

Przedstawiony przez Ministra Finansów projekt nowelizacji Ordynacji podatkowej ma na celu drastyczne ograniczenie możliwości zmniejszenia obciążeń podatkowych z wykorzystaniem istniejących instrumentów prawnych. Takie rozwiązanie narusza zasadę zaufania do państwa i stanowionego prawa. Ponadto przedstawiony projekt zawiera szereg niejasnych pojęć i dopuszcza uznaniowość ze strony organów podatkowych. W konsekwencji proponowana nowelizacja może być uznana za niezgodną z Konstytucją.

• Opis przypadku

Minister Finansów przygotował projekt ustawy o zmianie ustawy Ordynacja podatkowa i niektórych innych ustaw, który w art. 1 pkt 93 przewiduje wprowadzenie do Ordynacji podatkowej **klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania**, zwanej również **klauzulą obejścia prawa**. Propozycja MF zakłada, że w przypadku zastosowania przez podatnika „sztucznej konstrukcji prawnej” prowadzącej do uniknięcia opodatkowania i osiągnięcia tym samym „znacznej korzyści podatkowej”, **organ podatkowy będzie mógł taką „sztuczną konstrukcję” pominąć i ustalić skutki podatkowe na podstawie tzw. rzeczywistych zdarzeń gospodarczych oraz „typowej konstrukcji prawnej”**. Ponadto projekt przewiduje ustanowienie Rady do Spraw Unikania Opodatkowania, mającej być organem opiniodawczo – doradczym, którego zadaniem będzie opiniowanie zasadności zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania w poszczególnych sprawach. Obecnie trwają prace legislacyjne nad projektem ustawy. Projekt ustawy został już przesłany do Rady Ministrów. Rząd ma się nim zająć 13 stycznia.

Projekt nowelizacji dostępny jest na stronie Rządowego Centrum Legislacji:

<http://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/230100/230145/230146/dokument144499.pdf>

• Ocena eksperta FOR

Projekt Ministra Finansów zmierza do znacznego ograniczenia możliwości stosowania optymalizacji podatkowych, pozwalających na zmniejszenie obciążeń podatkowych z wykorzystaniem istniejących instrumentów prawnych. Nowelizacja przyznaje organom podatkowym prawo do zakwestionowania przyjętych przez podatników rozwiązań prawnych i ustalenia skutków podatkowych takich, jakie miałyby miejsce w przypadku zastosowania „typowej” konstrukcji prawnej. Za wprowadzeniem klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania oprócz korzyści dla budżetu państwa ma przemawiać zasada równego traktowania podatników (na stosowanie optymalizacji podatkowych mogą sobie pozwolić tylko podmioty dysponujące środkami umożliwiającymi zapewnienie sobie odpowiedniej obsługi prawnej). Ponadto zdaniem MF wymóg wprowadzenia klauzuli wynika z zaleceń Komisji Europejskiej¹. Przywołuje się również przykład państw, w których taka klauzula już obowiązuje (m. in. Niemcy i Francja) lub jej wprowadzenie ma nastąpić wkrótce. W ramach konsultacji nad projektem ustawy zgłoszono szereg zastrzeżeń do treści przepisów dotyczących klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Klauzula taka została wprowadzona do Ordynacji podatkowej już w 2003 r., jednak po kilkunastu miesiącach Trybunał Konstytucyjny uznał ją za niezgodną z Konstytucją².

W uzasadnieniu swojego orzeczenia Trybunał podkreślił, że przyjęta przez ustawodawcę regulacja była niejasna i naruszała zasadę zaufania do państwa i stanowionego prawa. Zdaniem TK nie można zabraniać zachowania, które jest zgodne z prawem i którego cel nie jest zakazany. Trybunał nie zakwestionował co do zasady możliwości wprowadzenia klauzuli obejścia prawa, jednak wskazał, że regulacja w tym zakresie powinna respektować wymogi konstytucyjne, związane z poszanowaniem praw i wolności podatników. MF przekonuje, że zalecenia Trybunału zostały uwzględnione przy tworzeniu omawianego projektu nowelizacji Ordynacji podatkowej. Jednak **w opinii Rady Legislacyjnej przy Prezesie Rady Ministrów „przedstawiony projekt stara się jedynie w minimalnym stopniu uwzględnić wymogi określone przez Trybunał Konstytucyjny.”**⁴ Jak wskazała RL, proponowany tekst ustawy zawiera szereg niejasnych pojęć i dopuszcza uznaniowość ze strony organów skarbowych. Podobne zarzuty podniosły m. in. Ministerstwo Gospodarki⁵, Ministerstwo Skarbu Państwa⁶, Pracodawcy RP⁷ oraz Krajowa Rada Radców Prawnych⁸.

Zasadnicze wątpliwości budzi już samo nadanie fiskusowi prawa do zakwestionowania czynności zgodnych z prawem. Skoro bowiem ustawodawca przewidział możliwość wykonywania określonych praw lub też wprost tego nie zakazał, to obywatel ma prawo oczekiwać, że działając w tak określonych granicach nie poniesie negatywnych konsekwencji. Jak słusznie wskazał TK, **nie można zabraniać zachowania, które jest zgodne z prawem.** Stałoby to bowiem w sprzeczności z zasadą demokratycznego państwa prawa. Należy podkreślić, że **wytyczne Komisji Europejskiej, na które powołuje się MF, nie są dla państw członkowskich wiążące.**

Jeżeli mimo powyższych zastrzeżeń ustawodawca zdecydowałby się na wprowadzenie klauzuli obejścia prawa, to powinien dokonać tego w sposób precyzyjny i nie dający organom podatkowym nadmiernej swobody. Warto przy tym posiłkować się wzorcami z innych państw. Np. we Francji klauzula obejścia prawa znajduje zastosowanie tylko wówczas, gdy **jedynym** celem przyjętej przez podatnika konstrukcji jest uniknięcie lub zmniejszenie obciążeń podatkowych⁸. Z kolei niemiecka ustawa wprost przewiduje, że podatnik, którego czynność została zakwestionowana przez fiskusa, może próbować wykazać, iż za przyjętą przez niego konstrukcją prawną stały przyczyny inne niż podatkowe⁹. Polski ustawodawca powinien także rozważyć nadanie opiniom wydawanym przez Radę do Spraw Unikania Opodatkowania charakteru wiążącego. Warto, by tego rodzaju uwagi zostały uwzględnione również przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego, która przygotowuje projekt nowej Ordynacji podatkowej. Na obecnym etapie jej prac trudno przewidzieć, czy projekt ten będzie zakładał wprowadzenie klauzuli obejścia prawa, jednak z wypowiedzi przewodniczącego Komisji wynika, że jest to prawdopodobne¹⁰. **Podkreślić należy, że nawet uwzględnienie przez ustawodawcę powyższych propozycji nie gwarantuje, iż wprowadzenie klauzuli obejścia prawa będzie zgodne z Konstytucją.** Nie ma też pewności, że mechanizmy sprawdzone w innych państwach będą równie dobrze funkcjonować na gruncie polskim, gdzie kultura prawna i standardy działania administracji skarbowej są niższe.

Bibliografia

- 1 Zalecenie Komisji Europejskiej z 6 grudnia 2012 r. w sprawie agresywnego planowania podatkowego C(2012) 8806.
- 2 Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 11 maja 2004 r. (sygn. akt K 4/03).
- 3 Opinia Rady Legislacyjnej z 17 października 2014 r., dostęp: <http://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/230100/230108/230118/dokument133301.pdf>.
- 4 Uwagi Ministerstwa Gospodarki z 29 lipca 2014 r., dostęp: <http://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/230100/230108/230112/dokument122315.pdf>.
- 5 Uwagi Ministra Skarbu z 30 lipca 2014 r., dostęp: <http://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/230100/230108/230112/dokument122133.pdf>.
- 6 Stanowisko Pracodawców RP z 4 sierpnia 2014 r., dostęp: <http://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/230100/230103/230106/dokument122628.pdf>.
- 7 Opinia KRRP z 5 sierpnia 2014 r., dostęp: <http://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/230100/230103/230106/dokument126606.pdf>.
- 8 A. Olesińska, *Klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania*, TNOiK, Toruń 2013, s. 135.
- 9 *Ibid.*, s. 112.
- 10 *Co trzeba uporządkować w nowej ordynacji – rozmowa z prof. Leonardem Etelem*, Rzeczpospolita 278/2014, Prawo co dnia, s. C4.

Kontakt do eksperta

Grzegorz Keler

e-mail: grzegorz.keler@for.org.pl

Forum Obywatelskiego Rozwoju

Al. J. Ch. Szucha 2/4 lok. 20, 00-582 Warszawa

tel. +48 22 628 85 11, +48 691 232 994

e-mail: info@for.org.pl

www.for.org.pl

Dołącz do nas: [facebook.com/FundacjaFOR](https://www.facebook.com/FundacjaFOR)