



Data	Numer	Autor
luty 2016	3/2016	Dariusz Adamski*
Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania – powtarzanie zakłęb zamiast naprawy systemu		

W ciągu ostatnich lat proces niedomagania polskiego systemu podatkowego pogłębił się, czego najbardziej widocznym przejawem stała się rosnąca różnica między wpływami do budżetu, których można by się spodziewać na podstawie stanu gospodarki, a tymi faktycznie do niego trafiającym i (luka podatkowa).

Szacunki wskazują, że w 2015 r. ta luka w samym podatku VAT osiągnęła astronomiczny poziom 53 mld zł.¹ Co szczególnie istotne, od 8 lat skala nadużyć podatkowych tworzących lukę podatkową rośnie w zastraszającym tempie. O ile w 2007 r. szacowana była na ok. 0,6% PKB, w 2015 r. oczekuje się jej zwiększenia do 3,0% PKB. Oznacza to, że zmniejszenie luki podatkowej w samym VAT do poziomu z 2007 r. zwiększałoby dochody Skarbu Państwa w 2015 r. o 42,7 mld PLN.²

Trudniej niż w przypadku VAT jest oszacować lukę w CIT.³ Tu jednak również trend jest niepokojący: w 2008 r. dochody budżetowe z CIT wynosiły 2,7% PKB (34,6 mld zł), natomiast w 2014 r. spadły do 1,7% PKB (29,7 mld zł). **Spadek dochodów z CIT pomiędzy 2008 r. a 2014 r. wyniósł więc 1,0% PKB w 2014 r., czyli ok. 17 mld zł** (PKB w 2014 r. wyniósł 1.729 mld zł). Choć duża część tego spadku spowodowana została pogorszeniem warunków prowadzenia działalności gospodarczej i obniżeniem rentowności podmiotów gospodarczych, jego część niewątpliwie wynikała również z agresywnej optymalizacji podatkowej.

* Dziękuję Grzegorzowi Kelerowi za uwagi do wcześniejszej wersji tekstu.

¹ PwC, „Luka podatkowa VAT wzrosła w 2015 r. do poziomu 3% PKB”, dostępne na <http://www.pwc.pl/pl/media/2015/2015-09-25-luka-podatkowa-vat-wzrosnie-w-2015-do-poziomu-3-pkb.html>.

² PriceWaterhouseCoopers, „Wyłudzenia VAT - luka podatkowa w 2014 roku i prognoza na 2015”, 25.09.2015, s. 5-6, dostępne na <https://www.pwc.pl/pl/pdf/luka-vat-pwc-wrzesien-2015.pdf>.

³ Por. np. wyliczenie – na 10 mld zł rocznie - luki podatkowej, dokonane przez R. Piekarza i A. Miarkowskiego, „Znikające miliardy Jak transfer dochodów za granicę drenuje polski budżet”, Centrum Analiz Klubu Jagiellońskiego, Raport 1/2015, dostępne na <http://caki.pl/wp-content/uploads/2015/09/Znikaj%C4%85ce-miliardy.pdf> oraz polemikę M. Benedyka, „Luka w CIT, czyli krótka historia 46 miliardów”, 22.10.2015, dostępne na <http://mises.pl/blog/2015/10/22/benedyk-luka-w-cit-czyli-krotka-historia-46-miliardow/>.

To z kolei nasuwa pytanie: jak zaradzić tak poważnej dysfunkcji systemu państwowego, od którego zależy większość społecznych i gospodarczych polityk publicznych? Istnieją dwie odpowiedzi na to pytanie.

Pierwsza mówi, że **należy dokonać równie głębokiej reformy systemu podatkowego, zaczynając od zmiany zasad przepływu informacji pomiędzy organami skarbowymi a podatnikami** – zwłaszcza w tak kluczowych dziedzinach jak kontrola cen transferowych (jeden z podstawowych mechanizmów nieuczciwej optymalizacji podatkowej w podatku dochodowym) czy rozliczenia VAT (rozwiązania takie jak centralna baza faktur pozwalają ograniczyć wyłudzenia zwrotu VAT). Organy skarbowe są bowiem obecnie „ślepe” – nie potrafią wychwytywać informacji niezbędnych do zablokowania działań stanowiących agresywną optymalizację i/lub oszustwa podatkowe. Co się z tym wiąże, można **zreorganizować aparat skarbowy** (krokiem w tym kierunku powinno stać się zwłaszcza utworzenie Krajowej Administracji Skarbowej, nad czym obecnie pracuje Ministerstwo Finansów) oraz wyposażyć go w wiedzę i narzędzia do wykrywania drobnych i większych nadużyć. Można **zmienić zasady rekrutacji i premiowania pracowników aparatu skarbowego**, aby przestała tam obowiązywać doktryna byłego Wiceministra Finansów Jacka Kapicy: "Nam nie potrzeba ludzi z wysokimi kwalifikacjami, weźmiemy ludzi z ulicy".⁴ Dalej, można **zmienić umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, by nie służyły unikaniu opodatkowania w ogóle**. W szczególności można do nich wprowadzić zastrzeżenie, iż zobowiązanie w umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania do odstąpienia od opodatkowania danej pozycji dochodu powinno mieć zastosowanie wyłącznie w przypadku, gdy dana pozycja jest rzeczywiście opodatkowana na terytorium drugiej strony umowy⁵ i znajduje odzwierciedlenie w rzeczywistych zdarzeniach gospodarczych⁶ (tego rodzaju zmiana oznacza dodatkowe obowiązki sprawozdawcze po stronie przedsiębiorców; aby nie stała się nadmiernie uciążliwa wymaga więc zasygnalizowanego wcześniej przeformułowania zasad przepływu informacji pomiędzy organami skarbowymi a podatnikami). Można **wprowadzić mechanizmy ustawowe utrudniające korzystanie z instrumentów finansowych służących optymalizacji**. Za punkt

⁴ A. Rozwadowska, „Minister i jego darmozjady. Chcieli podwyżki i usłyszeli: "Tak ma być i ch...", Wyborcza.biz, 10.10.2015, dostępne na <http://wyborcza.biz/biznes/1,100896,18999801,minister-i-jego-darmozjady-chcieli-podwyzki-i-uslyszeli-tak.html#ixzz3rGwBgeej>.

⁵ Zalecenie Komisji Europejskiej z dnia 6.12.2012 r. w sprawie agresywnego planowania podatkowego, pkt. 3, dostępne na http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_fraud_evasion/c_2012_8806_pl.pdf.

⁶ Zalecenie Komisji Europejskiej z dnia 28.01.2016 r. w sprawie wdrożenia środków przeciwko nadużyciu porozumień podatkowych, dostępne na http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/anti_tax_avoidance/c_2016_271_en.pdf.

wyjścia w tym zakresie należy potraktować najnowsze propozycje Komisji Europejskiej.⁷ Dostosować do polskich warunków można również takie rozwiązania, jak wprowadzenie ograniczeń w dopuszczalności uznania za koszty uzyskania przychodu kosztów finansowych, wprowadzenie podatku od niezrealizowanych zysków kapitałowych w przypadku zmiany miejsca zamieszkania lub siedziby podatnika oraz zaliczanie do podatku płaconego w Polsce (zamiast całkowitego wyłączenia stosowania go) dochodów osiąganych przez polskich podatników w krajach o szczególnie niskich stawkach podatkowych.⁸

Tego rodzaju zmiany (nad propozycjami których pracuje obecnie koalicja organizacji skupionych w projekcie pt. Lepszypodatki.pl) są złożone i wieloaspektowe. Równie złożone i wieloaspektowe są jednak przyczyny katastrofy polityki podatkowej.

Aby przeciwdziałać pogłębianiu się luki podatkowej do czasu, kiedy zmiany te zaczęłyby przynosić skutki, wystarczy dokonać prostszych korekt. Dotyczyć one muszą zwłaszcza **zmian zasad rozliczania VAT z okresów kwartalnych na miesięczne** (nad taką zmianą pracuje obecnie Ministerstwo Finansów), ponieważ kwartalne rozliczenia VAT niemal zapraszają przestępców do wyłudzeń zwrotu tego podatku. Organy podatkowe mogłyby też **skuteczniej wykorzystywać te instrumenty prawne przeciwko agresywnej optymalizacji, jakie obecnie mają do dyspozycji** (mowa o nich w dalszej części analizy).

Zła odpowiedź na wcześniej postawione pytanie o sposoby przeciwdziałania patologiom systemu podatkowego zakłada konieczność pójścia na skróty – na przykład sięgając po „magiczne formuły”. Jedną taką „magiczną formułą” – mającą przeciwdziałać nadużyciom fiskusa i dać podatnikom poczucie większego bezpieczeństwa prawnego – była, wprowadzona do Ordynacji podatkowej krótko przed wyborami parlamentarnymi, klauzula rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika. Inną, z gruntu z nią sprzeczną, jest tzw. klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania (duża klauzula obejścia prawa). Choć poprzedni rząd niedługo przed wyborami parlamentarnymi zrezygnował z próby wprowadzenia tej ostatniej do Ordynacji podatkowej, nowy rząd krótko po wyborach do niej powrócił.

⁷ Art. 10 projektu dyrektywy Rady określającej zasady przeciwko unikaniu opodatkowania o bezpośrednim wpływie na funkcjonowanie rynku wewnętrznego, COM(2016)26, z dnia 28.01.2016 r., dostępne na http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/anti_tax_avoidance/c_2016_271_en.pdf.

⁸ Art. 4, 5 i 6 projektu dyrektywy, o której mowa w poprzednim przypisie.

Poniżej wyjaśniamy, co oznacza zawarta w projekcie ustawy o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw⁹ duża klauzula obejścia prawa podatkowego. Argumentujemy też, że – **tak jak problemu nadmiernej opresyjności aparatu skarbowego nie da się rozwiązać za pomocą klauzuli rozstrzygnięcia wątpliwości dotyczących prawa podatkowego**¹⁰ – **problemu luki podatkowej nie można usunąć za pomocą projektowanych zmian w Ordynacji podatkowej**. Ich wprowadzenie jeszcze bardziej zdestabilizuje system podatkowy, zwłaszcza jeśli utrzyma się stan paraliżu Trybunału Konstytucyjnego uniemożliwiający szybkie i jednoznaczne rozstrzygnięcie zarzutów dotyczących niekonstytucyjności projektowanych przepisów.

Sens klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania

Reguła, jaką Ministerstwo Finansów planuje wprowadzić do Ordynacji podatkowej, ma brzmieć: **„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)”**.¹¹ Od razu nasuwają się pytania. Po pierwsze, co oznacza „przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej”? Po drugie, jak należy rozumieć wyrażenie „przedmiot i cel ustawy podatkowej”? Po trzecie, czym jest „sztuczny sposób działania”?

W projekcie próbuje się odpowiedzieć na pierwsze pytanie w następujący sposób: „czynność uznaje się za podjętą przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, gdy pozostałe cele czynności, wskazane przez podatnika, należy uznać za mało istotne” (nowy art. 119d Ordynacji). To jednak rodzi kolejne pytanie: **na podstawie jakich kryteriów Minister Finansów – bo tylko on ma mieć prawo stosowania omawianej klauzuli - podejmie decyzję o znaczeniu (istotne lub nieistotne) „pozostałych celów czynności”**. Czy na pewno dokona dogłębnej analizy? Czy też będzie się kierował nadrzędną wytyczną maksymalizacji dochodów budżetowych?

Na drugie pytanie – o sens określenia „przedmiot i cel ustawy podatkowej” jako standardu oceny – w projekcie w ogóle nie próbuje się odpowiedzieć. Choć wszystkie ustawy podatkowe realizują różne cele, **spodziewać się należy, że również w tym aspekcie Minister Finansów będzie się kierował przede wszystkim celem maksymalizacji dochodów budżetowych**.

⁹ Treść projektu i dokumenty związane z procesem legislacyjnym dostępne są na <http://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12280401/katalog/12330285>.

¹⁰ D. Adamski, „Prezydencka nowelizacja Ordynacji podatkowej: Co zostało z dobrych chęci?”, Analiza FOR 9/2015, dostępna na <http://www.for.org.pl/pl/a/3624,Analiza-92015-Prezydencka-nowelizacja-Ordynacji-podatkowej-Co-zostalo-z-dobrych-checi>.

¹¹ Nowy art. 119a § 1 Ordynacji podatkowej.

Równie (w sposób nieunikniony) enigmatyczna jest definicja „sztucznego sposobu działania”. Projekt przewiduje w tym kontekście, że „sposób działania uznaje się za sztuczny, jeśli na podstawie istniejących okoliczności należy przyjąć, że nie zostałyby zastosowane przez podmiot działający rozsądnie i kierujący się zgodnymi z prawem celami innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem i celem ustawy podatkowej” (art. 119c. § 1). Co prawda projekt zawiera też otwarty katalog wytycznych, jakie w tym względzie należy wziąć pod uwagę (art. 119c. § 2). Lecz ustalenie, czego można spodziewać się od podatnika działającego rozsądnie i praworządnie będzie znajdowało się w gestii Ministra Finansów. I znów **przypuszczać można – zarówno na bazie dotychczasowych doświadczeń, jak i obecnej sytuacji budżetowej – że będzie się on kierował dążeniem do zwiększenia za wszelką cenę dochodów budżetowych.**

Uzupełnieniem wszystkich wskazanych niejasnych i nieostrych pojęć jest jeszcze inny przepis (art. 119a § 2). Zgodnie z nim skutki podatkowe czynności – chyba że jej jedynym celem jest osiągnięcie korzyści podatkowej (art. 119a § 3) – „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 zgodnymi 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”. Tu znów pojawia się jednak wątpliwość: **w praktyce rysowanie scenariusza zachowania wzorcowego rozsądnego i praworządnego podatnika otwiera olbrzymią przestrzeń uznania administracyjnego po stronie Ministra Finansów.**

Projektodawcy dążą do zminimalizowania opisanych negatywnych konsekwencji i wątpliwości na cztery sposoby.

Jeden to próg stosowania klauzuli. Zgodnie z projektem (art. 119b § 1 pkt 1) nie będzie się jej stosować, jeśli „korzyść podatkowa lub suma korzyści osiągniętych przez podmiot z tytułu jednej czynności lub zespołu czynności ... nie przekracza w okresie rozliczeniowym 100 000 zł”.

Drugi to możliwość zasięgnięcia (z urzędu na wniosek Ministra lub na wniosek strony zawarty w odwołaniu od decyzji Ministra) opinii Rady do Spraw Unikania Opodatkowania (art. 119h), do której Minister Finansów desygnuje trzech na siedmiu członków.

Trzeci to instytucja opinii zabezpieczającej. O jej wydanie może wystąpić do Ministra Finansów podatnik obawiający się zastosowania wobec siebie klauzuli obejścia prawa (art. 119x). Jeśli zostanie wydana, opinia zabezpieczająca – jak sugeruje jej nazwa – da podatnikowi gwarancję, iż Minister

Finansów nie zastosuje wobec podatnika klauzuli na gruncie stanu faktycznego i prawnego, do którego odnosi się opinia. Opinie zabezpieczające nawiązują więc do konstrukcji indywidualnych interpretacji prawa podatkowego – z którym na potrzeby stosowania klauzuli podatnicy przestaną móc korzystać (art. 14b § 5b). Różnica dotyczy natomiast kosztów dla podatnika: o ile opłata za wydanie indywidualnej interpretacji prawa podatkowego wynosi 40 zł, za wydanie opinii zabezpieczającej, podatnik miałby uiścić opłatę w wysokości 20.000 zł (art. 119zd § 1).

Czwarty sposób to wyłączenie możliwości zastosowania klauzuli do VAT, opłat i niepodatkowych należności podatkowych (art. 119b § 1 pkt 4).¹²

Zastrzeżenia wobec projektu

Może się wydawać, że projektowana klauzula nie powinna budzić zastrzeżeń, skoro ma zawierać wskazane powyżej zabezpieczenia, skoro koresponduje z zaleceniami Komisji Europejskiej¹³ i przepisem właśnie wpisanym przez tę instytucję do projektu jednej z dyrektyw,¹⁴ skoro unikanie opodatkowania stanowi bardzo realny i poważny problem, a omawiane zmiany forsuje rząd partii, która doprowadziła w latach 2005-2007 do uszczelnienia systemu podatkowego. Mimo tych wszystkich argumentów wprowadzenie ogólnej klauzuli obejścia prawa podatkowego nie powinno nastąpić. Istnieją ku temu cztery główne powody.

Po pierwsze, jak wielokrotnie powtarzał Trybunał Konstytucyjny, „jako naruszenie wymagań konstytucyjnych oceniać należy takie niejasne i nieprecyzyjne formułowanie przepisu, które powoduje niepewność jego adresatów co do ich praw i obowiązków. Powoduje ono bowiem stworzenie nazbyt szerokich ram dla organów stosujących taki przepis, które w istocie muszą zastępować prawodawcę w zakresie zagadnień uregulowanych w sposób niejasny i nieprecyzyjny. Ustawodawca nie może poprzez niejasne formułowanie tekstu przepisów pozostawiać organom mającym je stosować nadmiernej swobody przy ustalaniu w praktyce zakresu podmiotowego

¹² Ten ostatni sposób będzie w praktyce odgrywał najmniejszą rolę, ponieważ optymalizacja podatkowa, której przeciwdziałać ma klauzula obejścia prawa, dotyczy przede wszystkim podatków dochodowych, zwłaszcza CIT.

¹³ Zalecenie Komisji Europejskiej z dnia 6.12.2012 r. w sprawie agresywnego planowania podatkowego, dostępne na http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_fraud_evasion/c_2012_8806_pl.pdf. Zalecenie to rekomenduje Państwom Członkowskim UE przyjęcie klauzuli obejścia prawa podatkowego również posługującej się takimi pojęciami jak „sztuczne uzgodnienia, które przyjęto w zasadniczym celu uniknięcia opodatkowania i które prowadzą do osiągnięcia korzyści podatkowej” (pkt 4.2).

¹⁴ Art. 7 projektu dyrektywy Rady określającej zasady przeciwko unikaniu opodatkowania o bezpośrednim wpływie na funkcjonowanie rynku wewnętrznego, COM(2016)26, z dnia 28.01.2016 r., dostępne na http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/anti_tax_avoidance/c_2016_271_en.pdf.

i przedmiotowego ograniczeń konstytucyjnych wolności i praw jednostki”.¹⁵ **Kształt projektowanych przepisów jest tak ogólny, że Minister Finansów (i – w istotny sposób od niego zależna - Rada do Spraw Unikania Opodatkowania) musiałby – sprzecznie z wymogami konstytucyjnymi - „zastępować prawodawcę w zakresie zagadnień uregulowanych w sposób niejasny i nieprecyzyjny”.** Ma to szczególnie duże znaczenie, kiedy – jak w każdym przypadku potencjalnego powołania ogólnej klauzuli obejścia prawa – działanie podatnika nie byłoby wyraźnie sprzeczne z jakimkolwiek innym przepisem prawnym.

Po drugie, **jeśli klauzula rozstrzygnięcia wątpliwości podatnika** („Niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika” – art. 2a Ordynacji) **ma kiedykolwiek znaleźć zastosowanie, to właśnie jako dyrektywa interpretacyjna tak niejasnych przepisów jak te, tworzące ogólną klauzulę unikania opodatkowania.** Spodziewać się można, że na nią również – obok Konstytucji – będą powoływali się podatnicy w sporach sądowych, do których w sposób nieunikniony prowadzi każda klauzula obejścia prawa. Trudno przewidzieć, do jakiego wyniku doprowadzi to w indywidualnych sprawach. Jednak z pewnością nie zyska na tym stabilność stosowania prawa.

Po trzecie, w specyficznych polskich warunkach znaczenie traci argument, iż omawiana klauzula wprowadzona została przez szereg innych państw OECD. Dla większości tych państw charakterystyczny jest bowiem bardzo wysoki profesjonalizm aparatu skarbowego. Polskie realia są natomiast zupełnie inne. **Właśnie ze względu na te inne realia – dużo wyższe ryzyko arbitralności i krótkowzroczności działania aparatu skarbowego – każda wersja ogólnej klauzuli unikania opodatkowania staje się szczególnie trudna do pogodzenia ze standardami konstytucyjnymi.** Ponadto, ponieważ różnic tych nie jest w stanie uchwycić Komisja Europejska, jej zalecenia (oczywiście tak długo, dopóki nie staną się częścią dyrektywy prawnie wiążącej Polskę) nie powinny przesłaniać wymogów konstytucyjnych, dostosowanych do specyficznie polskiej sytuacji.

Po czwarte, **również bez wprowadzenia nowej klauzuli organy podatkowe są w stanie w pełni zrealizować jej główny cel, t.j. przeciwdziałać tzw. nadużyciu prawa przez podatników. Do dyspozycji mają tu trzy główne instrumenty.**

Pierwszy wynika z art. 199a Ordynacji, który stanowi: „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”. Na jego mocy organy skarbowe uprawnione są

¹⁵ Teza wyrażona w wyroku z 22.05.2002 r., sygn. K 6/02, utrwalona przez późniejsze orzecznictwo, ostatnio w wyroku z 08.12.2009 r., sygn. K 7/08.

do przyjęcia, że dana czynność prawna (lub ich sekwencja) ma charakter jedynie pozorny, a faktycznym jej celem jest uchylanie się od opodatkowania. Co szczególnie istotne, ponieważ reguła ta zawarta jest w Ordynacji podatkowej, znajduje odniesienie do całości systemu podatkowego.

Drugi instrument pozostający w dyspozycji organów skarbowych to obowiązujący od 1 stycznia 2016 r. przepis ustawy o CIT (art. 22c),¹⁶ zgodnie z którym, jeżeli osiągnięcie dochodów (przychodów) z dywidend oraz innych przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych „następuje w związku z zawarciem umowy lub dokonaniem innej czynności prawnej, lub wielu powiązanych czynności prawnych, których głównym lub jednym z głównych celów było uzyskanie zwolnienia od podatku dochodowego..., a uzyskanie tego zwolnienia nie skutkuje wyłącznie wyeliminowaniem podwójnego opodatkowania tych dochodów (przychodów), oraz czynności ... nie mają rzeczywistego charakteru ... uznaje się, że umowa lub inna czynność prawna nie ma rzeczywistego charakteru w zakresie, w jakim nie jest dokonywana z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych”.

Trzeci instrument odnosi się do VAT i znajduje swoje zakotwiczenie zarówno w tekście ustawy o VAT, jak i w orzecznictwie sądowym.

Po pierwsze, ustawa o VAT przewiduje wyraźnie (art. 88 ust. 3a pkt 4), że wystawione faktury nie stanowią podstawy do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego, jeśli podają kwoty niezgodne z rzeczywistością albo „potwierdzają czynności, do których mają zastosowanie przepisy art. 58 i 83 Kodeksu cywilnego”. Ponieważ art. 58 k.c. wskazany w cytowanym przepisie dotyczy nieważności czynności prawnej sprzecznej z ustawą lub zasadami współżycia społecznego, *a także mającej na celu obejście ustawy*, a art. 83 k.c. dotyczy pozornych oświadczeń woli, zacytowany **przepis ustawy o VAT daje organom podatkowym uprawnienie do przeciwdziałania nadużyciu prawa przez podatników VAT.**

Po drugie, zgodnie z jednoznacznym stanowiskiem Naczelnego Sądu Administracyjnego (idącym w ślad za rozstrzygnięciami Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej)¹⁷ „na gruncie podatku od towarów i usług, nadużycie prawa ... należy rozumieć jako zachowanie sprzeczne z celem gospodarczo-społecznym prawa do odliczenia podatku wyrażonym w art. 86 § 1 tej ustawy, z uwagi na to, że mimo formalnego spełnienia przesłanki do realizacji tego prawa, ukształtowane zasadniczo zostało w celu uzyskania korzyści podatkowej, której przyznanie pozostawałoby w sprzeczności

¹⁶ Dyrektywna Rady (UE) 2015/121 z dnia 27 stycznia 2015 r. zmieniająca dyrektywę 2011/96/UE w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich.

¹⁷ Por. np. wyrok z 18.12.2014 r. w połączonych sprawach C-131/13, C-163/13 i C-164/13, *Staatssecretaris van Financiën v Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti vof i in.*, ECLI:EU:C:2014:2455.

z celem tej normy.”¹⁸ Ustawowym potwierdzeniem wskazanej interpretacji NSA ma stać się przepis (art. 3 omawianego projektu ustawy zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw) zakładający wprowadzenie do ustawy o VAT bazującej na tym orzecznictwie klauzuli nadużycia prawa. O ile taki zabieg jest systemowo racjonalny, od strony praktycznej nie będzie miał znaczenia, ponieważ jedynie sankcjonuje stan prawny istniejący już wcześniej. Aby bowiem sprawę postawić jasno: **już obecnie organy podatkowe posiadają wszelkie niezbędne narzędzia prawne do przeciwdziałania nadużyciom prawa przez podatników VAT.**

Wnioski

Projekt ustawy o zmianie Ordynacji podatkowej oraz niektórych innych ustaw nie stanowi – wbrew temu, jak czasami przedstawiają to jej zwolennicy – niezbędnego pierwszego kroku do naprawy systemu podatkowego. Jego cele zrealizowane mogą być również bez wprowadzania dodatkowych klauzul generalnych, bez przekazywania dodatkowych kompetencji Ministrowi Finansów (wszystkie trzy już istniejące instrumenty przeciwdziałania nadużyciu prawa podatkowego stosowane mogą być przez każdy organ podatkowy, nie tylko Ministra Finansów) oraz bez względu na wartość korzyści podatkowej uzyskanej w wyniku nadużycia prawa. Innymi słowy, brak ogólnej klauzuli obejścia prawa podatkowego nie wywołuje żadnej luki wymagającej interwencji legislacyjnej. Wręcz przeciwnie, zbliżone przepisy nie tylko już istnieją, lecz również są prostsze, tańsze w egzekwowaniu, mniej destabilizują system podatkowy i pozostają bardziej dostosowane do specyfiki różnych stanów faktycznych.

Mnożenie klauzul przeciwko obchodzeniu prawa podatkowego świadczy natomiast o bezradności fiskusa, który – zamiast skutecznie egzekwować obowiązujące reguły przy pomocy istniejących instytucji – dokonuje ciągłych zmian prawnych, przypominających zakłęcia mające wywrzeć skutek psychologiczny samym ich powtarzaniem.¹⁹ Projekt klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania potwierdza tylko ten trend. Przyczyni się też do pogłębienia obrazu Polski jako miejsca o podwyższonym poziomie ryzyka gospodarczego. **Być może stosowanie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania zajmie sądy, biurokrację Ministerstwa Finansów, członków Rady do Spraw Unikania Opodatkowania i doradców podatkowych nową kategorią spraw. Nie wyeliminuje jednak z systemu podatkowego luk umożliwiających unikanie opodatkowania. Nie zwiększy też**

¹⁸ Wyrok NSA z dnia 25.02.2015, sygn. I FSK 93/14.

¹⁹ Zgodnie z projektem podatnik miałby prawo skorygowania deklaracji w trakcie pierwszo-instancyjnego postępowania podatkowego w sprawie unikania opodatkowania (nowy art. 81b § 1a Ordynacji). Samo wszczęcie postępowania będzie więc miało „przestraszyć” podatników i nakłonić do korekty deklaracji.

skuteczności aparatu skarbowego. Jest jedynie kolejną desperacką interwencją legislacyjną, podejmowaną w miejsce kompleksowej reformy u źródeł problemu.

Publikacja powstała w ramach projektu:  lepsze**podatki**.pl

► Organizacje **wspierające** projekt ◀





Forum Obywatelskiego Rozwoju

FOR zostało założone w 2007 roku przez prof. Leszka Balcerowicza, aby skutecznie chronić wolność oraz promować prawdę i zdrowy rozsądek w dyskursie publicznym. Naszym celem jest zmiana świadomości Polaków oraz obowiązującego i planowanego prawa w kierunku wolnościowym.

FOR realizuje swoje cele poprzez organizację debat oraz publikację raportów i analiz podejmujących ważne tematy społeczno-gospodarcze, a w szczególności: stan finansów publicznych, sytuację na rynku pracy, wolność gospodarczą, wymiar sprawiedliwości i tworzenie prawa.

Z inicjatywy FOR w centrum Warszawy i w internecie został uruchomiony licznik długu publicznego, który zwraca uwagę na problem rosnącego zadłużenia państwa. Działania FOR to także projekty z zakresu edukacji ekonomicznej oraz udział w kampaniach na rzecz zwiększania frekwencji wyborczej.

Wspieraj nas!

Pomóż nam chronić wolność oraz promować prawdę i zdrowy rozsądek w dyskursie publicznym.

Zdrowy rozsądek oraz wolnościowy punkt widzenia nie obronią się same. Potrzebują zaplanowanego, wyczerpanego i skutecznego wysiłku oraz Twojego wsparcia.

Jeśli jest Ci bliski porządek społeczny szanujący wolność i obawiasz się nierozsądnych decyzji polityków udających na Twój koszt Świętych Mikołajów, poprzyj nasze działania swoim darem pieniężnym. Twój dar umożliwia nam działalność oraz potwierdza słuszność i skuteczność naszego wysiłku. Każda darowizna jest dla nas ważna. Potrzebujemy zwłaszcza regularnego wsparcia. Zachęcamy do dokonywania nawet niewielkich, lecz regularnych wpłat.

Już dziś pomóż nam chronić wolność - obdarz nas swoim wsparciem i zaufaniem.

Wyślij przelew na konto FOR (w PLN): 68 1090 1883 0000 0001 0689 0629

KONTAKT DO AUTORA



Dariusz Adamski
Koordynator projektu LepszePodatki.pl,
Profesor prawa na Uniwersytecie Wrocławskim



Fundacja Forum Obywatelskiego Rozwoju – FOR
ul. Ignacego Krasickiego 9A-02-628 Warszawa · tel. +48 22 628 85 11, +48 726 621 240
e-mail: info@for.org.pl · www.for.org.pl

[/FundacjaFOR](https://www.facebook.com/FundacjaFOR) · [@FundacjaFOR](https://twitter.com/FundacjaFOR)

