

Bożena Ciupek

Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach
e-mail: bozena.ciupek@ue.katowice.pl

WŁADZA PUBLICZNA WOBEC ZJAWISKA UNIKANIA OPODATKOWANIA

PUBLIC AUTHORITY VS. THE PHENOMENON OF TAX AVOIDANCE

DOI: 10.15611/pn.2018.528.03
JEL Classification: H21

Streszczenie: Analiza relacji między władzą publiczną a podatnikiem odzwierciedla stosunki zachodzące między sferą publiczną a sferą prywatną i jest o tyle ważna, że na styku tych dwóch sfer dochodzi do zjawisk patologicznych, etycznie nagannych i niepożądanych ekonomicznie. W kontekście tych negatywnych zjawisk na szczególną uwagę zasługuje klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania. Unikanie opodatkowania ma miejsce, gdy podatnik uzyskuje korzystny rezultat podatkowy, którego osiągnięcie jest sprzeczne z intencjami prawodawcy. Za cel artykułu przyjęto zatem przedstawienie ekonomicznych skutków z jednej strony unikania opodatkowania jako jednej z legalnych postaw podatników, z drugiej wprowadzenia klauzuli dotyczącej przeciwdziałania temu zjawisku. Realizacji przyjętego celu służyć będą rozważania teoretyczne dotyczące istoty i skali zjawiska unikania opodatkowania oraz ocena zalet i wad wprowadzenia ogólnej klauzuli zapobiegania unikaniu opodatkowania dla stron stosunku prawnopodatkowego.

Słowa kluczowe: polityka podatkowa, opodatkowanie, unikanie opodatkowania, klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania.

Summary: The analysis of relations between public authority and tax payer resembles the mutual attitude of public and private sphere. This analysis is important because when these two spheres coincide there are pathologic, ethically reprehensible and economically undesired phenomena. In terms of these negative phenomena the general anti-avoidance rule is especially worth consideration. Tax avoidance takes place when a tax payer gains beneficial tax result and this result is in contradiction to a legislator will. Thus, the aim of the paper is the indication of economic consequences of tax avoidance phenomenon being a legal behavior of a tax payer on the one hand and of the introduction of the general anti-avoidance rule on the other hand.

Keywords: fiscal policy, taxation, tax avoidance, general anti-avoidance rule.

1. Wstęp

Współcześnie, tak jak w całej historii opodatkowania, identyfikowane jest odmienne postrzeganie instrumentu podatkowego przez jego podmioty: władzę publiczną jako podmiotu czynnego – uprawnionego do nakładania ciężarów podatkowych i podatnika, jako podmiotu biernego – zobowiązanego do ich ponoszenia. Władza publiczna, kierując się interesem makroekonomicznym, dąży do możliwie najskuteczniejszej realizacji funkcji podatku, a szczególnie do osiągnięcia zadowalającego efektu fiskalnego. Podatnik natomiast, kierując się interesem mikro, dąży do ochrony swoich zasobów majątkowych, co owocuje podejmowaniem przez niego szeregu decyzji zmierzających do ograniczania ponoszonych ciężarów podatkowych. Powoduje to, że powstały skutek zastosowania opodatkowania stosunek publicznoprawny stanowi naturalną oś konfliktu interesu między podmiotami podatku. Konflikt ten nabiera szczególnie wymiaru w aspekcie realizacji klauzuli dotyczącej zapobiegania unikaniu opodatkowania.

Za cel artykułu przyjęto przedstawienie ekonomicznych skutków z jednej strony istnienia zjawiska unikania opodatkowania, jako jednej z legalnych postaw podatników wobec nałożonego ciężaru podatkowego, z drugiej zaś – wprowadzenia klauzuli dotyczącej przeciwdziałania zjawisku unikania opodatkowania. Osiągnięciu przyjętego celu służyć będą rozważania teoretyczne dotyczące istoty i skali zjawiska unikania opodatkowania, zostanie także podjęta próba oceny zalet i wad wprowadzenia ogólnej klauzuli zapobiegania unikania opodatkowania dla stron stosunku prawnopodatkowego.

2. Podatek jako narzędzie realizacji polityki społeczno-gospodarczej

Władza publiczna, wytyczając politykę społeczno-gospodarczą, koncentruje się na dążeniu do osiągnięcia celów, jakie przed nią postawiono. Osiągnięcie przyjętych celów wymaga podejmowania szeregu działań, w szczególności zmierzających do realizacji zadań [Ciupek 2015, s. 316-317]:

- statutowych (obrona narodowa, bezpieczeństwo publiczne, wymiar sprawiedliwości, administracja publiczna),
- społecznych (aktywizacja rynku pracy, świadczenia i usługi socjalne),
- gospodarczych (stabilizacja gospodarki, poprawa efektywności gospodarki, zmniejszenie nierówności ekonomicznych).

Podejmowane w tym zakresie działania z jednej strony kreują popyt na pieniądź publiczny, z drugiej zaś wytyczają kierunki i określają wartość wydatków. Natomiast poziom i tempo gromadzenia publicznego zasobu pieniężnego są w zasadniczej mierze zdeterminowane prowadzoną polityką podatkową, która w swojej istocie, rozumiana jako proces podejmowania decyzji w zakresie ustalania i pobierania świadczeń podatkowych, oznacza fakt, że władza publiczna, będąc czynnym podmiotem

podatku, posiada uprawnienia do: nakładania, ustalania i pobierania podatku. Prawo do nakładania podatku oznacza swobodę wyboru instrumentów podatkowych, a zwłaszcza możliwość autonomicznego określania podmiotu i przedmiotu podatku oraz podstawy do opodatkowania. Natomiast prawo do ustalania podatku daje władzy publicznej możliwość swobodnego doprecyzowania elementów technicznych podatków, przede wszystkim związanych z koniecznością ich kwantyfikacji w celu ustalenia wysokości daniny. Z kolei prawo pobierania podatków oznacza możliwość faktycznej – popartej przymusem – realizacji dochodów publicznych [Kulicki 2010, s. 5-6].

W konsekwencji posiadanych uprawnień władza publiczna poszukuje wydajnego źródła podatku, tworzy konstrukcję prawną dla określonej koncepcji daniny podatkowej i oczekuje pełnej realizacji zobowiązania podatkowego od podmiotu biernego. Oczekiwania swoje wspiera właściwym dla stosunków podatkowych systemem kontroli, który służy zarówno do oceny stopnia realizacji dochodów podatkowych, jak i wykrywania nieprawidłowości podatkowych oraz karania podatników [Kulicki 2004, s. 221-223].

Bezspornie zatem podatek jest ważnym instrumentem wpływającym na funkcjonowanie każdego państwa. Stanowiąc źródło dochodów budżetowych, wpływa na możliwości finansowania realizowanej polityki społeczno-gospodarczej. Jest jednym z podstawowych instrumentów regulowania gospodarki, oddziałującym na konsumpcję, oszczędności oraz na działalność podmiotów gospodarczych. Podatek jest świadczeniem powodującym przepływ określonej wartości ekonomicznej z majątku podatnika do majątku państwa. Przepływ ten nie jest zatem obojętny ani w skali makroekonomicznej, ani też w skali mikroekonomicznej.

Rozpatrując przepływ zasobów w skali mikro, należy bowiem stwierdzić, że podatnik w stosunku do obowiązku podatkowego, a w konsekwencji zobowiązania podatkowego, nigdy nie zachowuje się biernie. Nawet w sytuacji nałożenia daniny na podmiot, który ją w pełni akceptuje i wyraża gotowość podatkową, należy przyznać, że z racji jej wpływu na sytuację majątkową reakcja podatnika będzie zmierzać do ochrony swoich możliwości konsumpcyjnych i inwestycyjnych – podatnik będzie stawiać opór podatkowy. Jeżeli opór ten przybiera dozwoloną przez prawo postać, określa się go jako unikanie podatków, jeśli zaś jest niezgodny z prawem, traktuje się go jako uchylanie się od opodatkowania [Grzywacz 2011, s. 59].

3. Zjawisko unikania opodatkowania jako przejaw oporu podatkowego

W najogólniejszym rozumieniu unikanie opodatkowania jest aktywną formą oporu podatkowego wyrażającą sprzeciw wobec ciężaru podatkowego. Innymi słowy, unikanie opodatkowania polega na aktywnej kontestacji władztwa podatkowego. Nie jest to bierny sprzeciw wobec obowiązków podatkowych, lecz działanie charakteryzujące się skut-

kiem ekonomicznym w postaci wyeliminowania lub redukcji obciążenia podatkowego. Substancją unikania opodatkowania jest działanie, którego celem jest ucieczka przed podatkiem [Lipowski 2004, s. 64-66]. Unikanie opodatkowania w swojej istocie stanowi niesprzeczną z przepisami prawa podatkowego redukcję ciężaru podatkowego i polega na planowaniu oraz wdrożeniu działań, zmierzających do minimalizacji ciężarów podatkowych, przy wykorzystaniu dozwolonych prawem narzędzi podatkowych. Unikanie podatkowe, co do zasady, owocuje zmniejszeniem wysokości obciążeń fiskalnych do poziomu najkorzystniejszego dla podatnika. Można zatem uznać, że jest to wybór zgodnego z prawem sposobu osiągnięcia określonego rezultatu ekonomicznego przy założeniu minimalizacji towarzyszących temu obciążeń podatkowych. Wybór sposobu osiągnięcia założonego rezultatu ekonomicznego dotyczy zatem przede wszystkim wyboru możliwych form prawnych jego realizacji [Ladziński 2008, s. 18-23]. Co więcej, można nawet stwierdzić, że takie zachowanie podatników jest zjawiskiem naturalnym, gdyż celem racjonalnie zachowującego się podatnika, zwłaszcza będącego przedsiębiorcą, jest maksymalizacja korzyści finansowych. W tym kontekście unikanie opodatkowania prowadzi do zwiększenia zasobów środków finansowych podatników, które mogą być wykorzystywane w pierwszej kolejności do zachowania bieżącej płynności finansowej, a następnie do inwestowania [Kuźniacki 2012, s. 31].

Unikanie opodatkowania to zatem podejmowanie wszelkich legalnych działań powodujących całkowite lub częściowe ograniczenie ciężaru podatkowego, które to ograniczenie nie powstałoby bez takiego działania. Wyróżnić można dwa rodzaje takiego zachowania podatników, a mianowicie wykorzystanie [Żabska 2013, s. 263]:

- możliwości stworzonych przez ustawodawcę, czyli: korzystanie z ulg i zwolnień podatkowych, oraz
- luk prawnych, kierując się zasadą, że co prawem nie jest zakazane, jest dozwolone,

co w praktyce oznacza, że działania prowadzące do redukcji zobowiązań podatkowych są nie tylko dozwolone, lecz niekiedy nawet także stymulowane przez ustawodawcę.

Można zatem wskazać, że kształtowanie obciążeń podatkowych za pomocą środków dozwolonych przez przepisy prawa podatkowego wynika zarówno z korzystania przez podatnika z przysługujących mu praw wyboru, jak i swobód uznaniowych, norm stymulacyjnych oraz swobody kształtowania stanu faktycznego czy prawnego. Przede wszystkim wskazać należy, że ustawodawca przyznaje podatnikowi prawo wyboru chociażby w zakresie formy opodatkowania czy też statusu podatkowego. Respektuje też swobody uznaniowe w zakresie kształtowania wartości transakcji czy też ich szacowania, gdy nie jest możliwe podanie lub ustalenie dokładnych wartości. Określa również normy stymulacyjne mające za zadanie zachęcenie podatnika do pożądanых zachowań, ale także różnicuje podejście podatkowe do podobnych ekonomicznie zdarzeń gospodarczych, przez co może ograniczać zachowania niepożądane [Iniewski, Nikończyk 2011, s. 16].

Co więcej, wyroki sądów administracyjnych niejednokrotnie potwierdzały, że podatnik ma prawo do minimalizacji podatków i uznawały to za objaw racjonalnego prowadzenia działalności, która ma na celu maksymalizację wyników finansowych. Niejednokrotnie Naczelny Sąd Administracyjny wydawał wyroki, które potwierdzają prawo podatnika wyboru najkorzystniejszego dla nich zachowania, przy równoczesnym działaniu w zgodzie z obowiązującym prawem, stanowiąc, że wybór drogi najłagodniej opodatkowanej jest wolnym wyborem każdego podatnika i nie może podlegać negacji organów podatkowych, a podatnik nie ma obowiązku uiszczenia podatku w nadmiernej wysokości, kierując się interesem państwa, gdyż istotą działalności gospodarczej jest maksymalizacja korzyści finansowych, a nie zobowiązań podatkowych [Radzikowski 2010, s. 10-20]. Zatem dopóki podatnicy dokonują czynności w bezsprzecznej zgodzie z obowiązującymi przepisami prawa podatkowego, mają prawo sądzić, że organ podatkowy nie pada w wątpliwość takiego działania, tak jak to musi mieć miejsce w przypadku naruszenia prawa poprzez uchylanie się od opodatkowania.

Należy przy tym podkreślić, że o ile uchylanie się od opodatkowania, jako działanie sprzeczne z prawem, niewątpliwie zasługuje na dezaprobatę, o tyle unikanie opodatkowania poprzez wykorzystywanie przyznanych przez ustawodawcę ulg, zwolnień, odliczeń, transakcji restrukturyzacyjnych czy też zróżnicowanych form prawnych prowadzenia działalności jest już zupełnie czymś innym. Mogłoby się wydawać, że granica między tymi postawami jest jednoznaczna. Jednak w praktyce ustalenie takiej jednoznacznej granicy jest niezwykle trudne. Przepisy prawa podatkowego, co do zasady, nie zawierają norm zakazujących określonych działań lub nakazujących, lecz zwykle wskazują na konsekwencje podatkowe danego postępowania czy danego zdarzenia. W rezultacie niejednokrotnie trudno jest ustalić, czy konkretne działania, a szczególnie cały szereg skomplikowanych, kolejno dokonywanych transakcji, mają jednoznacznie legalny charakter w świetle przepisów podatkowych, czy też nie [Szyz 2011].

Nie ulega zatem wątpliwości, że nie istnieje jednoznaczna granica pomiędzy poszukiwaniem legalnych rozwiązań podatkowych a obejściem przepisów prawa i nie ma jednego kryterium umożliwiającego oddzielenie oszustwa podatkowego od zgodnego z prawem umiejętnego wykorzystywania istniejących regulacji prawnych w celu minimalizacji obciążeń podatkowych. Wydaje się, iż najbardziej uargumentowanym podejściem zmierzającym do wyznaczenia tej granicy jest analiza uzasadnienia biznesowego podjętych działań. W przypadku, gdy dany stan faktyczny i cele działań wskazują, iż zasadne było przeprowadzenie danej transakcji, to nawet wtedy, gdyby była ona niezwykle korzystna z podatkowego punktu widzenia, nie powinna być uznana za zachowanie mające na celu obejście prawa. Gdy jednak obniżenie ciężaru podatkowego następuje wskutek działań pozomych, pozbawionych faktycznego celu gospodarczego, to nie może być akceptowane, ponieważ stoi w sprzeczności z zasadą równości i powszechności opodatkowania.

Element pozorności zatem zawęża zakres definiowania zjawiska unikania opodatkowania, ponieważ w podejmowaniu czynności pozornych chodzi co prawda o czynności zgodne z obowiązującym prawem, lecz nieuzasadnione interesem ekonomicznym prowadzonych działań przez podatnika, co oznacza, że nie wszystko, co zgodne z prawem, jest uczciwe. Ujemna ocena moralna takich pozornych działań czyni zasadnym zwalczanie w tym zakresie zjawiska unikania opodatkowania przez państwo na poziomie polityki podatkowej.

4. Ograniczanie zjawiska unikania opodatkowania w polityce podatkowej państwa

Współcześnie w polityce podatkowej państw można zaobserwować różne sposoby walki ze zjawiskiem unikania opodatkowania. Podstawowym kryterium ich klasyfikacji jest istnienie odpowiednich środków prawnych mających na celu zapobieganie redukcji obciążeń podatkowych poprzez działania pozorne. W ogólności analiza przepisów prawa tworzących systemy podatkowe poszczególnych państw pozwala stwierdzić, że zastosowanie znajdują trzy metody legislacyjne, mogące zapobiegać unikaniu opodatkowania [Gajewski (red.) 2018, s. 119-121, 162]:

- stanowienie przepisów prawnych o charakterze szczególnym, mających zastosowanie tylko w odniesieniu do poszczególnych podatków i podatników oraz przy zaistnieniu określonych okoliczności,
- stanowienie norm prawnych o ogólnym charakterze, nazywanych także ogólnymi klauzulami normatywnymi skierowanymi przeciwko unikaniu opodatkowania, które mogą być zastosowane, co do zasady, wobec wszystkich kategorii podatników oraz na gruncie wszystkich podatków,
- doktryny orzecznicze służące zwalczaniu unikania opodatkowania, wypracowane przez sądy orzekające w sprawach podatkowych.

Również w Polsce podejmowanie działań ograniczających unikanie opodatkowania nie jest zjawiskiem nowym. W początkowym okresie transformacji co prawda nie było odpowiednich uregulowań prawnych dotyczących unikania opodatkowania, jednak organy podatkowe i sądownictwo administracyjne podejmowały próbę walki z tym zjawiskiem, stosując na gruncie prawa podatkowego klauzulę obejścia prawa wynikającą z art. 58 kodeksu cywilnego oraz koncepcję autonomii prawa podatkowego. Po raz pierwszy ogólna klauzula zapobiegająca unikaniu opodatkowania została wprowadzona do porządku prawnego w 2003 roku, poprzez ustanowienie art. 24a i 24b w ordynacji podatkowej, które to przepisy zostały uchylone w roku 2004 [Olesińska 2013, s. 35-40]. Obecnie obowiązująca klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania została wprowadzona do porządku prawnego w 2016 roku w drodze wprowadzenia zapisów art.119a-119v do ordynacji podatkowej [Ustawa z 29 sierpnia 1997]. Wprowadzone rozwiązania wpisują się w zakres zaleceń Komisji Europejskiej w sprawie agresywnego planowania podatkowego, gdzie jednym

z elementów stanowiska Komisji jest wprowadzenie do wewnętrznych porządków prawnych ogólnej zasady dotyczącej zwalczania nadużyć w tym względzie. Zgodnie z sugestią Komisji klauzula ta powinna otrzymać brzmienie wskazujące, iż nie uwzględnia się sztucznego uzgodnienia lub szeregu sztucznych uzgodnień, które przyjęto w zasadniczym celu uniknięcia opodatkowania i które prowadzą do osiągnięcia korzyści podatkowej, a krajowe organy winny rozpatrywać te ustalenia do celów podatkowych poprzez odniesienie się do ich istoty ekonomicznej [Zalecenia Komisji 2012].

Wprowadzony model klauzuli zakłada zatem zwalczanie czynności i stanów faktycznych, które z racjonalnego punktu widzenia nie mają innego uzasadnienia gospodarczego poza zmniejszeniem opodatkowania i znajdzie ona zastosowanie do każdej czynności dokonanej przede wszystkim lub wyłącznie w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej, jeżeli sposób działania podatnika był sztuczny. Przy tym ustawodawca stanowi, iż korzyścią podatkową w rozumieniu klauzuli jest:

- niepowstanie lub odsunięcie w czasie zobowiązania podatkowego,
- obniżenie jego wysokości,
- powstanie lub zawyżenie straty podatkowej,
- powstanie nadpłaty lub prawa do zwrotu podatku,
- podwyższenie kwoty nadpłaty lub zwrotu podatku.

Istotą wprowadzonej klauzuli jest z jednej strony wyposażenie organu podatkowego w możliwość nieuznania na płaszczyźnie podatkowej skuteczności działań podejmowanych przez podatnika – legalnych, lecz zakwalifikowanych jako zmierzające (głównie lub wyłącznie) do osiągnięcia korzystnego rezultatu podatkowego, sprzecznego z celem i istotą przepisów podatkowych, z drugiej przyznanie organowi stosującemu prawo kompetencji do tego, aby w miejsce zakwestionowanych czynności za podstawę ustalenia konsekwencji podatkowych przyjąć inny przebieg i formalnoprawny kształt zdarzeń, nie taki, który w rzeczywistości miał miejsce, lecz taki, który byłby w danych okolicznościach bardziej „odpowiedni”, adekwatny do realiów gospodarczych [Olesińska 2016, s. 315-316].

Należy zauważyć, że w praktyce do zastosowania klauzuli konieczne jest kumulatywne zaistnienie następujących przesłanek:

- elementu „sztuczności” działania podatnika,
- zamiaru podatnika, przejawiającego się przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej,
- korzyść podatkowa jest w danych okolicznościach sprzeczna z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej.

Za sztuczny należy uznać taki sposób działania podatnika, który na podstawie istniejących okoliczności pozwala (nakazuje) 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 przepisu ustawy podatkowej. Ustawodawca wskazuje nadto na otwarty katalog okoliczności

świadczących o sztuczności transakcji, przyjmując, że przy ocenie, czy sposób działania był sztuczny, należy wziąć pod uwagę w szczególności występowanie:

- nieuzasadnionego dzielenia operacji,
- angażowania podmiotów pośredniczących mimo braku uzasadnienia ekonomicznego lub gospodarczego,
- elementów prowadzących do uzyskania stanu identycznego lub zbliżonego do stanu istniejącego przed dokonaniem czynności,
- elementów wzajemnie się znoszących bądź kompensujących,
- ryzyka ekonomicznego lub gospodarczego przewyższającego spodziewane korzyści inne niż podatkowe w takim stopniu, że należy uznać, iż działający rozsądnie podmiot nie wybrałby tego sposobu działania.

Uznając zasadność wprowadzenia klauzuli zapobiegającej unikaniu opodatkowania, należy zwrócić uwagę, że przyjęty model oceny sztuczności transakcji, oparty na kryterium wzorcowego, racjonalnie myślącego podmiotu trzeciego, jest oceniany krytycznie. Zastosowanie klauzuli zgodnie obowiązującą treścią nie wymaga bowiem od organu podatkowego dokonywania ustaleń faktycznych niezgodnych z deklarowanymi przez podatnika. Wręcz przeciwnie – aby zastosować tę klauzulę, organ nie jest w ogóle zobowiązany do ustalenia stanu faktycznego, oceniając ten stan według modelu sposobu postępowania rozsądnego podatnika kierującego się celami gospodarczymi – innymi niż podatkowe. Takie podejście może zaś prowadzić do nadmiernej uznaniowości i subiektywności w zakresie stosowania klauzuli, zwiększając tym samym ryzyko podatkowe przedsiębiorcy [Glumińska-Pawlic, Kubista 2017, s. 2-3].

Ponadto, w zakresie zamiaru podatnika zmierzającego do osiągnięcia korzyści podatkowej, ustawodawca różnicuje sytuację podatnika oraz skutki podatkowe zastosowania klauzuli w zależności od tego, czy jego działania zmierzały wyłącznie do osiągnięcia korzyści podatkowej, czy były tylko na nią zorientowane w taki sposób, że nie pozostawała ona celem głównym (podatnik zmierzał „przede wszystkim” do jej osiągnięcia). W rozwiązaniach ustawowych czynność uznaje się za podjętą przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, gdy pozostałe cele ekonomiczne lub czynności gospodarcze, wskazane przez podatnika, można uznać za mało istotne. Jeżeli zatem osiągnięcie korzyści podatkowej nie było jedynym celem podatnika, skutki podatkowe czynności określa się na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki mógłby zaistnieć, gdyby dokonano czynności odpowiedniej. Czynnością odpowiednią jest zatem 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 [Furtas 2016].

Z kolei posłużenie się przez ustawodawcę zwrotem „w danych okolicznościach” pozwala wysnuć tezę, że owa „odpowiedniość” czynności powinna być ustalana w każdym przypadku indywidualnie. Pozwala to podatnikowi na próbę obrony swego stanowiska poprzez wskazanie organowi podatkowemu takiej czynności, która

będzie wiązała się z możliwie najmniejszym doszacowaniem podatku. Z dobrodziejstwa możliwości wskazania organowi podatkowemu czynności odpowiedniej nie będą mogli skorzystać podatnicy, którzy wdrożyli sztuczną strukturę wyłącznie w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, jeśli stroną nie kierowały żadne inne cele niż osiągnięcie korzyści podatkowej. W tym przypadku pomija się do celów podatkowych dokonane przez podatnika czynności traktowane jako unikanie opodatkowania. Co do zasady, w tym przypadku organy podatkowe muszą określić sytuację, która by zaistniała, gdyby nie stworzono sztucznej struktury działania. Tym samym skutki podatkowe zastosowania klauzuli następują: albo poprzez odmówienie działaniom podatnika jakiegokolwiek skuteczności na płaszczyźnie podatkowej, albo też na swoistej „reklasyfikacji czynności” [Glumińska-Pawlic, Kubista 2017, s. 3-4].

Już te rozwiązania we wprowadzonej klauzuli o przeciwdziałaniu unikania opodatkowania muszą i wywołują wiele pozytywnych i negatywnych emocji oraz kontrowersji wokół jej stosowania. W ślad za argumentami rządowymi jako największą zaletę regulacji można wskazać szansę na uporządkowanie systemu prawa podatkowego i wyznaczenie granic dopuszczalnej optymalizacji podatkowej, przy jednoczesnym wzmocnieniu autonomii prawa podatkowego względem prawa cywilnego [Uzasadnienie ... 2016, s. 5-7]. Za zaletę wprowadzonego rozwiązania można też uznać powołanie wyspecjalizowanego organu doradczo-opiniotwórczego jako niezależnego od organów podatkowych podmiotu oceniającego działania podejmowane przez podatnika oraz wprowadzenie rozwiązania w postaci opinii zabezpieczających. W sytuacji zastosowania normatywnej klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania obie te instytucje niewątpliwie służyć będą pewności i stabilizacji wydawanych przez organy podatkowe rozstrzygnięć [Zieniewicz 2015, s.181].

Podnoszą się także liczne głosy wskazujące na słabości stosowania tak skonstruowanej klauzuli ogólnej. Po pierwsze, zarzuty podnoszone przeciw klauzuli wskazują na trudności w praktycznym identyfikowaniu sztucznych konstrukcji podatkowych służących jedynie uniknięciu opodatkowania. Po drugie, wskazywany jest ograniczony zakres jej zastosowania, gdyż klauzula ta w niewielkim stopniu pomaga zwalczać unikanie opodatkowania wśród najmniejszych podatników oraz podatników bardzo dużych. W przypadku tej pierwszej grupy dzieje się tak z uwagi na koszty administracyjne, natomiast w przypadku drugiej grupy, ze względu na stopień skomplikowania operacji, a także traktowanie ich jako przyjętych i dozwolonych praktyk biznesowych. Po trzecie, konsekwencją stosowania klauzuli jest wprowadzenie długotrwałej niepewności co do oceny skutków dokonanych transakcji. Warto wspomnieć, że jest to typowa cecha regulacji prawnych, które nie są konkretne i mają charakter klauzul generalnych. Po czwarte, doświadczenia innych państw wskazują na niewielkie oddziaływanie prewencyjne, gdyż zastosowanie klauzuli nie wymaga poniesienia dodatkowych konsekwencji przekraczających należne zobowiązanie podatkowe lub należne zobowiązanie powiększone jedynie o odsetki za zwłokę w zapłacie podatku. Oznacza to, że unikający opodatkowania mogą być skłonni zaryzykować zastosowanie sztucznych konstrukcji, licząc na to,

ze konsekwencją zastosowania klauzuli będzie jedynie zapłata wyższego podatku, który byłby i tak zapłacony, gdyby dana konstrukcja służąca unikaniu opodatkowania nie została zastosowana [Kudła 2017, s. 25-27].

5. Zakończenie

Mimo poszukiwań, zarówno w teorii, jak i w praktyce, nie znaleziono idealnego sposobu rozwiązania konfliktu pomiędzy władzą publiczną oczekującą wysokich wpływów podatkowych a podatnikami chcącymi chronić swoje zasoby majątkowe. W ostatnich latach występuje wyraźna tendencja do wprowadzania klauzul ogólnych przeciwko unikaniu opodatkowania w kolejnych państwach. Wynika z tego, że w toku historycznego rozwoju systemów prawnych klauzule te zyskują na znaczeniu. Wśród cech przemawiających za ekonomiczną użytecznością klauzul jest to, że stwarzają stan większej pewności realizacji funkcji podatku. Wątpliwości zdają się jednak budzić nieostrość i niejednoznaczność podstawowego pojęcia „sztuczna konstrukcja podatkowa”, a także sposób identyfikowania „zamiaru podatnika” i związane z tą identyfikacją zasady postępowania podatkowego, co może wywierać negatywne skutki ekonomiczne w zakresie osiągnięcia celów finansowych każdego podmiotu gospodarczego poprzez zwiększenie poziomu ryzyka podatkowego przedsiębiorców i następstw jego zaistnienia. Ponadto, oceniając klauzulę w aspekcie jej skutków ekonomicznych, warto mieć na względzie realizację jej głównej funkcji – tj. funkcji prewencyjnej, która w swojej istocie powinna ograniczać nieuczciwe zachowania podatników, ale jej stosowanie powinno mieć miejsce jedynie w ostateczności, jako instytucji nadzwyczajnej. Taka ocena jednak ze względu na krótki czas funkcjonowania klauzuli w porządku prawnym jest niemożliwa.

Literatura

- Ciupek B., 2015, *Finanse podmiotów sfery realnej*, [w:] H. Zadora (red.), *Finanse. Kategorie-Zjawiska i Procesy-Podmioty*, Difin, Warszawa.
- Furtas J., 2016, *Co należy rozumieć przez „czynność odpowiednią” – problemy interpretacyjne z GAAR*, CRIDO, <http://www.podatkiwbiznesie.pl>
- Gajewski D. (red.), Glumińska-Pawlic J., Golecki M., Werner A., 2018, *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania*, Wolters Kluwer, Warszawa.
- Glumińska-Pawlic J., Kubista B., 2017, *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania. Aspekty prawno-podatkowe*, Analizy i Studia CASP, nr 1(3).
- Grzywacz J., 2011, *Pranie pieniędzy. Metody. Raje Podatkowe. Zwalczanie*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa.
- Iniewski R., Nikończyc A., 2011, *Świadomy podatnik. Przewodnik*, Rada Podatkowa Lewiatan, Warszawa.
- Kudła J., 2017, *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania – ujęcie ekonomiczne*, Analizy i Studia CASP, nr 1(3).
- Kulicki J., 2004, *Kontrola skarbową*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa.

- Kulicki J., 2010, *Zakres władztwa podatkowego w obecnym systemie prawnym w Polsce*, Analizy BAS, nr 16 (41).
- Kuźniacki B., 2012, *Skuteczność polskich ogólnych norm podatkowoprawnych jako narzędzi potencjalnie służących zwalczaniu unikania opodatkowania przez wykorzystanie kontrolowanych spółek zagranicznych*, Toruński Rocznik Podatkowy, Toruń.
- Ladziński A., 2008, *Prawne granice optymalizacji podatkowej*, Przegląd Podatkowy, nr 6.
- Lipowski T., 2004, *Raje podatkowe a unikanie opodatkowania*, C.H. Beck, Warszawa.
- Olesińska A., 2013, *Klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania*, TNOiK, Toruń.
- Olesińska A., 2016, *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania – moda czy konieczność?*, [w:] H. Dzwonkowski, J. Kulicki (red.), *Dylematy reformy systemu podatkowego w Polsce*, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa.
- Radzikowski K., 2010, *Obejście prawa podatkowego w najnowszym orzecznictwie sądów administracyjnych*, Przegląd Podatkowy, nr 6.
- Szysz G., 2011, *Unikanie a uchylanie się od opodatkowania, czyli granica optymalizacji podatkowej*, Grant Thornton, <http://grantthornton.pl/publikacje/>.
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. *Ordynacja podatkowa*, tekst jednolity, Dz.U. 2017, poz. 201.
- Uzasadnienie do Rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy Sejmu VIII kad., nr 367, <http://www.sejm.gov.pl>.
- Zalecenia Komisji z dnia 6 grudnia 2012 r. w sprawie *agresywnego planowania podatkowego*, C(2012)8806, http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_fraud_evasion/c_2012_8806_pl.
- Zieniewicz M., 2015, *Klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania – ewolucja instytucji i współczesne tendencje w Polsce*, [w:] A. Ćwiąkała-Marys, E. Rudkowska-Tomaszewska (red.), *Aktualne i wybrane problemy z zakresu bankowości, podatków i rachunkowości*, Uniwersytet Wrocławski, Wrocław.
- Żabska M., 2013, *Optymalizacja podatkowa a oszustwa podatkowe*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 765, *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, nr 61.