



Minister Finansów

Warszawa, 30 września 2024 roku



Sprawa: Interpelacja nr 4601 w sprawie zakresu regulacji klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania GAAR
Znak sprawy: DTS4.054.1.2024
Kontakt: Kancelaria MF
tel.: +48 22 694 55 55
e-mail: kancelaria@mf.gov.pl

Pan
Szymon Hołowania
Marszałek Sejmu
Rzeczypospolitej Polskiej

Szanowny Panie Marszałku,

odpowiadając na interpelację nr 4601 Pana Posła **Andrzeja Gawrona** przekazuję poniższe informacje.

W kontekście przedstawionej interpelacji i podniesionych w jej treści zastrzeżeń należy wyjaśnić na wstępie następujące kwestie. Przede wszystkim, biorąc pod uwagę całokształt wątpliwości Pana Posła Andrzeja Gawrona odnoszących się do istnienia w polskim porządku prawnym klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania (dalej: klauzula GAAR), zauważenia wymaga, że instytucja ta została wprowadzona już w 2016 r. Nie jest ona więc regulacją zupełnie nową i nie jest też – jak sugeruje treść interpelacji – stosowana przez wszystkie lub wiele organów podatkowych. Właściwym do jej stosowania jest tylko i wyłącznie Szef Krajowej Administracji Skarbowej (dalej: Szef KAS). Piastun tego organu podatkowego jest jednocześnie sekretarzem stanu w urzędzie obsługującym ministra właściwego do spraw finansów publicznych. Decyzje Szefa KAS mogą być, w wyniku skargi podatnika, skontrolowane tylko przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (jako sąd pierwszej instancji), a następnie Naczelny Sąd Administracyjny.

Powyższe ramy instytucjonalne stosowania klauzuli GAAR gwarantują jednolitość orzecznictwa Szefa KAS oraz wzmacniają – od strony praktyki – konstytucyjność tej klauzuli. Jednocześnie stosowanie tej instytucji wyłącznie przez naczelny organ administracji skarbowej mający siedzibę w Ministerstwie Finansów gwarantuje, że nie będzie ona wykorzystywana pochopnie lub w sposób niezgodny z intencją ustawodawcy, w tym do korzyści podatkowych powstających w wyniku tzw. dozwolonej optymalizacji podatkowej.

tel.: +48 22 694 55 55
fax: +48 22 694 36 84
gov.pl/finanse
e-mail: kancelaria@mf.gov.pl

ul. Świętokrzyska 12
00-916 Warszawa

Odnosząc się do przesłanki sprzeczności korzyści podatkowej z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu należy dla porządku wyjaśnić, że w treści interpelacji błędnie przytoczono możliwe alternatywy tej sprzeczności. Zgodnie z art. 119a § 1 Ordynacji podatkowej¹, aby klauzula GAAR mogła zostać zastosowana, korzyść podatkowa powinna być, według oceny organu podatkowego, sprzeczna z:

- 1) przedmiotem ustawy podatkowej;
- 2) celem ustawy podatkowej;
- 3) przedmiotem przepisu ustawy podatkowej;
- 4) celem przepisu ustawy podatkowej.

Warunkiem zastosowania klauzuli GAAR nie jest natomiast sama sprzeczność z przepisem ustawy podatkowej (pkt 3, strona pierwsza interpelacji), co rzeczywiście mogłoby zostać poczytane jako szczególne rozszerzenie zakresu działania tej klauzuli.

Kształt omawianej przesłanki stosowania klauzuli GAAR wynika w dużym stopniu z prawa wspólnotowego. W art. 6 ust. 1 zdanie pierwsze dyrektywy ATAD² stwierdzono, 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, wzięwszy pod uwagę wszystkie stosowne fakty i okoliczności”. Jednocześnie w art. 3 tej dyrektywy stwierdzono, że „Niniejsza dyrektywa nie wyklucza stosowania przepisów krajowych lub postanowień umownych służących zapewnieniu wyższego poziomu ochrony krajowych baz podatkowych w odniesieniu do opodatkowania osób prawnych”.

Skorygowana z dniem 1 stycznia 2019 r.³ klauzula GAAR odpowiada wymogom wynikającym w szczególności z art. 3 i art. 6 ww. dyrektywy. Przepisy wspólnotowe ustanawiają minimalne cechy klauzuli GAAR. Precyzowanie przesłanki sprzeczności korzyści podatkowej w prawie krajowym mogłoby zostać uznane za niezgodne z ww. przepisami dyrektywy ATAD, gdyż wbrew art. 3 tej dyrektywy obniżałoby poziom ochrony krajowych baz podatkowych w odniesieniu do opodatkowania osób prawnych. Wprawdzie omawiana dyrektywa dotyczy podatku dochodowego od osób prawnych, to jednak w systemie prawnym nie mogą istnieć generalne klauzule przeciwko unikaniu opodatkowania dotyczące poszczególnych podatków. Gdyby, przykładowo, ustawodawca odmiennie traktował pod tym względem podatników PIT oraz CIT, to takie rozwiązanie mogłoby zostać uznane za niezgodne z Konstytucją RP.

¹ Ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2023 r. poz. 2383 i 2760, z 2024 poz. 879)

² Dyrektywa Rady (UE) 2016/1164 z dnia 12 lipca 2016 r. ustanawiająca przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego

³ Por. ustawa z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. por. 2193, z późn. zm.).

Poniżej przedstawiamy odpowiedzi na poszczególne pytania zadane w interpelacji.

Pytanie 1: *Czy zostaną podjęte kroki prawne w celu zniwelowania niepewności Podatników, jakie wynikają z szerokiego spektrum zastosowania klauzuli GAAR, co do podejmowanych przez organy administracji decyzje w ramach ponoszenia ciężarów podatkowych?*

Jak wskazano powyżej, jedynym organem podatkowym właściwym do stosowania klauzuli GAAR jest tylko Szef KAS. Co do zasady, wyklucza to pojawienie się w orzecznictwie administracji skarbowej rozbieżnych interpretacji na temat klauzuli GAAR.

Należy też wyjaśnić, że podatnicy mają możliwość zwrócić się do Szefa KAS z wnioskiem o wydanie opinii zabezpieczającej w zakresie możliwego stosowania klauzuli GAAR (art. 119w Ordynacji podatkowej). Wniosek może dotyczyć czynności planowanej, rozpoczętej lub dokonanej. Uzyskanie opinii zabezpieczającej do czynności dokonanej przez podatnika wyklucza możliwość zastosowania klauzuli GAAR wobec podmiotu, który taką opinię otrzymał.

Ponadto, w przypadku wystąpienia przez podatnika o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego, organ wydający interpretacje (Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, dalej: Dyrektor KIS) odmawia wydania takiej interpretacji w zakresie tych elementów stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego, co do których istnieje uzasadnione przypuszczenie, że mogą stanowić czynność lub element czynności określonej w art. 119a § 1 Ordynacji podatkowej (art. 14b § 5b Ordynacji podatkowej). Taka odmowa nie ma negatywnych skutków dla podatnika, jest natomiast dla niego sygnałem informującym o uzasadnionym przypuszczeniu unikania opodatkowania, który powinien wziąć pod uwagę w toku prowadzonej działalności. W przypadku tej procedury dodatkowym mechanizmem zapobiegającym powstawaniu rozbieżności w orzecznictwie jest występowanie przez Dyrektora KIS o opinię Szefa KAS (art. 14b § 5c Ordynacji podatkowej).

Pytanie 2: *Czy Ministerstwo Finansów monitoruje stan i zakres decyzji odnoszących się negatywnie co do ponoszenia ciężarów opodatkowania, jakie uznaje za sztuczne i wymijające?*

Ustawowym zadaniem Szefa KAS, Sekretarza Stanu w Ministerstwie Finansów, jest przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania⁴, w tym stosowanie klauzuli GAAR. Z uwagi na to Ministerstwo Finansów z natury rzeczy monitoruje stan orzecznictwa w tym zakresie. Co więcej, na stronie podatki.gov.pl publikowane są statystyki postępowań podatkowych dot. GAAR.⁵

Pytanie 3: *Czy w ocenie Ministerstwa Finansów tworzenie nazbyt szerokich ram prawnych oraz nieostrych przepisów prawa podatkowego, ujętych w art. 119a OP, godzi w konstytucyjne uprawnienia jednostki do pewności prawa i zaufania do organów władzy publicznej?*

⁴ Por. art. 14 ust. 1 pkt 8a ustawy stawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. z 2023 r. poz. 615, z późn. zm.)

⁵ [Statystyka spraw prowadzonych w przedmiocie klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania \(podatki.gov.pl\)](https://podatki.gov.pl)

Treść krajowej klauzuli GAAR wynika z regulacji wspólnotowych. Skoro reguły wynikające z art. 3 i art. 6 dyrektywy ATAD powinny być implementowane we wszystkich państwach członkowskich, to nie sposób te reguły uznać za „nazbyt szerokie”. Są one bowiem wynikiem szerokiego konsensu i reakcją państw członkowskich na proceder unikania opodatkowania.

Należy też zauważyć, że pewność prawa oraz budowanie zaufania do organów władzy publicznej nie są wartościami o nieograniczonym charakterze oraz nie mogą uzasadniać unikania opodatkowania. Unikanie opodatkowania godzi w dobro wspólne, którym jest Rzeczpospolita (art. 1 Konstytucji RP), jak też w dobro obywateli, którzy nie podejmują czynności prowadzących do unikania opodatkowania. Konstytucja RP wyraźnie wskazuje, że każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie (art. 84). Obowiązkiem obywatela polskiego jest także troska o dobro wspólne (art. 82). Nawet bez implementacji klauzuli GAAR, trudno przyjąć, że podatnik, który świadomie i w sposób sztuczny dokonuje czynności zmierzających do uniknięcia opodatkowania wywiązuje się z obowiązków wskazanych w art. 82 i art. 84 Konstytucji RP. Ustrojodawca świadomie rozdzielił obowiązek formalnego przestrzegania prawa (art. 83 Konstytucji RP) od obowiązku ponoszenia podatków (art. 84 Konstytucji RP).

Klauzula GAAR została wprowadzona do krajowego systemu prawnego ponad 8 lat temu. Ministerstwo Finansów monitoruje orzecznictwo sądów administracyjnych w zakresie tej instytucji. Z dotychczasowego dorobku judykatury nie wynika, aby przesłanki stosowania klauzuli GAAR budziły wątpliwości co do zgodności z Konstytucją RP. Z tego względu, naszym zdaniem, klauzula GAAR prawidłowo wytycza granice pomiędzy obowiązkami i uprawnieniami wynikającymi z Konstytucji RP.

Pytanie 4: *Jak Ministerstwo Finansów zamierza zapewnić jednolitość stosowania prawa w zakresie obciążeń podatkowych, jeżeli praktyka organów odbiega od ścisłości i harmonizacji prawnej?*

Ustawodawca przewidział narzędzia ustawowe dla Ministra Finansów mające na celu zapewnienie jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe. Zgodnie z art. 14a § 1 Ordynacji podatkowej:

Minister właściwy do spraw finansów publicznych dąży do zapewnienia jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe, w szczególności:

- 1) dokonując ich interpretacji, z urzędu lub na wniosek (interpretacje ogólne),
- 2) wydając z urzędu ogólne wyjaśnienia przepisów prawa podatkowego dotyczące stosowania tych przepisów (objaśnienia podatkowe)

- przy uwzględnieniu orzecznictwa sądów, Trybunału Konstytucyjnego lub Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

Minister Finansów korzysta z tych uprawnień a wydane objaśnienia podatkowe i interpretacje ogólne są powszechnie dostępne w Systemie Informacji Celno-Skarbowej EUREKA.

Jednocześnie w zakresie postępowań z zastosowaniem klauzuli GAAR, jak już wyżej wspomniano, konkretnym rozwiązaniem organizacyjnym mającym zapewnić jednolitość stosowania przepisów prawa jest powierzenie spraw z tego zakresu jednemu organowi, którym jest Szef KAS.

Pytanie 5: Czy zdaniem Ministerstwa, stosowanie klauzuli GAAR może być traktowane jako narzędzie zwiększające kontrolę państwa i ograniczające swobodę działalności gospodarczej?

W naszej opinii, klauzula GAAR nie ogranicza swobody działalności gospodarczej oraz nie zwiększa kontroli państwa w tym zakresie.

W art. 3 Prawa przedsiębiorców⁶ stwierdzono, że działalnością gospodarczą jest zorganizowana działalność zarobkowa, wykonywana we własnym imieniu i w sposób ciągły. Ustawodawca nie zdefiniował w tej ustawie terminu „działalności zarobkowej”, ale można przyjąć, że każdy przedsiębiorca dąży do zarobku rozumianego jako osiągnięcie nadwyżki przychodów nad kosztami ich uzyskania. Z kolei przedmiotem działania klauzuli GAAR są korzyści podatkowe osiągnięte w wyniku dokonania czynności wpisujących się w treść art. 119a § 1 i art. 119c § 1 Ordynacji podatkowej.

Czynności wpisujące się w działalność zarobkową oraz czynności wpisujące się w treść art. 119a § 1 i art. 119c § 1 Ordynacji podatkowej są dokonywane w innych celach. W realiach podatków dochodowych czynności prowadzące do unikania opodatkowania nie dążą do powiększenia zarobku, ale do wykluczenia lub pomniejszenia zobowiązań podatkowych, które od uzyskanego już zarobku należałoby uiścić. Czynności te nie są też dokonywane jeśli działalność gospodarcza, pomimo intencji przedsiębiorcy, przynosi stratę. Dostrzec też należy, że działalność gospodarcza jest wykonywana, według definicji, w sposób ciągły, natomiast czynności prowadzące do unikania opodatkowania mają, co do zasady, charakter incydentalny.

Z wyrazami szacunku

W zastępstwie Ministra Finansów

Jarosław Neneman
Podsekretarz Stanu

⁶ Ustawa z dnia 6 marca 2018 r. - Prawo przedsiębiorców (Dz. U. z 2024 r. poz. 236)