Unikanie opodatkowania a bezpieczeństwo państwa z perspektywy sądownictwa administracyjnego

Wprowadzenie

W ostatnim okresie wiele uwagi poświęca się zjawisku unikaniu opodatkowania, które jest szczególnie niebezpieczne dla międzynarodowego systemu podatkowego. Cieszy natomiast to, że dziś dyskusję na temat podatków prowadzi się w kontekście bezpieczeństwa państwa. Kwestia bezpieczeństwa ekonomicznego (wpływów podatkowych) państwa powinna być bowiem bardziej eksponowana zarówno w debacie eksperckiej, jak i w debacie publicznej. Ważnym obowiązkiem państwa jest dogłębne rozpoznanie przyczyn unikania opodatkowania, kierunków transferów i profilu beneficjentów tego zjawiska. Obowiązkiem państwa – także w kontekście swobód przepływu kapitału i osób - jest rozpoznać, ocenić i w miarę sprawnie usunąć zagrożenia wynikające z ucieczki od opodatkowania. Jestem przekonany, że na lepsze rozeznanie co do zjawiska międzynarodowego unikania opodatkowania w tej perspektywie pozwoli wykład inauguracyjny prof. Dominika Gajewskiego.

Pozostawiając na uboczu doktrynalne rozważania na temat zróżnicowania pojęć „unikanie opodatkowania" i „uchylanie się od opodatkowania", co do których granice niekiedy się zacierają, wskazać należy, że przeciwdziałanie temu negatywnemu zjawisku musi opierać się na dobrym i skutecznym prawie oraz dojrzałej i wyważonej praktyce jego stosowania.

Problematyka dzisiejszej konferencji pozwala także na dygresję, że dawniej konferencje naukowe były poświęcone podatkom a teraz co raz częściej związane są z niepłaceniem podatków. Jest to swoistego rodzaju znak naszych czasów, dowodzący, że unikanie opodatkowania jest zjawiskiem stanowiącym zagrożenie dla bezpieczeństwa państwa.

Sposoby zwalczania unikania opodatkowania

W międzynarodowej praktyce koncepcja zwalczania zjawiska unikania opodatkowania realizowana jest na dwa sposoby. Pierwszym z nich jest działalność wyłącznie orzecznicza. Organy podatkowe, a zwłaszcza sądy orzekające

w sprawach podatkowych starają się – przy milczeniu ustawodawcy – określić granice dopuszczalnej aktywności podatników w sferze optymalizacji podatkowej i przeciwdziałać środkami orzeczniczymi przekraczaniu tych granic. Koncepcje wypracowane w tym zakresie przez sądy zwykło się nazywać „doktrynami orzeczniczymi skierowanymi przeciwko unikaniu opodatkowania". Tego typu podejście rozpowszechniło się w krajach anglosaskich, a zwłaszcza w USA[1].

W dwunastoletnim okresie, gdy w Polsce brak było regulacji ustawowych dotyczących klauzuli unikania opodatkowania, sądy administracyjne w ewidentnych sytuacjach świadczących o nadużyciu prawa, stosując wykładnię gospodarczą ujmowaną, jako doktrynę służącą zwalczaniu unikania opodatkowania - wytyczały granicę optymalizacji podatkowych. Wskazywano, że autonomia prawa podatkowego służy za podstawę do oceny sposobu wykorzystywania przede wszystkim umów cywilnoprawnych i stwarza podstawę do zarzutu, że określona konstrukcja cywilnoprawna służy do obejścia prawa podatkowego. Nie daje podstaw do uchylenia samych tych działań w znaczeniu cywilistycznym, ale pozwala na ich autonomiczną ocenę w sferze podatkowej. Stąd też można nazwać ją autonomią funkcjonalną[2].

Drugim sposobem prawnej reakcji na unikanie opodatkowania, która coraz powszechniej występuje w praktyce innych państw, jest wprowadzenie do systemu podatkowego normy prawnej o charakterze klauzuli ogólnej[3].

W tym ujęciu warto zwrócić uwagę na wprowadzoną do polskiego systemu podatkowego - na mocy ustawy z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2016 r. poz. 846) - normatywną klauzulę ogólną przeciwko unikaniu opodatkowania. Obowiązujące od dnia 15 lipca 2016 r., a więc od 8 miesięcy regulacje prawne definiują pojęcie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, przewidują procedurę postępowania w zakresie stosowania klauzuli oraz przewidują instytucję opinii zabezpieczającej dającej podatnikom pewność co do przyjętego sposobu opodatkowania. Przyjęta ogólna klauzula pozwoli w przyszłości uniknąć wprowadzania kazuistycznych klauzul.

Przyjęta regulacja prawna koresponduje (jest zgodna) z rozwiązaniami europejskimi, tj. Dyrektywą Rady (UE) 2016/1164 z dnia 12 lipca 2016 r.

---

[1] A. Olesińska, *Klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania*, Toruń 2013, s. 26.
[2] M. Zirk-Sadowski, *Problem autonomii prawa podatkowego w orzecznictwie NSA*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego", 2001, Nr 2, s. 53 i 57.
[3] A. Olesińska, *Klauzula…*, op. cit. s. 29.

ustanawiającą przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego (Dz.U.UE.L.2016.193.1), a zwłaszcza z art. 6 ww. aktu prawnego. Warto wspomnieć, że jest to rzadki przypadek. Otóż, nasze państwo przed dniem wejścia w życie wspomnianej dyrektywy, dokonało stosownych zmian normatywnych w jej duchu. To oznacza, że do dnia 31 grudnia 2018 r. nie będzie musiało dokonać implementacji tej dyrektywy.

Jak wskazałem na wstępie, samo wprowadzenie nowych regulacji prawnych nie doprowadzi do ograniczenia zjawiska agresywnej optymalizacji. Analizowane przepisy, aby okazały się efektywne muszą być skutecznie wdrażanie do porządku prawnego przez kompletny, dobrze przygotowany i wyposażony w odpowiednie środki aparat skarbowy.

Istotną rolę w stosowaniu przepisów związanych z antyabuzywną klauzulą odegrają także sędziowie sądów administracyjnych, którzy poprzez wykładnię przepisów na tle konkretnych spraw wypełnią ich treść. Już teraz stosowanie przepisów przywołanej wyżej nowelizacji z dnia 13 maja 2016 r. doprowadziło do licznych sporów, o czym nieco szerzej później. Bez satysfakcji należy stwierdzić, że na etapie plac legislacyjnych w Sejmie Naczelny Sąd Administracyjny (w piśmie z dnia 19 kwietnia 2016 r. nr BO-011-7/16) przewidział komplikacje na tle wykładni art. 14b § 5b Ordynacji podatkowej. Przepis ten stanowi, że nie wydaje się interpretacji indywidualnej w zakresie tych elementów stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego, co do których istnieje uzasadnione przypuszczenie, że mogą być przedmiotem decyzji wydanej z zastosowaniem art. 119a (dotyczącej klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania) lub stanowić nadużycie prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2016 r. poz. 710, z późn. zm.). Wprowadzone rozwiązanie przekreśliło koncepcję oddzielnych trybów uzyskiwania stanowiska administracji skarbowej w sprawach indywidualnych. W postępowaniu o wydanie interpretacji indywidualnej organ musi *de facto* rozstrzygać o tym, czy przedstawiony we wniosku stan faktyczny stanowi unikanie opodatkowania. Do rozstrzygania tej kwestii powinno służyć wyłącznie postępowanie w sprawie wydania opinii zabezpieczającej lub też postępowanie podatkowe zmierzające do wydania decyzji na podstawie art. 119a Ordynacji podatkowej. Opinie zabezpieczające mają być tym instrumentem prawnym, który ma umożliwić podatnikowi poznanie stanowiska administracji podatkowej co do tego, czy

zamierzone lub podejmowane przez niego działania stanowią unikanie opodatkowania. Należy uznać, że po to wprowadzono opinie zabezpieczające – jako odrębny od interpretacji indywidualnych tryb. Tymczasem przyjęte rozwiązanie skutkuje tym, że administracja skarbowa – w zależności od tego, które postępowanie podatnik zainicjuje - będzie zobowiązana zająć stanowisko co do problemu unikania opodatkowania albo w opinii zabezpieczającej, albo w interpretacji indywidualnej.

Przyjęte rozwiązanie już wywołało liczne spory między podatnikami a organami podatkowymi dotyczący odmowy wydania indywidualnej interpretacji. Aktualnie przed Wojewódzkim Sądem Administracyjnym w Warszawie zawisło około 150 skarg na postanowienia odmawiającego wszczęcia postępowania w sprawie wniosku o udzielenie interpretacji indywidualnej, w których podnoszono kwestie przeciwdziałania unikaniu opodatkowania. Skoro stosowanie przepisów w tym zakresie wywołuje tyle sporów i kontrowersji może warto rozważyć możliwość nowelizacji tych rozwiązań prawnych.

Nadużycie prawa w podatku od towarów i usług

W ramach dyskusji nad szeroko pojmowanym zjawiskiem unikania opodatkowania, odrębnego omówienia wymagają rozwiązania w podatku od towarów i usług.

W ustawie o podatku od towarów i usług przewidziano szereg środków zabezpieczających skuteczną ściągalność podatku, który daje największe wpływy do budżetu państwa. Wśród nich można wymienić: obowiązek rejestracji podatników; konieczność prowadzenia ewidencji, w tym przy pomocy kas fiskalnych; ściąganie należności za wystawianie pustych faktur; czy stosowanie mechanizmu odwrotnego obciążenia w tzw. branżach wrażliwych. Pozytywnie należy ocenić przywrócenie możliwości stosowania sankcji podatkowych, które w wyniku wyroku z dnia 15 stycznia 2009 r. Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w sprawie K 1 sp. z o.o. C–502/07 wydanego w wyniku pytania prejudycjalnego Naczelnego Sądu Administracyjnego okazały się dopuszczalne.

Nie mniej jednak nawet wymienione zabezpieczenia okazały się nie w pełni skuteczne w zwalczaniu oszustw podatkowych. W związku z tym Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskie wypracował doktrynę orzeczniczą nadużycia prawa. Wynika z niej, że walka z ewentualnymi oszustwami podatkowymi, unikaniem opodatkowania lub nadużyciami jest celem uznawanych i wspieranym przez

poprzednią Szóstą Dyrektywę Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz. U. L. 145 z 13.06.1977), a obecnie Dyrektywę 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. U. UE L z 2006 r., Nr 347). Zasada zakazu nadużycia prawa zapoczątkowana w wyroku z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie Halifax C-255/02 (*ZOTSiS 2006/2A-/I-1609, ECR 2006/2A-/I-1609)* skutkuje tym, że zabronione są całkowicie sztuczne konstrukcje, oderwane od rzeczywistych zdarzeń gospodarczych, tworzone wyłącznie w celu uzyskania korzyści podatkowych.

Przywołana doktryna nadużycia prawa jest wykorzystywana w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego i wojewódzkich sądów administracyjnych. Pozwala wyeliminować negatywne skutki budżetowe wynikające z oszustw podatkowych, wyłudzeń VAT-u, czy też sztucznych konstrukcji takich jak formalne lokowanie podmiotów gospodarczych poza granicami Polski, w celu uniknięcia lub ograniczenia ciężaru płacenie podatku od wartości dodanej.

Wierzę, że prelegenci i dyskutanci z Panelu 2 poświęconego tzw. luce w VAT, przedstawią w tym zakresie cenne spostrzeżenia.

Podsumowanie

Zarówno wojewódzkie sądy administracyjne, jak i Naczelny Sąd Administracyjny są przygotowane do rozstrzygania sporów związanych z unikaniem opodatkowania, a przypadku podatku od towarów i usług ze stosowaniem doktryny orzeczniczej nadużycia prawa. Sędziowie rozstrzygający sprawy podatkowe legitymują się głęboką wiedzą praktyczną i teoretyczną pozwalającą na wnikliwe rozpocznie sprawy. Co więcej w naszych szeregach są znamienici uczeni – prof. dr hab. Agnieszka Olesińska i organizator konferencji prof. dr hab. Dominik Gajewski, uchodzący za największych fachowców w zakresie omawianej problematyki.