadzonej do ustawy normy prawnej powoduje, że skutki wprowadzenia zasady *in dubio pro tributario* są trudne do przewidzenia. Problemem jest wykładnia oraz praktyczne stosowanie poszczególnych słów użytych w przepisie. Są nimi określenia typu: „*niedające się usunąć wątpliwości*”, „*treść przepisów prawa podatkowego*” oraz „*korzyść podatnika*”. Kto zatem będzie decydował o tym, że istniejące wątpliwości nie dają się usunąć? Czy wątpliwości będzie miał podatnik czy też urzędnik organu podatkowego? Który z nich będzie o tym rozstrzygał? W którym momencie podatnik będzie miał prawo już interpretować niespójny i niejasny przepis na swoją korzyść. Jak dalece dotychczas stosowana wykładnia prawa będzie na tyle niewystarczająca, aby odwołać się ostatecznie do *niedających się usunąć wątpliwości*? Dlaczego można oczekiwać, że po wprowadzeniu przedmiotowego przepisu administracja podatkowa będzie przyznawać się do własnych wątpliwości interpretacyjnych? Przecież równie skutecznie i to w oparciu o przepisy Konstytucji mogła to robić dotychczas.

³ Obawy w tym zakresie wyraził również Prezydent RP w piśmie z dnia 9 grudnia 2014 r. skierowanym do Marszałka Sejmu RP: „*Proponowane brzmienie przepisu jest nieprecyzyjne, nie oddaje w sposób właściwy złożonej problematyki wykładni prawa i może przyczynić się do wywołania szeregu sporów na tle jego rozumienia i stosowania*”.

⁴ Opinia z 13 marca 2015 r. o projekcie stanowiska Rządu wobec prezydenckiego projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustawach. Rada legislacyjna przy Prezesie Rady Ministrów, znak RL-3-3-3/15.

Należy uznać, że jedyną korzyścią może być wzmocnienie prawnego oparcia sądów, które uzyskują dodatkowe wsparcie prawne nakładające wręcz obowiązek rozstrzygnięcia przez nie spraw wątpliwych na korzyść podatnika. Ostatecznie należy zapytać o to, jak dalece zasada *in dubio pro tributario* będzie stawiana nad zasadą *in dubio pro fisco*⁵. Również niewłaściwie jest określony obszar, którego wątpliwości mogą dotyczyć. W praktyce, bowiem zdecydowanie więcej kłopotów i wątpliwości mamy z oceną stanu faktycznego a nie stanu prawnego. Ponadto należy wyjaśnić, co oznacza pojęcie „korzyści podatnika”. Co należy uznawać za korzyść podatnika i jej granice? Jaki stan prawny oznaczać będzie uzyskanie takich korzyści? Czy korzyścią będzie np. jedynie odstępienie od karania, przyznanie ulgi podatkowej czy obniżanie zobowiązania podatkowego?

Wprowadzenie zasady *in dubio pro tributario* nie zwalnia ustawodawcy od obowiązku podstawowego, jakim jest tworzenie dobrego prawa. Na pewno wprowadzenie przedmiotowej klauzuli nie może takiego procesu zastąpić. Mimo konieczności budowania silniejszej niż dotychczas pozycji, trudno uznać, że przyjęta pozycja prawna i konstrukcja samej normy prawnej w postaci zasady *in dubio pro tributario*, szczególnie w procesie postępowania podatkowego oraz w sądownictwie, przyniesie radykalne rozwiązanie. Wprost przeciwnie można obawiać się, że przepis art. 2a będzie w praktyce przepisem martwym. Wprowadzenie zapisu jest jedynie konsekwencją zasad konstytucyjnych, ale należy mieć nadzieję, że wzmocni ona mimo wszystko pozycję podatników. Organy podatkowe, na których w postępowaniu podatkowym ciąży ciężar dowodowy będą bardziej zobowiązane do wykazania jednoznaczności oceny stanu faktycznego i prawnego, a w przypadku braku takiej jednoznaczności będą zobowiązane do stosowania zasady rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika.

3. ISTOTA KLAUZULI OBEJŚCIA PRAWA PODATKOWEGO

Unikanie i uchylanie się od płacenia podatków istnieje tak długo, jak istnieją same podatki. Już w prawie rzymskim zawarto normę, że „przeciwko ustawie działa ten, kto działa w sposób sprzeczny z brzmieniem ustawy, natomiast oszukańczo wobec ustawy działa ten, kto, postępując w sposób zgodny z brzmieniem ustawy obchodzi jej intencje” (Radwański, 2008). W nowoczesnym prawie podatkowym w XIX wieku wprowadzono pierwsze rozwiązanie prawne, posiadające charakter rozwiązań sankcjonujących próbę ominięcia rozwiązań podatkowych⁶. Obejście prawa podatkowego od dawna jest jednym z najważniejszych zagadnień zarówno w aspekcie teoretycznym, jak i praktycznym (Radzikowski, 2010).

Wyróżnia się trzy podstawowe formy zmniejszania ciężaru podatkowego: planowanie podatkowe, unikanie opodatkowania oraz uchylanie się od opodatkowania. Wszystkie metody stanowią narzędzie działania racjonalnego podatnika, jednak nie zawsze odbywa się to zgodnie z prawem i często niezgodnie z intencją

⁵ Zasada oznacza dokonywanie wykładni zgodnie z interesem organu administracyjnego ściągającego podatki.

⁶ Commonwealth of Australia (1915): „każda czynność, która ma lub zamierza mieć wpływ bezpośrednio lub pośrednio na wykonanie przepisów ustawy – jest nieważna z punktu widzenia podatkowego”.

organu administracyjnego ściągającego podatki. Działanie zgodne z prawem nie powinno stanowić problemu podatkowego. Działania ewidentnie naruszające prawo powinny zawsze być kwestionowane i spotykać się z określoną reakcją organów podatkowych. Problem tkwi jednak w tym, że granica dzieląca działania prawnie dopuszczalne i te kwestionowane nigdy nie będzie wyraźnie oznaczona. Również problemem jest określenie, w jak dużym stopniu organy podatkowe powinny być wyposażone w narzędzia kwestionowania czynności prawnych, w związku z towarzyszącymi tym czynnościom następstwami podatkowymi. Inicjatywa wprowadzania tzw. „klausuli obejścia prawa podatkowego” jest odpowiedzią na zjawiska tworzenia przez podatników sztucznych konstrukcji prawnych, niewłaściwych dla faktycznych zdarzeń gospodarczych, których jedynym celem jest uzyskanie korzyści podatkowej, w zakresie, w jakim przepisy podatkowe tego nie przewidują.

W związku z tym należy wyróżnić planowanie podatkowe, które można zdefiniować jako zgodne z przepisami prawa oraz oczekiwaniami ustawodawcy działania podatnika, związane ze stymulacyjnymi propozycjami rozwiązań prawno-podatkowych oraz obchodzenie prawa podatkowego, w wyniku którego dochodzi do naruszenia norm podatkowych. W związku z tym poszczególne kraje podejmują działania zmierzające do wprowadzenia do rozwiązań prawnych takich norm, które zapewniałyby im skuteczną kontrolę w sytuacjach, gdy cywilno-prawne konstrukcje zdarzeń są niwelowane i przytłaczane wyłącznie celami podatkowymi, zmierzającymi do uzyskania nieuprawnionych korzyści podatkowych. Rozwiązanie takie, określane mianem „klausuli obejścia prawa podatkowego”, powinno posiadać ustawową rangę oraz określać odpowiednie, prawnie dopuszczalne narzędzia, pozwalające na skuteczne zachowanie organów podatkowych w działaniach niwelujących skutki tzw. agresywnej optymalizacji podatkowej, której efektem jest dążenie do obniżania ciężaru podatkowego w sposób niezgodny z celem ustaw podatkowych.

4. HISTORIA KLAUZULI OBEJŚCIA PRAWA PODATKOWEGO W POLSCE

Stosunek do instytucji obejścia prawa podatkowego w Polsce zmieniał się wraz ze zmianami całego systemu prawno-podatkowego (Stanik, Winiarski, 2010). W tym zakresie można wyróżnić 3 okresy:

- do 31 grudnia 2002 r., w którym brak było w polskim systemie prawa podatkowego rozwiązań nawiązujących do definicji istoty obejścia prawa podatkowego,
- od dnia 1 stycznia 2003 r. do 21 sierpnia 2005 r., to okres, w którym obowiązywała klauzula obejścia prawa podatkowego zapisana w ordynacji podatkowej,
- okres po 1 września 2005 r., tj. od daty uchylenia w/w zapisów.

Do końca 2002 r. w Ordynacji podatkowej nie było rozwiązań umożliwiających organom podatkowym dokonywanie oceny i kwestionowanie działań podatników, w kontekście zmniejszania ich ciężarów podatkowych. Podejmowane w indywidualnych przypadkach działania organów kończyły się najczęściej orzeczeniami sądów. W orzecznictwie ukształtowały się dwa zasadnicze podejścia do tych kwestii:

- umowy cywilnoprawne nie mogą być powodem obejścia prawa podatkowego i uzyskania nienależnych korzyści podatkowych⁷,
- na gruncie przepisów prawa podatkowego nie mogą znaleźć zastosowanie przepisy Kodeksu cywilnego regulujące przedmiotową materię, a ewentualne sankcje związane z obejściem prawa podatkowego mogą wynikać jedynie ze ściśle określonych w tym prawie norm⁸.

Obejścia prawa podatkowego nie należy uznawać za szczególną postać obejścia prawa cywilnego (Adamiak et al., 2010). W 2003 r. wprowadzono po raz pierwszy do powszechnie obowiązujących norm prawa podatkowego przepis określany mianem „klauzuli obejścia prawa podatkowego”⁹. Przepis ten dawał organom podatkowym upoważnienie do pomijania skutków podatkowych czynności prawnych, jeśli te zmierzały jedynie do ominięcia lub zmniejszenia skutków podatkowych. Art. 24b stanowił uzupełnienie i uszczegółowienie art. 24a stanowiącego prawną podstawę oceny podatkowych skutków czynności prawnych. Jego zastosowanie miało znaczenie wyłącznie w sferze podatkowej i zakładało całkowite oddzielenie prawopodatkowych następstw oceny czynności prawnych od ich kwalifikacji pozapodatkowych. Przesłanką zastosowania przepisu było wykazanie korzyści podatkowej oraz wykazanie, że pozapodatkowe efekty można było również osiągnąć poprzez zastosowanie innej czynności prawnej niepowodującej takich skutków podatkowych.

Normie tej czyniono zarzuty nie tylko o charakterze zasadniczym, jak brak celowości i słuszności uwzględnienia w systemie prawnym tego przepisu, jego powierzchowności, lecz także wady formalne, podważające jego zgodność z elementarnymi zasadami dobrej legislacji i demokratycznego państwa prawnego (Związek Przedsiębiorców i Pracodawców, 2014). Niestety przepis nie został poddany ocenie

⁷ Uchwała SN z 8 lutego 1978 r. sygn. II CR 1/78: „organy podatkowe nie mają obowiązku respektowania tych postanowień czynności prawnych, które zmierzały do obejścia przepisów fiskalnych. Czynność prawa cywilnego ukształtowana przez strony w sposób zmierzający do obejścia przepisów podatkowych nie staje się z tego powodu nieważna”.

⁸ Wyrok NSA z dnia 6 lutego 1998 r. sygn. I SA/Gd 1431/96: „Instytucja obejścia prawa podatkowego nie ma charakteru normatywnego”.

⁹ W dniu 01.01.2003 r. wszedł w życie art. 24b Ordynacji podatkowej, na mocy którego organ podatkowy miał prawo pominąć skutki podatkowe czynności prawnej, jeśli jedynym jej celem było zredukowanie ciężaru opodatkowania - §1: „Organy podatkowe i organy kontroli skarbowej rozstrzygając sprawy podatkowe, pomina 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 „ oraz” jeśli jej cel można było osiągnąć poprzez inną adekwatną gospodarczą - §2 „Jeżeli strony dokonując czynności prawnej, o której mowa w par 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”.

przez Trybunał Konstytucyjny na etapie jego tworzenia, a jego nieprecyzyjne zapisy stworzyły możliwość szerokiej i nieuzasadnionej interpretacji dla urzędników skarbowych. Takimi nieprecyzyjnymi określeniami były sformułowania typu: „odpowiednia czynność prawna”, „można się było spodziewać” czy też „istotne korzyści”. Równoległe ze zmianą ustawy nie zapewniono żadnych standardów i kryteriów oceny tych zjawisk, skierowanych zarówno do podatników, jak i urzędników. Rozwiązania nie poparto również żadnymi odpowiednimi procedurami. Już po 2 miesiącach przepis został zakwestionowany i poddany ocenie Trybunału Konstytucyjnego¹⁰. Zarzuty, które okazały się trafione powinny być ważnym punktem odniesienia dla obecnie składanych propozycji sformułowania klauzuli. W dniu 21 maja 2004 r. Trybunał Konstytucyjny uznał art. 24b §1 Ordynacji podatkowej za niezgodny z Konstytucją. Podstawowymi zarzutami Trybunału były:

- naruszenie przez prawodawcę zasad poprawnej legislacji poprzez niespełnienie zasad pewności i bezpieczeństwa prawnego rozwiązania prawnego oraz ochrony zaufania do państwa i prawa,
- brak podstaw do wprowadzenia regulacji prawnej wiążącej negatywnie dla podatnika skutki z podejmowanymi przez niego działaniami, o ile są one zgodne z prawem,
- naruszenie zasady przewidywalności rozstrzygnięć prawnych w wyniku przyjęcia w rozwiązaniu interpretacji opartej o elementy subiektywne, jak – wrażenia i opinie, brak wypełnienia pojęć nieostrych, treścią gwarantującą jednolitą linię orzeczniczą oraz przyznanie *de facto* organom podatkowym uprawnień do niedozwolonego prawotwórstwa.

Zdaniem Trybunału naruszono zasady: państwa prawnego, pewności prawa, zaufania do państwa i prawa oraz jego organów, określoności przepisów oraz legalizmu. Jednocześnie sama możliwość wprowadzenia do polskiego systemu prawnego klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania nie została przez Trybunał zakwestionowana.

Odpowiedzią na zarzut nie konstytucjonalności zapisu art. 24b Ordynacji oraz próbą podtrzymania prawa do arbitralnej oceny skutków podatkowych zawieranych umów było wprowadzenie do przepisów ustawy art. 199a¹¹: „Organ podatkowy dokonując ustalenia treści czynności prawnej uwzględnia zgodny zamiar stron i cel czynności, a nie tylko dosłowne brzmienie oświadczeń woli złożonych przez strony czynności. Jeżeli pod pozorem dokonania czynności prawnej dokonano innej czynności prawnej, skutki podatkowe wywodzi się z tej ukrytej czynności prawnej”. Zawarte w normie uregulowanie ma charakter dyspozycyjny poprzez użycie słów: „dokonując” i „uwzględniają”. Zastosowanie przepisu polega na wskazaniu, że doszło do dokonania czynności innej niż wynikającej z dosłownego brzmienia oświadczeń woli. Nieważność czynności prawnej ukrytej powoduje brak jej skutków prawnych. Tym samym wyklucza zastosowanie konkretnego przepisu.

¹⁰ Wniosek do Trybunału Konstytucyjnego został skierowany w dniu 17 lutego 2003 r. przez Rzecznika Praw Obywatelskich oraz Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego.

¹¹ Zmiana zaczęła obowiązywać od 1 września 2005 r.

Wprowadzając tę zmianę, zabrano jednak organom prawa do arbitralnej oceny następstw czynności prawnych, w związku z czym, jeśli z dowodów zgromadzonych w toku postępowania, zwłaszcza z zeznań strony, wynikają wątpliwości dotyczące istoty czynności, to organ podatkowy występuje do sądu powszechnego o ustalenie istnienia lub nieistnienia tego stosunku prawnego lub prawa. Nie bez powodu – i należy to uznać za zasadne – omawiany przepis został umieszczony w rozdziale dotyczącym postępowania dowodowego. Tym samym podkreślono ograniczone prawo do arbitralnej interpretacji takich zdarzeń przez same organy podatkowe. Również ten zapis został zaskarżony, jednak Trybunał Konstytucyjny nie doszukał się niezgodności jego zapisu z Konstytucją, stwierdzając, że nie dotyczy on kwestii materialnoprawnych i nie wprowadza do systemu prawnego klauzuli obejścia prawa podatkowego (Wyrok z dnia 14 06 2006 r. sygn. K 53/05). Po tej zmianie nie próbowano wprowadzać do Ordynacji podatkowej zmian związanych z klauzulą obejścia prawa podatkowego.

5. MIĘDZYNARODOWE OGRANICZANIE AGRESYWNEGO PLANOWANIA I UNIKANIA OPODATKOWANIA

Bez względu na rosnącą aktywność ustawodawców wielu krajów, jak i organizacji międzynarodowych, w podejmowaniu działań zmierzających do zwalczania tzw. agresywnego planowania podatkowego, na świecie nie wypracowano uniwersalnego wzorca klauzuli obejścia prawa podatkowego. Wynika to z wielu powodów, a przede wszystkim z różnego podejścia do problematyki wolności gospodarczej, istoty działań optymalizujących opodatkowanie oraz oceny szkodliwości takiego zjawiska. Nie zmienia to jednak faktu, że problem ten jest przedmiotem działań zarówno na poziomie organizacji międzynarodowych, organów Unii Europejskiej, jak i autonomicznych inicjatyw podejmowanych przez poszczególne kraje. Działania te nie są skoordynowane, jednak na ich przykładzie można ocenić kierunek, jaki powinien przyjąć polski ustawodawca, który przy ewentualnym nowym zapisie w ustawie uzyska przynajmniej względną akceptację podatników i nie narazi organów podatkowych na zbędne spory i ewentualnie negatywną ocenę Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości.

Szczególne zasługi w zakresie działań zamierzających do unikania opodatkowania posiada Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD). Podstawowe reguły zawarte zostały już w Modelowej Konwencji OECD w sprawie podatków od dochodu i majątku, stanowiącej podstawę zapisów umów o unikaniu podwójnego opodatkowania (OECD, 2013). Pierwotne założenia tych umów mające zapobiegać podwójnemu opodatkowaniu, zostały niestety niejednokrotnie wykorzystywane do całkowitego unikania opodatkowania. Dlatego też OECD zamierza dokonać zmian w treści Konwencji, a w konsekwencji do umów o unikaniu podwójnego opodatkowania (takie zapisy, które uniemożliwiłyby wykorzystanie tych umów niezgodnie z ich przeznaczeniem), uzyskując efekt podwójnego nieopodatkowania. To OECD jako pierwsza zajęła się problematyką cen transferowych

oraz zaproponowała środki wymiany informacji podatkowych pomiędzy poszczególnymi państwami. W 2013 r. przez tę organizację został zaproponowany plan walki z unikaniem opodatkowania (*Base Erosion and Profit Shifting Action Plan*), określający 15 kluczowych podatkowo obszarów (wspierała go również grupa G-20). Jego efektem są opublikowane w październiku 2015 r. raporty zawierające odpowiednie rekomendacje. Dotyczą one obszarów, które zostały zidentyfikowane przez OECD jako generujące możliwość minimalizowania lub unikania opodatkowania głównie przez podmioty prowadzące działalność w ramach międzynarodowych grup kapitałowych (OECD, 2015).

Problematyka agresywnej optymalizacji podatkowej, jak i uchylania się od opodatkowania nie jest przedmiotem działań harmonizujących w UE. Jest jednak obszarem rosnącego zainteresowania jej organów, z uwagi na negatywny wpływ, jaki te zjawiska mają na swobodę i konkurencyjność gospodarek krajów Unii. Dlatego też podejmowane są inicjatywy mające na celu zachęcenie czy wręcz nakazanie podjęcia odpowiednich działań przez kraje członkowskie. Zalecenia dotyczące przeglądu systemów podatkowych pod kątem zwiększenia ich skuteczności i wydajności oraz zwalczania uchylania się od opodatkowania sformułowane zostały m.in. w konkluzjach ze szczytu Rady Europejskiej, zorganizowanego w dniach 1 i 2 marca 2012 r. (Rada Europejska, 2012). Sfinalizowane one zostały w formie zalecenia w sprawie agresywnego planowania podatkowego (sygnatura dokumentu – C(2012)8806).

Istotnym dla propozycji sformułowania polskiej treści klauzuli obejścia prawa podatkowego jest zaproponowana przez Komisję treść odpowiedniej normy. Jej brzmienie jest następujące: „Nie uwzględnia się sztucznego uzgodnienia lub szeregu sztucznych uzgodnień, które przyjęto w zasadniczym celu uniknięcia opodatkowania i które prowadzą do osiągnięcia korzyści podatkowej. Krajowe organy rozpatrują te ustalenia do celów podatkowych, poprzez odniesienie się do ich istoty ekonomicznej” (Komisja Europejska, 2012, s. 5)¹². Oznacza to, że uzgodnienia są sztuczne i należy je traktować jako próbę obejścia prawa podatkowego, jeśli nie posiadają treści ekonomicznej, co łatwiej można wyjaśnić, jako porozumienia o nieuzasadnionych ekonomicznie podstawach. Stanowisko Komisji wspiera również Parlament Europejski, m.in. w rezolucji z lutego 2012 r., w której wzywa państwa członkowskie do podejmowania intensywniejszej współpracy przeciwko oszustwom podatkowym oraz ograniczaniu luk prawnych w prawodawstwach krajów członkowskich (zawarto w *Annual Tax Report*, sygnatura 2011/2271(INI)). Parlament ponowił wnioski w rezolucji z kwietnia tego samego roku (Sygnatura 2012/2599 (RSP)).

Szczególną rolę w definiowaniu istoty obejścia europejskiego prawa podatkowego pełni orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (DLA Piper, 2015, s. 12). Do najbardziej istotnych wyroków w tym zakresie należą wyroki: z dnia 22 grudnia 2010 r. w sprawie dotyczącej zależności między nadużyciem

¹² W komentarzu wyjaśniono, że uzgodnienie oznacza każdą transakcję, system działania, operację, umowę, dotację, porozumienie, obietnicę, przedsięwzięcie lub zdarzenie.

prawa podatkowego a prawem do odliczania podatku VAT¹³ oraz z dnia 21 lutego 2006 r. (C-255/02 Halifax), a także z dnia 21 czerwca¹⁴ 2012 r. (C-80/11 i C-142/11). Analiza wyroków prowadzi do ogólnego stwierdzenia, że do nadużycia prawa dochodzi w momencie, kiedy mimo formalnego zachowania przepisów prawnych ich cel nie zostałby osiągnięty, gdyby podatnik nie stworzył w tym celu sztucznych warunków.

W bardzo zróżnicowany sposób klauzula obejścia prawa podatkowego została uregulowana w prawodawstwach poszczególnych krajów. W celu rozwiązania tego problemu stosowane są zarówno klauzule ogólne, jak i klauzule specjalne przeciwko unikaniu opodatkowania oraz doktryny orzecznicze przeciwko unikaniu opodatkowania, osiągnięte przez orzecznictwo sądowe. Przeważa opinia, iż reakcją na zjawisko unikania opodatkowania powinny być klauzule generalne, natomiast wprowadzenie kolejnych, specjalnych klauzul może doprowadzić do skomplikowania systemu podatkowego (Kalinowski & Pakulska, 2005).

W Polsce obowiązujący art. 199a jest klauzulą specjalną, a nie klauzulą generalną (Brolik et al., 2013). Normy prawne regulujące zasady obejścia prawa podatkowego i odnoszące się do konsekwencji związanych z agresywną optymalizacją podatkową nie są zjawiskiem powszechnym. Co prawda obowiązują w ponad 20 porządkach prawnych krajów na świecie, ale w wielu nie ma takich uregulowań? To również należy wziąć pod uwagę przy kształtowaniu polskiego rozwiązania. Podkreślenia również wymaga fakt, iż specjalne klauzule wprowadzone w tych krajach nie są całkowicie skuteczne i efektywne. Warto zwrócić uwagę na konstrukcje takich rozwiązań w krajach, stanowiących ewentualny przykład dla Polski.

W 2013 r. klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania została wprowadzona w Wielkiej Brytanii (DLA Piper, 2015, s. 14-15). Jej zasady stosuje się w przypadkach transakcji, których głównym celem lub jednym z celów jest uzyskanie korzyści podatkowej, rozumianej jako pomniejszenie lub unikanie zobowiązań podatkowych (*abusive tax arrangements*). W sytuacji, gdy zarzut naruszenia przepisów postawiony został przez organ podatkowy, to na nim ciąży obowiązek dowodowy. Natomiast przepisy pozwalają na zastosowanie klauzuli przez samego podatnika w drodze samoobliczenia podatkowego i korekty zobowiązania. Proces wdrożenia klauzuli obejścia prawa podatkowego został poparty szeroką akcją informacyjną skierowaną do podatników (poradniki, broszury itp.). W Wielkiej Brytanii nie istnieje instytucja wiążącej interpretacji podatkowej, potwierdzającej prawidłowość planowanej transakcji.

W Niemczech ogólna klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania została wprowadzona już w 1977 r. („Nie jest dozwolone obejście prawa podatkowego poprzez nadużycie możliwości kształtowania prawa”). Od 1 stycznia 2008 r. doko-

¹³ „Podatnikowi przysługuje prawo do optymalizacji podatkowej, z wyjątkiem czynności gospodarczo nieuzasadnionych, których wyłącznym lub głównym celem jest osiągnięcie korzyści przewidzianych w prawodawstwie unijnym”.

¹⁴ „Należy odmówić prawa do odliczenia podatku VAT, jeżeli udowodnione zostanie na podstawie obiektywnych przesłanek, że korzystanie z tego prawa wiązałoby się z przestępstwem, lub nadużyciem”.

nano zmiany zasad działania klauzuli, zaostrzając jej postanowienia oraz rozszerzając podmiotowość jej zastosowania (DLA Piper, 2015, s. 17). W myśl niemieckiego kodeksu podatkowego przyjmuje się, że jeżeli transakcja prowadzi do uzyskania korzyści podatkowych, której prawo nie przewiduje w związku z przeprowadzeniem takiej transakcji, to organ podatkowy nie rozpoznaje podatkowych skutków takiej transakcji. Ciężar dowodowy w takich sprawach ciąży równomiernie na stronie i organie podatkowym, a podatnicy mają prawo wystąpienia z wnioskiem o wydanie wiążącej interpretacji prawa podatkowego.

Podobne sformułowania klauzul obejścia prawa podatkowego, wiążące nieoczekiwane lub niedopuszczalne skutki prawno-podatkowe z realizowaną transakcją, znajdują się w rozwiązaniach: Finlandii (Forma prawna nieodpowiednia do rzeczywistego charakteru transakcji lub zdarzenia), Szwecji (Uzyskanie korzyści podatkowej stanowi główną przyczynę, dla której zawarto umowę), Hiszpanii (Nie uważa się za poszerzenie zakresu przedmiotu opodatkowania zaliczenie do niego działań podatnika, których udowodnionym celem jest uniknięcie podatku, a ich rezultat jest równoważny temu, który uzyskuje się w wyniku zdarzenia będącego przedmiotem opodatkowania).

Od 2013 r. klauzula obejścia prawa podatkowego obowiązuje również w Belgii (DLA Piper, 2015, s. 16). Zgodnie z jej treścią czynności prawne nie są skuteczne wobec organów podatkowych, jeśli organy te mogą na podstawie obiektywnych okoliczności domniemywać lub stwierdzić, że określony wybór czynności prawnej mającej na celu osiągnięcie zamierzonego celu gospodarczego wynika z motywów wyłącznie zmierzających do uniknięcia opodatkowania.

W Holandii obowiązuje również ogólna klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania, jednak w praktyce decydujące znaczenie mają wyroki holenderskiego Sądu Najwyższego (DLA Piper, 2015, s. 15). W tym kraju ciężar dowodowy ciąży na organach podatkowych. Podobne rozwiązanie obowiązuje również we Włoszech (Dekret, 1997). Czynności i zdarzenia, które powstały bez uzasadnionego powodu ekonomicznego, skierowane na obejście przepisów prawa podatkowego czy zmniejszenie ciężarów podatkowych, są nieważne dla celów podatkowych.

6. POWRÓT KLAUZULI OBEJŚCIA PRAWA PODATKOWEGO W POLSCE

Nie powiodła się próba wprowadzenia klauzuli obejścia prawa podatkowego do przepisów Ordynacji podatkowej, które weszły w życie dnia 1 stycznia 2016 r.¹⁵. Jednak nie oznacza to zaprzestania inicjatywy zmiany przepisów. Wydaje się, że nowy Minister Finansów jest jeszcze bardziej zdeterminowany w tej sprawie i zapowiedział, że nowelizacja wejdzie w życie już w I kwartale 2016 r. Uzasadnienie potrzeby dokonania zmian jest stale takie samo i jej głównymi elementami są następujące tezy (PWC, 2013):

¹⁵ O potrzebie uszczelniania polskiego systemu podatkowego mówiło się już od kilku lat, m.in. było to przedmiotem expose Premiera Donalda Tuska w 2011 r.

- doświadczenie Polski oraz innych krajów wskazują, że regulacje zawarte w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania nie wystarczają do efektywnego zwalczania patologii obejścia prawa podatkowego,
- wprowadzenie klauzuli stanowi naturalne następstwo globalnego (zarówno europejskiego, jak i światowego) trendu,
- zasady zawarte w klauzuli obejścia prawa podatkowego nie mają stanowić narzędzia sankcji, a jedynie służyć jako środek prewencji przed nadużyciem prawa podatkowego,
- rozwiązanie stanowić będzie naturalny etap porządkowania prawa podatkowego.

Klauzula obejścia prawa podatkowego to bardzo sporny temat, zatem nawet słabo akceptowana próba jej wprowadzenia musi posiadać elementy ją konstruujące, które zapewnią jej skuteczne działanie. Zaliczyć do nich należy:

- jasno zdefiniowany cel ugruntowany w już obowiązujących przepisach prawa podatkowego,
- jasną, jednoznaczną i wyznaczającą ostre granice konstrukcję normy prawnej,
- sprawiedliwość, skuteczność procedury oraz brak sposobów na jej dowolne użycie przez organy podatkowe.

Ponadto:

- powinna posiadać poparcie w wypracowanych interpretacjach, jednoznacznym stanowisku w tych samych sprawach Ministra Finansów oraz wsparcie reprezentatywnego organu konsultacyjnego,
- powinna być oparta o pozyskany materiał dowodowy w toku postępowania oceniającego,
- powinna wyznaczyć obszar tzw. bezpiecznego planowania podatkowego,
- powinna posiadać mechanizmy zabezpieczające, dające podatnikowi gwarancję nienaruszenia zasad klauzuli.

Oceniając zaproponowany tekst zmian w ustawie Ordynacja podatkowa można odnieść się do postulatów właściwej legislacji. Brzmienie proponowanego art. 119a jest następujące: „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 tej sytuacji skutki podatkowe czynności określa się na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki mógłby zaistnieć, gdyby dokonano czynności odpowiedniej. Za odpowiednią uznaje się czynność, której podmiot mógłby w danych okolicznościach dokonać, jeżeli działałby rozsądnie i kierował się zgodnym z prawem celami innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem i celem ustawy podatkowej. Jeżeli w toku postępowania strona wskaże czynność odpowiednią, skutki podatkowe określa się na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki zaistniałby, gdyby dokonano tej właśnie czynności” (Minister Finansów (2015, art. 119a).

Niewątpliwie takie brzmienie proponowanego zapisu nie spełnia, wcześniej określonych, postulatów prawidłowej legislacji. Podstawowe zarzuty, jakie można sformułować w tym zakresie to:

- niejasność, skomplikowana i ogólnikowa konstrukcja oraz niejednoznaczność użytych sformułowań, co nadaje dużą dowolność organom podatkowym w ocenie spornych sytuacji podatkowych i będzie kolejnym powodem sporów sądowych. Kto bowiem będzie oceniał, że czynność została wykonana „przede wszystkim” w celu osiągnięcia korzyści podatkowej? W jakim stopniu cel podatkowy musi przeważać nad innymi ważnymi celami np. umowy? W jaki sposób i kto będzie wyrocznił celu ustawy podatkowej (przecież wszystkie ustawy mają na celu pobór maksymalnie możliwej daniny). Co ostatecznie oznaczać będzie „sztuczny charakter działania”? Dlaczego zakłada się, że podatnik realizując określoną czynność działał niewątpliwie nierozsądnie i co mieści się w granicach tak rozumianego rozsądku? Przecież w aspekcie podatkowym zawsze będą istniały istotne różnice w interpretacji pojęcia „rozsądne działanie”.
- brak jasnych dyspozycji stanowiących podstawę rozwiązania oraz naruszenie zasad dowodowych w postępowaniu podatkowym. Kto i w jaki sposób będzie ustalał, która z czynności byłaby dla operacji odpowiednia? W jak daleki sposób będzie to ingerowało w podstawowe zasady swobody zawierania umów, swobody gospodarczej oraz racjonalności biznesowej. Dlaczego ustawodawca nie wprowadza warunku przeprowadzenia w tych sprawach postępowania dowodowego, przed wydaniem decyzji określającej (ustalającej?). Na ile ogólne zasady postępowania podatkowego będą miały zastosowanie przy tak szczególnym określeniu zasad postępowania w sprawie unikania opodatkowania.
- brak wewnętrznej konsekwencji zapisu – Ustawodawca stanowi, że jeśli w toku postępowania strona wskaże odpowiednią, inną i właściwą czynność, to skutki podatkowe będą określone na jej podstawie. Znowu oznacza to potrzebę postawienia pytania: na jakiej podstawie organ uzna za satysfakcjonujące zaproponowanie innej czynności?

Te najbardziej istotne wątpliwości uzasadniają pytanie, w jakim zakresie przy ich rozstrzygnięciu będzie miała zastosowanie druga z ocenianych zasad, tj. zasada *in dubio pro tributario*. Tak niejasno skonstruowany zapis będzie bez wątpliwości powodował permanentne odwoływania się podatników do stosowania zasady rozstrzygnięcia wszelkich wątpliwości na ich korzyść. W ten sposób nie będzie osiągnięty cel wyznaczony klauzuli obejścia prawa podatkowego.

Zmiany w ustawie zawierają również zapisy o powołaniu nowego dla polskiego systemu prawa podatkowego organu – Rady do Spraw Unikania Opodatkowania. Podatnicy stale postulowali potrzebę poddawania procesu legislacji podatkowej ocenie przez reprezentatywne zespoły. Niewątpliwie pozwalałoby to na tworzenie prawa bardziej zrozumiałego i mniej konfliktowego. Można zatem uznać proponowane rozwiązanie za rozwiązanie w tym kierunku, gdyby nie to, że organ

ten ma jedynie bliżej niesprecyzowaną właściwość opiniotwórczą. Wprowadzono również nową instytucję opinii zabezpieczających, które zastępują dotychczas istniejące w tym zakresie interpretacje indywidualne. Ponownie zastrzeżenia budzą niedokładne konstrukcje zmian w dokonywanych zapisach. Ustawa wprowadza zasadę odmowy wydania interpretacji indywidualnej, jeśli dotyczyć ma ona zdarzenia przyszłego stanowiącego unikanie opodatkowania. Jednak nie podaje ona kryteriów oceny zakresu pytania interpretacyjnego, według których odmowa będzie wydana. W miejsce tych interpretacji wprowadza się nowy ich rodzaj – opinię zabezpieczającą, bez wyraźnego określenia konsekwencji dostosowania się do niej. Naiwnym wydaje się zapis nakładający na podatnika obowiązek określenia skutków podatkowych, w tym korzyści podatkowych, będących rezultatem czynności objętych wnioskiem. Jeśli takie korzyści podatkowe będą przez niego określone, to czynność będzie uznana za próbę obejścia klauzuli prawa podatkowego. Natomiast w miejsce dotychczas obowiązującej opłaty, podwyższenie kwoty 20 000 zł za wydanie opinii, niestety jedynie fiskalnie uzasadnia wprowadzenie tego instrumentu. Wprowadzane rozwiązania nadal podtrzymują zasadę, że konsekwencje niejasności rozwiązań prawnych ma ponosić podatnik i to płacąc za ich wyjaśnienie coraz więcej. Trudno uznać takie rozwiązania za zasadne.

7. PODSUMOWANIE

Niewątpliwie zadanie prawidłowego sformułowania klauzul dotyczących rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika oraz odnoszącej się do unikania opodatkowania jest bardzo trudnym. Ale nie jest rozwiązaniem tego problemu wprowadzenie konstrukcji bardzo niedoskonałych pozornie załatwiających problem i w żadnym stopniu niezłatwiających złej jakości samego prawa podatkowego. Zagadnienia podatków są obszarem poddawany szczególnej uwadze i krytyce, w którym wszelkie powierzchowne, nieprzemyślane do końca i niepoddane wcześniej racjonalnej krytyce rozwiązania ujawniają się natychmiast i skutkują dużymi następstwami w całej gospodarce. Nie wydaje się, aby obydwa opisywane rozwiązania były poprzedzone dokładnymi analizami wielkoobszarowych skutków ich działania, również w tym zakresie, w jakim nawzajem mogą na siebie wpływać.

Dowodem na brak wystarczających analiz skutków prowadzenia klauzuli obejścia prawa podatkowego jest chociażby szacunek skutków wprowadzenia klauzuli wynikający ze zmniejszenia wysokości kosztów uzyskania przychodów w podatku CIT, które w 2016 r. są szacowane w przedziale 1,3-5,4 mld zł, a w 2017 r. w przedziale 2,7-10,8 mld zł (Szulc, Zalewski, Dudek, 2015). Tak duża rozpiętość szacunku wskazuje na brak dokładnie przeprowadzonych analiz, a jednocześnie może spowodować kolejną falę nadmiernego fiskalizmu w sytuacji, gdy organy rozpoczną „poszukiwanie” kwoty odpowiadającej górnemu szacunkowi. Niewątpliwie wprowadzenie klauzuli należy uznać za potrzebne, ale jego zapis zaproponowany w formie takiej normy prawnej kontynuuje złą tradycję niejasnego, skomplikowanego, kontrowersyjnego oraz nazbyt interpretowalnego konstruowania

norm prawa podatkowego. Użyte propozycje sformułowania są ponadto powtórzeniem tych określeń, które już były w 2004 r. uznane za niewłaściwe.

Zaproponowany tekst klauzuli większość określeń czerpie bezpośrednio z wytycznych Komisji Europejskiej, które jednak (jak wykazały również wcześniejsze doświadczenia) nie są wystarczające i właściwe dla warunków polskich. Postulować należy nadanie tej klauzuli znaczenia mniej ogólnikowego, a używanym pojęciom i rozwiązaniom nadać bardziej praktyczny i jednoznaczny charakter. W innym wypadku zasada *in dubio pro tributario* stanie się, wbrew intencji ustawodawcy, podstawowym narzędziem niwelującym wątpliwe skutki działania klauzuli uchylania się od opodatkowania.

LITERATURA

- Adamiak, B., Korkowski, J., Mastalski, R., Zubrzycki, J. (2010). *Ordynacja podatkowa. Komentarz*. Wrocław: Oficyna Wydawnicza Unimex.
- Brolik, J., Dowgier, R., Etel, L., Kosikowski, C., Pietrasz, P., Popławski, P., Stachurski, W. (2013). *Ordynacja podatkowa. Komentarz*. Warszawa: Wolters Kluwer.
- Commonwealth of Australia (1915). *Income Tax Assesment Act 1915*. Pozyskano z: http://www.austlii.edu.au/au/legis/cth/num_act/itaa1915341915267/ (10.01.2016).
- Dekret (1997). *Dekret nr 600 Prezydenta Republiki Włoskiej z 29 września 1997 r.*, zmodyfikowany w grudniu 2007 r.
- DLA Piper (2015). *Raport DLA Piper: Klauzula obejścia prawa podatkowego*. Pozyskano z: https://www.dlapiper.com/~/_media/Files/People/Matyka%20Marcin/DLA%20Piper%20w%20Polsce_Raport.PDF (10.01.2016).
- Kalinowski, M., Pakulska, M. (2005). Perspektywy funkcjonowania w polskim prawie podatkowym klauzuli generalnych służących zwalczaniu unikaniu opodatkowania. W: H. Dzwonkowski (red.), *Procedury podatkowe – gwarancje procesowe czy instrument fiskalizmu*. Warszawa: C.H. Beck.
- Kancelaria Prezesa Rady Ministrów (2015). *Opinia z 13 marca 2015 r. o projekcie stanowiska Rządu wobec prezydenckiego projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw*. Rada legislacyjna przy Prezesie Rady Ministrów, RL-0303-3/15. Pozyskano z: <http://radalegisacyjna.gov.pl/dokumenty/opinia-z-13-marca-2015-r-o-projekcie-stanowiska-rzadu-wobec-prezydenckiego-projektu-ustawy> (10.01.2016).
- Komisja Europejska (2012). *Zalecenie Komisji z dnia 6.12.2012 r. w sprawie agresywnego planowania podatkowego*. Bruksela, dnia 6.12.2012, C(2012) 8806 final.
- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. 1997, Nr. 78, poz. 483).
- Mariański, A. (2009). Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika. *Przegląd Podatkowy*, 8.
- Minister Finansów (2015). *Projekt założeń projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw*. Pozyskano z: <https://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/161550> (10.01.2016).

- OECD (2013). *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*. Paris: OECD Publishing. doi: 10.1787/9789264202719-en
- PWC (2013). *Powrót klauzuli obejścia prawa podatkowego w Polsce*. Warszawa: PricewaterhouseCoopers. Pozyskano z: https://www.pwc.pl/pl/publikacje/assets/pwc_i_lewiatan_powrot_klauzuli_obejscia_prawa_w_polsce.pdf (10.01.2016).
- Rada Europejska (2012). *Konkluzje Rady Europejskiej (1–2 marca 2012 r.)*. Bruksela, 8 maja 2012 r. (11.05). Pozyskano z: http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cms_data/docs/pressdata/PL/ec/128547.pdf (10.01.2016).
- Radwański, Z. (2008). *System prawa prywatnego*. Warszawa: C.H. Beck.
- Radzikowski, K. (2010). Obejście prawa podatkowego w najnowszym orzecznictwie sądów administracyjnych. *Przegląd Podatkowy*, 6.
- Stanik, K., Winiarski, K. (2010). *Praktyczne problemy nadużycia i obejścia prawa podatkowego*. Wrocław: Oficyna Wydawnicza Unimex.
- Szulc, M., Zalewski, Ł., Dudek, P. (2015). Unikanie opodatkowania: Minister wydaje wojnę optymalizacjom. *Gazeta prawna*, data publikacji: 30.12.2015 r.
- Ustawa z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. 2016 poz. 846).
- Wniosek do Trybunału Konstytucyjnego skierowany w dniu 17 lutego 2003 r. przez Rzecznika Praw Obywatelskich oraz Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego.
- Wyrzykowski, W. (2013). *Podatkowe uwarunkowania rozwoju przedsiębiorczości w Polsce*. Gdańsk: Wyd. Politechniki Gdańskiej.
- Związek Przedsiębiorców i Pracodawców (2014). *Klauzula obejścia prawa podatkowego. Historia regulacji w Polsce. Jej kształt obecnie proponowany, implikacje i wątpliwości natury prawnej, ekonomicznej i politycznej*. Warszawa: Związek Przedsiębiorców i Pracodawców.

Clause circumvent tax law and the principle *in dubio pro tributario*: dependences and controversies

Abstract: Since January 2016 the provisions of the Tax Code introduces the principle of resolving doubts in favor of the taxpayer. It is expected that in the first quarter of this year introduced a controversial rule will also be referred to as a clause to circumvent the tax law. The aim of the study is to demonstrate how could next to each other exist quite extreme two solutions: the principle in dubio pro tributario that puts in doubtful matters taxpayer in a dominant position and a clause to circumvent tax law, giving authorities the right to self-interpretation of the tax consequences of the agreements when their aim was to circumvent the tax laws and reduce the burden. An attempt was made to assess whether the principle of the doubt in favor of the taxpayer, will not be in contradiction with the proposed clause to circumvent the provisions of the tax law. Whether as a result of these changes, the Polish tax law becomes more user-friendly, understandable and acceptable to taxpayers or areas of doubt, misunderstanding and conflicts with the tax authorities even more deepen.

Keywords: taxes; tax avoidance; evasion of the law tax

JEL codes: K10, K20