

# **KLAUZULA OBEJŚCIA PRAWA PODATKOWEGO**

HISTORIA REGULACJI W POLSCE. JEJ KSZTAŁT OBECNIE  
PROPONOWANY. IMPLIKACJE I WĄTPLIWOŚCI NATURY PRAWNEJ,  
EKONOMICZNEJ I POLITYCZNEJ.



**Związek Przedsiębiorców i Pracodawców**

Warszawa 2014

## **SPIS TREŚCI**

1. Wstęp
2. Historia klauzuli obejścia prawa podatkowego w Polsce
3. Aktualnie proponowany kształt klauzuli obejścia prawa podatkowego – charakter przepisów, analiza w świetle polskiego systemu prawnego
4. Klauzula obejścia prawa podatkowego a polska gospodarka
5. Wnioski

## 1. Wstęp

27 listopada 2013 roku Prezydent Bronisław Komorowski powołał Mateusza Szczurka na stanowisko Ministra Finansów. Jednym z pierwszych publicznie wyrażonych pomysłów nowego Ministra, będącego w oczach większości komentatorów typowym „ministrem technicznym” – fachowcem bez politycznej historii, była zapowiedź poważnych zmian w ordynacji podatkowej. Jeszcze przed oficjalnym objęciem stanowiska, Szczurek twierdził, że „czas pożegnać się z obecną ordynacją”<sup>1</sup>. W tym samym czasie rozpętała inicjatywa nowelizacji ordynacji podatkowej, zapoczątkowana jeszcze podczas urzędowania poprzedniego Ministra Finansów – Jacka Rostowskiego. Od samego początku najbardziej dyskutowanym jej punktem była propozycja wprowadzenia tzw. klauzuli obejścia prawa podatkowego – pomysłu kontrowersyjnego, tym bardziej, że Trybunał Konstytucyjny zakwestionował już tego typu rozwiązanie funkcjonujące w polskim prawie podatkowym w przeszłości. Klauzula obejścia prawa podatkowego jest zapisem uprawniającym organy administracji podatkowej do zakwestionowania podjętych przez podatnika, zgodnych z prawem, działań mających na celu sprzeczne z intencjami ustawodawcy obniżenie wysokości zobowiązania podatkowego. 9 lipca 2014 roku Ministerstwo Finansów opublikowało tekst projektu nowelizacji Ordynacji podatkowej.

W rządowej propagandzie klauzula obejścia prawa prezentowana jest jako narzędzie służące do zmuszenia głównie międzynarodowych korporacji do płacenia podatków w Polsce. Większość bowiem tych firm – niektóre od 20 lat! – nie płacą w Polsce podatków, gdyż nie osiągają dochodu lub wręcz przynoszą straty.

Polskie prawo podatkowe to umożliwia – całkiem legalnie. Warto zwrócić uwagę, że ponad 60% spółek kapitałowych w Polsce odnotowuje... straty! Średnio spółki kapitałowe płacą w Polsce 0,4% podatku w stosunku do przychodów, a mały i średni biznes – nieco ponad 1%.

---

<sup>1</sup> <http://www.pb.pl/3438836,4762,szczurek-pora-pozegnac-sie-z-obecna-ordynacja-podatkowa>

Obawiamy się jednak, że w praktyce klauzula obejścia prawa stanie się narzędziem, które będzie wykorzystywane niemal wyłącznie wobec polskich małych i średnich firm, bo urzędnicy nie będą chcieli ryzykować starcia z armią prawników, doradców podatkowych, agencji PR oraz ambasadorów stojących po stronie korporacji. Znacznie łatwiej będzie użyć tej klauzuli wobec małych i średnich firm i najprawdopodobniej wyłącznie wobec nich będzie ona używana.

Swoboda i niezwykle szeroka możliwość interpretacji stwarza urzędnikom skarbowym w zasadzie nieograniczone możliwości działania i zakwestionowania wszelkich legalnych działań przedsiębiorcy, z oceną sensu decyzji biznesowych przedsiębiorcy włącznie.

Przedsiębiorcy w zasadzie będą bezbronni wobec tych decyzji, a dochodzenie swoich praw w sądzie *de facto* jest uniemożliwione poprzez przewlekłość postępowania sądowego. Cóż z tego, że nawet przedsiębiorca wygra taki proces po 8 latach? Jego firmy już dawno nie będzie.

Niestety mamy do czynienia z typowym działaniem urzędniczym. Zamiast uprościć podatki, a poprzez ich prostotę oraz niemożność interpretacji i uniknięcia rozwiązać problem – nadal się je komplikuje tworząc kolejne instrumenty władzy urzędników nad firmami, które uderzają głównie w małe i średnie firmy.

Celem niniejszej analizy jest omówienie proponowanych regulacji, wprowadzających do polskiego systemu prawnego klauzulę obejścia prawa podatkowego.

## **2. Historia klauzuli obejścia prawa podatkowego w Polsce**

Po raz pierwszy, i jedyny jak do tej pory, klauzula obejścia prawa podatkowego pojawiła się w polskim systemie prawnym **1 stycznia 2003 roku**. Znajdowała się ona w artykule 24b Ordynacji podatkowej<sup>2</sup>.

---

<sup>2</sup> Tekst przepisu dostępny w Internecie pod adresem:  
<http://isap.sejm.gov.pl/Download.jsessionid=DOAAAF8F0019C6D7673199EA28F11422?id=WDU20021691387&type=2>

## Art. 24b

§1. Organy podatkowe i organy kontroli skarbowej, rozstrzygając sprawy podatkowe, pominają skutki podatkowe czynności prawnych, jeżeli udowodnią, że z dokonania tych czynności nie można było oczekiwać innych istotnych korzyści niż wynikające z obniżenia wysokości zobowiązania podatkowego, zwiększenia straty, podwyższenia nadpłaty lub zwrotu podatku.

§2. Jeżeli strony, dokonując czynności prawnej, o której mowa w §1, osiągnęły zamierzony rezultat gospodarczy, dla którego odpowiednia jest inna czynność prawna lub czynności prawne, skutki podatkowe wywodzi się z tej innej czynności prawnej lub czynności prawnych.

Pominąwszy chwilowo celowość i słuszność wmontowywania w system prawny klauzuli obejścia prawa podatkowego, już powierzchowna, czysto techniczna analiza przepisu wystarczy, by podważyć jego zgodność z **elementarnymi zasadami dobrej legislacji i demokratycznego państwa prawnego**. Przesłanki, po wypełnieniu których organ mógłby pominąć skutki podatkowe danych czynności prawnych, opisane były w artykule 24b w sposób nieprecyzyjny, w istocie uzależniając zastosowanie klauzuli wyłącznie od woli organu podatkowego. Od uznania urzędnika zależałoby bowiem zarówno stwierdzenie, czy dana czynność prawna jest „odpowiednia” dla osiągnięcia określonego rezultatu gospodarczego, jak i czy z dokonania tej czynności „można było spodziewać się” korzyści innych niż zmniejszenie wysokości zobowiązania podatkowego. Organ stwierdzałby również czy ewentualne, inne niż podatkowe, korzyści byłyby „istotne”. Nie ustanowiono normatywnie żadnych standardów i kryteriów, według których administracja podatkowa miałaby dokonywać wyżej wymienionych ocen i domysłów. Nie wprowadzono żadnych procedur wzmacniających pewność prawa i zabezpieczających pozycję podatnika.

Nic więc dziwnego, że „kariera” art. 24b Ordynacji podatkowej nie była długa. Już **17 lutego 2003 roku** ówczesny Rzecznik Praw Obywatelskich Andrzej Zoll, wraz z Prezesem Naczelnego Sądu Administracyjnego Romanem Hauserem, zwrócili się do Trybunału Konstytucyjnego z wnioskiem o uznanie art. 24b §1 za **niezgodny z Konstytucją**. W wyroku z 21 maja 2004 roku, Trybunał przychylił się do wniosku, uznając że art. 24b §1 Ordynacji podatkowej był **niezgodny z art. 2 w związku z art. 217 Konstytucji**<sup>3</sup>.

#### Art. 2

Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej

#### Art. 217

Nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy.

Trybunał Konstytucyjny zaznaczył<sup>4</sup>, że z wyrażonej w artykule 2 Konstytucji zasady państwa prawnego wynika **obowiązek przestrzegania przez prawodawcę zasad poprawnej legislacji**. Obowiązek ten, zgodnie zarówno ze stanowiskiem wnioskodawców, jak i linią orzecniczą Trybunału, wiąże się funkcjonalnie z zasadami **pewności i bezpieczeństwa prawnego** oraz **ochrony zaufania do państwa i prawa**, które to zasady są szczególnie istotne w przypadku norm prawa podatkowego.

---

<sup>3</sup> Tekst aktu jest dostępny w Internecie pod adresem:

<http://isap.sejm.gov.pl/Download;jsessionid=D0AAAF8F0019C6D7673199EA28F11422?id=WDU20021691387&type=2>

<sup>4</sup> Tekst wyroku jest dostępny w Internecie pod adresem:

<http://isap.sejm.gov.pl/Download;jsessionid=3985EFB3EAE1B26FA36BD8F800C4AADF?id=WDU20041221288&type=1>

„Jako  
naruszenie wymagań  
konstytucyjnych oceniać należy takie  
**niejasne i nieprecyzyjne**  
formułowanie przepisu, które  
powoduje **niepewność jego**  
**adresatów co do ich praw i**  
**obowiązków.**”

Wyrok z 22 maja  
2002 r., K 6/02, OTK ZU nr 3/A/2002,  
poz. 33, s. 448

Elementem składowym zasady zaufania do państwa i prawa jest więc, niezbędna szczególnie w prawie karnym i podatkowym, **określoność prawa**, implikująca poprawność językową i logiczną stanowionych przepisów. Według Trybunału Konstytucyjnego, konkretyzacją tej zasady w obrębie prawa daninowego jest art. 217 Konstytucji, nakładający na ustawodawcę **wymóg normowania elementów konstrukcyjnych podatków za pomocą ustaw**. Nakaz ten powinien w praktyce wymuszać **precyzyjne określanie następstw prawnych**, wiążących się z daną aktywnością podatnika, w konsekwencji doprowadzając do przestrzegania kolejnej normy konstytucyjnej, zawartej w art. 7 ustawy zasadniczej, tj. **zasady legalizmu**.

Art. 7

Organy władzy publicznej działają na podstawie i w granicach prawa.

W opinii Trybunału Konstytucyjnego, **niedopuszczalna jest regulacja, wiążąca negatywnie dla podatnika skutki z podejmowanymi przez niego, zgodnymi z prawem (tj. nakazanymi albo przynajmniej dozwolonymi), działaniami**. Według Trybunału, zagrożenia przewidywalności rozstrzygnięć prawnych można dopatrywać się przede wszystkim w trzech punktach. Pierwszym zagrożeniem jest uzależnienie interpretacji przepisu od

subiektywnych **wrażeń i opinii** – im większe pole do takiej interpretacji, tym mniej przewidywalny jest efekt stosowania danej normy w praktyce. Drugie zagrożenie to **brak wypełnienia pojęć nieostrych treścią gwarantującą jednolitą linię orzecniczą**. Trzecie w końcu zagrożenie to stworzenie sytuacji, w której to organy administracji ustalają treść pojęć nieostrych zawartych w normie, w konsekwencji podejmując się **niedozwolonego prawotwórstwa**. **Trybunał Konstytucyjny dopatrywał się realizacji wszystkich trzech zagrożeń w opiniowanej normie.**

Mimo uznania treści paragrafu 1 artykułu 24b ówczesnej Ordynacji podatkowej za niezgodną z Konstytucją, Trybunał nie zakwestionował paragrafu drugiego rzeczonego artykułu, twierdząc, że przepis ten odnosi się do **innego stanu faktycznego**, niż paragraf będący przedmiotem wyrokowania. Zawierał on jednak odesłanie do niekonstytucyjnego zapisu, więc wkrótce zniknął z tekstu ustawy.

Reasumując, Trybunał Konstytucyjny, orzekając o niekonstytucyjności art. 24b §1, stwierdził niezgodność przepisu z regułami poprawnej legislacji oraz następującymi zasadami konstytucyjnymi:

- Państwa prawnego
- Bezpieczeństwa i pewności prawa
- Zaufania do państwa i prawa
- Określoności przepisów
- Legalizmu

### **3. Aktualnie proponowany kształt klauzuli obejścia prawa podatkowego- charakter przepisów, analiza w świetle polskiego systemu prawnego**

Analizę proponowanych przez ustawodawcę rozwiązań, składających się na konstrukcję nazywaną ogólnie „klauzulą obejścia prawa podatkowego”, należałoby podzielić na trzy części, z których każda dotyczyłaby innego, relewantnego w świetle tematu niniejszego opracowania, rozdziału projektu nowelizacji. Najpierw trzeba przyjrzeć się najistotniejszemu rozdziałowi 1a



działu III projektu<sup>5</sup>, w którym zawarty jest **schemat działania klauzuli**. W dalszej kolejności należy przeanalizować rozdział 1b działu II, dotyczący **opinii zabezpieczających**. Na końcu niezbędne będzie zbadanie przepisów regulujących działanie nowego postulowanego organu, tj. **Rady ds. Unikania Opodatkowania**, zawartych w rozdziale 24 działu IV projektu ustawy.

Klauzula zawarta jest w **paragrafie 1 art. 25f**.

Art. 25f

§1 Organ podatkowy ustala lub określa wysokość zobowiązania podatkowego, w zależności

od sposobu jego powstania, pomijając sztuczne konstrukcje prawne i zamiast tego

odnosząc się do rzeczywistych zdarzeń gospodarczych oraz typowej konstrukcji prawnej,

jeżeli:

1) organ podatkowy udowodni, że podatnik unikał opodatkowania oraz organ wykazał

uzyskane w wyniku tego znaczne korzyści podatkowe

2) organ podatkowy wykazał, że istnieje i jest możliwa do zastosowania typowa

konstrukcja prawna

3) podatnik nie wykazał, że istniały inne ważne względy lub istotne korzyści ekonomiczne lub biznesowe uzasadniające zastosowanie w okolicznościach konkretnej

sprawy sztucznej konstrukcji prawnej.

---

<sup>5</sup> Treść aktu jest dostępna w Internecie pod adresem:

<http://www.radapodatkowa.pl/pl/d/f49af5b918a5c6a52d746a512f235665>

Treść uzasadnienia do aktu jest dostępna w Internecie pod adresem:

<http://www.radapodatkowa.pl/pl/d/c2722eff34d016fb446da09371cf9a7>

By zdekodować treść tego przepisu, należy spojrzeć na artykuły poprzedzające go, w których zawarte są definicje poszczególnych pojęć użytych w art. 25f. Przede wszystkim, **wątpliwy jest podział na „sztuczne” i „typowe” konstrukcje prawne.** Tę pierwszą, według ustawodawcy, cechuje **nadmierna zawiałość i brak treści ekonomicznej**, prowadzące do konstatacji, iż **„rozsądnie działający” i „kierujący się w swych wyborach celami gospodarczymi” podmiot, nie zastosowałby takowej konstrukcji.** Nadmierna zawiłość przejawiać miałyby się np. w dzieleniu jednego zdarzenia lub łączeniu wielu zdarzeń, bądź w realizowaniu konstrukcji przez podmioty pośredniczące. Brak treści ekonomicznej to według ustawodawcy stan, w którym konstrukcja prawna ukrywa prawdziwy cel i znaczenie zdarzenia gospodarczego lub nie prowadzi do realizacji żadnego zdarzenia gospodarczego lub jest nieadekwatna lub zbędna do realizacji zdarzenia gospodarczego. Wymienione wyżej przesłanki musiałyby wystąpić jednocześnie, by organ mógł uznać konstrukcję prawną za sztuczną, są jednak one opisane w sposób **drastycznie niedoskonały.** Pierwszym mankamentem regulacji jest użycie sformułowania „w szczególności” przed wymienieniem cech konstrukcji prawnej, świadczących o jej nadmiernej zawiłości. Oznacza to, że mamy do czynienia z katalogiem otwartym, więc w istocie organ podatkowy ma pełną dowolność w określeniu, jaka konstrukcja prawna jest w jego opinii nadmiernie zawiła. Pojęcie „braku treści ekonomicznej” ujęte zostało w katalogu zamkniętym, wciąż jednak pozostawiono organowi podatkowemu ogromny luz decyzyjny. To organ bowiem nadawałby desygnat nazwie „prawdziwy cel zdarzenia gospodarczego”, czy „prawdziwe znaczenie zdarzenia gospodarczego”. Prowadzi to do wielu wątpliwości natury praktycznej. Nie da się udzielić jednoznacznej odpowiedzi na pytanie, jaki jest „prawdziwy cel” np. udzielenia licencji na użycie znaków towarowych, ponieważ zależy to od wielu czynników i okoliczności, różniących się w poszczególnych rodzajach przedsiębiorstw. Nie da się również z treści przepisu odczytać lub wyinterpretować znaczenia, jakie ustawodawca nadaje wyrażeniu „rozsądnie działający podmiot”. Kryterium rozsądnego działania, czy rozsądnego czasu, jest obecne chociażby w przepisach kodeksu cywilnego (np. w odniesieniu do błędu, w art. 84), pełni tam jednak funkcję ochronną wobec autonomicznych podmiotów, działających na równych prawach, a o jego znaczeniu w praktyce

decyduje sąd. W przypadku użycia takiego zwrotu w klauzuli obejścia prawa podatkowego, ustawodawca popełnia pewną niezręczność, ponieważ „rozsądnie działający podmiot” w gospodarce rynkowej dąży do maksymalizacji zysków (więc minimalizacji strat, a co za tym idzie minimalizacji wysokości zobowiązań podatkowych), o czym będzie jednak mowa w innym miejscu niniejszej analizy. Analogiczne zarzuty, tj. stosowanie **zbyt wielu pojęć nieostrych** i brak obiektywizacji kryteriów, według których można prawidłowo przeprowadzić subsumcję przepisu, należy postawić zawartej w projekcie definicji „typowej konstrukcji prawnej”.

Ustawodawca zdecydował się również na zdefiniowanie **„znaczej korzyści podatkowej”**. W jego rozumieniu, jako takową rozumieć należy nie tylko nominalne obniżenie wysokości zobowiązania podatkowego lub uniknięcie jego powstania, czy podwyższenie kwoty nadpłaty, ale również **odsunięcie w czasie momentu powstania obowiązku albo zobowiązania podatkowego**. Tak szeroki zakres pojęcia powoduje, że choćby ustalenie długiego terminu płatności za dostawę towarów, może budzić wątpliwości organu podatkowego<sup>6</sup>. Przymiotnik „znaczna”, w odniesieniu do korzyści podatkowej, oznacza według ustawodawcy taką, **która „poprzez swój rozmiar finansowy w istotnej mierze poprawia sytuację finansową podatnika w porównaniu do sytuacji, gdyby zastosowano konstrukcję typową”**. Takie sformułowanie definicji implikuje przynajmniej dwa niepokojące następstwa. Przede wszystkim stanowi błąd logiczny, polegający na tłumaczeniu **nieznanego nieznanym**. Ocena czy dana korzyść podatkowa jest w myśl przepisu znaczna, zależy od tego, jak rozumie się pojęcie „w istotnej mierze”. **Czy obniżenie wysokości zobowiązania podatkowego z tysiąca złotych, do ośmiuset złotych, poprawia sytuację finansową podatnika „w istotnej mierze”?** Przeprowadzając taki eksperyment myślowy, łatwo dojść do drugiego wątpliwego następstwa zaproponowanych w projekcie definicji. Dla małego przedsiębiorcy, prowadzącego swój interes na granicy opłacalności, obniżenie wysokości zobowiązania podatkowego o kilkaset złotych z pewnością stanowić będzie istotną poprawę sytuacji finansowej. Dla wielkiej korporacji natomiast,

---

<sup>6</sup> Tak twierdzi również Konfederacja Lewiatan:

[http://konfederacjalewiatan.pl/opinie/aktualnosci/2014/1/zmiana\\_ordynacji\\_podatkowej\\_mocno\\_u](http://konfederacjalewiatan.pl/opinie/aktualnosci/2014/1/zmiana_ordynacji_podatkowej_mocno_uderzy_w_przedsiębiorcow)  
[derzy\\_w\\_przedsiębiorcow](http://konfederacjalewiatan.pl/opinie/aktualnosci/2014/1/zmiana_ordynacji_podatkowej_mocno_u)

byłaby to zaledwie kropelka w morzu oszczędności. Pytanie brzmi – **jak taka sytuacja ma się do wynikającej bezpośrednio z art. 32 ust. 1 ustawy zasadniczej, konstytucyjnej zasady równości (w tym podmiotów gospodarczych)?**

Art. 32

1. Wszyscy są wobec prawa równi. Wszyscy mają prawo do równego traktowania przez władze publiczne.

Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego w zakresie zasady równości jest bardzo obszerne, nie podlega jednak wątpliwości, że istotą tej zasady jest traktowanie podmiotów, charakteryzujących się daną, relewantną w świetle przepisu, cechą, równo, więc według jednakowej miary<sup>7</sup>. Przepis, który przewiduje sytuację, w której przedsiębiorstwo A i przedsiębiorstwo B, poprzez te same konstrukcje prawne, uznane przez organ podatkowy za słuszne, zmniejszają wysokość swoich zobowiązań podatkowych o tę samą kwotę, a tylko przedsiębiorstwo A, ze względu na swoją gorszą pozycję finansową, musi zapłacić podatek tak, jakby tej konstrukcji nie zastosowano, jest z całą pewnością **przepisem naruszającym konstytucyjną zasadę równości podmiotów gospodarczych**.

Podpunkt trzeci art. 25f §1, również stanowi wadliwą konstrukcję. Pominąwszy nawet, po raz kolejny pojawiającą się kwestię wyrażen nieostrych, należy zwrócić uwagę na stronę merytoryczną tego zdania. Zawiera ono w swojej treści jedyną przesłankę negatywną, uniemożliwiającą organowi podatkowemu zastosowanie klauzuli obejścia prawa podatkowego. Otóż organ klauzuli nie stosuje, jeśli podmiot wykaże, że istniały „**ważne względy**” lub „**istotne okoliczności**” ekonomiczne lub biznesowe, uzasadniające zastosowanie „sztucznej” konstrukcji prawnej. W praktyce oznacza on, że nadanie, abstrakcyjnej przecież, konstrukcji prawnej, realnej gospodarczej treści, uniemożliwia organowi podatkowemu zastosowanie klauzuli. Taki stan rzeczy powoduje, że podmiotom o znacznym majątku (np. korporacjom), **łatwo będzie**

---

<sup>7</sup> Wyrok z dnia 6 maja 1998r., sygn. akt K 37/97, OTK z 1998r. Nr 3, poz. 33

„W celu zminimalizowania skutków związanych z wejściem w życie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, projekt zawiera propozycję wprowadzenia opinii zabezpieczających, umożliwiających podatnikom poznanie stanowiska administracji podatkowej odnośnie rozważanych przez nich transakcji, do których potencjalnie zastosowanie może znaleźć klauzula.”

Uzasadnienie projektu ustawy o zmianie ustawy- Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, z dnia 9 lipca 2014 roku

wykazać konieczność albo przynajmniej sensowność podjęcia takich, a nie innych kroków prawnych. Specjaliści są w stanie *ad hoc* wymyślić rozwiązania, których koszty będą ułamkiem osiągniętych podatkowych korzyści i które sprawią, że zastosowanie wobec działań ich przedsiębiorstw klauzuli obejścia prawa podatkowego, będzie niemożliwe<sup>8</sup>.

Instytucją, która według zapewnień ustawodawcy, ma podwyższyć standardy bezpieczeństwa w stosowaniu klauzuli obejścia prawa podatkowego, są przewidziane w projekcie nowelizacji **opinie zabezpieczające**.

Od strony technicznej instytucja opinii zabezpieczających jest zbliżona do interpretacji indywidualnej. Rozdział 1b działu II zawiera między innymi formalne wymogi, które musi spełniać wniosek o wydanie opinii. W kontekście przewidywanego przez ustawodawcę celu tej regulacji, wątpliwości budzą jednak dwa zapisy nie dotyczące cech wniosku. W artykule 14za §1 określony jest termin, w którym Minister Finansów wydaje opinię – jest to **sześć miesięcy**. Czas oczekiwania jest niefortunny o tyle, że dużej części biznesowych decyzji nie sposób odłożyć na pół roku w oczekiwaniu na upewnienie się w swoich zamiarach. Nie byłoby to jednak gwoździem do trumny tej regulacji, gdyby nie art. 14zc §1, w którym **opłatę za wydanie opinii zabezpieczającej ustala się na przynajmniej 15 tysięcy złotych** (w przypadku planowanej konstrukcji prawnej, zawierającej czynność prawną dokonaną z podmiotem zagranicznym, opłata wzrasta do 30 tysięcy złotych), **a termin jej uiszczenia na siedem dni po złożeniu wniosku**. Oznacza to przynajmniej dwie rzeczy – przede wszystkim, przepis z projektu ustawy ponownie narusza konstytucyjną zasadę

<sup>8</sup> Vide wywiad z Robertem Nogackim, dostępny w Internecie pod adresem: [http://www.podatnik.info/publikacje/duze\\_koncerty\\_bez\\_problemu\\_poradza\\_sobie\\_z\\_klauzula\\_obojscia\\_prawa\\_podatkowego,moja\\_firma,optimalizacja\\_podatkowa,31195a](http://www.podatnik.info/publikacje/duze_koncerty_bez_problemu_poradza_sobie_z_klauzula_obojscia_prawa_podatkowego,moja_firma,optimalizacja_podatkowa,31195a)

**równości podmiotów gospodarczych.** Nie ulega wątpliwości, że przez zaporową wysokość opłaty za wydanie opinii, będzie to narzędzie zupełnie bezużyteczne dla znacznej części przedsiębiorców. Sytuacja, w której podatnik dysponujący majątkiem pozwalającym mu na wydatek kilkunastu tysięcy złotych, może być, dzięki opinii organu administracji publicznej, pewniejszy co do swoich praw i obowiązków podatkowych jest nie do zaakceptowania. **Absurdalna jest teza ustawodawcy, jakoby odpowiednim wzorcem dla ustalenia wysokości opłaty za wydanie opinii zabezpieczającej, była, ze względu na podobieństwa procedur, wysokość opłaty za wniosek o uznanie metody ustalania cen transakcyjnych** (jest to minimum 5 tysięcy złotych). Ustawodawca nie wziął kompletnie pod rozwagę czynnika podmiotowego obu tych instytucji. Ze względu na charakterystykę zagadnienia cen transferowych, podmioty zainteresowane złożeniem wniosku o uznanie metody ustalania cen transakcyjnych, to zazwyczaj spółki kapitałowe z zagranicznymi filiami, a więc przedsiębiorstwa, dla których opłata w wysokości kilkudziesięciu tysięcy złotych to znikomy ułamek obrotów. Natomiast podmiotami zainteresowanymi uzyskaniem opinii zabezpieczającej, dotyczącej ich spraw podatkowych, są potencjalnie wszyscy podatnicy prowadzący działalność gospodarczą w jakiegokolwiek formie. Drugim wnioskiem nasuwającym się po lekturze projektu ustawy jest podejrzenie o znikomym znaczeniu praktycznym opinii zabezpieczających. Środowisko biznesowe wymaga elastyczności i szybkiego podejmowania decyzji. Wnoszenie opłaty w wysokości przynajmniej kilkunastu tysięcy złotych, za opinię, którą uzyska się w ciągu sześciu miesięcy, nie przystaje do realiów gospodarczych nowoczesnego świata. Uzasadnioną wydaje się więc być obawa, że regulacje dotyczące opinii zabezpieczających, staną się w gruncie rzeczy martwymi przepisami, zabezpieczającymi interesy podatnika tylko w teorii.

Ostatnim, bezpośrednio powiązaniem z klauzulą obejścia prawa podatkowego segmentem projektu nowelizacji Ordynacji podatkowej są regulacje dotyczące **Rady ds. Unikania Opodatkowania.** Według definicji zawartej w projekcie, Rada byłaby niezależnym, kolegialnym organem eksperckim, decydującym o zasadności zastosowania klauzuli w sprawach indywidualnych. W uzasadnieniu projektu, ustawodawca chwali się, że tego typu organ istnieje w niewielu

państwach, w związku z czym Polska przejmuje najwyższe wypracowane w Europie standardy bezpieczeństwa związane ze stosowaniem klauzuli.

Rada składać ma się z **12 członków powoływanych przez premiera**: 4 sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego w stanie spoczynku, wskazanych przez Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego, 6 pracowników uczelni wyższych, których wiedza, doświadczenie i autorytet dają „rękojmię prawidłowej realizacji zadań Rady”, 1 przedstawiciela delegowanego przez Rzecznika Praw Obywatelskich i 1 członka Krajowej Izby Doradców Podatkowych. Wątpliwości dotyczące uregulowania instytucji Rady ds. Unikania Opodatkowania można rozdzielić na dwie kategorie – pierwsza z nich dotyczy faktycznej niezależności Rady, a druga wagi rozstrzygnięć dokonanych przez Radę. Przede wszystkim należy zwrócić uwagę na strukturę powiązań między kluczowymi stanowiskami w Radzie, a organami władzy, w których interesie jest wydawanie przez Radę rozstrzygnięć wspierających państwo w realizacji jego fiskalnych celów. Spośród członków Rady, **mianowany jest przez Prezesa Rady Ministrów jej przewodniczący, do którego kompetencji należy kierowanie pracami Rady i wyznaczanie członków Rady do sporządzania poszczególnych opinii.** W paragrafie 7 i 8 artykułu 271b zaznaczone jest, że **na wniosek przewodniczącego albo organu, który danego członka wskazał lub delegował, Prezes Rady Ministrów może odwołać członka Rady.** Kluczowy wyraz „może”, oznacza, że premier nie ma obowiązku odwołania takiego członka. Pole do nadużyć, stworzone przez takie a nie inne

*„Zasadą jest brak zinstytucjonalizowanego (rada, panel ekspercki) udziału czynnika eksperckiego lub społecznego spoza administracji w rozstrzyganiu spraw unikaniu opodatkowania. Jednak bazując na rozwiązaniach francuskich, australijskich oraz kanadyjskich i brytyjskich, proponuje się utworzenie Rady do Spraw Unikania Opodatkowania. (...) Funkcjonowanie Rady przyczyni się do większej obiektywności organów podatkowych w stosowaniu klauzuli, ponieważ Rada będzie wydawała niezależne opinie.”*

*Uzasadnienie do projektu ustawy o zmianie ustawy Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, z dnia 9 lipca 2014r.*

sformuł  
owanie  
przepisu  
, nie razi  
jednak w  
oczy,  
jeśli nie  
zapozna  
ć się z  
paragraf  
ami 4, 5 i

*„Opinia nie byłaby wiążąca dla organów podatkowych aczkolwiek w decyzji organ podatkowy byłby obowiązany odnieść się do opinii i ewentualnych zarzutów podatnika, w szczególności wówczas, jeśli opinia byłaby korzystna dla podatnika a mimo to organ podatkowy uznałby zasadność zastosowania klauzuli.”*

*Uzasadnienie do projektu ustawy o zmianie ustawy Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, z dnia 9 lipca 2014r.*

6 artykułu 271c. Otóż członkom Rady oraz jej przewodniczącemu, należy się za sprawowanie swoich funkcji zarówno zwrot kosztów podróży i noclegu, jak i wynagrodzenie, ustalone w

rozporządzeniu ministra finansów. Jak można łatwo wywnioskować z wysokości opłaty za wydanie opinii zabezpieczającej, wynagrodzenia członków Rady będą stosunkowo wysokie. Należy zdecydowanie przychylić się do stanowiska, według którego członkom organów eksperckich należy się godziwe, odpowiednie do ich nakładu pracy i wiedzy, wynagrodzenie. Nie sposób jednak nie zauważyć zagrożenia niezależności Rady w sytuacji, w której **wysokość wynagrodzenia jej członków ustala minister, któremu najbardziej zależy na wydawaniu przez nią decyzji sprzyjających zasobności Skarbu Państwa, a o ich uczestnictwie w Radzie decyduje owego organu bezpośredni przełożony.** Drugim godnym rozważenia aspektem funkcjonowania Rady jest faktyczne znaczenie wydawanych przez nią opinii. W uzasadnieniu do projektu nowelizacji, jasno zaznaczone jest, że **opinie Rady będą miały charakter niewiązący**, a jedyną implikacją dla organu podatkowego będzie konieczność odniesienia się do jej treści.

Dwa powyższe czynniki powodują, że zasadne staje się pytanie, czy instytucja Rady ds. Unikania Opodatkowania, **mimo niewątpliwie wysokiej rangi ekspertów w składzie**, nie zostanie, w najlepszym wypadku, **kolejnym organem finansowanym z budżetu, który nie poprawia w żadnym stopniu sytuacji podatnika**, a w najgorszym – **instytucją, która przez finansowe powiązanie z piastunami najwyższych stanowisk państwowych, będzie służyła ich doraźnym interesom politycznym i fiskalnym.**

Reasumując dotychczasowe rozważania nt. proponowanego kształtu klauzuli obejścia prawa podatkowego, nieuniknionym wydaje się być stwierdzenie, że w



odniesieniu do regulacji z 2003 roku, ustawodawca **tylko pozornie** usunął mankamenty dostrzeżone w owej regulacji przez Trybunał Konstytucyjny. Teoretycznie, zdefiniowanie pojęć składających się na normatywny opis mechanizmu działania klauzuli, służyć powinno wyeliminowaniu potencjalnych zarzutów o nieokreśloność przepisów, czy naruszanie konstytucyjnych zasad pewności prawa, czy zaufania do państwa. W praktyce jednak ustawodawca **powtórzył błędy z przeszłości**, definiując *ignotum per ignotum* i pozostawiając w efekcie organowi podatkowemu dokładne ustalenie znaczenia poszczególnych pojęć. Instytucje, które służyć miały wzmocnieniu ochrony podatnika i zabezpieczeniu jego interesów w stosowaniu klauzuli, okazują się być w najlepszym razie nieskutecznymi narzędziami, bez szczególnej wagi dla przeciętnego podmiotu gospodarczego w sporze z organem podatkowym.

Kończąc wywód dotyczący prawnej analizy proponowanego kształtu klauzuli obejścia prawa podatkowego, należałoby odnieść się do **zalecenia Komisji Europejskiej z dnia 6 grudnia 2012r. w sprawie agresywnego planowania podatkowego**<sup>9</sup>. Między innymi na treść tego zalecenia powołuje się Ministerstwo Finansów, tłumacząc konieczność ponownego zamontowania w polskim systemie prawa podatkowego klauzuli obejścia prawa podatkowego. Obalając tezę, jakoby zalecenie to implikowało konieczność wprowadzenia tego mechanizmu do Ordynacji podatkowej, należy przywołać treść art. 288 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej<sup>10</sup>.

Art. 288

W celu wykonania kompetencji Unii instytucje przyjmują rozporządzenia, dyrektywy, decyzje zalecenia i opinie.

(...)

**Zalecenia i opinie nie mają mocy wiążącej.**

<sup>9</sup> Tekst dostępny w Internecie pod adresem:

[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/tax\\_fraud\\_evasion/c\\_2012\\_8806\\_pl.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_fraud_evasion/c_2012_8806_pl.pdf)

<sup>10</sup> Tekst aktu dostępny w Internecie pod adresem: [http://europa.eu/eu-law/decision-making/treaties/pdf/consolidated\\_versions\\_of\\_the\\_treaty\\_on\\_european\\_union\\_2012/consolidated\\_versions\\_of\\_the\\_treaty\\_on\\_european\\_union\\_2012\\_pl.pdf](http://europa.eu/eu-law/decision-making/treaties/pdf/consolidated_versions_of_the_treaty_on_european_union_2012/consolidated_versions_of_the_treaty_on_european_union_2012_pl.pdf)

Powyższy zapis oznacza, że instytucje i organy Unii Europejskiej nie mają żadnej możliwości egzekwowania od państw członkowskich stosowania się do treści zaleceń, dopóki nie podejmą działań legislacyjnych polegających na sformułowaniu tej treści w dyrektywie albo rozporządzeniu. Oczywiście, w świetle orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, państwa członkowskie powinny w procesie tworzenia i stosowania prawa brać pod uwagę zalecenia Komisji, urzeczywistniając tym samym traktatową zasadę lojalnej współpracy. Sugerowanie jednakowoż, że „musimy” wprowadzić do porządku prawnego klauzulę obejścia prawa podatkowego, ze względu na wydane przez Komisję Europejską zalecenie, jest zabiegiem **nieuczciwym**.

Argumentacja Ministerstwa Finansów budzi dużo większe wątpliwości po lekturze wspomnianego zalecenia, już przy pierwszym jego punkcie.

#### 1. Przedmiot i zakres

Niniejsze zalecenie dotyczy agresywnego planowania podatkowego w dziedzinie **podatków bezpośrednich**.

Gwoli ścisłości, zaznaczyć należy, że **pod pojęciem „podatek bezpośredni”, rozumie się podatki nakładane wprost na źródło przedmiotu opodatkowania, czyli podatki dochodowe i majątkowe**<sup>11</sup>. Polska konstrukcja klauzuli obejścia prawa podatkowego obejmuje swoim zakresem również podatki konsumpcyjne (jak np. podatek od towarów i usług). Okazuje się więc, że nawet przyjąwszy linię, według której Polska musi przyjąć rozwiązania zaproponowane w zaleceniu Komisji Europejskiej, rząd wykonuje swój obowiązek ze swoistą nadgorliwością (według porzekadła gorszą od faszyzmu).

Pominąwszy poprzednie zarzuty, warto wspomnieć o wspomianej w piśmiennictwie<sup>12</sup>, obowiązującej już regulacji prawnej, wypełniającej treść zalecenia Komisji. Regulacja ta zapewnia jednak podatnikowi gwarancję jego

<sup>11</sup> Definicja zaczerpnięta „u źródła”, w Leksykonie budżetowym dostępnym w Internecie pod adresem:

<http://www.sejm.gov.pl/Sejm7.nsf/BASLeksykon.xsp?t=s&id=FB0D364ACFD50C18C1257A590041E70C&q=Podatki>

<sup>12</sup> M.in. artykuł p. Andrzeja Warfołomiejewa pt. „Praworządność a klauzula obejścia prawa w projektowanej nowelizacji Ordynacji podatkowej”, dostępny w Internecie pod adresem: [http://www.palestra.pl/pdf\\_pliki/21\\_warfo\\_omiejew\\_praworz\\_dno\\_\\_.pdf](http://www.palestra.pl/pdf_pliki/21_warfo_omiejew_praworz_dno__.pdf)

praw, poprzez przekazanie kompetencji do orzekania o „realności” konstrukcji prawnej, sądom powszechnym. Chodzi mianowicie o **artykuł 199a Ordynacji podatkowej**<sup>13</sup>, w związku z **art. 189 §1 kodeksu postępowania cywilnego**<sup>14</sup>. Na mocy artykułu 199a Ordynacji, 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, a jeśli pod pozorem dokonania czynności prawnej dokonano innej czynności prawnej, skutki podatkowe wywodzi się z tej drugiej czynności prawnej. Jeżeli jednak z zeznań strony wynikają wątpliwości co do istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa, organ podatkowy występuje do sądu powszechnego o ustalenie istnienia lub nieistnienia tego stosunku prawnego lub prawa. Wspomniany paragraf 1 art. 189 k.p.c. zawiera upoważnienie dla organów podatkowych, do żądania ustalenia przez sąd istnienia albo nieistnienia stosunku prawnego lub prawa. W efekcie, organ podatkowy, w toku sporu dotyczącego zastosowanej przez podatnika konstrukcji prawnej, ma obowiązek zwrócenia się do sądu, celem ustalenia, czy dana konstrukcja była zwyczajnym elementem planowania podatkowego, czy też stanowiła sztuczny twór, mający na celu bezprawne osiągnięcie korzyści podatkowej. Rozwiązanie takie jest stosowane w praktyce i ma już swoją historię w orzecznictwie. W swej doniosłości dotarło nawet do rozstrzygnięć na poziomie Sądu Najwyższego. Wyrok z 28 stycznia 2010 roku<sup>15</sup> zakończył postępowanie, w toku którego skutecznie zakwestionowano zawartą między dwoma podmiotami gospodarczymi umowę uznając, że dokonanie tej czynności prawnej służyło wyłącznie uzyskaniu zwrotu VAT.

#### **4. Klauzula obejścia prawa podatkowego a polska gospodarka**

Interesujące wydaje się być spojrzenie na zagadnienie klauzuli obejścia prawa podatkowego z punktu widzenia ekonomii. Jako że przedstawiciele opinii publicznej **z pełną wiarą głoszą tezy o wolnorynkowości polskiej gospodarki** – *vide* Prezes Narodowego Banku Polskiego, Marek Belka,

---

<sup>13</sup> Tekst aktu dostępny w Internecie pod adresem:

<http://isap.sejm.gov.pl/Download?id=WDU19971370926&type=3>

<sup>14</sup> Tekst aktu dostępny w Internecie pod adresem:

<http://isap.sejm.gov.pl/Download?id=WDU19640430296&type=3>

<sup>15</sup> IV CSK 261/09, wyrok dostępny w Internecie pod adresem:

[http://mojepanstwo.pl/dane/sn\\_orzeczenia/20604](http://mojepanstwo.pl/dane/sn_orzeczenia/20604)

twierdzący że „bardziej prorynkowy, prokapitalistyczny system w Europie trudno sobie wyobrazić”<sup>16</sup> – najbardziej właściwym punktem odniesienia jest teoria kapitalizmu. Ten punkt odniesienia jest tym właściwszy, im bardziej pomijane są w dyskursie publicznym deklaracje, zarówno obejmującego urząd z najbardziej liberalnym programem gospodarczym ze wszystkich dotychczasowych premierów, Prezesa Rady Ministrów, określającego się jako „socjaldemokratę”<sup>17</sup>, jak i architekta „polskiego kapitalizmu” Jeffreya Sachsa, **przyznającego że pomagając w tworzeniu polskiego systemu gospodarczego, miał na celu uczynienie z Polski kraju o gospodarce mieszanej, „z silną rolą państwa i mechanizmami redystrybucyjnymi”<sup>18</sup>.**

Gdy Friedrich von Hayek rozwijał tezę Misesa, według której w gospodarce centralnie planowanej niemożliwe jest przeprowadzenie **kalkulacji ekonomicznej**<sup>19</sup>, główną osią dyskusji było zagadnienie własności środków produkcji oraz kwestia systemu cen dóbr kapitałowych i konsumpcyjnych. Sprowadzając jednak problem do postaci bardziej ogólnej, należy dojść do konkluzji, że celem prowadzenia przedsiębiorstwa w gospodarce wolnorynkowej jest zawsze maksymalizacja zysku, opierająca się na planowaniu kosztów danej działalności i przychodów z niej płynących, co w gospodarkach centralnie planowanych jest niemożliwe albo znacznie utrudnione. Oczywiście nie jest możliwe zaplanowanie kosztów i korzyści w sposób idealny, ostateczny wynik prowadzenia działalności gospodarczej jest formowany również przez fluktuacje w poszczególnych sektorach rynku, zdarzenia losowe o charakterze powszechnym, czy błędy przedsiębiorcy.

Nie ulega wątpliwości, że zobowiązania podatkowe **są jednymi z kosztów ponoszonych przez przedsiębiorcę przy prowadzeniu działalności gospodarczej**. Podejmując kolejne decyzje biznesowe, ocenia ich opłacalność, biorąc pod uwagę również ich skutki podatkowe. Należy w związku z tym zadać sobie pytanie – jak wiarygodna będzie kalkulacja przedsiębiorcy, obejmująca

---

<sup>16</sup> Źródło: <http://www.polityka.pl/tygodnikpolityka/kraj/1506638,1,z-prof-markiem-belka-prezesem-nbp.read>

<sup>17</sup> Źródło: <http://www.polityka.pl/tygodnikpolityka/kraj/1544533,1,premier-donald-tusk-o-platformie-rzadzie-i-wlasnych-planach.read>

<sup>18</sup> Źródło: <http://biznes.gazetaprawna.pl/artykuly/802081,ojciec-terapii-szokowej-w-polskiej-gospodarce-ja-tylko-doradzalem.html>

<sup>19</sup> Więcej na ten temat: <http://mises.pl/blog/2005/04/03/188/>

zastosowanie legalnych kroków prawnych, celem obniżenia wysokości zobowiązania podatkowego, w sytuacji, w której **organ podatkowy będzie mógł te kroki pominąć, określając lub ustalając wysokość zobowiązania podatkowego tak, jakby ich nie podjęto?** Odpowiedź wydaje się być dosyć oczywista – wprowadzenie klauzuli obejścia prawa podatkowego spowoduje, że prowadzenie w Polsce działalności gospodarczej, stanie się **jeszcze bardziej ryzykowne, niż w chwili obecnej**<sup>20</sup>. Pytanie następne powinno brzmieć – jeśli przedsiębiorca będzie musiał albo założyć z góry wkalkulowanie w koszty wyższego podatku, albo zapłacić go na skutek decyzji organu, których dostępnych mu środków finansowych użyje, by to uczynić? Możliwe są trzy odpowiedzi – **albo przestanie inwestować, albo podniesie ceny towarów i usług, albo obniży pensje swoim pracownikom.**

Jak wykazał Mises<sup>21</sup>, popierany w swoich tezach m.in. przez Hansa-Hermana Hoppe<sup>22</sup>, **wszelkie interwencje rządu w gospodarkę przynoszą rezultat odwrotny od zamierzonego** (przy założeniu dobrej woli rządzących). Zasada ta sprawdza się również w przypadku analizowanej regulacji. W uzasadnieniu do projektu nowelizacji Ordynacji podatkowej można przeczytać, że klauzula obejścia prawa podatkowego ma przysłużyć się równemu traktowaniu podatników również na płaszczyźnie stosowania prawa. Jak wykazano w toku wcześniejszego wywodu, **w praktyce regulacja ta przynosi skutki dokładnie odwrotne, pogłębiając nierówności**, poprzez wyposażenie dużych podmiotów, dysponujących znacznym kapitałem, w instrumenty pozwalające im uniknąć negatywnych skutków wejścia w życie klauzuli.

Sytuacja prezentuje się źle na polu teoretycznych rozważań, wygląda jednak jeszcze gorzej, jeśli spojrzeć na **realne warunki gospodarcze w Polsce**. Sektor małych i średnich przedsiębiorstw, najbardziej narażony na ekspansywne wykorzystywanie nowych uprawnień przez organy podatkowe, stanowi 99,8% wszystkich polskich przedsiębiorstw, a zarazem trzon rodzimej gospodarki. W krótkiej perspektywie czasowej, uderzenie w tak wielką liczbę podmiotów oznacza **polepszenie sytuacji fiskalnej rządu, kosztem pogorszenia sytuacji**

---

<sup>20</sup> Na co zwrócili uwagę choćby eksperci Deloitte: [http://www.deloitte.com/view/pl\\_PL/pl/dla-prasy/informacje-prasowe/829308b741687410VgnVCM1000003256f70aRCRD.htm](http://www.deloitte.com/view/pl_PL/pl/dla-prasy/informacje-prasowe/829308b741687410VgnVCM1000003256f70aRCRD.htm)

<sup>21</sup> <http://mises.org/document/877/A-Critique-of-Interventionism>

<sup>22</sup> Choćby w książce pt. „Demokracja- bóg, który zawiódł”.

**ekonomicznej kraju, a co za tym idzie warunków życia przeciętnego Polaka.** W perspektywie strategicznej, konsekwencją zahamowania rozwoju polskich przedsiębiorstw będzie zatrzymanie Polskiej gospodarki na peryferyjnym etapie rozwoju<sup>23</sup>, w którym piastuje ona stanowisko, metaforycznie rzecz ujmując, pakowacza i magazyniera Europy Zachodniej. Inaczej mówiąc, Polska pozostanie miejscem, w którym zachodnie korporacje wykonują ostatnie etapy tworzenia produktu, czyli czynności najmniej wartościowe ekonomicznie i najmniej służące akumulacji kapitału. **Jednocześnie rząd, hamując rozwój przedsiębiorczości i stwarzając niekorzystny klimat dla prowadzenia działalności gospodarczej, nie pozwala na wyzwolenie potencjału małych i średnich przedsiębiorstw.**

Kończąc ten krótki rozdział, będący jedynie publicystycznym zarysem potencjalnych gospodarczych konsekwencji wprowadzenia do polskiego systemu prawnego klauzuli obejścia prawa podatkowego (którymi to konsekwencjami z pewnością bardziej kompleksowo zajmą się specjaliści w tej dziedzinie), warto zwrócić uwagę na znamieny czas, w którym polski Rząd zdecydował się podjąć działania w tym kierunku. Pierwotny projekt założeń nowelizacji, opublikowany został przez Rządowe Centrum Legislacyjne 29 kwietnia 2013 roku<sup>24</sup>. W kontekście ciągle rosnącej **dysproporcji między wydatkami budżetowymi a wpływami**<sup>25</sup>, przy **rosnących kosztach obsługi długu publicznego, przy przewidywanej katastrofie demograficznej, a co za tym idzie – emerytalnej**, można wysnuć przypuszczenie, że wprowadzenie klauzuli przeciwko obejściu prawa podatkowego, może być **elementem systemu służącego rządzącym w celu dopinania za wszelką cenę kolejnych deficytowych budżetów.**

---

<sup>23</sup> Zwraca na to uwagę choćby prof. Jadwiga Staniszkis: <http://www.nowakonfederacja.pl/podwojna-peryferyjnosc-polski/>

<sup>24</sup> Dostępny w Internecie pod adresem: <http://www.legislacja.rcl.gov.pl/dokument/156772>

<sup>25</sup> Deficyt budżetowy zaplanowany na rok 2014 wynosi ponad 47 miliardów złotych, podczas gdy na 2012 planowano blisko 35 miliardów deficytu, źródła: [http://orka.sejm.gov.pl/proc7.nsf/ustawy/1779\\_u.htm](http://orka.sejm.gov.pl/proc7.nsf/ustawy/1779_u.htm)  
[http://orka.sejm.gov.pl/proc7.nsf/ustawy/44\\_u.htm](http://orka.sejm.gov.pl/proc7.nsf/ustawy/44_u.htm)

## 5. Wnioski

Jak zauważył dawno temu Milton Friedman, naśladowanie przez Polskę bogatych państw Europy Zachodniej jest pozbawione sensu, ponieważ Polska nie jest bogatym państwem i powinna raczej czerpać wzorce z postaw owych państw, z okresu kiedy do bogactwa dochodziły. Według badań przeprowadzonych przez European Trusted Brands<sup>26</sup>, **zaledwie 27% Polaków wierzy w obowiązujący system prawny**. Średnia w badanych krajach to 35%, a należy wziąć pod uwagę, że zaufanie do swojego systemu prawnego oceniali też np. Rosjanie. Wśród krajów zachodnich, w rodzimy system prawny wierzy 54% Austriaków, 44% Niemców, 62% Szwedów, aż 78% Finów. Przyczyną miernego poziomu zaufania Polaków do systemu prawnego, jest między innymi opresyjność działania aparatu skarbowego. Według raportu NIK<sup>27</sup>, rośnie odsetek decyzji podatkowych, od których odwołują się podatnicy: jeszcze w 2011 roku było to **18,2%** decyzji, w pierwszym półroczu 2013 roku już **30%**. Wydawane interpretacje oceniono jako słabe jakościowo i często wydawane po terminie, a postępowania odwoławcze potrafią trwać nawet ponad **5 lat**. Trzeba zadać więc pytanie, **czy w świetle powyższych danych, rozsądnym posunięciem jest wyposażanie organów podatkowych w taki instrument, jak klauzula obejścia prawa podatkowego**. Zwłaszcza, że i w państwach Europy Zachodniej klauzula jest elementem ścisłej uwagi opinii publicznej, która wyraża obawę o naruszanie praw podatników<sup>28</sup>. Uzasadnione jest również pytanie, czy wejście w życie klauzuli nie spowoduje osłabienia Polski w, już teraz pożałowania godnych, próbach dogonienia gospodarek rozwiniętych. Ponad wszystko jednak, proponowany kształt polskiej klauzuli jest wadliwy i **powieliła w zasadzie wszystkie mankamenty, którymi cechowała się uchylona przez Trybunał Konstytucyjny regulacja z 2003 roku**.

---

<sup>26</sup> <http://www.egospodarka.pl/80200,Zaufanie-do-instytucji-malzenstwa-najwieksze,1,39,1.html>

<sup>27</sup> <http://www.nik.gov.pl/aktualnosci/nik-o-przestrzeganiu-praw-podatnikow-przez-izby-i-urzedyskarbowe.html>

<sup>28</sup> 30 października 2013 roku Belgijski Sąd Konstytucyjny zakończył spór dotyczący nowego kształtu belgijskiej klauzuli, twierdząc że jest on zgodny z belgijską konstytucją. Źródło: <http://www.icconnectblog.com/2014/03/general-anti-tax-avoidance-rule-and-the-belgian-constitutional-court/>