

Uzasadnienie

Celem projektowanej nowelizacji jest wprowadzenie do polskiego prawodawstwa klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.

Obserwowana we wszystkich rozwiniętych gospodarkach rynkowych globalizacja unikania opodatkowania przy wykorzystaniu transgranicznych schematów wymusza zunifikowane zwalczanie unikania opodatkowania. Dotychczasowe doświadczenia Polski oraz innych krajów wskazują, że same umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania nie wystarczają do efektywnego przeciwdziałania unikaniu opodatkowania. Standardem w innych rozwiniętych gospodarczo krajach jest klauzula generalna przeciwko unikaniu opodatkowania albo rozwinięta linia orzecznictwa sądowego zwalczająca nadużycia podatkowe.

Na powagę zagrożeń wynikających z unikania opodatkowania zwróciła uwagę Komisja Europejska. Jednym z zalecanych przez Komisję rozwiązań, mających na celu przeciwdziałanie praktykom agresywnego planowania podatkowego, powodujących unikanie opodatkowania, jest przyjęcie przez państwa członkowskie ogólnej zasady dotyczącej zwalczania nadużyć podatkowych.

Stan obecny w zakresie unikania opodatkowania wyczerpująco i obszernie diagnozuje 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))¹ oparta na wieloletnim dochodzeniu specjalnej komisji TAXE. Uzasadniając projekt ustawy warto przytoczyć tylko niektóre ustalenia Parlamentu Europejskiego, który:

„18. podkreśla, że unikanie opodatkowania przez niektóre korporacje wielonarodowe może skutkować bliskimi zeru efektywnymi stawkami podatkowymi dla zysków generowanych w jurysdykcjach europejskich, co uwypukla fakt, iż takie korporacje, choć korzystają z różnych publicznych dóbr i usług w miejscu ich działalności, nie płacą należnych podatków, przyczyniając się tym samym do erozji krajowej bazy podatkowej i zwiększenia nierówności; podkreśla również, że możliwość przeniesienia zysków mają jedynie firmy prowadzące działalność transgraniczną, co stawia w gorszej sytuacji konkurentów działających jedynie w jednym kraju;

19. zauważa z dużym zaniepokojeniem, że unikanie opodatkowania przez osoby prawne wywiera bezpośredni wpływ na budżety krajowe i na podział wysiłku fiskalnego między kategorie podatników oraz między czynniki ekonomiczne (z korzyścią dla czynników najbardziej mobilnych, takich jak kapitał w formie BIZ); ubolewa z powodu faktu, że oprócz zakłóceń konkurencji i nierównych warunków działania prowadzi to również do niezwykle niepokojącej sytuacji, w której w kontekście ciężkich wysiłków konsolidacyjnych i reform strukturalnych niektórzy z podatników o najwyższej zdolności finansowej płacą znacznie mniej niż podatnicy najbardziej dotknięci kryzysem gospodarczym, finansowym i zadłużeniowym, tacy jak zwykli obywatele i przedsiębiorstwa niestosujące agresywnego planowania podatkowego, które często należą do kategorii MŚP i są często niezdolne do konkurowania z korporacjami wielonarodowymi z powodu tej względnie niekorzystnej sytuacji podatkowej; podkreśla, że sytuacja ta może podsycać demokratyczną nieufność i wpłynąć na ogólne przestrzeganie przepisów prawa podatkowego, zwłaszcza w państwach realizujących programy dostosowania gospodarczego; (...)

¹<http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//TEXT+TA+P8-TA-2015-0408+0+DOC+XML+V0//PL#BKMD-8>

20. zauważa, że z badania MFW obejmującego 51 państw wynika, iż przenoszenie zysków między jurysdykcjami podatkowymi skutkuje średnim uszczupleniem dochodów w wysokości ok. 5% bieżących dochodów z podatku od osób prawnych – za to w państwach nienależących do OECD wynosi niemal 13%; zauważa ponadto, że według Komisji dowody ekonometryczne wskazują, iż z upływem czasu zwiększył się wpływ opodatkowania osób prawnych na BIZ; podkreśla fakt, że według jednego z badań co roku dochodzi do utraty ok. 1 biliona euro potencjalnych dochodów podatkowych z powodu połączonych skutków oszustw podatkowych, uchylania się od opodatkowania, w tym szarej strefy gospodarki i unikania opodatkowania w UE, a ponadto że zgodnie z szacunkami roczne straty dla krajowych budżetów z powodu unikania opodatkowania wynoszą 50–70 mld EUR, ale w rzeczywistości to uszczuplenie dochodów może wynosić nawet 160–190 mld EUR, jeżeli uwzględnić specjalne ustalenia podatkowe, nieskuteczność poboru podatków i inne tego typu zjawiska. (...)

23. (...) komisja specjalna zaobserwowała, iż wiele krajowych środków podatkowych, często stosowanych łącznie przez korporacje wielonarodowe, mogło stanowić potencjalnie szkodliwe praktyki podatkowe, a zwłaszcza następujące środki, których wykaz nie jest jednak wyczerpujący:

– nadużywanie interpretacji indywidualnych prawa podatkowego lub porozumień ugodowych idących dalej niż zwykle doprecyzowanie istniejących przepisów i dążących do preferencyjnego traktowania podatkowego, (...)

33. podkreśla główną rolę dużych firm audytorskich, w tym „wielkiej czwórki”, wykorzystujących rozbieżności między przepisami krajowymi do tworzenia i sprzedawania interpretacji oraz systemów unikania opodatkowania; podkreśla, że firmy te, których dochód wydaje się pochodzić w znacznej części z usług podatkowych, tworzą wąski oligopol w celu zdominowania rynków usług audytorskich w większości państw członkowskich i zdobycia przewagi w dziedzinie światowych usług doradztwa podatkowego; ocenia, że utrzymywanie się takiej sytuacji szkodzi funkcjonowaniu jednolitego rynku w dziedzinach objętych działalnością „wielkiej czwórki”; zwraca uwagę na konflikt interesów wynikający z prowadzenia w ramach tych samych firm działalności w zakresie doradztwa podatkowego i konsultingu przeznaczonej z jednej strony dla administracji podatkowych, a z drugiej – ukierunkowanej na usługi planowania podatkowego dla korporacji wielonarodowych wykorzystujących słabości krajowych systemów podatkowych; uważa, że należy promować dobre praktyki w tym obszarze oraz poprawić istniejące kodeksy postępowania; kwestionuje jednak skuteczność kodeksu postępowania dla przedsiębiorstw oraz polityki społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw w rozwiązywaniu tej kwestii; podkreśla, że interpretacje indywidualne prawa podatkowego stały się w UE i na całym świecie pospolitą praktyką biznesową stosowaną nie tylko w celu uzyskania pewności prawa czy korzystnych umów podatkowych, lecz również w przypadkach, w których przepisy ustawowe nie dają możliwości interpretacji; jest zaniepokojony szacunkami branży doradztwa podatkowego, że zaledwie 50% szans na zgodność z prawem wystarczy, by zalecać klientom dany system planowania podatkowego.”

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”² Najwyższa Izba Kontroli stwierdziła, że brak klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania „...na gruncie obowiązującego prawa stanowi przeszkodę w zapewnieniu szczelności polskiego systemu podatkowego.” (s. 15).

W dokumencie tym Najwyższa Izba Kontroli wskazała też: „Trudno jest wiarygodnie ocenić poziom strat wynikających ze szkodliwego unikania opodatkowania w Polsce, ale przy

² <https://www.nik.gov.pl/plik/id.8681,vp.10800.pdf>

założeniu, że w Czechach w 2011 r. szacowano te straty na poziomie około 8,5 mld zł, trudno przypuszczać, by w Polsce były one mniejsze”³.

W wystąpieniu pokontrolnym Prezesa Najwyższej Izby Kontroli po kontroli Ministerstwa Finansów z 12 stycznia 2015 r., P/14/013 zaprezentowana została następująca ocena:

„W latach 2008-2013, obniżyła się relacja wpływów z podatku dochodowego od osób prawnych do produktu krajowego brutto: z 2,72% w 2008 r. i 2,29% w 2009 r. do 1,79% w 2013 r. Było to wynikiem pogorszenia warunków prowadzenia działalności gospodarczej i obniżenia rentowności podmiotów gospodarczych. Spadek ten mógł być spowodowany także upowszechnieniem działań mających na celu unikanie lub uchylanie się od opodatkowania”⁴.

„Również efektywna stawka podatkowa, liczona jako relacja kwoty podatku należnego do wartości podstawy opodatkowania, dla osób prawnych w 2013 r. była niższa niż w latach poprzednich i wyniosła 17,04%, podczas gdy 17,29% w 2012 r. i 17,37% w 2011 r. Dla podmiotów z udziałem kapitału zagranicznego stawka ta była niższa i wyniosła 16,26% w 2013 r., a 16,87% w 2012 r. i 16,83% w 2011 r. Efektywne oprocentowanie podstawy opodatkowania podmiotów z udziałem kapitału zagranicznego było niższe niż dla pozostałych podatników CIT o:

- 0,83 punktu procentowego w 2011 r.,*
- 0,64 punktu procentowego w 2012 r.,*
- 1,22 punktu procentowego w 2013 r.”⁵*

W cytowanym wystąpieniu pokontrolnym skierowanym do Ministerstwa Finansów Najwyższa Izba Kontroli wnosi m.in. o *„wdrażanie rozwiązań mających na celu przeciwdziałanie zmniejszaniu się podstawy opodatkowania podatku dochodowego, spójnych z zaleceniami UE i OECD” (s. 32).*

Wprowadzenie do polskiego porządku prawnego klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania uporządkuje system prawa podatkowego, wyznaczając granice dopuszczalnej optymalizacji podatkowej oraz wzmocni autonomię prawa podatkowego wobec prawa cywilnego.

Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania będzie miała zastosowanie, jeśli rezultatem działań mających cechy agresywnej optymalizacji podatkowej będzie korzyść podatkowa, której rozmiary przekraczają 100.000 zł.

W celu zminimalizowania skutków związanych z wejściem w życie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania projekt zawiera propozycję wprowadzenia opinii zabezpieczających, umożliwiających podatnikom poznanie stanowiska administracji podatkowej odnośnie do planowanych lub podjętych już transakcji, do których potencjalnie zastosowanie może znaleźć klauzula. Opinie będą zawierały ocenę, czy planowana przez podatnika konstrukcja prawna stanowi nadużycie swobody kształtowania stosunków prawnych uzasadniające zastosowanie ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.

³ Najwyższa Izba Kontroli na s. 20 cytowanego dokumentu w przypisie 22 powołała się w tym zakresie na: D.J. Gajewski, *Tarcza podatkowa w Polsce*, Biuro Analiz Sejmowych, infos nr 22 (182), 4 grudnia 2014r. (za raportem tego samego autora pt. *Analysis of legal and tax situation of international and national holding companies operating in the member countries of the European Union between 2004-2012*, Wiedeń 2013), źródło: <https://www.nik.gov.pl/plik/id,8681,vp,10800.pdf>

⁴ Wystąpienie pokontrolne Prezesa Najwyższej Izby Kontroli po kontroli Ministerstwa Finansów z 12 stycznia 2015 r., P/14/013 źródło: http://www.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=6627246f-40c7-425b-86f4-6524544e9089&groupId=764034 (s. 14).

⁵ Wystąpienie pokontrolne Prezesa Najwyższej Izby Kontroli po kontroli Ministerstwa Finansów z dnia 12 stycznia 2015 r., P/14/013 źródło: http://www.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=6627246f-40c7-425b-86f4-6524544e9089&groupId=764034 (s. 19).

Przewidywalność i wyważony sposób stosowania klauzuli w indywidualnych sprawach wzmocni też niezależny od administracji podatkowej opiniodawczy panel ekspercki, niezależny od administracji podatkowej – Rada do Spraw Unikania Opodatkowania, której powołanie zakłada projekt ustawy.

Tym samym polski system zwalczania unikania opodatkowania będzie maksymalnie korzystał ze standardów zapewniających podatnikom wysoki stopień bezpieczeństwa prawnego, wypracowanych przez inne kraje (formuła opinii zabezpieczających oraz panelu eksperckiego występuje jedynie we Francji, Kanadzie i Australii).

Zakres przedmiotowy proponowanych zmian obejmuje ustawę z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2015 r. poz. 613, z późn. zm.), ustawę z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2012 r. poz. 270, z późn. zm.) oraz ustawę z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054, z późn. zm.).

Art. 1. Zmiany w ustawie – Ordynacja podatkowa.

Nowy DZIAŁ IIIa

Przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania

Rozdział 1

Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania

1. Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania była już w przeszłości elementem polskiego systemu prawnego. Obowiązywała jednak krótko. Została wprowadzona do ustawy – Ordynacja podatkowa z dniem 1 stycznia 2003 r. w następującym brzmieniu:

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

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

Trybunał Konstytucyjny (wyrok z dnia 11 maja 2004 r. sygn. K 4/03), orzekł, że art. 24b § 1 ustawy - Ordynacja podatkowa jest niezgodny z art. 2 w związku z art. 217 Konstytucji. TK stwierdził, że zawarta w art. 24b § 1 ustawy - Ordynacja podatkowa klauzula generalna dotycząca obejścia prawa podatkowego nie spełnia konstytucyjnych standardów przyzwoitej legislacji, a w konsekwencji narusza podstawowe elementy kształtujące treść zasady zaufania do państwa i stanowionego prawa (art. 2 Konstytucji) i nie realizuje wymogu należytego ustalenia ustawowo określonych elementów zobowiązań podatkowych (art. 217 Konstytucji). Trybunał Konstytucyjny stwierdził jednak: „(...) iż nie budzi zastrzeżeń konstytucyjnoprawnych samo zjawisko normatywnej reakcji prawodawcy wobec negatywnych - z punktu widzenia interesów fiskalnych państwa - zjawisk gospodarczych, w tym w sferze stosunków umownych kreowanych przez podatników, także jeżeli przybrałaby ona postać „ogólnej normy obejścia prawa podatkowego”.

Treść wyroku Trybunału Konstytucyjnego oraz analiza orzecznictwa sądów administracyjnych nie daje przesłanek do przypuszczenia, że zwalczanie zjawiska unikania opodatkowania może w Polsce mieć miejsce poprzez podejmowanie aktywności wyłącznie na płaszczyźnie orzeczniczej, bez wyraźnych podstaw normatywnych. Reakcja ustawodawcy jest zatem niezbędna, aby stworzyć klarowne i mocne normatywne podstawy do reakcji na zjawisko unikania opodatkowania.

2. Negatywne zjawisko zwane „unikaniem opodatkowania” (*tax avoidance*) istnieje w każdym kraju o gospodarce rynkowej. Najczęściej realizuje się przez konstruowanie sztucznych, nadmiernie zawitych konstrukcji prawnych, które przykładowo dzielą gospodarczo jednorodne zdarzenie na etapy, aby wytworzyć wrażenie istnienia wielu odrębnych zdarzeń czy też zawierają elementy wzajemnie się znoszące. Unikaniem opodatkowania są tego rodzaju działania, które nakierowane są na osiągnięcie korzyści podatkowych sprzecznych z intencją prawodawcy, stojących w sprzeczności z celem i istotą regulacji podatkowych. Unikanie opodatkowania polega w szczególności na nadużywaniu preferencji podatkowych, nadużywaniu umów międzynarodowych, wykorzystywaniu „rajów podatkowych” i uzyskiwaniu przez to korzyści finansowej, wynikającej z obniżenia ciężaru opodatkowania, wględnie nawet uzyskania zwrotu podatku.

Normy ogólne przeciwdziałające unikaniu opodatkowania znajdują się w systemach prawnych wielu z tych krajów, w tym takich, które mają systemy prawne zbliżone do polskiego. W literaturze, a niekiedy i w tekstach prawnych, norma tego typu występuje pod nazwą *general anti-avoidance rule* lub *general anti-abuse rule*; powszechnie na świecie stosowany jest skrót GAAR. Istnienie i stosowanie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania jest akceptowane przez orzecznictwo sądowe i doktrynę. Państwa mające regulacje w postaci ustawowej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania to: Austria, Niemcy (od 1919 r., nowe brzmienie od 2008r.), Francja (od 1941 r., istotna modyfikacja w 2008r.), Portugalia, Szwecja (od 1980r., uchylono klauzulę w 1993r. ale już w 1995 r. wprowadzono ją ponownie), Szwajcaria (w różniących się między sobą regulacjach kantonalnych), Słowacja, Słowenia, Węgry (od 2003r.), Turcja (1980r.), Kanada (od 1988r., z istotną modyfikacją w 2008r.), Brazylia (2001r.), Irlandia (od 1989r.), Australia (od 1936r.), Nowa Zelandia (od końca XIX w.), RPA (1941 r.) Singapur, Tajwan (2009r.), Hong Kong, Chiny (od 2008r.), Belgia (istotna modyfikacja w 2012r.), Kolumbia (od 2013r.) Wprowadzenie klauzuli zazwyczaj było początkowo uznawane za zamach na prawa podatnika i swobodę kształtowania treści umów, jednak po ukształtowania się orzecznictwa sądowego i praktyki te obawy zanikały. W Wielkiej Brytanii klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania weszła w życie w połowie 2013 r.

W Norwegii, Japonii, Korei Południowej nie ma klasycznej ustawowej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, lecz rozwinęło się orzecznictwo sądowe dotyczące ekonomicznej treści transakcji. W Stanach Zjednoczonych stosuje się sądową doktrynę „gospodarczej treści” czynności prawnych, uzupełnioną w ostatnich latach o fragmentaryczną regulację ustawową. Należy dostrzec, że w ostatnich latach w wielu państwach zapobiegając agresywnemu planowaniu podatkowemu i unikaniu opodatkowania zmodyfikowano klauzule w celu zwiększenia ich efektywności.

Tylko w Polsce wprowadzenie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania zostało zdyskwalifikowane przez Trybunał Konstytucyjny, mimo że badana przez Trybunał

Konstytucyjny klauzula była porównywalna z klauzulami obowiązującymi i wprowadzanymi obecnie w innych państwach⁶.

Klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania nie ma m.in. w Grecji (jej wprowadzenie jest rozważane), w Danii, na Ukrainie, na Litwie, w Rosji, Indonezji, Meksyku.

We Francji, Australii, Kanadzie i Wielkiej Brytanii działają (a w Indiach będzie działać wraz z wdrożeniem klauzuli) niezależne od administracji podatkowej ciała opiniotawczo-doradcze w sprawie zastosowania klauzuli. Członkami komitetu/panelu są eksperci zajmujący się prawem podatkowym oraz doświadczeni przedstawiciele administracji podatkowej. Udział komitetu przy wydawaniu decyzji ma zapewnić obiektywizm podejścia organów podatkowych oraz – poprzez scentralizowanie wydawania opinii – wpływać na jednolitość praktyki w zakresie stosowania klauzuli. Opinie komitetu nie są wiążące dla organów podatkowych, jednakże w praktyce są brane pod uwagę przy rozstrzyganiu spraw. Organ prowadzący postępowanie co do zasady nie może wydać decyzji przed uzyskaniem stanowiska komitetu, jeśli sprawa została mu przedstawiona do zaopiniowania. Opinie komitetu z zasady są publikowane, po uprzedniej ich anonimizacji.

3. W związku z przystąpieniem Polski do Unii Europejskiej nastąpiła zmiana otoczenia prawnego prowadzenia aktywności gospodarczej. Swobodny przepływ towarów i kapitału sprzyja procesom globalizacji. Procesy te mają także swoje odbicie w zmianach zachodzących w obszarze prawa podatkowego. Zmiany w prawie podatkowym powinny w większym stopniu uwzględniać pojawiające się zagrożenia związane z uchylaniem się od opodatkowania. Na wystąpienie takich zagrożeń zwróciła uwagę Komisja Europejska w Zaleceniach z dnia 6 grudnia 2012 r. w sprawie agresywnego planowania podatkowego [C(2012)8806], które dotyczą podatków bezpośrednich. Jednym z zalecanych przez Komisję rozwiązań, mających na celu przeciwdziałanie praktykom agresywnego planowania podatkowego powodujących unikanie opodatkowania, jest przyjęcie przez państwa członkowskie zasady dotyczącej zwalczania nadużyć, dostosowanej do sytuacji krajowych, jak i transgranicznych ograniczonych do Unii, jak też i do sytuacji, które dotyczą również państw trzecich. Komisja zaleca wprowadzenie do przepisów krajowych państw członkowskich następującej klauzuli: *„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”*. Polska, jak i wszystkie państwa członkowskie, jest zobowiązana w terminie 3 lat poinformować KE o środkach podjętych w celu realizacji tego Zalecenia.

Tematyki unikania opodatkowania dotyczą rezolucje Parlamentu Europejskiego: z dnia 2 lutego 2012 r. (2011/2271(INI) oraz z dnia 17 kwietnia 2012 r. (2012/2599(RSP) oraz liczne raporty OECD. Rada Unii Europejskiej (ECOFIN w konkluzjach posiedzenia z dnia 14 maja 2013 r.) zaleca przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania. Rada Unii Europejskiej do Programu Konwergencji zaleca poprawę przestrzegania prawa podatkowego i efektywności poboru podatków.

Otoczenie międzynarodowe i uwarunkowania krajowe nie dają zatem żadnego uzasadnienia do powstrzymywania się od wprowadzenia do polskiego porządku prawnego instrumentów zwalczania unikania opodatkowania znanych, uznawanych za skuteczne i stosowanych na całym świecie.

⁶ Kilka lat temu belgijski Trybunał Konstytucyjny potwierdził zgodność z konstytucją tamtejszej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.

4. Klauzula jest potrzebna dla zapewnienia równego traktowania podatników i realizacji konstytucyjnej zasady równości opodatkowania nie tylko na płaszczyźnie stanowienia, ale także na płaszczyźnie stosowania prawa.⁷ Nie można akceptować sytuacji, w której o istnieniu i wysokości opodatkowania decyduje zastosowana formuła prawna, a nie treść realnego zdarzenia gospodarczego. Podatnik unikający opodatkowania pod względem finansowym znajduje się w korzystniejszej sytuacji niż ten, który także podejmuje aktywność w sferze gospodarczej czy finansowej, lecz nie obniża w sztuczny sposób poziomu swoich obciążeń podatkowych. Unikanie opodatkowania jest więc groźne nie tylko dla finansów publicznych przez uszczuplanie dochodów podatkowych, ale narusza też równość opodatkowania dając przy tym okazję do budowania, w nieuczciwy sposób, przewagi rynkowej.

Zauważyć przy tym trzeba, że konstruowanie i wdrażanie wyrafinowanych, sztucznych konstrukcji prawnych zmierzających do unikania opodatkowania wymaga posiadania zasobów finansowych i dzięki temu dostępu do wysoko wykwalifikowanej obsługi prawnej, które jest niezbędna do wykreowania takiej konstrukcji prawnej i jej realizacji. Unikanie opodatkowania daje korzyść finansową wyrażoną w niższym opodatkowaniu lub jego braku. Założyć należy, że zachowania skutkujące zastosowaniem klauzuli leżą w zasięgu jedynie dużych przedsiębiorców (zwykle powiązanych kapitałowo i zarządczo z podmiotami zagranicznymi) oraz osób fizycznych dysponujących znacznymi zasobami finansowymi lub wysokimi dochodami.

Polski system podatkowy nie jest odporny na działania zmierzające do unikania opodatkowania. Wręcz przeciwnie, wraz z postępującą integracją polskiej gospodarki z gospodarką światową trzeba założyć, że patologiczne zachowania, już zdiagnozowane i zwalczane w innych krajach, będą także coraz bardziej intensywne i dotkliwe dla finansów publicznych w Polsce. Potrzeba ochrony finansów publicznych uzasadnia wprowadzenie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Trudno przy tym dopatrzeć się w polskim ustroju konstytucyjnym tak oryginalnych cech, które blokowałyby wprowadzenie rozwiązań prawnych ukierunkowanych na zapobieganie i zwalczanie unikania opodatkowania analogicznych do tych, jakie zostały wprowadzone i są stosowane w znaczącej ilości państw o ustroju demokratycznym i dojrzałych systemach prawnych.

Najistotniejszą funkcją klauzuli powinna jednak być prewencja. Działanie podatnika prowadzące do unikania opodatkowania wiązałoby się z ryzykiem wymiaru zobowiązania podatkowego w sposób niweczący korzyść podatkową uzyskaną w wyniku tego działania. Do tego dochodziłaby konieczność zapłacenia odsetek za zwłokę od zaległości podatkowej. Nawet przy umiarkowanej skali stosowania klauzuli sam fakt jej obecności w systemie prawnym powinien zniechęcać do działań zmierzających do unikania opodatkowania.

Wprowadzenie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania uporządkuje system prawa podatkowego, wyznaczając poprzez swoją treść i praktykę stosowania granice dopuszczalnej optymalizacji podatkowej. Założyć należy, że klauzula przyczyni się też do uporządkowania relacji między prawem podatkowym i cywilnym podkreślając tu autonomię prawa podatkowego.

Przykłady schematów, które mogą prowadzić do unikania opodatkowania:

- planowanie podatkowe z wykorzystaniem instrumentów hybrydowych, tj. wykorzystywanie odmiennego traktowania danych kategorii dochodów lub podmiotowości podatkowej przez prawo wewnętrzne dwóch lub większej ilości

⁷ A. Olesińska, *Klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania*, Toruń 2013, s. 360.

państw. Konflikty kwalifikacji wykorzystywane są w agresywnym planowaniu podatkowym w celu uzyskania efektu podwójnego nieopodatkowania danych kategorii dochodu, przy czym tworzone są sztuczne struktury podmiotowe zaangażowane w transakcję;

- wykorzystywanie przepisów umownych w celu obniżenia podstawy opodatkowania w danym kraju, przy wykorzystaniu tzw. „zakładu” – funkcjonującego dla celów stosowania umów o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz możliwość tworzenia podmiotów transparentnych podatkowo. Zakład taki (lub spółka transparentna) tworzony jest na terytorium drugiego państwa, wyłącznie dla celów korzystniejszej podatkowo obsługi transakcji między dwoma podmiotami krajowymi. Struktury planowania podatkowego wykorzystują tutaj jednocześnie specyficzne postanowienia prawa wewnętrznego państwa położenia zakładu oraz przepisy umów podatkowych;
- wykorzystanie *trustów* – instytucji wywodzącej się z tradycji prawnej *common law* w celu ucieczki przed opodatkowaniem. Umowa *trustu* zakłada przekazanie własności majątku właściciela na rzecz instytucji powierniczej, która sprawuje nad nim zarząd oraz dokonuje rozporządzeń z majątku na rzecz beneficjenta;
- wykorzystanie podmiotów tworzonych w tzw. rajach podatkowych w celu sztucznego transferu dochodu, skutkującego zmniejszeniem podstawy opodatkowania w Polsce. Elementem struktury często jest wyposażenie takiego podmiotu w prawa autorskie do utworów, znaków towarowych czy *know-how*;
- struktury tworzone przez najlepiej zarabiających sportowców i artystów, którzy poprzez tworzenie wielonarodowych konstrukcji podmiotowych oraz np. wyposażenie części podmiotów w prawa wizerunkowe, unikają obowiązku płacenia podatków zarówno w państwie rezydencji, jak i wykonywania działalności sportowej lub artystycznej;
- wykorzystanie zagranicznych fundacji, tworzonych i działających wyłącznie na rzecz pojedynczego beneficjenta (założyciela) w celu uniknięcia opodatkowania dochodów osobistych w kraju rezydencji;
- konstrukcje z wykorzystaniem sztucznych podmiotów holdingowych (np. podmiotów cypryjskich, słowackich czy luksemburskich), polegające na umieszczeniu takiego podmiotu pomiędzy polską spółką a jej właścicielem za granicą, w celu obniżenia (lub uniknięcia) opodatkowania dywidend uzyskiwanych przez osoby fizyczne w Polsce. Struktury agresywnego planowania podatkowego korzystają w tym przypadku z zestawienia regulacji dyrektyw unijnych implementowanych w polskim prawie wewnętrznym, rozwiązań o znamionach szkodliwej konkurencji podatkowej funkcjonujących w prawie wewnętrznym innych państw oraz szkodliwych zapisów zamieszczonych w polskich umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania na początku lat 90tych (klauzule *tax sparing*, czy też niespotykane nigdzie w światowej praktyce traktatowej zastosowanie metody wyłączenia z progresją w odniesieniu do dochodów pasywnych);
- wykorzystanie instrumentów dłużnych w agresywnym planowaniu podatkowym, np. umowy o zakup długoterminowych (np. 20 letnich) obligacji „QDS” emitowanych w Singapurze i zakupowanych przez polskich podatników, przewidujące jednocześnie wypłatę odsetek za cały 20 letni okres umowny „z góry”, oraz możliwość natychmiastowego, przedterminowego wykupu obligacji. Szkodliwe - z punktu widzenia interesów polskiego budżetu - zapisy umowy podatkowej z 1994 r. umożliwiały wygenerowanie przez polskiego podatnika wysokich kosztów podatkowych w podatku dochodowym od osób prawnych przy jednoczesnym zwolnieniu z opodatkowania dochodu odsetkowego związanego z obligacjami.

Pomimo długoterminowego charakteru papierów wartościowych, przedmiotowe transakcje realizowane są w okresach kilkutygodniowych.

5. Przegląd klauzul w niektórych krajach (europejskich i innych) pokazuje, że jakkolwiek nie ma jednolitego modelu normatywnego klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, to jednak wszystkie klauzule mają dość podobne cechy i elementy. W Polsce normatywna konstrukcja klauzuli musi uwzględniać wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 11 maja 2004 r. sygn. K 4/03. Trybunał Konstytucyjny w wyroku tym sformułował następujące zalecenia dotyczące normatywnego ujęcia klauzuli:

A) jednoznaczne określenie odnośnie tego, w których konkretnie przepisach Ordynacji podatkowej klauzula ta zostanie uregulowana (pkt III 1.2. uzasadnienia wyroku),

B) poprawna z punktu widzenia językowego i logicznego konstrukcja przepisów; jasne i precyzyjne formułowanie przepisów pozwala obywatelowi na przewidzenie konsekwencji prawnych jego zachowań (pkt III 1.5. i 1.9. uzasadnienia wyroku).

C) umożliwienie osiągnięcia maksymalnej przewidywalności rozstrzygnięcia podejmowanego na podstawie klauzuli.

Trybunał Konstytucyjny podkreślał, że zagrożenia takiej przewidywalności upatrywać można po pierwsze w tym, że przesłanki rozumienia (interpretacji) danego zwrotu niedookreślonego determinowane są elementami subiektywnymi. Im większe pole do zindywidualizowanej interpretacji danego pojęcia, tym większa też groźba nieprzewidywalności rozstrzygnięć podejmowanych na jego podstawie. Po drugie, Trybunał wskazał, że wykorzystywaniu zwrotów niedookreślonych powinna towarzyszyć konieczność nadania im takiej treści, która zagwarantuje jednolitość linii orzeczniczej (decyzji stosowania prawa). W kontekście pożądanej przewidywalności rozstrzygnięć dokonywanych na podstawie klauzuli Trybunał wskazał wreszcie, że konieczne jest zapewnienie, iż ustalenie treści pojęć nieostrych zastosowanych w danej regulacji nie stanie się udziałem organów stosujących te przepisy, co prowadzić może w konsekwencji do niedozwolonego prawotwórstwa ze strony tych organów (pkt III 1.6. uzasadnienia wyroku),

D) unikanie zwrotów nie pozwalających na przyjęcie, że „ich interpretacja orzecznicza będzie rzeczywiście jednolita i ścisła” oraz że „z ich brzmienia nie będzie można wyprowadzić uprawnień prawotwórczych organów stosujących” (pkt III 1.6. uzasadnienia wyroku),

E) konieczność określenia skutków decyzji podatkowych podejmowanych na podstawie klauzuli, w szczególności czy decyzje te będą miały charakter deklaratoryjny, czy też konstytutywny (pkt III 1.7. uzasadnienia wyroku),

F) unikanie rozwiązań, które stanowią nieuzasadnioną ingerencję organów podatkowych w sferę praw podatnika, w szczególności zaś w wolność korzystania z różnych metod optymalizacji podatkowej. Wykładnia konstytucyjnego obowiązku ponoszenia podatków określonych w ustawie nie może prowadzić do stwierdzenia, iż w jego zakresie mieści się norma prawna nakazująca podatnikowi uiszczanie podatku w maksymalnej – określonej w ustawie – wysokości (pkt III 1.8. uzasadnienia wyroku),

Powyższe zalecenia Trybunału Konstytucyjnego zostały uwzględnione przy tworzeniu projektowanych rozwiązań. Normy przeciwko unikaniu opodatkowania powinny być normami prawa materialnego, ponieważ prowadzą do powstania lub modyfikacji wysokości zobowiązania podatkowego. Dlatego też przepisy dotyczące klauzuli zostały umieszczone wśród przepisów o powstawaniu zobowiązań podatkowych (dział IIIa, rozdział 1 Ordynacji podatkowej „Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania”) – **zalecenie A Trybunału Konstytucyjnego**. Zaproponowane normatywne ujęcie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania uwzględnia wytyczne Trybunału Konstytucyjnego, doświadczenia innych krajów oraz zalecenie Komisji Europejskiej.

6. *Istota klauzuli.* Stosunki prawne mogą być kształtowane w sposób optymalny dla stron, również w aspekcie podatkowym. Możliwości w zakresie swobodnego kształtowania stosunków prawnych nie powinny być jednak nadużywane w celu unikania spełniania obowiązków wynikających z prawa podatkowego. W razie nadużycia możliwości kształtowania stosunków prawnych treść powstałego zobowiązania podatkowego powinna być zatem wywodzona z wyników gospodarczo-ekonomicznych zaistniałych zdarzeń⁸, a nie z uzewnętrznionej treści stosunku prawnego. Wymagane jest normatywne wskazanie, że fundamentem oceny zdarzeń przez ich pryzmat gospodarczo-ekonomiczny jest uznanie, że ustawodawca nadając treść podatkowemu stanowi faktycznemu dąży do opodatkowania rzeczywistej istoty zdarzeń gospodarczych, a nie konstrukcji prawnych, w których zdarzenia te znajdują swój wyraz. W tym kontekście, unikanie opodatkowania jawi się jako wykorzystanie przez podatnika rozdzwiku pomiędzy gospodarczym celem (sensem) normy prawnej, a jej językowym brzmieniem.

Unikaniem opodatkowania jest podejmowanie takich czynności, które – choć formalnie zgodne są z obowiązującym prawem – to jednak cechuje je, po pierwsze, sztuczność, nieprzystawanie do ekonomicznych realiów, w których działał podatnik. Po drugie, dokonane są przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem i celem ustawy podatkowej, a zatem – sprzeczne są z intencją prawodawcy, kształtującego zakres obciążeń podatkowych. nie skutkuje osiągnięciem korzyści podatkowej, jeśli sposób działania był sztuczny.

Głównym celem zastosowania takiej czynności jest uzyskanie, sprzecznej z celem i istotą ustawy podatkowej, znacznej korzyści podatkowej przez podatnika (względnie podmiot, który przez uniknięcie opodatkowania nie stał się podatnikiem) lub inne podmioty współtworzące sztuczną konstrukcję prawną.

Cechą towarzyszącą kształtowaniu stosunków prawnych w sposób zmierzający do uzyskania korzyści podatkowej sprzecznej z intencją prawodawcy często jest brak elementów ryzyka gospodarczego w związku z dokonaniem określonej czynności prawnej lub wzajemnie powiązanego zespołu takich czynności.

Sztuczność konstrukcji prawnej prowadzącej do unikania opodatkowania można oceniać na płaszczyźnie prawnej oraz ekonomicznej. Na płaszczyźnie prawnej sztuczność konstrukcji wyraża się najczęściej w jej nadmiernej zawłości poprzez np. dzielenie zdarzenia na odrębne czynności prawne albo połączenia wielu odrębnych zdarzeń w jedną czynność w sposób nietypowy dla danej branży, występowaniu podmiotów pośredniczących nie wnoszących jednak żadnych elementów gospodarczych, elementach prowadzących do uzyskania stanu identycznego lub zbliżonego do stanu istniejącego przed zastosowaniem tej konstrukcji prawnej (transakcje okrężne), elementach transakcji wzajemnie się znoszących lub kompensujących. Na płaszczyźnie ekonomicznej sztuczną transakcję charakteryzuje brak w niej treści ekonomicznej np. poprzez ukrywanie prawdziwego celu i znaczenia zdarzenia gospodarczego, nieadekwatność lub zbędność do realizacji rzeczywistego zdarzenia gospodarczego, zgodnie z jego celem i istotą oraz do uzyskania zamierzonego efektu gospodarczego. Nadmierna prawna zawłość sztucznej konstrukcji prawnej oraz brak w niej treści ekonomicznej prowadzą do wniosku, że ta konstrukcja nie zostałaby zastosowana przez rozsądnie działający podmiot kierujący się w swych wyborach celami gospodarczymi.

⁸ W treści klauzuli francuskiej przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania polega dosłownie na „przywróceniu prawdziwej natury umowy” (*véritable caractere*): „Afin d'en restituer le véritable caractère, l'administration est en droit d'écarter, comme ne lui étant pas opposables, les actes constitutifs d'un abus de droit (...)” (art. L64 LPF).

7. *Klauzula a prawo cywilne.* Klauzula, jako norma prawa podatkowego, nie może wkraczać w sferę regulacji cywilnoprawnej. W szczególności nie jest dopuszczalne ani celowe, aby klauzula zawierała zakazy lub nakazy, dotyczące czynności cywilnoprawnych. Podkreślić należy autonomiczność prawa podatkowego w stosunku do innych gałęzi prawa. Regulacje mające przeciwdziałać czynnościom pozornym zawarte są w art. 199a § 2 Ordynacji podatkowej. Na gruncie prawa podatkowego – skutki podatkowe powinny być ustalane w stosunku do czynności ukrytej, a nie w stosunku do czynności pozornej. Czynności, których rzeczywisty cel i zamiar stron są inne niż deklarowane, są czynnościami pozornymi i władze skarbowe są uprawnione do pominięcia ich skutków oraz wywodzenia skutków podatkowych z czynności ukrytych. Jeżeli oświadczenie zostało złożone dla ukrycia innej czynności prawnej, ważność oświadczenia ocenia się według właściwości tej czynności. Jedynie czynność, która wywiera skutki prawne, może być brana pod uwagę przy ustaleniu podatkowego stanu faktycznego. Czynności pozorne należy pominąć, ponieważ będąc czynnościami nieważnymi nie wywierają żadnych skutków prawnych. W tym przypadku organ podatkowy, ustalając stan faktyczny, będzie przyjmował, że czynność nie doszła do skutku, a zatem nie wywarła żadnych skutków prawnych. Zgodnie z art. 199a § 1 Ordynacji podatkowej, 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. Istotą pozornej czynności prawnej jest zamiar podatnika który dokonując tej czynności nie dąży jednak do wywołania skutków prawnych, które w normalnych okolicznościach wynikałyby z dokonanej przez niego czynności (przeprowadzonej transakcji). Natomiast na organie podatkowym spoczywa ciężar udowodnienia dokonania przez podatnika pozornej czynności prawnej. Jednocześnie należy podkreślić, że unikanie opodatkowania nie musi być czynnością pozorną – są to dwa niezależne zagadnienia. W wyroku z dnia 14 czerwca 2006 r. sygn. akt K 53/05 Trybunał Konstytucyjny, stwierdzając zgodność art. 199a § 3 Ordynacji podatkowej z Konstytucją stwierdził, że ten przepis nie dotyczy kwestii materialnoprawnych i nie wprowadza do systemu prawnego klauzuli obejścia prawa podatkowego. Przedstawiając powyższe należy podkreślić, że prawo podatkowe jest odrębną gałęzią prawa (prawo publiczne), choć związaną z prawem cywilnym i prawem handlowym (prawo prywatne). Skutkiem bowiem realizacji norm prawa cywilnego i handlowego, przede wszystkim w ramach obrotu gospodarczego, jest z reguły powstanie stanów faktycznych, z których wynikają obowiązki podatkowe. Określenie skutków oświadczeń woli poprzez dokonanie wykładni takich oświadczeń, może być niezbędną przesłanką ustalenia przez organy podatkowe rzeczywistego podatkowoprawnego stanu faktycznego. Natomiast skutki podatkowoprawne należy rozpatrywać wyłącznie na gruncie prawa podatkowego, opierając się na istniejących tam konstrukcjach prawnych, bez względu na to, jak te zdarzenia faktyczne można zakwalifikować na gruncie prawa cywilnego czy handlowego.

Proponowana klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania, jak już wyżej wyjaśniono, będzie miała zastosowanie, gdy transakcje faktycznie zostały przeprowadzone, zaś czynności prawne zmierzały do obejścia prawa podatkowego. Podkreślenia wymaga, że obejście prawa podatkowego nie może być uznane za szczególną postać obejścia prawa cywilnego. Jest to bowiem zjawisko występujące na gruncie prawa podatkowego, zaś analiza działań podatnika może być oparta wyłącznie na ocenie całokształtu okoliczności faktycznych i prawnych, wywołujących określone skutki w prawie podatkowym, a nie w prawie cywilnym.

Sednem proponowanej regulacji będzie przepis **art. 119a**, określający jakiego rodzaju działania będą zwalczane za pomocą nowej regulacji oraz jaki mechanizm prawny będzie temu służyć.

Zgodnie z **art. 119a § 1** jeśli podatnik dokona sztucznej czynności, aby osiągnąć korzystny rezultat podatkowy, stojący w sprzeczności z istotą regulacji podatkowej, to skuteczność tego rodzaju działania zostanie prawnie zniweczona. Warunkiem pozbawienia takiej czynności jej skuteczności w sferze prawa podatkowego będzie spełnienie łącznie przesłanki sztuczności i działania przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, jeśli taka korzyść w danych okolicznościach byłaby sprzeczna z przedmiotem i celem ustawy podatkowej. Taka czynność ustawa uznawać będzie za unikanie opodatkowania i będzie mu przeciwdziałać.

Ta regulacja wytyczy granicę pomiędzy dopuszczalną optymalizacją podatkową, która nadal będzie w pełni dopuszczalna, a tego rodzaju działaniami, które z uwagi na swój szkodliwy charakter nie powinny być tolerowane. Regulacja ta nie będzie ograniczać prawa podatników do działań optymalizacyjnych, o ile dokonują rzeczywistych działań gospodarczych (Zalecenie F Trybunału Konstytucyjnego).

Mechanizm działania tej normy, tj. klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, będzie polegał na tym, że zakwestionowana czynność lub ich zespół pozostaną ważne i skuteczne w sferze prawa cywilnego, jednak ich podatkowoprawne skutki zostaną określone inaczej, niż wynikałoby to z formalnoprawnej, nacechowanej sztucznością postaci. Skutki podatkowe mogą zostać określone w dwojaki sposób: albo poprzez odmówienie działaniom podatnika jakiegokolwiek skuteczności na płaszczyźnie podatkowej, albo też na swoistej reklasyfikacji czynności. Jeśli czynność nie miała żadnego innego celu i sensu ekonomicznego poza tym, aby doprowadzić do uzyskania przez podatnika nieuprawnionej korzyści podatkowej – wówczas czynność taka będzie przy określaniu skutków podatkowych uznawana za niebyłą (**art. 119a § 3**). Jeśli jednak podjęte działania miały pewną treść ekonomiczną i zgodny z prawem cel, wówczas nie będzie następowało proste anulowanie podatkowych skutków czynności, lecz próba odtworzenia przebiegu zdarzeń w taki sposób, jaki byłby właściwy, gdyby podatnik nie działał z zamiarem osiągnięcia korzyści podatkowej stojącej w sprzeczności z celem i istotą ustawy podatkowej.

Dalsze przepisy wskazują, w jaki sposób to reklasyfikowanie czynności będzie następować. Za odpowiednią, a zatem taką, która jako swoisty wzorzec posłuży do określenia prawidłowych konsekwencji podatkowych, będzie uznawana 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 ustawy podatkowej. Gwarancyjną funkcję będzie spełniać postanowienie (**art. 119a § 2 in fine**), w myśl którego sam podatnik będzie mógł wskazać taki przebieg czynności, który jego zdaniem byłby adekwatny do jego sytuacji. Organ podatkowy w takiej sytuacji powinien oprzeć się na „scenariuszu” przedstawionym przez podatnika, jeśli tylko odpowiada on przesłankom uznania czynności za odpowiednią do okoliczności, w których działał podatnik, określonych w **art. 119a § 2**.

O tym, że mamy do czynienia z unikaniem opodatkowania, w znacznej mierze przesądza sztuczność działań podatnika. Element ten pojawia się w większości tego typu regulacji spotykanych na świecie. Także w światowej literaturze przedmiotu sztuczność wskazuje się jako jedną z najistotniejszych cech pozwalających odróżnić optymalizację podatkową od unikania opodatkowania. Przyjęcie w projekcie tej cechy jako wyróżnika pozwalającego zakwestionować podatkowe skutki dokonanej przez podatnika czynności jest też zgodne z powoływanym już Zaleceniem Komisji z dnia 6 grudnia 2012 r. w sprawie agresywnego planowania podatkowego (pkt 4.2. oraz dookreślenie w pkt 4.4.). Pojęcie sztuczności należy

do wyrażen pozostawiających interpretatorowi pewien margines luzu decyzyjnego. Starano się jednak zminimalizować go po pierwsze, poprzez ustawowe zdefiniowanie określenia sztuczności (**art. 119c § 1**), jak też i wskazanie tych cech transakcji, które podmiot stosujący prawo powinien wziąć pod uwagę dokonując oceny, czy działania podatnika miały charakter sztuczny, czy też nie. Wyliczenie cech mogących wskazywać na to, że czynność ma charakter sztuczny w rozumieniu **art. 119a**, znalazło się w **art. 119c § 2**. Wśród tych cech znalazło się nieuzasadnione dzielenie operacji, angażowanie podmiotów pośredniczących mimo braku po temu uzasadnienia gospodarczego, występowanie w działaniu podatnika elementów prowadzących do uzyskania stanu identycznego lub zbliżonego do stanu wyjściowego, względnie elementów wzajemnie się znoszących lub kompensujących. O sztuczności może też przesądzać występowanie w operacjach podejmowanych przez podatnika ryzyka gospodarczego przewyższającego spodziewane korzyści inne niż podatkowe w takim stopniu, iż należy uznać, że rozsądnie działający podmiot nie wybrałby tego sposobu działania.

Na to, czy dokonane czynności stanowią unikanie opodatkowania, a zatem czy ich skutki będą przez prawo zwalczane, wskazuje też cel działania podatnika. Jeśli na podstawie oceny zaistniałych w sprawie okoliczności należy uznać, że działanie podatnika nakierowane było przede wszystkim na osiągnięcie podatkowo korzystnego rezultatu, sprzecznego z celem i istotą regulacji podatkowej – wówczas mamy do czynienia z unikaniem opodatkowania. W ślad za wspomnianym wyżej Zaleceniem Komisji z 6 grudnia 2012 r. w projekcie wskazano (**art. 119d**), że czynność uznaje się za podjętą przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej wtedy, gdy pozostałe cele, które w danych okolicznościach można przypisać danej czynności lub ich zespołowi, są mało istotne (pkt 4.6 Zalecenia).

Ustawa w **art. 119e § 1** precyzować też będzie, co należy rozumieć pod pojęciem „korzyści podatkowej” w rozumieniu klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Wskazano, że korzyścią taką może być: niepowstanie zobowiązania podatkowego, odsunięcie w czasie powstania zobowiązania podatkowego lub obniżenie jego wysokości, powstanie nadpłaty lub prawa do zwrotu podatku albo podwyższenie ich kwoty. Zastosowanie klauzuli polegać będzie na pozbawieniu podatnika takiej korzyści. Ma się to odbywać w drodze wydania decyzji podatkowej odpowiedniej do tego, którą z postaci korzyści zamierzał osiągnąć podatnik. I tak, zgodnie z **art. 119j**, organ odpowiednio do sytuacji, aby pozbawić podatnika korzyści podatkowej wyda decyzję określającą lub ustalającą wysokość zobowiązania podatkowego, decyzję określającą wysokość nadpłaty w prawidłowej wysokości lub inną odpowiednią decyzję, wymienioną w **art. 119j**. Dodać wszakże należy, że jakkolwiek zastosowanie klauzuli polegać może na wydaniu odpowiedniej decyzji podatkowej, to jednak przepis będzie też umożliwiał podatnikowi złożenie korekty deklaracji podatkowej w toku postępowania w sprawie unikania opodatkowania (nowy **art. 81b § 1a**). W ten sposób spór będzie mógł zakończyć się bez potrzeby wydawania władczego rozstrzygnięcia organu podatkowego.

Klauzula jest normą wysoce ingerencyjną, o znacznym stopniu dolegliwości dla adresatów norm prawnych. Dlatego wymaga obudowania instytucjami, które ów rygoryzm czynią możliwie mało dolegliwym dla tych podatników, którzy nie wykazują szczególnej determinacji w podejmowaniu działań zasługujących na negatywną normatywną reakcję państwa. Stosowanie instrumentu, jakim jest klauzula, wymaga szczególnej ostrożności, starannego zbalansowania ochrony interesów państwa i ochrony interesów obywateli narażonych na jego dotkliwą w skutkach ingerencję.

Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania jest normą, co do której bywają niekiedy formułowane zarzuty dotyczące wprowadzania do systemu podatkowego stanu niepewności prawnej. Jako klauzula generalna nie może jednak być skonstruowana za pomocą pojęć na tyle ścisłych i jednoznacznych, aby takie wrażenie całkowicie wyeliminować. Wręcz

przeciwnie – norma o takim celu, jaki ma do spełnienia klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania, musi dawać podmiotowi stosującemu prawo taki stopień luzu decyzyjnego, który pozwoli zapewnić normatywną reakcję państwa na takie zjawiska, które mają charakter szkodliwy, normatywna reakcja na nie jest wysoce pożądana, a jednak ich szczegółowy kształt jest niemożliwy do przewidzenia na etapie budowania klauzuli. Klauzula musi być na tyle ogólna i „pojemna”, aby także te nieprzewidziane z góry zjawiska zwalczać.

Konstruując tak dolegliwą dla podatników normę ustawodawca powinien zachować szczególną wstrzeźliwość. Poziom ochrony interesów państwa i obywateli i uczestników obrotu gospodarczego wymaga pieczołowitego wyważenia. Prawodawca powinien zdawać sobie sprawę z tego, że klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania stanowi wyjątkowe rozwiązanie. Rozwiązanie takie nie powinno być używane do zwalczania zjawisk, których patologiczny rezultat nie może być uznany za wyjątkowo groźny. Ciężar gatunkowy negatywnych zjawisk powinien pozostawać w odpowiedniej proporcji do charakteru środków, jakimi są zwalczane. Stosowanie klauzuli powinno być zastrzeżone dla przypadków, w których rozmiar patologicznych skutków usprawiedliwia charakter prawnej reakcji na nie. Z tej to między innymi przyczyny stosowanie klauzuli w projekcie zostało przewidziane dla tych przypadków, w których rozmiar korzyści podatkowych, które osiągnął podatnik, przekracza 100 000 zł. Próg ten został ustalony z uwzględnieniem tego, jakiego rodzaju schematy działań, mogących być uznane za przejawy unikania opodatkowania, można zaobserwować w praktyce obrotu gospodarczego, jaka jest ich „opłacalność” dla podatników i skala zagrożenia nimi dla budżetu.

Wyłączenie podatku od towarów i usług z zakresu oddziaływania klauzuli (**art. 119b § 1 pkt 4**) uzasadnione jest tym, że w obszarze podatku od wartości dodanej na poziomie Unii Europejskiej w orzecznictwie wykształciła się zasada zakazu nadużycia prawa, będąca w istocie odpowiednikiem normatywnej klauzuli zapobiegającej unikaniu opodatkowania. Polskie sądy i organy podatkowe zobowiązane są ją stosować w pełnym zakresie. Koncepcja ta jest wystarczająco kompletnym i nadającym się do stosowania w polskim porządku prawnym środkiem zwalczania nadużyć podatkowych w podatku od towarów i usług. Wprowadzenie ustawowej regulacji przeciwdziałającej unikaniu opodatkowania w tym podatku na poziomie krajowym byłoby w tej sytuacji nie tylko zbędne, lecz mogłoby doprowadzić do powstania wątpliwości prawnych odnośnie do wzajemnej relacji i pierwszeństwa stosowania tych dwóch środków prawnych (unijnego i krajowego). Należy też mieć na uwadze, że unijna koncepcja zwalczania nadużyć w podatku od wartości dodanej, jako środek orzeczniczy, podlega stale rozwojowi i może płynnie podlegać zmianom wynikającym z aktualnej linii orzeczniczej prezentowanej przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Polska jako państwo członkowskie Unii Europejskiej jest zobowiązana do stosowania jej prawa (w tym orzecznictwa TSUE) w jego aktualnej postaci. Wprowadzenie do krajowego porządku prawnego ustawowej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania w zakresie podatku od towarów i usług w istocie rzeczy zatem mijałoby się z celem, ponieważ w tym obszarze musiałaby ona być interpretowana i stosowana w zgodzie z aktualnym orzecznictwem TSUE.

Rozdział 2

Postępowanie w przypadku unikania opodatkowania

Minister właściwy do spraw finansów publicznych będzie uprawniony do wszczęcia postępowania podatkowego lub przejęcia do dalszego prowadzenia toczącego się postępowania podatkowego lub postępowania kontrolnego organu kontroli skarbowej, jeżeli istnieje możliwość zastosowania klauzuli. Czynności podjęte w postępowaniu przez

dotychczasowe organy (podatkowe bądź kontroli skarbowej) pozostaną w mocy (**art. 119g § 3** Ordynacji podatkowej). Przejęcie toczącego się postępowania następować będzie w drodze niezaskarżalnego postanowienia, które doręczane będzie stronie oraz właściwemu uprzednio w sprawie organowi podatkowemu lub organowi kontroli skarbowej (**art. 119g § 4** Ordynacji podatkowej). W postanowieniu o wszczęciu postępowania podatkowego lub o przejęciu postępowania zostanie wyznaczony zakres, w jakim minister właściwy do spraw finansów publicznych będzie prowadzić postępowanie (**art. 119g § 2** Ordynacji podatkowej).

W przypadku stwierdzenia, że w sprawie nie zachodzą przesłanki zastosowania klauzuli minister właściwy do spraw finansów publicznych umorzy postępowanie, przekaze ją właściwemu organowi podatkowemu lub też, jeśli sprawa była przez niego przejęta od organu kontroli skarbowej – przekaze ją temu organowi (**art. 119l** Ordynacji podatkowej). Umorzenie postępowania przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych – mimo braku stwierdzenia unikania opodatkowania - nie zawsze byłoby zasadne. Przepis przewidujący przekazanie sprawy właściwemu organowi podatkowemu (nawet wówczas, gdy to minister wszczął postępowanie), jest ważny i niezbędny. Jeśli bowiem minister właściwy do spraw finansów publicznych nie stwierdził występowania unikania opodatkowania, to mogą zachodzić inne przesłanki wymagające przeprowadzenia postępowania podatkowego przez właściwy organ.

Minister właściwy do spraw finansów publicznych może zasięgnąć opinii Rady do Spraw Unikania Opodatkowania co do zasadności zastosowania art. 119a w prowadzonym postępowaniu (**art. 119h**). Opinia tego niezależnego eksperckiego ciała doradczego byłaby wydawana na etapie postępowania pierwszoinstancyjnego lub postępowania odwoławczego. Na etapie postępowania pierwszoinstancyjnego uprawnionym do złożenia wniosku byłby wyłącznie Minister Finansów, jeśli dostrzega uzasadnione przesłanki do zastosowania klauzuli. Wraz z wnioskiem Minister Finansów zobowiązany będzie do przedstawienia analizy i stanowiska, co do wystąpienia przesłanek do zastosowania klauzuli. Minister właściwy do spraw finansów publicznych będzie obligatoryjnie składać wniosek o wydanie opinii przez Radę, jeśli podatnik w odwołaniu o to się zwróci (**art. 119h** Ordynacji podatkowej). W decyzji organu pierwszej instancji, wydanej na podstawie **art. 119j**, będzie zawarte pouczenie o prawie złożenia wniosku o zasięgnięcie opinii Rady do Spraw Unikania 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.

Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania będzie stosowana przez wydanie decyzji ustalającej lub określającej prawidłową wysokość zobowiązania podatkowego za dany rok podatkowy lub inny okres rozliczeniowy albo w innej decyzji „wymiarowej” (**art. 119j** Ordynacji podatkowej). Kompetencja Ministra Finansów obejmować będzie wymiar zobowiązań podatkowych (ustalenie/określenie) lub wydanie innej decyzji dotyczącej rozliczenia podatnika za oznaczony okres rozliczeniowy, jeżeli w tej decyzji zostanie zastosowana klauzula. Jeżeli Minister Finansów 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 skarbowej na zasadach ogólnych.

Rozdział 3

Rada do Spraw Unikania Opodatkowania

W zdecydowanej większości krajów, których systemy prawne mają klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania sprawy zastosowania klauzuli są rozstrzygane jedynie decyzjami administracji podatkowej, które to decyzje podlegają następnie zaskarżeniu do sądu. Zasadą jest brak zinstytucjonalizowanego (rada, panel ekspercki) udziału czynnika eksperckiego lub społecznego spoza administracji w rozstrzyganiu spraw unikania opodatkowania. W niektórych państwach takie ciała opiniodawcze z powodzeniem jednak funkcjonują, pełniąc istotną rolę w procesie stosowania klauzuli w indywidualnych sprawach⁹. Bazując na rozwiązaniach francuskich (Comite de l'Abuse de Droit Fiscal), australijskich (General Anti-Avoidance Rule Panel) oraz kanadyjskich (General Anti-Avoidance Rule Committee) oraz najnowszych rozwiązaniach - brytyjskich - proponuje się utworzenie Rady do Spraw Unikania Opodatkowania, zwanej dalej Radą. Rada będzie kolegiальnym, eksperckim organem opiniodawczym, którego zadaniem jest opiniowanie zasadności zastosowania klauzuli w sprawach indywidualnych (**art. 119n § 2** Ordynacji podatkowej). Funkcjonowanie Rady przyczyni się do większego obiektywizmu organu wydającego decyzje w sprawie zastosowaniu klauzuli, ponieważ Rada będzie wydawała niezależne opinie. Rada będzie podmiotem eksperckiego i społecznego nadzoru nad stosowaniem klauzuli. Potrzeba utworzenia takiego podmiotu nabiera szczególnej wagi w kontekście obaw co do sposobu stosowania klauzuli przez administrację podatkową, uzewnętrznionych w uzasadnieniu wyroku TK, jak też w dyskusjach społecznych. Wzorując się na modelu australijskim przewiduje się w składzie Rady przedstawicieli różnych grup, nie wykluczając przedstawicieli organów administracji (**art. 119p** Ordynacji podatkowej).

Pod względem organizacyjnym utworzenie i funkcjonowanie Rady będzie wzorowane na modelu przyjętym dla Państwowej Komisji Egzaminacyjnej ds. Doradztwa Podatkowego; obsługę funkcjonowania Rady, zapewni minister właściwy do spraw finansów publicznych (**art. 119t § 4** Ordynacji podatkowej), koszty jej działania będą pokrywane z budżetu państwa.

Przesłanki odwołania oraz wygaśnięcia członkostwa w Radzie oraz ich skutki normują szczegółowo **art. 119q i art. 119r** Ordynacji podatkowej.

Zgodnie z **art. 119t § 1** Ordynacji podatkowej kompetencje Przewodniczącego Rady obejmują kierowanie jej pracami, zwoływanie posiedzeń Rady, wyznaczanie członków Rady do wydania opinii i sporządzenia jej uzasadnienia. Rada wybiera Przewodniczącego na zasadach określonych w **art. 119s** Ordynacji podatkowej.

Proponuje się, aby Minister Finansów wyznaczał Sekretarza Rady spośród pracowników Ministerstwa Finansów (do zapewnienia obsługi finansowej i nadzoru nad obsługą administracyjno-biurową związaną z funkcjonowaniem Rady), który nie będzie członkiem Rady – **art. 119t § 5-7** Ordynacji podatkowej. Rada w drodze uchwały sama określi zasady oraz regulamin jej pracy (**art. 119t § 3** Ordynacji podatkowej).

Opinia byłaby wydawana przez co najmniej połowę członków Rady (**art. 119t § 2** Ordynacji podatkowej). Rada miałaby prawo zwrócić się do podatnika i do organów podatkowych o udzielenie wyjaśnień (**art. 119u § 1** Ordynacji podatkowej). Strona i organ podatkowy

⁹ Na temat ich funkcjonowania szerzej A.Olesińska, *The General Anti-Avoidance Rule Consultative Committees*, *Comparative Law Review* 2013, vol. 16,
<http://apcz.pl/czasopisma/index.php/CLR/article/view/CLR.2013.018/3599>

miałyby możliwość także z własnej inicjatywy przedstawienia Radzie dokumentów i wyjaśnień. Podatnik oraz jego pełnomocnik będą mogli uczestniczyć w posiedzeniu Rady tylko na zaproszenie przewodniczącego. Przedstawiciel Ministra Finansów będzie mógł uczestniczyć w posiedzeniu rady lub jego części na zaproszenie przewodniczącego Rady, na takich samych zasadach, jakie dotyczyć będą uczestnictwa podatnika (**art. 119u § 2 i 3** Ordynacji podatkowej). Zaproszenie na przedstawiciela ministra właściwego do spraw finansów publicznych do udziału w posiedzeniu będzie wymagało też skierowania zaproszenia, w takim samym zakresie, do podatnika.

Opinie Rady będą wydawane nieodpłatnie. Członkowie Rady będą podlegać wyłączeniu z opiniowania poszczególnych spraw na zasadach określonych w art. 130 § 1 i 2 Ordynacji podatkowej (**art. 119v § 2** Ordynacji podatkowej).

Opinie Rady byłyby zamieszczane w Biuletynie Informacji Publicznej po usunięciu danych identyfikacyjnych stronę i inne podmioty w niej wymienione (**art. 119v § 1** Ordynacji podatkowej).

Członkowie Rady będą wynagradzani zgodnie z wnioskiem Przewodniczącego, w oparciu o szacunkowe nakłady pracy i zaangażowanie poszczególnego członka w analizę sprawy i wydanie opinii. W **art. 119w** Ordynacji podatkowej zawarto delegację dla ministra właściwego do spraw finansów publicznych do wydania obligatoryjnego rozporządzenia określającego sposób finansowania oraz wysokość wynagrodzenia przewodniczącego Rady, sekretarza Rady oraz członka Rady za uczestniczenie w posiedzeniach Rady, biorąc pod uwagę zakres ich obowiązków. Wynagrodzenie będzie przysługiwać za sporządzenie uzasadnienia opinii Rady. Członkom Rady będzie też przysługiwał zwrot kosztów podróży i noclegów, poniesionych w związku z udziałem w pracach Rady, biorąc pod uwagę ich racjonalne wydatkowanie przez członków Rady.

Rozdział 4

Opinie zabezpieczające

W **art. 13 § 2 pkt 6** oraz **art. 119x – 119zg** uregulowane zostały zasady i tryb wydawania opinii zabezpieczających. Zgodnie z **art. 13 § 2 pkt 6** właściwym w zakresie wydawania opinii zabezpieczającej będzie minister właściwy do spraw finansów publicznych. Stosownie do **art. 119z** minister właściwy do spraw finansów publicznych na wniosek zainteresowanego wydaje, w jego indywidualnej sprawie, opinię zabezpieczającą przed zastosowaniem wobec niego przepisów rozdziału 1 „Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania” w okolicznościach przedstawionych we wniosku. Opinię taką na wniosek zainteresowanego minister wyda w razie stwierdzenia, że planowane lub dokonane przez zainteresowanego czynności, przedstawione przez niego we wniosku, nie stanowią unikania opodatkowania w rozumieniu art. 119a. Nowa procedura wydawania opinii zabezpieczających w indywidualnych sprawach nie będzie ograniczona tylko do interpretacji przepisów prawa podatkowego, ale będzie szeroko ujmowała możliwość zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania uwzględniając też zawarte w tej klauzuli aspekty gospodarcze planowanych działań i relacje korzyści gospodarczych i podatkowych. Przedmiotem tej opinii nie będzie ocena stanowiska wnioskodawcy, ale ocena, czy w okolicznościach przedstawionych we wniosku istnieją przesłanki do zastosowania klauzuli.

Wniosek może dotyczyć czynności dokonanej lub dopiero planowanej. W **art. 119y** wskazane są elementy, jakie powinien zawierać wniosek o wydanie opinii. Są to w szczególności:

- 1) wyczerpujący opis czynności wraz ze wskazaniem występujących pomiędzy podmiotami związków, o których mowa w art. 11 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych i art. 25 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych;
- 2) wskazanie celów, których realizacji czynność ma służyć;
- 3) wskazanie ekonomicznego uzasadnienia czynności;
- 4) określenie skutków podatkowych, w tym korzyści podatkowych, będących lub mających być rezultatem czynności opisanych we wniosku.

Wniosek o wydanie opinii zabezpieczającej zawiera ponadto wskazanie korzyści podatkowych będących rezultatem czynności objętych wnioskiem. Warto zauważyć, że wskazanie tego elementu może być korzystne dla wnioskodawcy, gdyż będzie pozwalał ocenić organowi, czy wskazane przez wnioskodawcę istotne korzyści ekonomicznych i biznesowe uzasadniające przyjętą przez niego konstrukcję prawną przeważają nad ewentualnymi korzyściami podatkowymi. Do wniosku może być załączona dokumentacja dotycząca czynności, w szczególności oryginały lub kopie umów lub ich projektów.

Opinia zabezpieczająca będzie wskazywać na brak przesłanek zastosowania klauzuli. W **art. 119zb** uregulowane zostały elementy opinii. Opinia zabezpieczająca zawierała będzie wyczerpujący opis przedstawionej we wniosku czynności, a także ocenę, że przedstawiona we wniosku czynność (lub zespół czynności) nie stanowi unikania opodatkowania, a zatem – że nie występują przesłanki zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Jeżeli natomiast te przesłanki istnieją, wówczas nastąpi odmowa wydania opinii zabezpieczającej (**art. 119z** Ordynacji podatkowej), która wymagać będzie uzasadnienia stanowiska. Każdy sposób załatwienia wniosku o wydanie opinii będzie się wiązać z prawem wniesienia skargi do sądu administracyjnego, o czym organ będzie pouczał wnioskodawcę.

Art. 119zc - ze względu na skomplikowany charakter spraw proponuje się, aby opinie w przedmiotowym zakresie były wydawane bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w terminie 6 miesięcy od dnia otrzymania wniosku. Do tego terminu nie będzie wliczało się terminów i okresów, o których mowa w art. 139 § 4 Ordynacji podatkowej (**art. 119zc § 2**).

Art.119zd - Przebieg procedury wydawania opinii zabezpieczającej będzie zbliżony do obecnej procedury porozumienia w sprawie ustalenia cen transakcyjnych co uzasadnia wprowadzenia odpowiedniej opłaty. Jej wysokość uzasadniona jest wysokim stopniem skomplikowania postępowania, które będzie się toczyło w sprawie wydania opinii oraz koniecznością ponoszenia zwiększonych nakładów na jego prowadzenie. Postępowanie to bowiem będzie obejmowało 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 zagranicznych administracji, analizy dokumentów i umów, w tym również w obcych językach. Zauważyć należy, że wysokość opłaty za opinie zabezpieczające będzie znacząco niższa od opłaty za wniosek o uznanie metody ustalania ceny transakcyjnej (wysokość opłaty od wniosku w sprawie porozumienia dotyczącego ustalenia cen transakcyjnych wynosi nawet 200 tys. zł). Podkreślić zarazem należy to, że klauzula ma mieć zastosowanie wyłącznie do takich czynności, przy których wysokość uzyskanych przez podatnika korzyści podatkowych wynosi co najmniej 100 000 zł. Wysokość opłaty za wydanie opinii zabezpieczającej pozostaje zatem w odpowiedniej proporcji do korzyści podatkowej, której będzie dotyczyć wniosek. Przy tak określonym „progu stosowności” klauzuli, wysokość opłaty nie będzie bowiem stanowić bariery skłaniającej podatnika do zaniechania wystąpienia o opinie.

Zasady uiszczania opłaty oraz jej zwrotu uregulowane zostały w **art. 119zd**. W razie cofnięcia wniosku o wydanie opinii zabezpieczającej opłata podlegać będzie zwrotowi w połowie.

Art. 119ze - Zgodnie z zaproponowanymi regulacjami Minister właściwy do spraw finansów publicznych może, z urzędu, zmienić wydaną opinię zabezpieczającą, gdy opinia ta stanie się sprzeczna z orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego lub Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

Analogiczny, jak w przypadku interpretacji podatkowych, będzie zakres podmiotowy ochrony prawnej związanej z zastosowaniem się wnioskodawcy do uzyskanej opinii. Intencją projektodawcy jest objęcie ochroną wyłącznie wnioskodawcy, z ochrony natomiast nie będą korzystali inni uczestnicy opisanych zdarzeń czy konstrukcji prawnych. Kilka podmiotów będzie jednak mogło wystąpić ze wspólnym wnioskiem dotyczącym tej samej czynności. Zastosowanie się wnioskodawcy do wydanej przez organ opinii zabezpieczającej, stwierdzającej, że przedstawiona we wniosku konstrukcja prawna nie stanowi unikania opodatkowania, będzie dawało podatnikowi ochronę polegającą na niemożności zastosowania w stosunku do niego klauzuli. Nie ma przy tym znaczenia, czy czynność, której dotyczy opinia zabezpieczająca, została dokonana przed, czy po uzyskaniu opinii. W projekcie nowelizacji (nowy **art. 14pa**) wskazano, że przepisy art. 14k – 14n Ordynacji podatkowej dotyczące ochrony w związku z zastosowaniem się interpretacji stosuje się odpowiednio do opinii zabezpieczających. Oznacza to, że ochrona nie będzie obejmowała zdarzeń i wynikających z nich skutków podatkowych powstałych po doręczeniu opinii zmieniającej. Bezwarunkowa ochrona przysługiwać będzie jednak co do czynności dokonanych przed ewentualną zmianą opinii przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych.

Art. 119zf odsyła do odpowiedniego stosowania przepisów działu IV Ordynacji podatkowej, dotyczących decyzji, w razie umorzenia postępowania w sprawie opinii zabezpieczającej.

Art. 119zg - w postępowaniu dotyczącym wydania opinii w sprawie zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania znajdą odpowiednie zastosowanie przepisy regulujące zasady ogólne postępowania podatkowego (praworządności, zaufania do organów podatkowych, prawdy obiektywnej, czynnego udziału strony, szybkości i prostoty postępowania) a także inne przepisy regulujące postępowanie podatkowe, w szczególności: dotyczące pełnomocnictw, doręczeń, obliczania terminów oraz wskazane przepisy procedury wydawania interpretacji indywidualnych. W zakresie procedury wydawania opinii zabezpieczającej, inaczej niż to jest w przypadku wydawania interpretacji indywidualnych, w razie istnienia wątpliwości dotyczących wniosku lub załączonych dokumentów, organ uprawniony będzie mógł zwrócić się o ich wyjaśnienie lub przedłożenie dokumentów uzupełniających. Procedura wydawania opinii zabezpieczającej będzie zawierała elementy dwóch obecnie obowiązujących procedur: procedury zawierania porozumień w zakresie stosowania cen transferowych (art. 20a i nast. Ordynacji podatkowej) oraz procedury wydawania interpretacji indywidualnych prawa podatkowego (art. 14a i nast.).

Na opinię zabezpieczającą zainteresowanemu będzie przysługiwała skarga do sądu administracyjnego, skoro samo zastosowanie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania w sprawach wymiarowych też będzie przedmiotem kognicji sądów administracyjnych.

Zmiany w Ordynacji podatkowej – otoczenie procesowe klauzuli

Z uwagi na znaczny stopień skomplikowania spraw oraz częste istnienie w sztucznych konstrukcjach prawnych elementów transgranicznych zasadne jest ustanowienie kompetencji ministra właściwego do spraw finansów publicznych w sprawach przeciwdziałania unikaniu opodatkowania (**art. 13 § 2 pkt 6 i 7** Ordynacji podatkowej). Zapewni to koncentrację wiedzy w zakresie stosowania klauzuli, zmniejszy koszty szkoleń oraz zagwarantuje ujednolicenie polityki w zakresie stosowania klauzuli. Minister będzie organem właściwym także w

sprawach zastosowania klauzuli w podatkach należących do właściwości gminnych organów podatkowych.

Dodaje się **art. 14pa**, w którym uregulowano kwestie ochrony z interpretacji indywidualnych w przypadku zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. W związku z przewidzianym wprowadzeniem klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania zasadnym jest wprowadzenie rozwiązania wyłączającego ochronę prawną z tytułu zastosowania się do interpretacji indywidualnej dotyczącej zdarzenia, które stanowi unikanie opodatkowania. Nie ma uzasadnienia aby podmiot, który unika opodatkowania, korzystał z ochrony wynikającej z uzyskanej interpretacji indywidualnej oraz mógł powoływać się na nieograniczone bezpieczeństwo prawne. Z uwagi na skutki ochronne interpretacji podatkowych (zwolnienie z obowiązku zapłaty podatku) brak proponowanego rozwiązania w zasadniczy sposób ograniczał będzie, a niejednokrotnie wyłączał, stosowanie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Dlatego też zmiana w przedmiotowym zakresie winna wyłączać ochronę prawną, uregulowaną w art. 14k-14n Ordynacji podatkowej. Proponuje się zatem wyłączenie ochrony w przypadku stwierdzenia w postępowaniu podatkowym przez organ podatkowy lub organ kontroli skarbowej, że stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe będące przedmiotem interpretacji indywidualnej stanowiło przedmiot decyzji w związku z zastosowaniem klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.

W **art. 14b § 5b** proponuje się zarazem przyjęcie rozwiązania, w myśl którego interpretacja indywidualna nie będzie wydawana w zakresie tych elementów stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego, które stanowią unikanie opodatkowania. Jeśli taka interpretacja natomiast zostałaby wydana – nie będzie wywoływać skutków prawnych. Taka regulacja chronić będzie przed nadużywaniem systemu interpretacji indywidualnych w zakresie unikania opodatkowania (*vide* ustalenia zawarte w Rezolucji Parlamentu Europejskiego z dnia 25 listopada 2015 r. w sprawie interpretacji prawa podatkowego i innych środków o podobnym charakterze lub skutkach). Dla spraw unikania opodatkowania tworzy się dedykowaną do ich specyfiki alternatywną procedurę opinii zabezpieczających.

Aktualnie w toku postępowania podatkowego skorygowanie deklaracji w zakresie objętym tym postępowaniem nie jest dopuszczalne (art. 81b § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej). Jednakże w części spraw wypełnianie obowiązków podatkowych jest sprawdzane w kontroli podatkowej, a postępowanie podatkowe jest efektem ustaleń kontroli. W takich przypadkach po kontroli przysługuje uprawnienie do skorygowania deklaracji (art. 81b § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej). Należy przy tym mieć na uwadze, że celem kontroli jest weryfikacja stosowania przepisów prawa podatkowego, a klauzula dotyczy zagadnień znacznie wykraczających poza ocenę legalności działania podatnika. Uwzględniając specyfikę postępowania podatkowego w zakresie stosowania **art. 119a** Ordynacji podatkowej proponuje się wprowadzić możliwość skorygowania deklaracji w toku tego postępowania. Korekta powinna być dopuszczalna w toku postępowania przed organem pierwszej instancji w okresie 14 dni od dnia zawiadomienia o wyznaczeniu terminu do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego (**art. 81b § 1a** Ordynacji podatkowej). W związku z możliwością dokonania korekty w tym terminie, ulegnie wydłużeniu w postępowaniach w związku z zastosowaniem **art. 119a** Ordynacji podatkowej – do 14 dni - termin do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego, który jest określony aktualnie w art. 200 § 1 Ordynacji podatkowej (**art. 200 § 3** Ordynacji podatkowej). Korekta wymaga uzasadnienia (**art. 81 § 2a** Ordynacji podatkowej), co jest związane ze znacznym skomplikowaniem zakresu korekty i koniecznością dokonania przez organ oceny, czy i w jakim zakresie skorygowanie deklaracji podatkowej wyeliminowało osiągnięcie korzyści podatkowej, tj. usunęło skutek unikania opodatkowania w rozumieniu **art. 119a**. W przypadku skorygowania deklaracji w sposób usuwający korzyść podatkową, o której mowa w **art. 119a § 1**, postępowanie podatkowe

zostanie umorzone jako bezprzedmiotowe. Proponowana regulacja jest korzystna zarówno dla podatników, jaki i dla administracji podatkowej. Pozwala już w toku postępowania podatkowego na dobrowolne uregulowanie zaległości podatkowych wraz odsetkami za zwłokę i zaniechanie dalszego, kosztownego dla obu stron postępowania podatkowego.

Złożenie wniosku o opinię Rady powodować będzie obligatoryjne zawieszenie postępowania podatkowego (**art. 201 § 1 pkt 8** Ordynacji podatkowej). Organ podatkowy, który zawiesił postępowanie z tej przyczyny nie podejmuje żadnych czynności, z wyjątkiem tych, które mają na celu podjęcie postępowania albo zabezpieczenie dowodu (zmiana **art. 202** Ordynacji podatkowej). Postępowanie podatkowe będzie podjęte po otrzymaniu przez ministra do spraw finansów publicznych opinii Rady, ewentualnie po bezskutecznym upływie terminu 3-miesięcznego, gdyby rada w tym czasie nie wydała opinii.

Opinia Rady do spraw Unikania Opodatkowania nie będzie wiążąca dla organów podatkowych, aczkolwiek w decyzji organ podatkowy byłby obowiązany odnieść się do jej treści w szczególności wówczas, jeśli opinia byłaby korzystna dla podatnika, a mimo to minister właściwy do spraw finansów publicznych uznałby zasadność zastosowania klauzuli (**art. 210 § 2c** Ordynacji podatkowej). Opinia Rady stanowiłaby część akt sprawy.

Proponowane rozwiązania wymagają, aby w każdej decyzji została wyszczególniona kwota zobowiązania podatkowego, nadpłaty, zwrotu podatku, lub straty, która wynika z stosowania klauzuli. Kwota ta powinna być wskazana w decyzji (**art. 210 § 2b** Ordynacji podatkowej). Postulowane rozwiązanie zapewnia bezpieczeństwo procesowe każdemu podatnikowi, w stosunku do którego klauzula zostanie zastosowana, niezależnie od wysokości zobowiązania podatkowego określonego w wyniku jej zastosowania. Ma to związek z proponowanym (w **art. 239d § 2** Ordynacji podatkowej) wyłączeniem instytucji rygoru natychmiastowej wykonalności w odniesieniu do decyzji wydanej w związku z zastosowaniem **art. 119a**.

Wezwany przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych w toku postępowania w sprawie przeciwdziałania unikaniu opodatkowania będzie obowiązany do osobistego stawiennictwa przed organem podatkowym niezależnie od jego miejsca zamieszkania lub pobytu, a więc także poza obszarem województwa, w którym zamieszkuje lub przebywa. Koszty stawiennictwa będą zaliczane do kosztów postępowania i zwracane według zasad określonych w **art. 265 § 1 pkt 1** Ordynacji podatkowej, co wynika z nowego **pkt 2b**.

W związku z potrzebą zapewnienia Radzie dostępu do akt podatkowych podatnika podlegających ochronie tajemnicą skarbową należy wprowadzić także stosowne zmiany dostosowawcze w przepisach regulujących tajemnicę skarbową (dodanie **pkt 7** w **art. 294 § 1** Ordynacji podatkowej oraz zmiana **§ 3**). Posiedzenia Rady powinny być niejawne.

Art. 2. Zmiany w ustawie - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi

Skarga przysługiwać też będzie na odmowę wydania opinii zabezpieczającej, pozostawienie bez rozpatrzenia wniosku o jej wydanie oraz na decyzje umarzającą – wydawana w razie cofnięcia wniosku o wydanie opinii. Wymogi w zakresie skargi na opinię zabezpieczającą będą takie jak w przypadku skargi na interpretację indywidualną przepisów prawa podatkowego. Zmiany dostosowawcze w ustawie - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi związane są z koniecznością zapewnienia prawa do sądu podmiotowi, który wniósł o wydanie opinii zabezpieczającej przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych. Instytucja ta ma na celu zapewnienie podatnikowi możliwie wysokiego stopnia bezpieczeństwa prawnego na płaszczyźnie potencjalnego stanu niepewności, wynikającego z interpretacji klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Przyjęte w tym zakresie rozwiązania wzorowane są na modelu zaskarżalności indywidualnych interpretacji.

Proponuje się wprowadzenie w **art. 3 § 2** ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi regulacji poddającej kognicji sądów administracyjnych opinii zabezpieczające wydawane przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych. Skargę do sądu administracyjnego będzie można także wnieść na odmowę wydania opinii zabezpieczającej, postanowienie o pozostawieniu bez rozpatrzenia wniosku o wydanie opinii zabezpieczającej oraz na decyzję o umorzeniu postępowania, która ma być wydawana w razie cofnięcia wniosku o wydanie opinii zabezpieczającej (**art. 119zf**).

Art. 3. Zmiany w ustawie o podatku od towarów i usług

W orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: TSUE) została wypracowana ogólna zasada zakazu nadużycia prawa wspólnotowego w zakresie VAT – przykładowo można wskazać następujące wyroki TSUE: w sprawie C-255/02 Halifax; w sprawie C-167/07 Ampliscientifica Srl, Amplifin SpA; w sprawie C-504/10 Tanoarch s.r.o.; w sprawie C-326/11 J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard BV; w sprawie C-653/11 Paul Newey (Ocean Finance). W wyroku w sprawie C-255/02 Halifax Trybunał wskazał, że *„w dziedzinie podatku VAT dla stwierdzenia istnienia nadużycia wymagane jest, po pierwsze, aby dane transakcje, pomimo spełniania warunków formalnych ustanowionych przez odpowiednie przepisy szóstej dyrektywy i ustawodawstwa krajowego transponującego tę dyrektywę, skutkowały osiągnięciem korzyści finansowej, której przyznanie byłoby sprzeczne z celem, któremu służą owe przepisy. Ponadto również z ogółu obiektywnych czynników powinno wynikać, że celem spornych transakcji jest uzyskanie korzyści podatkowej.”* (pkt 74 i 75 wyroku) W wyroku w sprawie C-425/06 Trybunał doprecyzował sposób postępowania pozwalający ocenić czy czynności można uważać za praktyki stanowiące nadużycie, w tym celu *„sąd krajowy powinien najpierw zbadać, czy zamierzonym skutkiem jest korzyść podatkowa, której przyznanie byłoby sprzeczne z jednym lub kilkoma celami szóstej dyrektywy, a następnie, czy stanowiła ona zasadniczy cel przyjętego rozwiązania umownego”* (pkt 58).

W orzecznictwie Trybunał wskazywał również na sposób postępowania w przypadku gdy miało miejsce nadużycie prawa. Przykładowo w wyroku w sprawie C-425/06 zaznaczył, że *„...jeżeli stwierdzono istnienie nadużycia, to przeprowadzone transakcje powinny zostać przededefiniowane w taki sposób, aby odtworzyć sytuację, która istniałaby, gdyby nie dokonano transakcji stanowiących nadużycie.”* (pkt 98). Podobnie w wyroku w sprawie C-653/11 w którym Trybunał stwierdził, że *„...omawiane warunki umowne należy ponownie określić, tak by przywrócić sytuację, która miałaby miejsce w braku transakcji będących taką praktyką stanowiącą nadużycie”* (pkt 50).

Klauzula nadużycia prawa w odniesieniu do podatku VAT jest obecnie stosowana bezpośrednio przez organy podatkowe i sądy administracyjne na podstawie wypracowanego orzecznictwa TSUE, co znajduje swoje potwierdzenie zarówno w stosownych wyrokach TSUE, jak i wyrokach polskich sądów administracyjnych (przykładowo wyrok TSUE z dnia 18 grudnia 2014 r. w sprawach połączonych C-131/13, C-163/13 i C-164/13, czy wyrok NSA z dnia 11 września 2015 r. sygn.. akt I FSK 578/15). Proponowana zmiana ma zatem charakter jedynie uzupełniający i związana jest z wprowadzeniem w przepisach Ordynacji podatkowej klauzuli generalnej.

Art. 4. Przewiduje się, że ustawa wejdzie w życie w terminie 14 dni od dnia ogłoszenia ustawy. W tym czasie podatnik powinien zaprzestać stosować sztuczne działania, które obecnie wykorzystuje do unikania opodatkowania. Celem projektowanych rozwiązań jest przede wszystkim prewencja. Trudno uznawać w tej sytuacji istnienie „prawa nabytego” do

kontynuowania unikania opodatkowania pod rządami nowej ustawy tylko dlatego, że wcześniej zostały wykreowane sztuczne mechanizmy działania.

Zgodnie z art. 5 ustawy z dnia 7 lipca 2005 r. o działalności lobbingsowej w procesie stanowienia prawa (Dz. U. Nr 169, poz. 1414, z późn. zm.) oraz § 4 i § 52 uchwały nr 190 Rady Ministrów z dnia 29 października 2013 r. – Regulamin pracy Rady Ministrów (M. P. poz. 979, z późn. zm.), projekt ustawy zostanie udostępniony w Biuletynie Informacji Publicznej Rządowego Centrum Legislacji na stronie podmiotowej Rządowego Centrum legislacji, w serwisie Rządowy Proces Legislacyjny. Dokonane zgłoszenia w trybie przewidzianym w ustawie o działalności lobbingsowej w procesie stanowienia prawa zostaną udostępnione w Biuletynie Informacji Publicznej RCL jako dokumenty dotyczące prac nad projektem.

Projekt ustawy jest zgodny z prawem Unii Europejskiej.