
**KLAUZULA PRZECIWKO UNIKANIU OPODATKOWANIA JAKO
NORMA ZNAJDUJĄCA DO 31 GRUDNIA 2018 R.
ZASTOSOWANIE EX LEGE**

Niniejszy artykuł poświęcono analizie czy przepisy klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2018 r. mogły zostać zastosowane wyłącznie w ramach postępowania podatkowego przez organ podatkowy, czy też do ich stosowania, zobowiązany był sam podatnik w toku samo ustalania wysokości zobowiązania podatkowego. Powyższa problematyka nabiera aktualności w związku z wprowadzeniem ustawą z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw sformalizowanej procedury cofnięcia skutków unikania opodatkowania¹. Jej celem ma być umożliwienie wycofania się przez podatnika ze skutków czynności stanowiących unikanie opodatkowania poza postępowaniem podatkowym. Jak bowiem wskazano w uzasadnieniu projektu, dotąd niedopuszczalne miało pozostawać stosowanie przepisów klauzuli poza takim postępowaniem, a tym samym niemożliwe było samodzielne skorygowanie rozliczeń w tym zakresie przez podatnika.

Na gruncie pierwotnych przepisów klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania w doktrynie dominowało przekonanie, iż ma ona charakter przepisu materialnoprawnego, do którego stosowania w toku samowymiaru podatku jest zobowiązany sam podatnik². Uzasadnienie projektu ustawy zmieniającej z 2018 r.³ wyraźnie wskazuje, jednak iż projektodawcy przyjęli, choć nie bez pewnych wątpliwości, iż klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania zarówno po nowelizacji, jak i historycznie może zastosować jedynie organ podatkowy. Wskazali oni bowiem, że choć *podatnicy mają teoretyczne prawo do złożenia deklaracji lub korekty deklaracji, w której uwzględnią taki stan rzeczy, jaki zaistniałby gdyby nie przeprowadzono czynności prowadzącej do unikania opodatkowania, to jednak działanie takie może zostać uznane za niewłaściwe z systemowego punktu widzenia i które nie powinno być akceptowane przez organy podatkowe*. Ich zdaniem treść

¹ Dalej: ustawa zmieniająca z 2018 r.

² M. Guzek, M. Stefaniak, *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania. Komentarz praktyczny*, Legali/El, Rozdział II punkt 1.6.1; G. Kujawski, *Klauzula generalna unikania opodatkowania Komentarz do zmian w ordynacji podatkowej*, Lex/el., Rozdział 6 punkt 6.1. M. Kondej, *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania, Komentarz do przepisów materialnoprawnych*, Poznań 2018, s. 19-22; Odmienne: J. Olesiak, Ł. Pajor [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*. Wyd. 8, red. H. Dzwonkowski, Legali/El, komentarz do art. 119a Ordynacji Podatkowej pkt IX podpunkt 2.

³ Uzasadnienie do projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (druk sejmowy nr 2860 z 2018 r.).

deklaracji podatkowych powinna odzwierciedlać skutki podatkowe wynikające z rzeczywistego stanu rzeczy, a nie z hipotetycznego stanu, którego opodatkowanie zakłada klauzula (fikcji prawnej dokonania czynności odpowiedniej lub braku dokonania czynności). Projektodawcy ustawy zmieniającej, w oparciu o wykładnię *a contrario* art. 199j Ordynacji Podatkowej, stwierdzili że prawo do złożenia korekty uwzględniającej brzmienie przepisów klauzuli nie powstaje poza postępowaniem podatkowym prowadzonym na podstawie art. 119a Ordynacji Podatkowej. To właśnie powyższa hipoteza, w połączeniu z faktem, iż w ocenie projektodawców *obecny kształt przepisów, według których, cofnięcie skutków unikania opodatkowania może nastąpić wyłącznie w wyniku przeprowadzenia postępowania podatkowego może godzić w prawa konstytucyjne podatników*, stał się przesłanką do wprowadzenia do znowelizowanych przepisów sformalizowanej procedury cofnięcia skutków unikania opodatkowania.

Do prezentowanych w uzasadnieniu ustawy zmieniającej z 2018 r. tez, zgodnie z którymi przepisy klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania do 31 grudnia 2018 r. mogły być stosowane wyłącznie w toku postępowania na podstawie art. 119a Ordynacji Podatkowej, należy podchodzić z dużą ostrożnością. Projektodawcy w uzasadnieniu ustawy zmieniającej w wielu miejscach sugerują bowiem przyjęcie wykładni dotychczasowych przepisów, która wydaje się być dopuszczalna dopiero w świetle regulacji znowelizowanych. Z takim przypadkiem mamy do czynienia choćby w przypadku znowelizowanych przepisów art. 11c ustawy o CIT oraz odpowiednio art. 23o ustawy o PIT, które wprowadzają m.in. uprawnienie organów podatkowych do pominięcia i recharakteryzacji czynności w oparciu o przepisy dotyczące tzw. cen transferowych. Projektodawcy określają wprowadzone w tym zakresie zmiany jako doprecyzowanie, chociaż po pierwsze dotychczasowe brzmienie przepisów nie dawało podstaw do tak dalekiej ingerencji organów w treść dokonywanych przez podatników czynności, po drugie brak było praktyki takiej interpretacji obowiązujących przepisów⁴. Teza o doprecyzującym charakterze nowelizacji w tym zakresie może być więc odczytywana jako próba ukrytego wprowadzenia regulacji ze skutkiem retroaktywnym. Podobne wątpliwości budzi uzasadnienie projektu ustawy zmieniającej z 2018 r. o dotychczasowej niedopuszczalności stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania przez samego podatnika.

Pierwotne brzmienie przepisów i uzasadnienie ustawy wprowadzającej klauzulę jako przesłanki warunkujące stosowanie klauzuli *ex lege*

Art. 119a ust. 1 Ordynacji Podatkowej, zarówno przed, jak i po nowelizacji stanowi, iż czynność stanowiąca unikanie opodatkowania *nie skutkuje osiągnięciem korzyści podatkowej*. Art.

⁴ H. Litwińczuk, *Regulacje o cenach transferowych a ogólna norma przeciwko unikaniu opodatkowania*, Przegląd podatkowy 10/2018, s. 23.

199a ust. 2 Ordynacji wskazuje zaś, iż w razie zastosowania klauzuli *skutki podatkowe czynności określa się na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki mógłby zaistnieć, gdyby dokonano czynności odpowiedniej*. Brzmienie obu przywołanych regulacji nie pozostawia wątpliwości, iż klauzula, przynajmniej pierwotnie, miała znajdować zastosowanie *ex lege*. Gdyby ustawodawca chciałby by to wyłącznie organ w drodze decyzji stosował klauzule nie posługiwałby się sformułowaniami „nie skutkuje” i „określa się” a przykładowo „organ pomija czynności” oraz „organ określa”.

W powyższym kontekście znamienne pozostaje również pierwotne brzmienie art. 119g § 1 Ordynacji Podatkowej. Zgodnie z nim Szef Krajowej Administracji Skarbowej wszczynał postępowanie podatkowe lub, w drodze postanowienia, w całości lub w części przejmował do dalszego prowadzenia postępowanie podatkowe lub kontrolę celno-skarbową jeżeli w sprawach m.in. określenia lub ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego mogła być wydana decyzja z zastosowaniem art. 119a Ordynacji Podatkowej. Decyzje określające, do których referuje art. 119g § 1 Ordynacji Podatkowej, mają na gruncie polskiego prawa charakter deklaratoryjny, dotyczą więc zobowiązań podatkowych powstających z mocy prawa. Skoro postępowanie na podstawie art. 119a Ordynacji podatkowej miało dotyczyć sytuacji, w której decyzja wydana z zastosowaniem art. 119a Ordynacji podatkowej miała określać (a nie ustalać) kwotę zobowiązania podatkowego oznacza to, iż ustawodawca dopuszczał stosowanie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania z mocy prawa⁵.

Fakt, iż klauzula pierwotnie miała znajdować zastosowanie *ex lege* znajduje potwierdzenie w uzasadnieniu ustawy wprowadzającej klauzulę⁶. Omawiając w nim brzmienie art. 119a § 1 Ordynacji Podatkowej wskazano, iż *jeśli podatnik dokona sztucznej czynności, aby osiągnąć korzystny rezultat podatkowy, stojący w sprzeczności z istotą regulacji podatkowej, to skuteczność tego rodzaju działania zostanie prawnie zniweczona*. Fragment ten wydaje się wyraźnie wskazywać na automatyzm działania klauzuli. Teza o zasadności stosowania klauzuli *ex lege* znajduje też potwierdzenie w innych fragmentach wskazanego uzasadnienia:

- charakteryzując istotę klauzuli wskazano, iż na jej gruncie *w razie nadużycia możliwości kształtowania stosunków prawnych treść powstałego zobowiązania podatkowego powinna być zatem wywodzona z wyników gospodarczo-ekonomicznych zaistniałych zdarzeń*;
- omawiając skutki zastosowania normy ogólnej wskazano, że *zakwestionowana czynność lub ich zespół pozostaną ważne i skuteczne w sferze prawa cywilnego, jednak ich*

⁵ Warto przywołać tutaj poglądy J. Olesiaka i Ł. Pajora, którzy uważają, że choć sama decyzja wydana na podstawie klauzuli będzie mieć charakter deklaracyjny to jednak decyzja organu o zastosowaniu klauzuli ma elementy konstytutywne bowiem zmienia wzorzec subsumpcji. Autorzy nie wyjaśniają jednak na jakich zasadach konstytutywna i następcza decyzja o zmianie wzorca subsumpcji miałyby wstecznie wpływać na charakter już powstałego zobowiązania podatkowego o charakterze deklaratoryjnym (J. Olesiak, Ł. Pajor [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*. Wyd. 8, red. H. Dzwonkowski, Legali/El, komentarz do art. 119a Ordynacji Podatkowej pkt IX podpunkt 3).

⁶ Ustawa z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 846).

podatkowoprawne skutki zostaną określone inaczej, niż wynikałoby to z formalnoprawnej, nacechowanej sztucnością postaci.

Powyżej przywołane fragmenty dobrze ilustrują pierwotną ideę wprowadzenia klauzuli, którą było doprowadzenie do sytuacji, w której o konsekwencjach podatkowych działań podatnika decydować miały ich skutki ekonomiczne, a nie zastosowana przez niego, sztuczna forma prawna dokonanych czynności. Jak wynika z uzasadnienia ustawy wprowadzającej klauzulę, zamiarem ustawodawcy, choć nie do końca znajdującym odzwierciedlenie w treści wprowadzonych przepisów, było wprowadzenie do polskiego prawa podatkowego zasady przewagi treści ekonomicznej nad formą prawną (ang. *substance over form principle*).

O fakcie, iż pierwotną intencją ustawodawcy pozostawało by podatnik mógł samodzielnie zastosować klauzulę, rezygnując z korzyści podatkowych będących skutkiem działań stanowiących unikanie opodatkowania, świadczą również przepisy o opiniach zabezpieczających. Dopuszczono w nich występowanie o opinie zabezpieczające nie tylko w odniesieniu do zdarzeń przyszłych ale również do zaistniałych stanów faktycznych (art. 119 § 3 Ordynacji Podatkowej). Występowanie o opinię w odniesieniu do zaistniałego już zdarzenia, w sytuacji gdy podatnik nie mógłby samodzielnie zastosować klauzuli, a więc w razie otrzymania negatywnej opinii opodatkować fikcyjnego stanu faktycznego, byłoby zupełnie niecelowe. Skoro podatnik nie miałby prawa skorygować rozliczeń w przypadku odmowy wydania opinii zabezpieczającej w odniesieniu do zrealizowanych już czynności to jaka miałyby być rola takiego dokumentu?

Znaczenie art. 119j Ordynacji Podatkowej

W uzasadnieniu ustawy zmieniającej z 2018 r. okoliczność, iż klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania w pierwotnym brzmieniu miała znajdować zastosowanie wyłącznie wskutek decyzji organu podatkowego projektodawcy wywodzą z ówczesnego brzmienia art. 119j § 1 Ordynacji Podatkowej. Zgodnie z tym przepisem *podmiot inny niż strona postępowania zakończonego decyzją wydaną w sprawie, o której mowa w [art. 119g § 1](#), uczestniczący w czynności, której skutki podatkowe określono w tej decyzji, może skorygować swoją deklarację, uwzględniając treść decyzji, a także wystąpić z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty lub zwrot podatku*. Interpretacja *a contrario* wskazanego przepisu ma wskazywać, iż do korekty rozliczeń poza postępowaniem podatkowym w oparciu o art. 119a Ordynacji Podatkowej nie był nigdy upoważniony sam podatnik.

Ocena powyższej argumentacji wymaga omówienia *ratio legis* art. 119j Ordynacji Podatkowej w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2018 r. Przepis ten umożliwiał korektę rozliczeń podmiotowi niebędącemu stroną postępowania w sprawie, ale uczestniczącemu w

transakcji, w odniesieniu do której zastosowano klauzulę. Korekta taka powinna opierać się na przyjęciu jako podstawy ustalenia opodatkowania fikcji prawnej dokonania z podatnikiem unikającym opodatkowania czynności odpowiedniej, względnie, gdy czynność realizowała wyłącznie cele podatkowe, fikcji braku dokonania jakiegokolwiek czynności. Korekta taka powinna przy tym pozostawać zgodna z treścią decyzji wydanej dla podatnika unikającego opodatkowania lub złożonej przez niego korekty rozliczeń.

Pozornie wydawać by się mogło, iż wskazany przepis nie byłby potrzebny gdyby prawo korekty rozliczeń transakcji związanych z unikaniem opodatkowania istniało również poza postępowaniem podatkowym. Należy zwrócić jednak uwagę, iż art. 119j § 1 Ordynacji Podatkowej jest kierowany nie do podatnika unikającego opodatkowania, a do osoby trzeciej która uczestniczyła w transakcji z nim. Uważna analiza przepisów wskazuje, iż co do zasady podmiot, który uczestniczy w czynnościach stanowiących unikanie opodatkowania, ale samemu nie osiąga korzyści podatkowej nie ma podstaw do zastosowania do swoich rozliczeń przepisów klauzuli. Zgodnie z art. 119a Ordynacji Podatkowej dyspozycja klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania znajduje bowiem zastosowanie jedynie do podatników, którzy na skutek sztucznych czynności osiągnęli niedozwoloną korzyść podatkową. W efekcie podmiot, który uczestniczył w sztucznych transakcjach, ale korzyści takiej samemu nie osiągnął, gdyby nie art. 119j § 1 Ordynacji Podatkowej, nie miałby prawnych podstaw do samodzielnego skorygowania prowadzonych rozliczeń w oparciu o fikcję prawną, iż doszło do czynności odpowiedniej, względnie iż czynności w ogóle nie dokonano. Art. 119j § 1 Ordynacji Podatkowej wprowadzał takie uprawnienie w ograniczonym zakresie. Przyznawał on bowiem podmiotowi, który uczestniczył w czynnościach stanowiących unikanie opodatkowania, ale samemu nie osiągnął korzyści podatkowej, uprawnienie do odpowiedniej korekty deklaracji w przypadku jeżeli w stosunku do podmiotu unikającego opodatkowanie zakończyło się postępowanie oparte o przepisy klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania. Inaczej mówiąc art. 119j § 1 Ordynacji Podatkowej został wprowadzony dlatego, że o ile podatnik unikający opodatkowania mógł samemu stosować klauzulę i skorygować swoje rozliczenia, to podmiot trzeci uczestniczący w transakcji z nim ale nieosiągający z tego tytułu korzyści podatkowej był zobowiązany w pełni rozpoznać skutki podatkowe przeprowadzonych transakcji. Mogło prowadzić to do asymetrii opodatkowania – inną transakcję opodatkował unikający opodatkowania, a inną podmiot trzeci, który dokonywał z nim transakcji.

Artykuł 119j § 1 Ordynacji Podatkowej wpisywał się w pierwotne założenie ustawodawcy, zgodnie z którym rolą klauzuli miało pozostawać opodatkowanie faktycznej gospodarczo-ekonomicznej treści realizowanych czynności, z pominięciem sztucznych czynności. Sprawiał on, że opodatkowanie fikcyjnego stanu faktycznego nie dotyczyło tylko podmiotu unikającego opodatkowania, ale nabierało charakteru symetrycznego. Można mieć wątpliwości czy właściwe pozostawało uzależnienie prawa podmiotu uczestniczącego w czynnościach stanowiących unikanie

opodatkowania do korekty jedynie do tych przypadków, w których wobec podatnika osiągnąłby korzyść podatkową toczyło się postępowanie podatkowe z art. 119a Ordynacji Podatkowej. Niemniej taki kształt regulacji mógł być uzasadniany potrzebą eliminowania ryzyka niesymetrycznego rozpoznania skutków czynności przez poszczególnych jej uczestników. W szczególności eliminował on ryzyko, iż podatnik unikający opodatkowania rozpoznałby określoną korzyść, a inny podmiot biorący udział w czynności uznał, iż zastosowanie powinna znaleźć zasada opodatkowania fikcyjnego stanu faktycznego i czynności odpowiedniej, a w konsekwencji pominął rozliczenie skutków faktycznej czynności prawnej dla celów podatkowych. Przyjęte rozwiązanie eliminowało również niebezpieczeństwo, iż strony transakcji za odpowiednią uznają dwie różne czynności. Regulację art. 119j § 1 Ordynacji Podatkowej można było więc postrzegać jako przepis zabezpieczający samą klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania przed stanieniem się narzędziem nadużyć ze strony podatników.

Powracając do głównego wątku rozważań należy stwierdzić, iż pierwotne brzmienie art. 119j § 1 Ordynacji Podatkowej nie sugerowało w żaden sposób, iż klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania mogła być stosowana wyłącznie w toku postępowania podatkowego. Przepis ten dotyczy bowiem nie podatnika, a osoby trzeciej będącej stroną czynności, która wszakże na jej skutek nie osiągnęła korzyści podatkowej. Gdyby nie art. 199j § 1 Ordynacji Podatkowej osoba taka nie mogłaby dokonać korekty rozliczeń. Do tej osoby nie znajdowałyby bowiem zastosowania przepisy klauzuli, nie byłby bowiem w odniesieniu do niej spełniony warunek konieczny ich stosowania w postaci osiągnięcia korzyści podatkowej.

Argumenty funkcjonalne

Zdaniem projektodawców ustawy zmieniającej z 2018 r. za przyjęciem, iż do stosowania klauzuli nie jest upoważniony podatnik przemawiać mają istotne względy funkcjonalne. Projektodawcy wskazują, iż *przyjęcie innego poglądu prowadziłoby do stanu, w którym organ podatkowy, inny niż Szef KAS, zobligowany byłby do weryfikowania deklaracji podatkowej nieodpowiadającej rzeczywistym zdarzeniom przy braku informacji na temat przyjętej przez podatnika czynności odpowiedniej*. Zdaniem projektodawców w przypadku wykazania przez podatnika podatku dochodowego wyższych przychodów wynikających z dokonania hipotetycznej czynności odpowiedniej, organ podatkowy zobligowany jest w obecnym stanie prawnym, zgodnie z art. 21 § 3 Ordynacji podatkowej, do określenia – w drodze postępowania podatkowego – wysokości przychodów, a w konsekwencji wysokości zobowiązania podatkowego (straty podatkowej) w rzeczywistej wysokości.

Oba powyższe argumenty funkcjonalne, które miałyby przemawiać za brakiem dopuszczalności stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania *ex lege* wydają się

chybione. Na gruncie art. 119g Ordynacji Podatkowej w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2018 r. Szef KAS był bowiem zobowiązany do przejścia postępowań podatkowych oraz kontroli celno-skarbowych, w których mogłaby być wydana decyzja z zastosowaniem przepisów klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. W efekcie w przypadku stwierdzenia, iż w okresie rozliczeniowym doszło do czynności stanowiących unikanie opodatkowania, niezależnie czy podatnik zastosował fikcję prawną opodatkowania czynności odpowiedniej czy też nie, organy administracji skarbowej były zobowiązane przekazać prowadzone postępowanie Szefowi KAS. Jak się wydaje, powyższy obowiązek zachowuje pełną aktualność również po nowelizacji, w odniesieniu do korzyści podatkowych osiągniętych przed 1 stycznia 2019 r.

Kontrowersje związane z wprowadzeniem zasady stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania wyłącznie w toku postępowania

Niezależnie od powyższego wprowadzona ustawą zmieniającą z 2018 r. niedopuszczalność samodzielnego stosowania przez podatnika klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania poza postępowaniem podatkowym czy sformalizowaną procedurą cofnięcia skutków unikania opodatkowania budzi poważne wątpliwości.

Pierwszym obszarem, który wydaje się problematyczny pozostaje zgodność znowelizowanych przepisów z konstytucyjną zasadą równości opodatkowania. Jak wynika z orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego *wszystkie podmioty charakteryzujące się daną cechą istotną w równym stopniu, mają być traktowane równo, tzn. według jednakowej miary, bez różnicowań zarówno dyskryminujących, jak i faworyzujących*⁷. Z powyższej zasady można wywodzić, iż prawo powinno ustanawiać obiektywne, jednolite dla wszystkich kryteria opodatkowania. W tym kontekście poważne wątpliwości budzi sytuacja, w której to z jakim opodatkowaniem będziemy mieli do czynienia pozostaje uzależnione od tego czy organ podejmie uznaniową decyzję o wszczęciu wobec podatnika postępowania z art. 119a Ordynacji Podatkowej. Taka konstrukcja może prowadzić bowiem do tego, iż podjęte przez dwóch podatników tożsame czynności stanowiące unikanie opodatkowania mogą być odmienne opodatkowane tylko z tego powodu, iż wobec jednego z nich organ zainicjuje postępowanie z art. 119a Ordynacji Podatkowej, a wobec drugiego nie. Wydaje się, iż respektowanie zasady równości opodatkowania wymaga by przepisy precyzyjnie określały zasady opodatkowania nie pozostawiając pola do jakiegokolwiek uznaniowości w zakresie ustalenia skutków podatkowych czynności podatnika po stronie organów podatkowych.

⁷ Zob. m.in. Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 28 listopada 1995 r. (K 17/95).

Drugim obszarem, który wydaje się problematyczny, w kontekście przyjętej przez ustawodawcę koncepcji stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania wyłącznie w przypadku zainicjowania postępowania podatkowego na podstawie art. 119a Ordynacji Podatkowej, jest zgodność takiego rozwiązania z art. 6 dyrektywy ATAD. Ten przewiduje bowiem, że *na użytek obliczenia zobowiązania z tytułu podatku od osób prawnych państwo członkowskie nie uwzględnia jednostkowych ani seryjnych uzgodnień, które – z uwagi na to, że głównym celem lub jednym z głównych celów ich wprowadzenia było uzyskanie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem lub celem mającego zastosowanie prawa podatkowego – są nierzeczywiste, wziąwszy pod uwagę wszystkie stosowne fakty i okoliczności. Jednostkowe uzgodnienie może obejmować więcej niż jeden etap lub więcej niż jedną część*. Dyrektywa obliguje państwo członkowskie do pominięcia określonych uzgodnień, a nie wyłącznie upoważnia je do tego. W efekcie uwzględnienie przy wymiarze podatku takich uzgodnień, do czego po nowelizacji może dojść jeżeli nie zostanie zainicjowane postępowanie z art. 119a Ordynacji Podatkowej, będzie niezgodne z ustawodawstwem unijnym.

Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania jako norma prawna znajdująca do 31 grudnia 2018 r. zastosowanie *ex lege*

Podsumowując przeprowadzone rozważania w mojej ocenie nie powinno budzić wątpliwości, iż klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania, w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2018 r., znajdowała zastosowanie *ex lege*. Podatnik był zobowiązany uwzględniać jej brzmienie przy ustalaniu wymiaru podatku, tzn. w przypadku dokonania czynności stanowiących unikanie opodatkowania, dokonywać samoopodatkowania w oparciu o fikcję prawną dokonania czynności odpowiedniej względnie, gdy jego czynności nie realizowały celów innych niż podatkowe, fikcję braku dokonania czynności. Przedstawiona przez projektodawców ustawy zmieniającej z 2018 r. wykładnia dotychczasowych przepisów klauzuli, zgodnie z którą jej zastosowanie było możliwe jedynie w ramach postępowania podatkowego, pozostaje moim zdaniem interpretacją *contra legem*.

Niezależnie od powyższego przyjęta w znowelizowanych przepisach zasada, iż podatnik nie może samodzielnie uwzględnić klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania w toku rozliczeń podatkowych pozostaje bardzo kontrowersyjna. Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania, zgodnie z wytycznymi Trybunału Konstytucyjnego, powinna mieć charakter przepisu materialnoprawnego. Tym samym jej stosowanie, w przypadku zaistnienia przesłanek unikania opodatkowania, powinno być niezależne od woli organów podatkowych.

***Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania jako norma znajdująca do 31 grudnia 2018 r.
zastosowanie ex lege***

Mikołaj Kondej

O autorze

Mikołaj Kondej - doktor nauk prawnych. Praktykujący radca prawny i doradca podatkowy. Autor komentarza poświęconego przepisom materialnoprawnym klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania oraz monografii poświęconej cywilnoprawnym granicą optymalizacji podatkowej przed jej wprowadzeniem. W ramach swojej działalności zawodowej na co dzień doradza największym przedsiębiorcom w Polsce w rozliczeniach z fiskusem oraz sporach z władzami skarbowymi. Posiada wieloletnie doświadczenie w prowadzeniu cywilnych spraw gospodarczych oraz związanych z nimi spraw karnych. Wiedzę prawniczą łączy ze znajomością zasad rachunkowości oraz zdolnościami informatycznymi, w tym umiejętnością programowania.

Streszczenie

Przedmiotem artykułu pozostaje analiza czy do stosowania przepisów klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, w stanie prawnym obowiązującym do 31 grudnia 2018 r., był zobowiązany sam podatnik w toku samoobliczenia podatku czy też mógł ją zastosować jedynie organ podatkowy w toku postępowania podatkowego. Autor w tekście dowodzi, iż norma ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania do wskazanej daty znajdowała zastosowanie *ex lege*. Krytykuje on również wprowadzone od 1 stycznia 2019 r. zmiany do ordynacji podatkowej prowadzące do uznaniowości decyzji władz podatkowych o zastosowaniu klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.

Słowa kluczowe

Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania, GAAR, decyzja konstytutywna, decyzja deklaratoryjna, postępowanie podatkowe, uznaniowość, ordynacja podatkowa

Mikołaj Kondej

Summary

The article discusses whether Polish general anti-avoidance regulations (GAAR), in the wording applicable to 31 December 2018 r., were supposed to be applied by a taxpayer during calculation of due tax or was it only the tax authorities that were authorized to apply GAAR during a tax proceeding. The author claims that the GAAR was applicable *ex lege*. He criticizes amendments to the tax ordinance introduced as of 1 January 2019 leading to discretionary power of the tax authorities to apply GAAR.

Key words

General anti-avoidance regulations, GAAR, constitutive decision, declarative decision, tax proceeding, discretionally power, tax ordinance