



Minister Finansów

Warszawa, 7 marca 2025 roku

Sprawa: Petycja o podjęcie niezwłocznych działań w celu zmiany przepisów
prawa dotyczących klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania
Znak sprawy: DTS4.8083.1.2024
Kontakt: Kancelaria MF
tel.: +48 22 694 55 55
e-mail: kancelaria@mf.gov.pl

Szanowny Panie,

w odpowiedzi na petycję z dnia 13 grudnia 2024 r. skierowaną do Ministra Finansów oraz petycję z dnia 17 stycznia br. skierowaną do Ministra Rozwoju i Technologii (wpływ do Ministerstwa Finansów w dniu 20 stycznia br.), które dotyczą propozycji zmiany przepisów prawa oraz zmiany praktyki Szefa Krajowej Administracji Skarbowej (dalej jako: Szef KAS) dotyczącej stosowania ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, przekazuję stanowisko w zakresie przedstawionych w tych petycjach postulatów. Jednocześnie informuję, że Minister Finansów jest organem właściwym do rozpatrzenia postulatów o charakterze legislacyjnym zawartych w petycji z dnia 13 grudnia 2024 r. w punktach: 3, częściowo w pkt 4 (od słowa „albo”) i w pkt 5 oraz postulatu nr 1 zawartego w petycji z dnia 17 stycznia

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

2025 r. W pozostałym zakresie organem właściwym merytorycznie do rozpatrzenia petycji jest Szef KAS, który przekaże swoje stanowisko odrębnym pismem.

Stanowisko w zakresie postulatu nr 3 petycji z dnia 13 grudnia 2024 r.:

„Uchylenie przepisów Ordynacji podatkowej umożliwiających wydanie w trakcie postępowania klauzulowego decyzji zabezpieczającej oraz nadanie rygoru natychmiastowej wykonalności”

Zgodnie z art. 33 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa¹ (dalej: „OP”) zobowiązanie podatkowe przed terminem płatności może być zabezpieczone na majątku podatnika, a w przypadku osób pozostających w związku małżeńskim także na majątku wspólnym, jeżeli zachodzi uzasadniona obawa, że nie zostanie ono wykonane, a w szczególności gdy podatnik trwale nie uiszcza wymagalnych zobowiązań o charakterze publicznoprawnym lub dokonuje czynności polegających na zbywaniu majątku, które mogą utrudnić lub udaremnić egzekucję.

W kolejnych jednostkach redakcyjnych uregulowano szczegółowo kwestie dotyczące stosowania zabezpieczenia na majątku podatnika.

Stosownie do art. 33 § 4a OP przepisy ww. art. 33 § 1 i n. OP stosuje się odpowiednio do zabezpieczenia zobowiązań podatkowych związanych ze stosowaniem art. 119a lub środków ograniczających umowne korzyści. Zabezpieczenia tych zobowiązań dokonać można również przed wszczęciem lub przejęciem postępowania podatkowego na podstawie art. 119g § 1 lub 3 OP.

Zgodnie z art. 119gd § 1 OP organem podatkowym właściwym do wydania decyzji o zabezpieczeniu, o którym mowa w art. 33 OP, w toku postępowania podatkowego w przypadku unikania opodatkowania, które zostało uregulowane w dziale IIIA rozdziale 2 OP (dalej jako: „postępowanie klauzulowe”) albo przed wszczęciem lub przejęciem postępowania podatkowego na podstawie art. 119g § 1 lub 3 OP jest organ podatkowy określony w art. 13 § 1 pkt 1 OP.

Wydanie decyzji o zabezpieczeniu, o którym mowa w art. 33, w toku postępowania klauzulowego następuje po zasięgnięciu opinii Szefa KAS (art. 119gd § 2 OP).

Z powyższych przepisów wynika, że po pierwsze, przepis ten ma charakter fakultatywny a zastosowanie instytucji zabezpieczenia zobowiązania podatkowego możliwe jest w przypadku powstania po stronie organu podatkowego „uzasadnionej obawy”, że zobowiązanie podatkowe nie zostanie wykonane.

Zgodnie z orzecznictwem sądów administracyjnych, badając przesłankę „uzasadnionej obawy”, że zobowiązanie podatkowe nie zostanie wykonane, istotne

¹ Dz. U. z 2023 r. poz. 2383, z późn. zm.

jest „zwłaszcza ustalenie sytuacji finansowej podatnika, w tym wielkości jego majątku mogącego pokryć ewentualne przyszłe zobowiązania publicznoprawne. Konieczne jest także ustalenie, że zobowiązania finansowe wobec budżetu państwa pozostają w takiej proporcji w stosunku do posiadanego majątku, że zaspokojenie określonych decyzjami wymiarowymi zobowiązań podatkowych dobrowolnie bądź w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji nie będzie utrudnione lub udaremnione.”²

Jak wskazał Trybunał Konstytucyjny, „postępowanie zabezpieczające jest bowiem prowadzone w związku z bardzo różnymi pod względem konstrukcji i funkcji podatkami (...) w stosunku do podmiotów o różnym statusie (np. osoby prawne, osoby fizyczne), których sytuacja finansowa jest kształtowana przez najczęściej niepowtarzalne konfiguracje rozmaitych czynników nie tylko ekonomicznych, ale i osobistych (...). W rezultacie powody ustanowienia (lub odmowy ustanowienia) zabezpieczenia należności podatkowych są z reguły dosyć złożone i trudno jest je uogólnić.”³ Z kolei w ślad za stanowiskiem Naczelnego Sądu Administracyjnego (dalej: „NSA”) należy zauważyć, że przesłanka „uzasadnionej obawy”, o której mowa w art. 33 § 1 OP, nie odwołuje się „do uprawdopodobnienia, że zobowiązanie podatkowe nie zostanie wykonane, ale że zachodzi uzasadniona obawa, że nie zostanie ono wykonane”.⁴

Badanie, czy istnieją przesłanki do zabezpieczenia zobowiązania podatkowego pozostawiono do oceny organu podatkowego w toku postępowania zmierzającego do wydania decyzji o zabezpieczeniu. Ocena ta nie może jednak być dowolna, lecz powinna być oparta na całokształcie okoliczności faktycznych i prawnych. Ocena powinna być także dokonana w sposób jasny i czytelny dla podatnika, natomiast wskazana wyżej fakultatywność decyzji oznacza także, że decyzja o ustanowieniu takiego zabezpieczenia wymaga odrębnej analizy w przypadku każdej indywidualnej sprawy i nie może być stosowana przez organy podatkowe bez uwzględnienia okoliczności faktycznych i prawnych sprawy. Stąd też, sformułowanie zamkniętego katalogu okoliczności składających się na przesłankę generalną „uzasadnionej obawy” niewykonania zobowiązania podatkowego nie jest celowe.

Z kolei, specyfika postępowania klauzulowego nie jest wystarczającym uzasadnieniem dla wykluczenia, poprzez zmianę przepisów prawa, dokonywania ww. zabezpieczeń w tym postępowaniu, gdyż mogłoby to stanowić przeczący zasadzie racjonalnego ustawodawstwa wyłom w zakresie instytucji zabezpieczeń w postępowaniu podatkowym oraz zasady niezależności i obiektywizmu działania organu. Brak wskazanej regulacji mógłby stwarzać sprzyjające warunki do zbywania majątku, który może być przedmiotem egzekucji zobowiązań podatkowych wynikających z czynności mających na celu uniknięcie opodatkowania. Świadomość funkcjonowania, stanowiących element systemu przeciwdziałania unikaniu

² Por. orzeczenie NSA z 20 listopada 2012 r., sygn. akt I FSK 2120/11; orzeczenie NSA z 26 listopada 2024 r., sygn. akt III FSK 1062/24.

³ Por. np. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 października 2013 r., sygn. akt SK 40/12.

⁴ Por. orzeczenie NSA z 30 stycznia 2024 r., sygn. akt I FSK 2417/21.

opodatkowania regulacji, dotyczących dodatkowego zobowiązania podatkowego (dział III rozdział 6a OP) tym bardziej skłaniać może niektórych podatników do podjęcia działań mających na celu wyzbycie się majątku mogącego być przedmiotem egzekucji zobowiązania podatkowego, w związku z czym, instytucja zabezpieczenia w obecnym kształcie może także mieć charakter prewencyjny i w istocie stanowi ważny element zabezpieczenia interesu Skarbu Państwa.

Realizacja postulatu dotyczącego uchylenia przepisu nadającego organowi podatkowemu uprawnienie do dokonania zabezpieczenia (wyrażonego w petycji jako propozycja uchylenia art. 119gd OP) w istocie przyczyniłaby się do osłabienia gwarancji sprawiedliwego stosowania instytucji zabezpieczenia. Należy także wskazać, że ustawodawca wprowadził mechanizm wzmacniający standardy racjonalnego i obiektywnego stosowania przez organ podatkowy instytucji zabezpieczenia poprzez obligatoryjne zasięgnięcie przez ten organ, przed ustanowieniem zabezpieczenia, opinii Szefa KAS.

Przechodząc do kwestii uchylenia przepisów dających możliwość nadania rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji wydanej przez Szefa KAS w pierwszej instancji postępowania klauzulowego, gdy do upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego pozostało mniej niż trzy miesiące, wskazać należy.

Zgodnie z art. 239a OP decyzja nieostateczna, nakładająca na stronę obowiązek podlegający wykonaniu w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, nie podlega wykonaniu, chyba że decyzji nadano rygor natychmiastowej wykonalności.

Stosownie natomiast do art. 239b § 1 pkt 1-4 OP decyzji nieostatecznej może być nadany rygor natychmiastowej wykonalności, gdy:

- 1) organ podatkowy posiada informacje, z których wynika, że wobec strony toczy się postępowanie egzekucyjne w zakresie innych należności pieniężnych, lub
- 2) strona nie posiada majątku o wartości odpowiadającej wysokości zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę, na którym można ustanowić hipotekę przymusową lub zastaw skarbowy, które korzystałyby z pierwszeństwa zaspokojenia, lub
- 3) strona dokonuje czynności polegających na zbywaniu majątku znacznej wartości, lub
- 4) okres do upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego jest krótszy niż 3 miesiące.

Powyższe zasady stosowane są, jeżeli organ podatkowy uprawdopodobni, że zobowiązanie wynikające z decyzji nie zostanie wykonane (art. 239b § 1 OP).

Zgodnie z art. 239d § 2 OP nie nadaje się rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji wydanej z zastosowaniem art. 119a OP (dalej jako: „decyzja klauzulowa”) lub środków ograniczających umowne korzyści, chyba że zachodzą okoliczności określone w wyżej wymienionym art. 239b § 1 pkt 4 OP.

Zauważamy, że szczególny charakter decyzji klauzulowej znajduje odzwierciedlenie w art. 239d § 2 OP, zgodnie z którym organ nie może nadać rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji klauzulowej w przypadkach określonych w art. 239b § 1 pkt 1-3 OP, jak ma to miejsce w przypadku innych postępowań podatkowych, natomiast organ może taki rygor nadać jedynie w przypadku, o którym mowa w pkt 4 tego przepisu, tj. gdy okres do upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego jest krótszy niż 3 miesiące. Wprowadzenie wyjątku (uchylenia) instytucji nadawania rygoru natychmiastowej wykonalności decyzjom nieostatecznym w postępowaniach klauzulowych nie znajduje uzasadnienia, zwłaszcza z uwagi na fakt, że stosowanie tych regulacji obwarowane jest koniecznością wcześniejszego uprawdopodobnienia, iż zobowiązania nie zostaną wykonane przez podatnika w kontekście upływu terminu przedawnienia.

Zgodnie z wykładnią językową pojęcie „uprawdopodobnienie” rozumieć należy jako wykazanie, że wystąpienie danych okoliczności jest prawdopodobne⁵. Mając natomiast na uwadze znaczenie słowa „prawdopodobnie”, należy stwierdzić, że „uprawdopodobnienie” znaczy tyle, co wskazanie na przypuszczalność ziszczenia się danych okoliczności (nastąpienia określonego zdarzenia).⁶ Dla uprawdopodobnienia ryzyka niewykonania zobowiązania konieczna jest więc analiza przez organ podatkowy sytuacji podatnika i pozostałych relewantnych okoliczności – co w wystarczającym stopniu zabezpiecza interes podatnika w zakresie nadawania decyzjom nieostatecznym w postępowaniu klauzulowym rygoru natychmiastowej wykonalności.

Jak wskazuje NSA w jednym z wyroków: „Jeżeli organ podatkowy powołuje się na to, że w myśl art. 239b § 1 pkt 4 o.p. decyzji nieostatecznej może być nadany rygor natychmiastowej wykonalności, ponieważ okres do upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego jest krótszy niż 3 miesiące, to chcąc wypełnić warunek wynikający z art. 239b § 2 o.p., powinien wskazać na takie okoliczności stwarzające groźbę niewykonania zobowiązania podatkowego, które wiążą się z krótszym niż 3-miesięcznym okresem jego przedawnienia”.⁷

Rygor natychmiastowej wykonalności nadaje się wyłącznie po przeanalizowaniu przez organ sytuacji, w której znajduje się podatnik i ocenie zasadności zastosowania tej instytucji – nie zaś w sposób „automatyczny” czy też uznaniowy.

⁵ Słownik języka polskiego PWN, <https://sjp.pwn.pl/szukaj/uprawdopodobni%C4%87.html>.

⁶ Słownik języka polskiego PWN, <https://sjp.pwn.pl/szukaj/prawdopodobnie.html>

⁷ Wyrok NSA z 23 lutego 2016 r., II FSK 441/14.

Podkreślić też należy fakultatywność nadawania rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji nieostatecznych, w tym decyzji klauzulowych w przypadku których spełnione zostały przesłanki określone w art. 239b § 1 pkt 4 i § 2 OP.⁸

Nadawanie rygoru natychmiastowej wykonalności w sprawach klauzulowych nie jest regułą, zaś organ nawet przy spełnieniu w danym stanie faktycznym wspomnianych przesłanek powinien ocenić zasadność zastosowania omawianej instytucji w indywidualnej sprawie, co dodatkowo przyczynia się do ochrony interesu podatnika ale także interesu fiskalnego. Tak jak w przypadku decyzji o ustanowieniu zabezpieczenia w postępowaniu klauzulowym, nadanie rygoru natychmiastowej wykonalności nieostatecznej decyzji klauzulowej może być rozumiane jako jeden z elementów systemu prewencji w zakresie zbywania przez niektórych podatników składników majątku mogących posłużyć do zaspokojenia zobowiązania podatkowego.

W związku z powyższym, przedmiotowy postulat nie zasługuje na uwzględnienie.

Stanowisko w zakresie drugiej części treści postulatu nr 4 petycji z 13 grudnia 2024 r.

„...powierzenie rozpatrywania spraw w II instancji Radzie do spraw unikania opodatkowania, kształtując jej charakter jako niezależnego (niezawisłego) ciała orzeczniczego o charakterze orzeczniczym (trybunał administracyjny) o statusie podobnym do statusu samorządowych kolegiów odwoławczych lub Krajowej Izby Odwoławczej w sprawach zamówień publicznych.)”

Uwzględniając złożoność problematyki unikania opodatkowania ustawodawca zdecydował się na ustanowienie Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania (dalej: „Rada”) – eksperckiego organu opiniodawczego, którego podstawowym zadaniem ma być wydawanie opinii co do zasadności zastosowania klauzuli w sprawach indywidualnych.

Zgodnie z art. 119m OP Rada jest niezależnym organem, którego zadaniem jest opiniowanie zasadności stosowania art. 119a OP lub środków ograniczających umowne korzyści w indywidualnych sprawach. Zadaniem Rady jest także opiniowanie projektów ustaw podatkowych i zmian w przepisach prawa podatkowego zawartych w innych aktach normatywnych związanych z przeciwdziałaniem unikaniu opodatkowania. Na wniosek ministra właściwego do spraw finansów publicznych Rada może również wydawać opinie dotyczące przedstawionych założeń lub projektów ogólnych wyjaśnień, o których mowa w art. 86k § 2 OP. Rada może również wydawać opinie w sprawach dotyczących cofnięcia skutków unikania opodatkowania.

⁸ Zob. np. wyroki NSA: z 11 października 2023 r., II FSK 1122/23; z 1 sierpnia 2023 r., II FSK 104/21.

Zgodnie z art. 119h § 1 OP Szef KAS może, w toku postępowania klauzulowego, zasięgnąć opinii Rady co do zasadności zastosowania art. 119a OP. Rada wydaje także opinię po zasięgnięciu przez Szefa KAS opinii Rady na wniosek strony:

- zgłoszony w odwołaniu od decyzji klauzulowej (chyba, że opinia została już w tej sprawie wydana) lub;⁹
- złożony po doręczeniu stronie postanowienia Szefa KAS dotyczącego elementów wniosku o cofnięcie skutków unikania opodatkowania.¹⁰

Art. 119l OP stanowi, że w sprawach nieuregulowanych do postępowań klauzulowych stosuje się przepisy działu IV OP (Postępowanie podatkowe).

Decyzja organu podatkowego w sprawie, w której Rada wydała negatywną opinię, zawiera ustosunkowanie się do tej opinii (art. 210 § 2c OP).

Mając treść powyższych przepisów na uwadze należy stwierdzić, że rola opiniodawcza Rady przyczynia się w dużej mierze do realizacji zasady obiektywizmu postępowania klauzulowego przez organ wydający decyzje w sprawie zastosowania klauzuli. Rada została zaprojektowana jako element „(...) eksperckiego i społecznego nadzoru nad stosowaniem klauzuli.”¹¹ W skład Rady wchodzi: sędzia NSA (w stanie spoczynku), pracownicy naukowcy, przedstawiciele Ministra Finansów, Komisji Wspólnej Rządu i Samorządu Terytorialnego, Krajowej Rady Doradców Podatkowych, Ministra Sprawiedliwości oraz Rady Dialogu Społecznego.¹² Radę tworzą więc przedstawiciele różnych środowisk, co zapewnia uwzględnienie możliwie najszerszego spektrum poglądów w zakresie działalności opiniodawczej organu oraz realizacji udziału społecznego w postępowaniach klauzulowych. Rolę, jaką pełnią wydawane przez Radę opinie podkreśla z pewnością nakaz odniesienia się przez organ podatkowy do negatywnej opinii Rady w indywidualnej sprawie, uregulowany w art. 210 § 2c OP. Podobne eksperckie panele opiniodawcze zajmujące się sprawami dotyczącymi przeciwdziałaniu unikania opodatkowania wprowadził do swojego systemu prawnego także m.in. ustawodawca australijski (General Anti-Avoidance Rule Panel) i kanadyjski (General Anti-Avoidance Rule Committee).

Działalność w modelu opiniodawczym wpisuje się w szerszy trend funkcjonowania przy ministrze do spraw finansów publicznych eksperckich organów tego typu, które przyczyniają się, poprzez wydawane przez siebie akty, do zaakcentowania dodatkowego spojrzenia na sprawę i oceny z perspektywy wiedzy i doświadczeń jej członków. Za przykład może posłużyć Rada do Spraw Opodatkowania Wyrównawczego (Rada GLOBE), będąca nowym, także niezależnym organem

⁹ Art. 119h § 2 OP.

¹⁰ Art. 119zfh § 2 OP.

¹¹ Str. 35 uzasadnienia do projektu ustawy z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2016 r. poz. 846), wprowadzającej przepisy o Radzie do polskiego porządku prawnego.

¹² Art. 119o § 1 OP.

doradczym, wprowadzonym do systemu prawa podatkowego 1 stycznia br. przepisami działu II rozdziału 1c OP. Rada GLOBE ma za zadanie interpretować przepisy dotyczące opodatkowania wyrównawczego, wspierając organy podatkowe oraz stronę w przypadku postępowania o wydanie opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego. Rada GLOBE nie stanowi organu podatkowego i nie stanowi organu administracji publicznej.

Stąd też, odnosząc się do przedmiotu postulatu, połączenie funkcji opiniodawczej z orzeczniczą w ramach Rady nie jest zasadne z punktu widzenia systemowej roli pełnionej przez ten podmiot, polegającej na prowadzeniu działań o charakterze wspierającym, interpretacyjnym i informacyjnym. Opinie Rady prezentują możliwie najbardziej niezależne stanowisko w stosunku do perspektywy strony postępowania i organu administracji podatkowej. Zwrócić trzeba uwagę na fakt, że Rada, będąca 9-osobowym ciałem kolegialnym, nie może stanowić organu odwoławczego, który posiada kompetencje do prowadzenia postępowań podatkowych ze wszystkimi przymiotami, jakie ogólne prawo podatkowe nadaje tym postępowaniom. Specjalizacja Rady w zakresie wydawania opinii w postępowaniu klauzulowym zapewnia, że opinie te mogą stanowić dla podatników oraz organu źródło wsparcia w postępowaniu klauzulowym w I i II instancji, prezentują stanowisko eksperckie oraz stanowią całościową ocenę spełnienia poszczególnych przesłanek klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania w indywidualnej sprawie. Każdorazowo Rada zobowiązana jest bowiem analizować określone w art. 119a OP przesłanki: uzyskania korzyści podatkowej, sprzeczności czynności z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu, celu czynności oraz sztuczności sposobu działania. Badanie każdej z tych przesłanek przez Radę daje w efekcie możliwie najbardziej kompleksowe odniesienie się do sprawy podatnika. Konsultacyjny charakter Rady pozwala na wypracowanie i przedstawienie przemyślanej perspektywy dotyczącej stosowania przepisów ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, biorąc pod uwagę konkretne stany faktyczne. Należy także w tym miejscu zaznaczyć walor informacyjny publikowanych na stronie Ministerstwa Finansów opinii Rady w zakresie dotyczącym wykładni przepisów prawa regulujących tematykę przeciwdziałania unikaniu opodatkowania. Z opiniami Rady (które są publikowane) może zaznajomić się każdy podatnik oraz pełnomocnik i w ten sposób nabyć wiedzę o procesach czy zespołach czynności, w których może mieć miejsce zastosowanie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.

Postulowane przez wnoszącego powierzenie rozpatrywania odwołań od decyzji klauzulowych Radzie stanowiłoby zbyt daleko idący wyłom od stosowanej w postępowaniu podatkowym zasady prowadzenia odwoławczych postępowań podatkowych przez organy zasadniczo do wykonywania takiego zadania

powoływane (np. dyrektorzy izb administracji skarbowych)¹³ albo stanowiące już organ odwoławczy w ramach innych procedur administracyjnych (np. samorządowe kolegia odwoławcze). Tego typu organy dysponują odpowiednim zapleczem organizacyjnym (wydzielone komórki o właściwej specjalizacji merytorycznej) oraz kadrowym (wystarczający zasób pracowników, obsługa prawna i procesowa), które pozwala im na skuteczne rozpatrywanie spraw w podatkowych postępowaniach odwoławczych.

Zgodnie z art. 78 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.¹⁴ (dalej jako: „Konstytucja”) *„każda ze stron ma prawo do zaskarżenia orzeczeń i decyzji wydanych w pierwszej instancji. Wyjątki od tej zasady oraz tryb zaskarzania określa ustawa”*. Z treści tego przepisu wywodzi się m.in. zasadę zaskarżalności decyzji wydanych w pierwszej instancji przez organy administracji publicznej. Jak wskazuje Trybunał Konstytucyjny: *„Z art. 78 zdanie 1 Konstytucji można wywieść skierowany do prawodawcy postulat takiego kształtowania procedury, aby w miarę możliwości przewidziane w niej było prawo wniesienia przez stronę środka zaskarżenia. (...) Ustawodawca ma obowiązek nie tylko umożliwić stronie prawo wniesienia środka zaskarżenia od orzeczenia lub decyzji wydanych w pierwszej instancji, ale także umożliwić organowi rozpatrującemu środek zaskarżenia merytoryczną ocenę prawidłowości rozstrzygniętej sprawy.”*¹⁵ Na gruncie postępowania podatkowego zasada ta znajduje swój wyraz w treści art. 127 OP, w którym wskazano, że *„postępowanie podatkowe jest dwuinstancyjne”*. Zgodnie z treścią wyroku NSA z dnia 13 lutego 2024 r. (II FSK 645/21): *„Zasada ta [określona w art. 127 OP] ma także charakter zasady konstytucyjnej, określonej w art. 78 Konstytucji RP, gwarantującej stronie postępowania zaskarżenie decyzji do organu wyższej instancji i nakłada na taki organ obowiązek weryfikacji decyzji nieostatecznych w administracyjnym toku instancji”*.

Rada została natomiast ukształtowana przez ustawodawcę celowo w taki sposób, by nie stanowiła organu administracji publicznej, a tym bardziej, organu podatkowego. Rada, jako organ opiniujący i działający przy ministrze właściwym do spraw finansów publicznych, pozostając podmiotem niezależnym, nie powinna pełnić funkcji orzeczniczej.

Dodatkowo należy wskazać, że zgodnie z art. 11b ust. 1 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (dalej jako: „uKAS”) minister właściwy do spraw finansów publicznych może, w drodze rozporządzenia, upoważnić do wykonywania zadań Szefa KAS inny organ Krajowej Administracji Skarbowej, określając zakres upoważnienia, upoważnione organy Krajowej Administracji Skarbowej oraz terytorialny zakres ich działania, mając na względzie zapewnienie sprawnego i skutecznego wykonywania zadań Szefa KAS. Stosownie do art. 11b § 2

¹³ Zob. str. 30 uzasadnienia do projektu ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. z 2016 r. poz. 1947).

¹⁴ Dz.U. z 1997 nr 78, poz. 483.

¹⁵ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 14 marca 2006 r., SK 4/05.

uKAS zadania określone w upoważnieniu, o którym mowa w ust. 1, są wykonywane przez upoważniony organ KAS w imieniu Szefa KAS. Na podstawie wskazanego upoważnienia ustawowego Minister Finansów, w rozporządzeniu z dnia 24 listopada 2023 r. sprawie upoważnienia organów Krajowej Administracji Skarbowej do wykonywania zadań Szefa Krajowej Administracji Skarbowej z zakresu przeciwdziałania unikaniu opodatkowania ¹⁶ (dalej: „rozporządzenie”) nadał niektórym organom podatkowym (innym niż Szef KAS) uprawnienia do m.in. prowadzenia postępowań klauzulowych i wydawania decyzji klauzulowych w I instancji. Środek zaskarżenia od rozstrzygnięcia wydanego z zastosowaniem przepisów rozporządzenia rozpatruje na mocy art. 221 OP bezpośrednio Szef KAS.

W związku z powyższym, przedmiotowy postulat (we wskazanej części) nie zostanie uwzględniony.

Stanowisko w zakresie postulatu nr 5 petycji z dnia 13 grudnia 2024 r.

„Przesunięcie terminu wykonalności decyzji klauzulowej do momentu uprawomocnienia się takiej decyzji.”

Zgodnie z art. 239e OP decyzja ostateczna podlega wykonaniu, chyba że wstrzymano jej wykonanie.

Przepis ten ma na celu zapewnienie wykonalności decyzji ostatecznych tj. decyzji organu pierwszej instancji, od których strona nie wniosła odwołania albo zapewnienie wykonalności decyzji organu odwoławczego. Decyzje ostateczne, co do zasady, podlegają wykonaniu, ponieważ nie mogą one ulec zmianie albo uchyleniu w zwykłym toku postępowania.

Głównym argumentem wnoszącego wydaje się być uznanie, że „(...) decyzja klauzulowa odnosi się do czynności, które są ważne i skuteczne na gruncie prawa cywilnego.”. ¹⁷ Pragniemy jednak zauważyć, że w postępowaniach podatkowych innych niż postępowania klauzulowe czynności podatników także mogą być skuteczne na gruncie prawa cywilnego, co nie wyłącza zasadności i potrzeby stosowania art. 239e OP. ¹⁸ Sam fakt, że czynności których dotyczy decyzja klauzulowa są ważne na gruncie prawa cywilnego nie ma związku ze stosowaniem zasady wykonalności decyzji ostatecznych. Jak wskazuje K. Radzikowski: „Prawo podatkowe może zatem w odmienny sposób kwalifikować określone zachowania niż prawo cywilne, a jego autonomia przejawia się w publicznoprawnej kontroli skutków działań podejmowanych w ramach instytucji prawa prywatnego. Zależność ta często jest wyrażana w sformułowaniu, że to samo zachowanie podlega niezależnej kwalifikacji prawnej zarówno z punktu widzenia prawa cywilnego, jak i prawa podatkowego.

¹⁶ Dz.U. z 2023 r. poz. 2601.

¹⁷ Str. 15 petycji z dnia 13 grudnia 2024 r.

¹⁸ Zob. wyroki: NSA z 14 lipca 2016 r., II FSK 1637/14; Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z 10 lutego 2015 r., I SA/Gd 1435/14.

Powstanie określonych skutków prawnopodatkowych pozostaje więc niezależne od skutków, jakie wywołują te same zdarzenia w obszarze regulacji cywilnoprawnych.”.¹⁹ Stosowanie instytucji określonej w art. 239e OP jest więc możliwe zarówno w przypadku dokonywania przez podatników czynności skutecznych i ważnych na gruncie prawa cywilnego jak i dokonywania czynności nie posiadających tych przymiotów.

Stosownie do art. 239f § 1 OP organ podatkowy pierwszej instancji wstrzymuje wykonanie decyzji ostatecznej w razie wniesienia skargi do sądu administracyjnego do momentu uprawomocnienia się orzeczenia sądu administracyjnego, po ustanowieniu odpowiednich zabezpieczeń, o których mowa w tym przepisie. W sprawie wstrzymania wykonania decyzji wydaje się postanowienie, na które służy zażalenie (art. 239f § 4 OP).

Stąd też, w postępowaniu klauzulowym uwzględniono także konieczność proporcjonalnej ingerencji w prawa podatnika, poprzez wprowadzenie instytucji wstrzymania wykonania ostatecznej decyzji klauzulowej, która pozwala zabezpieczyć zarówno interes Skarbu Państwa jak i podatnika w przypadku zaskarżenia przez stronę ostatecznej decyzji w postępowaniu klauzulowym do sądu administracyjnego. Warto podkreślić, że rozstrzygnięcie w przedmiocie wstrzymania wykonalności decyzji klauzulowej nie ma charakteru uznaniowego oraz przysługuje na nie zażalenie, co potwierdza ochronny charakter instytucji uregulowanej w art. 239f OP.

Należy również nadmienić, że okres zawieszenia wykonania decyzji stanowić może dogodny moment do wyzbywania się majątku przez podatnika, czy też – w przypadku osób prawnych – ich likwidacji. W przypadku nieuiszczonego zobowiązania podatkowego nadal naliczane byłyby również odsetki za zwłokę, które będą stanowiły dodatkowe obciążenie po zakończeniu postępowania sądowego. Przesunięcie terminu wykonalności decyzji klauzulowych stanowiłoby więc mający liczne niekorzystne skutki (zarówno dla podatników jak i Skarbu Państwa) precedens w zakresie funkcjonowania instytucji określonej w art. 239e OP.

W związku z powyższym, przedmiotowy postulat nie zasługuje na uwzględnienie.

Stanowisko w zakresie postulatów nr 1 petycji z dnia 17 stycznia 2025 r.

¹⁹ K. Radzikowski, 2. Związki pomiędzy prawem podatkowym i prawem cywilnym [w:] *Prawnopodatkowe skutki wadliwości czynności cywilnoprawnych*, Warszawa 2015.

„Wprowadzenie szczególnych regulacji prawnych, które zapewniają, że wnioski dowodowe strony nakierowane na wskazanie i wykazanie celów innych niż podatkowe zostaną dopuszczone i przeprowadzone, w szczególności dotyczące źródeł osobowych.”

Instytucja przeprowadzania dowodu w postępowaniu podatkowym stanowi jeden z fundamentalnych sposobów realizacji zasad postępowania podatkowego. Głównym celem uregulowań OP w zakresie postępowania dowodowego jest zapewnienie, że rozstrzygnięcia organów podatkowych podejmowane są na podstawie obiektywnych i prawidłowo ustalonych faktów. Cele postępowania dowodowego w postępowaniu podatkowym wynikają z:

- zasady legalizmu (art. 120 OP), zgodnie z którą organy podatkowe działają na podstawie przepisów prawa;
- zasady prawdy obiektywnej (art. 122 OP), która wskazuje, że celem postępowania podatkowego jest dokładne wyjaśnienie stanu faktycznego oraz załatwienie sprawy;
- zasady czynnego udziału strony w postępowaniu (art. 123 § 1 OP), zgodnie z którą organy podatkowe obowiązane są zapewnić stronom czynny udział w każdym stadium postępowania, a przed wydaniem decyzji umożliwić im wypowiedzenie się co do zebranych dowodów i materiałów oraz zgłoszonych żądań;
- art. 187 § 1 OP, zgodnie z którym organ podatkowy jest obowiązany zebrać i w sposób wyczerpujący rozpatrzyć cały materiał dowodowy;
- art. 191 OP, zgodnie z którym organ podatkowy ocenia na podstawie całego zebranego materiału dowodowego, czy dana okoliczność została udowodniona.

Zgodnie z art. 180 § 2 OP jeżeli przepis prawa nie wymaga urzędowego potwierdzenia określonych faktów lub stanu prawnego w drodze zaświadczenia, organ podatkowy odbiera od strony, na jej wniosek, oświadczenie złożone pod rygorem odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania. Organ podatkowy jest zobowiązany w toku postępowania podatkowego odebrać oświadczenie strony, o ile nie ma obowiązku potwierdzenia określonych faktów lub stanu prawnego w drodze zaświadczenia, w każdej sytuacji, gdy strona postępowania wyrazi taką wolę. Analizowany przepis nie daje organowi podatkowemu kompetencji do odmowy przyjęcia oświadczenia.

Stosownie do art. 199 OP organ podatkowy może przesłuchać stronę po wyrażeniu przez nią zgody. Konieczność przeprowadzenia tego rodzaju dowodu oceniana jest w taki sam sposób jak konieczność przeprowadzenia innych dowodów. Dowód ten podlega ocenie w ramach swobodnej oceny dowodów.

Art. 197 § 1 OP określa, że w przypadku, gdy w sprawie wymagane są wiadomości specjalne organ podatkowy może powołać na biegłego osobę dysponującą takimi wiadomościami, w celu wydania opinii. Okolicznością uzasadniającą

przeprowadzenie tego dowodu jest brak możliwości ustalenia (stwierdzenia) faktu na podstawie wiadomości innych niż specjalne. Zidentyfikowanie i ustalenie faktu jest jedynie możliwe w wyniku przeprowadzenia działań wykorzystujących wiadomości specjalne, a więc wiedzy wynikającej z poznania naukowego, jak również wiedzy wynikającej z doświadczenia w określonej dziedzinie. Celem skorzystania z dowodu z opinii biegłego jest wyłącznie wyjaśnienie okoliczności faktycznych z punktu widzenia posiadanych przez biegłego wiadomości specjalnych, przy uwzględnieniu zebranego i udostępnionego biegłemu materiału dowodowego, a nie jego ocena prawna.²⁰ Jednocześnie organ nie jest uprawniony do weryfikacji merytorycznej zasadności opinii biegłego, który został powołany właśnie z uwagi na wiadomości specjalne i kompetencje, jakie w tym zakresie posiada.²¹

Powołane wyżej regulacje prawne dotyczące dowodów o charakterze osobowym, mające zastosowanie także w przypadku postępowania klauzulowego, odpowiadają na postulat dopuszczania i przeprowadzania wniosków dowodowych strony nakierowanych na wskazanie celów działania innych niż podatkowe. Organ podatkowy dysponuje szerokim spektrum przepisów pozwalających wykorzystać ww. dowody osobowe.

Ponadto wskazać należy, że jedną z najistotniejszych zasad postępowania podatkowego jest zasada prawdy obiektywnej, zgodnie z którą w toku postępowania organy podatkowe podejmują wszelkie niezbędne działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego. Bezpośrednio z tą zasadą koresponduje (jednocześnie ją konkretyzując) zasada, iż organ podatkowy jest obowiązany zebrać i w sposób wyczerpujący rozpatrzyć cały materiał dowodowy i dopiero na podstawie całego zebranego materiału dowodowego ocenić, czy dana okoliczność została udowodniona. Obowiązek zebrania całego materiału dowodowego ma kluczowe znaczenie dla stosowania przepisów prawa podatkowego. Podstawą prawidłowego zastosowania prawa podatkowego jest bowiem wcześniejsze, prawidłowe i dokładne wyjaśnienie wszystkich istotnych w sprawie okoliczności faktycznych odpowiadających prawdzie, czyli zgodnych z rzeczywistym stanem rzeczy.

To, czy dany materiał będzie stanowić dowód w sprawie, tzn. czy przyczyni się do wyjaśnienia sprawy, oraz ewentualnie w jakim stopniu, można rozważać w zasadzie dopiero po jego dokładnej analizie. To organ podatkowy powinien zabiegać w postępowaniu o udowodnienie każdego faktu za pomocą wszystkich dostępnych środków i źródeł dowodowych, by wydać stosowne orzeczenie. Jednak pomimo, że na organach podatkowych ciąży obowiązek zebrania i rozpatrzenia materiału dowodowego w sprawie, nie oznacza to nieograniczonego obowiązku poszukiwania faktów rodzących dla podatnika korzystne skutki w zakresie rozliczenia jego zobowiązania podatkowego. Odmierna ocena materiału dowodowego niż

²⁰ Wyrok NSA z 6 maja 2022 r., sygn. akt III FSK 1217/21.

²¹ Wyrok NSA z 6 maja 2022 r., sygn. akt III FSK 531/21.

oczekiwałaby tego strona postępowania nie jest równoznaczna z nierzetelnością przeprowadzonego postępowania dowodowego i dokonanych ustaleń faktycznych. W orzecnictwie NSA przyjęto m.in., że organy podatkowe mają obowiązek gromadzenia i uzupełniania materiału dowodowego, ale jedynie do momentu uzyskania pewności w zakresie stanu faktycznego sprawy (por. wyroki NSA z 20 kwietnia 2023 r., sygn. akt II FSK 2575/20, oraz z 13 kwietnia 2021 r., sygn. akt II FSK 3300/18). Ponadto, NSA stanął na stanowisku, że: „Obowiązek organu podatkowego do podejmowania wszelkich niezbędnych działań w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego sprawy wynikający z dyspozycji art. 122 Ordynacji podatkowej nie ma charakteru nieograniczonego czy też bezwzględne”.²² Z kolei w wyroku NSA z dnia 6 kwietnia 2023 r. sygn. akt III FSK 4566/21 wskazano: „Postępowanie dowodowe nie jest celem samym w sobie, lecz stanowi poszukiwanie odpowiedzi, czy w określonym stanie faktycznym sytuacja strony podpada pod hipotezę (a w konsekwencji i dyspozycję) określonej normy prawa materialnego (...)”.

Wprowadzenie szczególnej regulacji ustanawiającej konieczność rozpatrywania wniosków dowodowych strony nakierowanych na wskazanie i wykazanie celów innych niż podatkowe (w szczególności dotyczących źródeł osobowych) przez organ prowadzący postępowanie klauzulowe, przeczyłoby więc zasadzie obiektywizmu i swobodnej oceny dowodów.

Dodatkowo, analizując problematykę dopuszczania i przeprowadzania dowodów w kontekście postępowania klauzulowego w dostępnych na rynku publikacjach książkowych wskazuje się, że: „W kontekście osobowych źródeł dowodowych podkreślenia wymaga, (...) że samo zapewnienie przez uczestników czynności nie może być uznane za determinujące uznanie, że osiągnięcie korzyści podatkowej nie było głównym celem umowy”.²³ Ostrożność w przypisywaniu istotnej wartości tego typu dowodom w postępowaniach dotyczących stosowania klauzuli zaleca także orzecznictwo.²⁴ Co więcej, wydaje się, że dopuszczanie wszelkich dowodów osobowych strony ukierunkowanych na wykazanie celu ekonomicznego czynności (zespołu czynności) stanowiłoby niejasne uprzywilejowanie jednej z kilku kategorii dowodów, które mogą posłużyć do wykazania zamiaru strony w zakresie czynności będących przedmiotem sprawy klauzulowej. Warto przytoczyć inną publikację, w której zdaniem autorów organ podatkowy w postępowaniu klauzulowym powinien co najmniej wziąć pod uwagę także inne niż wskazane przez stronę cele związane z daną transakcją (np. wskazane przez kontrahenta podatnika), ponieważ w postępowaniu klauzulowym: „(...) należy przyjąć odpowiednio szerokie podejście do pojęcia celów ekonomicznych uzasadniających podjęcie danej czynności. W szczególności wszelkie cele mające związek z prowadzoną działalnością gospodarczą należy uznać za

²² Wyrok NSA z 20 kwietnia 2023 r., sygn. akt II FSK 2575/20.

²³ M. Kondej, 8.4.3.1. Środki dowodowe pozwalające na identyfikację zamiaru podatnika [w:] *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania*, Warszawa 2024.

²⁴ Zob. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 12 maja 2021 r., III SA/Wa 1374/20.

cele ekonomiczne, jeżeli są związane z sytuacją majątkową strony, jej przychodami (dochodami) albo perspektywami ich zmiany".²⁵

Należy też mieć na względzie, że reguła procesowa w postaci swoistego „nakazu” przeprowadzania dowodów przez organ podatkowy mogłaby w niektórych przypadkach doprowadzić do paraliżu postępowań klauzulowych poprzez kierowanie do organu przez stronę kolejnych wniosków o przeprowadzenie nieistotnych dla sprawy dowodów osobowych, które to działanie nosiłoby znamiona obstrukcji procesowej (mającej na celu np. doprowadzenie do upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego).

Warto dodatkowo podkreślić, że elementem przyczyniającym się do realizacji zasady czynnego udziału strony postępowaniu klauzulowym oraz zabezpieczającym jej interesy bez konieczności dokonywania zmian legislacyjnych w zakresie przepisów o dowodach należy prawo do wskazania czynności odpowiedniej – czyli czynności, której podmiot mógłby w danych okolicznościach dokonać, jeżeli działałby rozsądnie i kierował się zgodnymi z prawem celami innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu, gdzie sposób działania nie byłby sztuczny (art. 119a § 3 OP). Zgodnie z art. 119a § 4 OP jeżeli w toku postępowania strona wskaże czynność odpowiednią, skutki podatkowe określa się na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki zaistniałby, gdyby dokonano tej czynności. W przypadku skorzystania przez podatnika z tego uprawnienia, skutki podatkowe określa się na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki zaistniałby, gdyby dokonano czynności odpowiedniej (za wyjątkiem sytuacji określonych w art. 119a § 5 i 6 OP).

Końcowo, reasumując odpowiedź na petycję wskazać należy, że treść przepisów klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania powinna znajdować zastosowanie do różnorodnych i nieustannie ewoluujących schematów działania podatników, które noszą znamiona unikania opodatkowania. Ukształtowanie klauzuli z użyciem względnie otwartych pojęć przyczynia się do realizacji konstytucyjnej zasady równości opodatkowania poprzez zapobieganie sytuacji, w której o istnieniu czy wysokości opodatkowania decyduje zastosowana formuła prawna, a nie ekonomiczny aspekt danego zdarzenia. Zwrócić także trzeba uwagę na to, że klauzula znajdować może zastosowanie w sprawach dotyczących różnych podatków, w związku z czym posługiwanie się w jej ramach sformułowaniami zbyt szczegółowymi nie byłoby zasadne.

Mając na względzie tak określoną funkcję klauzuli i specyfikę spraw mogących być przedmiotem postępowań klauzulowych oraz dążąc do zachowania wysokiego

²⁵ M. Gizicki, J. Pachecka, *Cele ekonomiczne w ujęciu normatywnym* [w:] *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania (GAAR). Wykładnia i stosowanie*, red. D. J. Gajewski, P. Karwat, A. Werner, Warszawa 2024.

standardu w zakresie pewności prawa, ustawodawca zdecydował się wprowadzić towarzyszące klauzuli instytucje i przepisy, pozwalające zniwelować ryzyko wystąpienia u podatnika negatywnych skutków podatkowych w związku z obowiązywaniem art. 119a OP.

Należy w tym miejscu wskazać choćby na prawo podatnika do ubiegania się o wydanie opinii zabezpieczającej (dział IIIA rozdział 4 OP), której walor ochronny daje, po spełnieniu określonych w przepisach warunków, gwarancję braku zastosowania art. 119a OP w zakresie przedstawionych przez podatnika we wniosku czynności (także w przypadku czynności przez podatnika planowanych). Dodatkowo, podmiot zainteresowany ma prawo do złożenia wniosku o wydanie przez Szefa KAS decyzji określającej warunki cofnięcia skutków unikania opodatkowania (art. 119zfa § 1 OP). Decyzja ta określa m.in. w jaki sposób zainteresowany może cofnąć skutki unikania opodatkowania oraz jakie będą skutki podatkowe takiego cofnięcia.²⁶ W przypadku natomiast, gdy Szef KAS oceni, że czynność przedstawiona przez zainteresowanego we wniosku nie skutkowałą, wbrew jego stanowisku, osiągnięciem korzyści podatkowej, może odmówić określenia warunków cofnięcia skutków unikania opodatkowania (w drodze decyzji)²⁷ – co także stanowić będzie cenną informację dla podatnika. Wreszcie, wspomniana wyżej działalność Rady, której opinie są publicznie dostępne – ma walor edukacyjny oraz ostrzegawczy przed procesami podatkowymi, których skutki mogą być nieakceptowalne w związku ze stosowaniem przepisów klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.

Konkludując przedstawioną w niniejszym piśmie odpowiedź, stwierdzić należy, że proponowane przez wnoszącego zmiany legislacyjne nie zasługują na uwzględnienie.

Z wyrazami szacunku

Z upoważnienia Ministra Finansów
Beata Rogowska-Rajda
dyrektor
Departamentu Systemu Podatkowego

²⁶ Art. 119zffj § 1 OP.

²⁷ Art. 119zfi § 1 OP.