

Klauzula przeciw obejściu prawa podatkowego musi być precyzyjna

Andrzej Ladziński:

Należy wyznaczyć ostrą granicę między tym, co podatnikowi wolno, a czego nie wolno, jeśli chodzi o działania mające na celu obniżenie opodatkowania

Ministerstwo Finansów przygotowuje się do wprowadzenia klauzuli przeciw obejściu prawa podatkowego. Podczas konferencji zorganizowanej w styczniu na Wydziale Prawa i Administracji UW przedstawiciel resortu przyznał, że projektowana klauzula ma pełnić funkcję prewencyjną, a nie fiskalną. Czy klauzula przeciw obejściu prawa podatkowego jest w ogóle potrzebna w Polsce?

Taka klauzula w Polsce już była. Mam na myśli art. 24b Ordynacji podatkowej. Paragraf 1 tego artykułu został zakwestionowany przez Trybunał Konstytucyjny (TK), a par. 2 uchylony z inicjatywą samego Ministerstwa Finansów. Trybunał nie zakwestionował jednak samej koncepcji klauzuli, ale jedynie to, w jaki sposób została ona sformułowana w przepisach prawa podatkowego. To, że klauzula sformułowana w sposób odpowiadający zasadom konstytucyjnym może być elementem porządku prawnego, nie oznacza jeszcze, że istnieje potrzeba jej wprowadzenia. A z uwagi na trudności, jakie wynikają z odpowiedniego jej sformułowania, aby uczynić zażość zastrzeżeniom podniesionym przez TK względem uchylonego art. 24b par. 1, pojawia się również pytanie, czy jest to w praktyce możliwe.

Co wynikało z tych uchylonych przepisów?

Z art. 24b par. 1 wynikało, że jeśli podatnik dokonywał czynności prawnej w celu osiągnięcia korzyści podatkowej i nie było innych istotnych przyczyn ekonomicznych określonego działania, orga-



ANDRZEJ LADZIŃSKI, partner zarządzający GWW Tax

ny podatkowe miały prawo zakwestionować skutek podatkowy takiej czynności, a tym samym zakwestionować zamierzoną przez podatnika korzyść podatkową. Artykuł 24b par. 2, najogólniej rzecz ujmując, stanowił z kolei, że jeśli strony, dokonując czynności prawnej, osiągnęły zamierzony rezultat gospodarczy, dla którego odpowiednia jest inna czynność prawna, skutki podatkowe wywodzi się z tej innej czynności prawnej. Oznaczało to, że skutki podatkowe osiągniętego przez podatnika rezultatu gospodarczego należy oceniać poprzez pryzmat czynności prawnej adekwatnej dla osiągnięcia danego rezultatu gospodarczego, a niekoniecznie według rzeczywistości dokonanej przez podatnika czynności.

Czy ta koncepcja nie była zbyt ogólna? Dlaczego TK ją podważył?

W największym skrócie, Trybunał wskazał, że klauzula w zakre-

sie wynikającym z art. 24b par. 1 była nieprecyzyjna i pozwalała na zbyt dużą swobodę organom podatkowym. Skutkiem tego istniało, zdaniem TK, ryzyko nieprzewidywalności podejmowanych na podstawie tego przepisu rozstrzygnięć. Tym samym naruszał on zasadę zaufania obywateli do państwa i stanowionego prawa.

Rozumiem, że po uchyleniu przez TK art. 24b par. 1, klauzula przeciw obejściu prawa podatkowego zniknęła z polskiego porządku prawnego.

Niezupełnie. Sytuacja była o tyle ciekawa, że TK, nie kwestionując samej koncepcji ogólnej klauzuli przeciw obejściu prawa podatkowego, wyeliminował z porządku prawnego bardzo istotny jej element. Dlatego MF podjął działania zmierzające do sformułowania nowej klauzuli, która byłaby zgodna z konstytucją. Wynikiem tych wysiłków było wprowadzenie do Ordynacji podatkowej art.

199a. W przepisie tym nie znajdziemy jednak śladów art. 24b par. 1 ani nawet art. 24b par. 2. Patrząc na treść art. 199a, możemy powiedzieć, że nie ma w polskim prawie ogólnej klauzuli przeciw obejściu prawa podatkowego. Tymczasem w orzecznictwie sądów administracyjnych można znaleźć przykłady stosowania takiej ogólnej klauzuli w praktyce, mimo braku normatywnych podstaw. Odnoszę wrażenie, że obecnie tezy wyroku TK powoli popadają w zapomnienie. Warto jednak wrócić do jego uzasadnienia, ponieważ znajdziemy tam wiele cennych wniosków, które nie sposób pominąć w dyskusji nad sensem wprowadzenia ogólnej klauzuli przeciw obejściu prawa podatkowego.

Skoro system podatkowy funkcjonuje bez ogólnej klauzuli, to ponawiam pytanie: czy jej wprowadzenie jest konieczne?

Potrzebna jest przede wszystkim pogłębiona analiza tych obszarów systemu podatkowego, które są podatne na działania podatników mające na celu unikanie opodatkowania. Te obszary są stosunkowo łatwe do zidentyfikowania. Oczywiście jest, że podatnicy, którzy myślą o pewnych zabiegach optymalizacyjnych, starają się zabezpieczyć interpretacjami podatkowymi. Analiza wydawanych interpretacji pozwoliłaby wypunktować różnego rodzaju niedoskonałości systemowe, które dają podatnikom możliwość oszczędności podatkowych. Należałoby się przede wszystkim zastanowić, czy to są takie przypadki, które da się zwalczyć ogólną klauzulą. Bo nie jest to takie oczywiste. Mogłoby się okazać, że bardziej wskazana jest zmiana przepisów szczegółowych i uszczelnienie systemu, a nie wprowadzenie ogólnej klauzuli przeciwko obejściu prawa podatkowego.

ROZMAWIAŁ ŁUKASZ ZALEWSKI

cd. wywiadu na www.gazetaprawna.pl



Instrukcja na str. 3