



RZECZNIK PRAW OBYWATELSKICH

Warszawa, 31 stycznia 2017 r.

**Adam Bodnar**

**V.511.25.2017.EG**

**Pan  
Mateusz Morawiecki  
Wiceprezes Rady Ministrów  
Minister Rozwoju i Finansów**

ul. Świętokrzyska 12  
00-916 Warszawa

W związku z tym, że przestrzeganie i ochrona praw podatników stanowi jeden z priorytetowych celów mojej działalności, pragnę zwrócić uwagę Pana Premiera na szereg istotnych wątpliwości, jakie pojawiły się po wejściu w życie przepisów o klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.

Od dnia 15 lipca 2016 r.<sup>1</sup> obowiązuje nowa regulacja, wprowadzająca do systemu podatkowego instytucję klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Zgodnie z treścią art. 119a § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2015 r. poz. 613, z późn. zm. – dalej: „Ordynacja podatkowa”), czynność dokonana przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej, nie skutkuje osiągnięciem korzyści podatkowej, jeżeli sposób działania był sztuczny (unikanie opodatkowania). Wówczas skutki podatkowe czynności określa się na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki mógłby zaistnieć, gdyby dokonano czynności odpowiedniej. Za odpowiednią uznaje się zaś czynność, której podmiot mógłby w danych okolicznościach dokonać, jeżeli działałby rozsądnie i kierował się zgodnymi z prawem celami innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej (§ 2 i § 3).

Definicja klauzuli posługuje się nowymi pojęciami, które w dalszej części przepisów wyjaśniane są przez ustawodawcę. Przez korzyść podatkową rozumie się niepowstanie zobowiązania podatkowego, odsunięcie w czasie powstania zobowiązania podatkowego

---

<sup>1</sup> Na mocy ustawy z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2016 r. poz. 846, z późn. zm. – dalej: „Ustawa Zmieniająca”) dodano Dział IIIa „Przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania”, art. 119a – art. 119zf.

lub obniżenie jego wysokości albo powstanie lub zawyżenie straty podatkowej, powstanie nadpłaty lub prawa do zwrotu podatku albo podwyższenie kwoty nadpłaty lub zwrotu podatku (art. 119e Ordynacji podatkowej). Czynność uznaje się za podjętą przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, gdy pozostałe cele ekonomiczne lub gospodarcze czynności, wskazane przez podatnika, należy uznać za mało istotne (art. 119d Ordynacji podatkowej).

Natomiast sposób działania uznaje się za sztuczny, jeżeli na podstawie istniejących okoliczności należy przyjąć, że nie zostałby zastosowany przez podmiot działający rozsądnie i kierujący się zgodnymi z prawem celami innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej. Przy ocenie, czy sposób działania był sztuczny, należy wziąć pod uwagę w szczególności występowanie: nieuzasadnionego dzielenia operacji lub angażowania podmiotów pośredniczących mimo braku uzasadnienia ekonomicznego lub gospodarczego, lub elementów prowadzących do uzyskania stanu identycznego lub zbliżonego do stanu istniejącego przed dokonaniem czynności, lub elementów wzajemnie się znoszących lub kompensujących, lub ryzyka ekonomicznego lub gospodarczego przewyższającego spodziewane korzyści inne niż podatkowe w takim stopniu, że należy uznać, że działający rozsądnie podmiot nie wybrałby tego sposobu działania (art. 119c § 1 i § 2 Ordynacji podatkowej).

Moim zdaniem, powyżej przedstawiona konstrukcja klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania posługuje się pojęciami, które w praktyce obrotu mogą być niejednoznacznie rozumiane. Nie wiadomo, np. w jaki sposób organ będzie oceniał, czy dana czynność została podjęta „*przede wszystkim*” w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, ani kiedy pozostałe cele ekonomiczne lub gospodarcze czynności będą uznane za „*mało istotne*”. Trudno również stwierdzić, jakie inne okoliczności mogą być analizowane przy ocenie, czy sposób działania podatnika był sztuczny, skoro ustawa zawiera sformułowanie „*w szczególności*” lub też, co właściwie oznacza pojęcie „*podmiot działający rozsądnie*”.

W tym kontekście powstaje również pytanie o znaczenie opinii Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania dla praktyki stosowania przez organy nowej instytucji prawnej. Rada jest niezależnym organem, który ma za zadanie opiniowanie zasadności zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania (art. 119h i nast. Ordynacji podatkowej). Co istotne, w toku postępowania minister właściwy do spraw finansów może zasięgnąć opinii Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania. Zasięgnięcie opinii Rady będzie obligatoryjne tylko w sytuacji, gdy strona złoży wniosek w tej sprawie w odwołaniu od decyzji, chyba że wcześniej opinia została wydana. Oznacza to, że decyzja o tym, czy na wcześniejszym etapie postępowania konieczne jest zwrócenie się o opinię Rady, leży wyłącznie w gestii organu.

Niezależnie od tego podkreślić należy, że zasadniczo klauzula dotyczy sytuacji, w których w okresie rozliczeniowym doszło do powstania korzyści podatkowej powyżej kwoty 100 000 zł. W zamierzeniach klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania miała być wykorzystywana w celu walki z oszustwami podatkowymi i służyć eliminacji wyrafinowanych, sztucznych konstrukcji prawnych zmierzających do unikania opodatkowania przez duże przedsiębiorstwa, najczęściej kapitałowo i zarządczo powiązane z podmiotami zagranicznymi. W uzasadnieniu do Ustawy Zmieniającej wskazano „(...) klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania stanowi wyjątkowe rozwiązanie. Rozwiązanie to nie powinno być używane do zwalczania zjawisk, których patologiczny rezultat nie może być uznany za wyjątkowo groźny. (...) Stosowanie klauzuli powinno być zastrzeżone dla przypadków, w których rozmiar patologicznych skutków usprawiedliwia charakter prawnej reakcji na nie (...)” – druk nr 367.

Tymczasem z doniesień medialnych<sup>2</sup>, a także z odpowiedzi na interpelację poselską<sup>3</sup> wynika, że na chwilę obecną organy mogą powoływać się na klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania także w sprawach zwykłych podatników. W myśl dodanego art. 14b § 5b Ordynacji podatkowej, nie wydaje się interpretacji indywidualnej w zakresie tych elementów stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego, co do których istnieje uzasadnione przypuszczenie, że mogą być przedmiotem decyzji wydanej z zastosowaniem art. 119a lub stanowić nadużycie prawa w myśl przepisów ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2016 r. poz. 710, z późn. zm.). Jak podaje prasa, z takiej możliwości organy już korzystają, odmawiając wydania interpretacji indywidualnych w sprawach programu motywacyjnego dla kadry menadżerskiej, aportu znaku towarowego, czy też darowizn między członkami rodziny.

W związku z powyższym, powstaje pytanie o to, czy po wprowadzeniu przepisów o klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, podatnicy mają zapewnioną realną możliwość uzyskania indywidualnych interpretacji podatkowych i wynikającej z nich ochrony.

Istnieje obawa, że organy mogą automatycznie powoływać się na klauzulę wskazując, że mamy do czynienia z uzasadnionym przypuszczeniem, iż opisane działania podatnika prowadzą do uzyskania w sztuczny sposób korzyści podatkowych. W konsekwencji będą wydawać mniej interpretacji indywidualnych. W takiej sytuacji podatnikom pozostanie ubieganie się o opinię zabezpieczającą (art. 119w i nast. Ordynacji podatkowej). Osoba, która taką opinię uzyska, podlega ochronie przed zastosowaniem

---

<sup>2</sup> Por. np. artykuły w Rzeczypospolitej z dnia 16 stycznia 2017 r. „Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania – dla jakich czynności może mieć zastosowanie”, z dnia 16 listopada 2016 r. „Klauzula obejścia prawa podatkowego: Dla urzędu skarbowego każdy może być kombinatorem”, z dnia 4 listopada 2016 r. „Dlaczego skarbowka odmawia firmom interpretacji podatkowych”.

<sup>3</sup> Odpowiedź Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 8 listopada 2016 r. na interpelację poselską nr 6833.

klauzuli. Opinie zabezpieczającą wydaje minister właściwy do spraw finansów publicznych bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w terminie 6 miesięcy od dnia otrzymania wniosku zainteresowanego. Wniosek podlega opłacie w wysokości 20 000 zł, którą należy wpłacić w terminie 7 dni od dnia złożenia wniosku. Złożenie wniosku o wydanie opinii zabezpieczającej nie stanowi przeszkody do prowadzenia czynności sprawdzających, kontroli podatkowej, postępowania podatkowego lub postępowania kontrolnego prowadzonego przez organ kontroli skarbowej.

Istotnym problemem jest również ograniczony zakres ochrony przysługującej podatnikom, wobec których wcześniej wydano indywidualne interpretacje podatkowe. W świetle art. 14na Ordynacji podatkowej, jeżeli stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe będące przedmiotem interpretacji indywidualnej stanowi element czynności będących przedmiotem m.in. decyzji wydanej z zastosowaniem klauzuli przeciw unikaniu opodatkowania, interpretacja nie zapewnia podatnikowi ochrony prawnej. Początkowo, ww. wyłączenie ochrony prawnej z tytułu zastosowania się do interpretacji miało zastosowanie do interpretacji wydanych po wejściu w życie ustawy, tj. po dniu 15 lipca 2016 r. Reguła ta została jednak istotnie zmodyfikowana w wyniku nowelizacji Ustawy Zmieniającej<sup>4</sup>.

Do przepisu przejściowego Ustawy Zmieniającej tj. do art. 5 dodano ust. 1a stanowiący, że ochrona prawna z tytułu zastosowania się do interpretacji nie przysługuje podatnikom, którzy uzyskali interpretacje przed dniem 15 lipca 2016 r., jeżeli korzyść podatkowa wynikająca ze stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego będącego przedmiotem interpretacji indywidualnej została uzyskana od dnia 1 stycznia 2017 r.

Oznacza to, że interpretacje podatkowe uzyskane w latach wcześniejszych np. w 2014 r., w oparciu o które do chwili obecnej prowadzone są wieloletnie przedsięwzięcia inwestycyjne, mogą nie zapewnić podatnikom realnej ochrony. W sytuacji, gdy organ dojdzie do wniosku, że po 1 stycznia 2017 r. uzyskano korzyść podatkową, podatnik nie będzie mógł powołać się na uprzednio otrzymaną interpretację, potwierdzającą zgodność jego działań z przepisami prawa podatkowego. Jest to dość daleko idąca ingerencja, które może w konsekwencji naruszać zasadę zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa.

Podsumowując, w kwestii instytucji, jaką jest klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania, kluczowe znaczenie może mieć praktyka organów. Dlatego też, z punktu widzenia organu stojącego na straży praw i wolności obywateli, konieczne jest zapewnienie

---

<sup>4</sup> Ustawa z dnia 29 listopada 2016 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2016 r. poz. 1926).

podatnikom gwarancji, że stosowanie klauzuli nastąpi z osiągnięciem maksymalnej przewidywalności rozstrzygnięć, a ustalenie treści pojęć nieostrych nie stanie się udziałem organów stosujących te przepisy.

Mając na uwadze powyższe, na podstawie art.16 ust. 1 ustawy z dnia 15 lipca 1987 r. o Rzeczniku Praw Obywatelskich (Dz. U. z 2014 r. poz. 1648, z późn. zm.), zwracam się do Pana Premiera z uprzejmą prośbą o ustosunkowanie się do przedstawionych przeze mnie wątpliwości. Jednocześnie proszę o przekazanie informacji, czy planowane jest wydanie jakichkolwiek wytycznych dla organów w kwestii praktycznego stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Ponadto, proszę o przekazanie danych na temat ilości dotychczasowych odmów wydania interpretacji indywidualnych z uwagi na powzięcie przez organ uzasadnionego przypuszczenia o możliwości zastosowania klauzuli, w miarę możliwości z wyszczególnieniem rodzaju sprawy (według podatku) oraz ze wskazaniem adresata (osoba fizyczna, przedsiębiorca). Proszę również o poinformowanie, czy dotychczas miały miejsce przypadki wyłączenia mocy ochronnej interpretacji indywidualnych, z uwagi na to, że korzyść podatkowa powstała po 1 stycznia 2017 r.

(-) [*Adam Bodnar*]