

Warszawa, dnia 14 kwietnia 2025 roku

Minister Sprawiedliwości

Prokurator Generalny

Ministerstwo Sprawiedliwości

Al. Ujazdowskie 11

00-950 Warszawa P-33

Adres do e-doręczeń: AE:PL-45507-58621-HRWWR-20

PETYCJA

Działając w imieniu (odpis pełnomocnictwa w załączeniu), na podstawie art. 63 Konstytucji RP z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. z 1997 r., nr 78, poz. 483 ze zm.) oraz art. 2 ust. 1, ust. 2 pkt 2, ust. 3, art. 4 ustawy z dnia 11 lipca 2014 r. o petycjach (Dz.U. z 2018 r., poz. 870; dalej „ustawa o petycjach”), wnoszę o podjęcie działań w celu ochrony praworządności poprzez zmianę przepisów prawa lub zmianę praktyki Szefa Krajowej Administracji Skarbowej dotyczącej stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, poprzez zapewnienie oddzielenia organizacyjnego i osobowego komórki zajmującej się rozpatrywaniem odwołań od decyzji Szefa KAS wydawanych w I instancji w miejsce obecnej sytuacji, w której odwołania są rozpatrywane w tym samym Departamencie Ministerstwa Finansów (Departament Kluczowych Podmiotów) albo 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.

UZASADNIENIE

A. Podstawy formalnoprawne petycji

Zgodnie z art. 63 Konstytucji RP, każdy ma prawo składać petycje w interesie publicznym, własnym lub innej osoby za jej zgodą do organów władzy publicznej.

Na podstawie art. 2 ust. 1 ustawy o petycjach petycja może być złożona przez osobę fizyczną do organu władzy publicznej, a także do organizacji lub instytucji społecznej w związku z wykonywanymi przez nią

zadaniami zleconymi z zakresu administracji publicznej. Mocodawca jest zatem podmiotem uprawnionym do wniesienia petycji.

Petycja może być na gruncie art. 2 ust. 2 pkt 2 ustawy o petycjach wniesiona w interesie publicznym, jak również w interesie podmiotu, który ją składa. Niniejsza petycja dotyczy obu tych sfer.

Z kolei w świetle art. 2 ust. 3 ustawy o petycjach przedmiotem petycji może być żądanie, w szczególności, **zmiany przepisów prawa**, podjęcia rozstrzygnięcia lub **innego działania** w sprawie dotyczącej podmiotu wnoszącego petycję, życia zbiorowego lub wartości wymagających szczególnej ochrony w imię dobra wspólnego, mieszczących się w zakresie zadań i kompetencji adresata petycji. Wskazane wyżej żądania mieszczą się bezspornie w granicach przedmiotowych petycji.

Zgodnie z art. 1 § 2 ustawy z dnia 28 stycznia 2016 r. Prawo o prokuraturze (Dz.U. z 2024 r., poz. 390), Minister Sprawiedliwości sprawuje Urząd Prokuratora Generalnego. Z kolei art. 2 ww. ustawy przewiduje, że prokuratura stoi na straży praworządności. Jednym z zadań Prokuratora Generalnego wykonywanych w ramach obowiązku z art. 2 ww. ustawy jest – stosownie do art. 3 § 1 pkt 3 ww. ustawy - podejmowanie środków przewidzianych prawem, zmierzających do prawidłowego i jednolitego stosowania prawa w postępowaniu administracyjnym oraz w innych postępowaniach przewidzianych przez ustawę.

W ramach praworządności mieści się (P. Turek [w:] Prawo o prokuraturze. Komentarz, Warszawa 2023):

1. legalizm, czyli nadrzędność prawa, rozumianego jako ustawodawstwo krajowe, common law i prawo międzynarodowe (pacta sunt servanda; jak widać, zasada legalizmu wyrażona w art. 7 Konstytucji RP nie wyczerpuje pojęcia praworządności, ale stanowi jeden z jego składników);
2. pewność prawna, która wymaga, aby teksty i normy prawne były łatwo dostępne, jasne i precyzyjne, a nadto stosowane w sposób nie tylko przewidywalny i spójny (co obejmuje również jednolitość orzecznictwa sądów najwyższych i konstytucyjnych), ale też humanitarny i sprawiedliwy; nie wyklucza to uprawnień władczych o charakterze dyskrecyjnym, którym jednak powinny towarzyszyć **procedury zapobiegające nadużyciom**; prawomocne orzeczenia sądów powinny być respektowane (res iudicata) i wykonywane (aby uniknąć stosowania samopomocy);
3. zakaz arbitralności, który wyraża się w **zakazie używania uprawnień dyskrecyjnych w niesprawiedliwy, nieracjonalny lub opresyjny sposób**;
4. prawo do sprawiedliwego i publicznego procesu przed niezależnym i bezstronnym (zarówno w rzeczywistości, jak i w publicznym postrzeganiu) sądem funkcjonującym w ramach rzeczywistego podziału władz;
5. poszanowanie praw człowieka, a w szczególności prawa do rzetelnego procesu w rozumieniu art. 6 EKPC, zasady ne bis in idem, **prawa do skutecznego środka odwoławczego** i wolności wypowiedzi;
6. poszanowanie zasad niedyskryminacji i równości wobec prawa. Stanie na straży tak rozumianej praworządności oznacza więc, że choć zadaniem prokuratury jest przede wszystkim strzeżenie przestrzegania przepisów prawa (gdyż najczęściej brak powodów do kwestionowania litery prawa z zasadami demokratycznego państwa prawnego), to niekiedy **ma ona obowiązek działać na rzecz jakości samych przepisów prawa** (np. poprzez zaskarżanie aktów prawa miejscowego z powodu niezgodności z normami wyższego rzędu, w tym z powodu naruszenia zasad równości i niedyskryminacji) czy też na rzecz jednolitego, **sprawiedliwego – w tym zwłaszcza niearbitralnego – ich stosowania** (np. poprzez

zaskarżanie orzeczeń sądowych czy występowanie do Sądu Najwyższego z wnioskiem o rozstrzygnięcie rozbieżności w wykładni prawa).

W tak określonym obszarze działania Ministra Sprawiedliwości – Prokuratora Generalnego mieści się sprawa przedstawiona w tej petycji.

B. Uzasadnienie żądań petycji

1. *Analizowane regulacje prawne – wybrane przepisy*

Petycja dotyczy przepisów zawartych w Dziale IIIA „Przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania” Ordynacji podatkowej.

Zgodnie z art. 119a § 1 Ordynacji podatkowej, czynność nie skutkuje osiągnięciem korzyści podatkowej, jeżeli osiągnięcie tej korzyści, sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu, było głównym lub jednym z głównych celów jej dokonania, a sposób działania był sztuczny (unikanie opodatkowania). Wówczas skutki podatkowe czynności określa się na podstawie

takiego stanu rzeczy, jaki mógłby zaistnieć, gdyby dokonano czynności odpowiedniej (art. 119a § 2 Ordynacji podatkowej).

Dalej art. 119a § 3 Ordynacji podatkowej przewiduje, że za odpowiednią uznaje się czynność, 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, a sposób działania nie byłby sztuczny. Czynność odpowiednia może polegać także na zaniechaniu działania.

Dalsze przepisy określają przesłanki stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania oraz procedurę prowadzącą m.in. do wydania decyzji.

W myśl art. 119c § 1 Ordynacji podatkowej, sposób działania nie jest sztuczny, jeżeli na podstawie istniejących okoliczności należy przyjąć, że podmiot działający rozsądnie i kierujący się zgodnymi z prawem celami zastosowałby ten sposób działania w dominującej mierze z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych. Do przyczyn, o których mowa w zdaniu pierwszym, nie zalicza się celu osiągnięcia korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu.

Ponadto, na ocenę, że sposób działania był sztuczny, może wskazywać w szczególności występowanie:

- 1) nieuzasadnionego dzielenia operacji lub
- 2) angażowania podmiotów pośredniczących mimo braku uzasadnienia ekonomicznego lub gospodarczego, lub
- 3) elementów prowadzących do uzyskania stanu identycznego lub zbliżonego do stanu istniejącego przed dokonaniem czynności, lub
- 4) elementów wzajemnie się znoszących lub kompensujących, lub
- 5) ryzyka gospodarczego przewyższającego spodziewane korzyści inne niż podatkowe w takim stopniu, że należy uznać, że działający rozsądnie podmiot nie wybrałby tego sposobu działania, lub
- 6) sytuacji, w której osiągnięta korzyść podatkowa nie ma odzwierciedlenia w poniesionym przez podmiot ryzyku gospodarczym lub jego przepływach pieniężnych, lub
- 7) zysku przed opodatkowaniem, który jest nieznaczny w porównaniu do korzyści podatkowej, która nie wynika bezpośrednio z rzeczywiście poniesionej ekonomicznej straty, lub
- 8) angażowania podmiotu, który nie prowadzi rzeczywistej działalności gospodarczej lub nie pełni istotnej funkcji ekonomicznej, lub który posiada siedzibę lub miejsce zamieszkania w kraju lub na terytorium określonym w przepisach wydanych na podstawie art. 23v ust. 2 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych lub art. 11j ust. 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych.

Na podstawie art. 119d Ordynacji podatkowej przy ocenie, czy osiągnięcie korzyści podatkowej było głównym lub jednym z głównych celów dokonania czynności, bierze się pod uwagę cele ekonomiczne czynności wskazane przez stronę.

Postępowania w sprawie unikania opodatkowania są prowadzone przez Szefa KAS na podstawie art. 119g § 1 Ordynacji podatkowej. Przepis ten stanowi w części wstępnej, że Szef Krajowej Administracji Skarbowej wszczyna postępowanie podatkowe lub, w drodze postanowienia, w całości lub w części na wniosek organu podatkowego przejmuje do dalszego prowadzenia postępowanie podatkowe, kontrolę podatkową lub kontrolę celno-skarbową.

Postępowania w sprawach unikania opodatkowania toczą się w Departamencie Kluczowych Podmiotów Ministerstwa Finansów, w obu instancjach. Stosownie bowiem do art. 221 § 1 Ordynacji podatkowej - w przypadku wydania decyzji w pierwszej instancji przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej odwołanie od decyzji rozpatruje ten sam organ podatkowy, stosując odpowiednio przepisy o postępowaniu odwoławczym.

W toku postępowania Szef KAS może zasięgnąć opinii Rady do spraw przeciwdziałania unikaniu opodatkowania, co do zasadności zastosowania art. 119a Ordynacji podatkowej (art. 119g § 1 Ordynacji podatkowej). Zgodnie z art. 119m § 1 Ordynacji podatkowej, Rada jest niezależnym organem, którego zadaniem jest opiniowanie zasadności zastosowania art. 119a lub środków ograniczających umowne korzyści w indywidualnych sprawach.

Okres obowiązywania klauzuli, nowelizacje przepisów klauzulowych oraz praktyka ich stosowania pozwalają wskazać na szereg wad tych regulacji. Niektóre z nich stanowią naruszenie podstawowych standardów praworządności.

2. Ocena analizowanych regulacji prawnych w piśmiennictwie i orzecznictwie – uznaniowy charakter regulacji i działania organu podatkowego

Z perspektywy ogólnej dostrzega się w piśmiennictwie, że klauzula zawiera zwroty nieostre, o charakterze ocennym, często niedookreślone. **Uznaniowy charakter działania organu podatkowego** prowadzi do zanegowania wolności i naruszenia praw podmiotowych.

Tytułem przykładu, jak wskazuje W. Gomułowicz (Przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania, Analizy i Studia CASP, Listopad 2020, str. 17-18) - treść i sens klauzuli wyznaczają następujące zwroty: „korzyść podatkowa”, „sprzeczność w danych okolicznościach z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu”, „główny lub jeden z głównych celów dokonania czynności”, „sztuczny sposób działania”, „stan rzeczy, jaki mógłby zaistnieć”, „czynność odpowiednia”, „działanie rozsądne”, „kierowanie się zgodnym z prawem celem innym niż osiągnięcie korzyści podatkowej”, „stan rzeczy, jaki zaistniałby gdyby dokonano czynności odpowiedniej”, „sposób działania nie jest sztuczny”, „zastosowanie sposobu działania w dominującej mierze z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych”, „nieuzasadnione dzielenie operacji”, „brak uzasadnienia ekonomicznego lub gospodarczego”, „elementy wzajemnie się znoszące lub kompensujące”, „elementy prowadzące do uzyskania stanu identycznego”, „elementy prowadzące do uzyskania stanu zbliżonego do stanu istniejącego”, „ryzyko gospodarcze przewyższające spodziewane korzyści inne niż podatkowe”, „korzyść podatkowa nie ma odzwierciedlenia w poniesionym przez podmiot ryzyku gospodarczym”. Te wszystkie użyte w klauzuli zwroty, które są kluczowe dla postawienia zarzutu unikania opodatkowania, **stanowią dla podatnika zagrożenie dla skutecznej ochrony praw podmiotowych, stanowią zagrożenie dla bezpieczeństwa prawnego.**

Zdaniem cytowanego autora, taki sposób ujęcia klauzuli uświadamia, że prawodawca ukształtował jej konstrukcję prawną świadomie na dramacie ludzkiej **wolności, w tym wolności gospodarczej**. Jest tak dlatego, że:

- przesłanki interpretacji zwrotów ocennych, a przy tym niedookreślonych, są determinowane **elementami subiektywnymi organu podatkowego**;
- definicjom (np. „działanie sztuczne”) nadano taką treść, która **nie gwarantuje jednolitości decyzji** podejmowanych przez organy podatkowe;
- treść klauzuli stwarza pole dla różnorodności i **dowolności interpretacji**, zawiera bowiem niedookreśloną treść normatywną, dlatego **rozstrzygnięcia Szefa KAS stają się nieprzewidywalne, a zatem nieobliczalne dla podatnika**;

- przepisy klauzuli odwołują się do kryteriów nieobiektywnych, niesprawdzalnych, co najmniej trudno weryfikowalnych, albowiem kryteria weryfikacji są nieostre, a przez to **prowadzą do uproszczeń i schematycznych ocen**, u podłoża których tkwi założenie, że podatnik dąży do unikania opodatkowania;
- nawet jeżeli podatnik **dowiedzie, że osiągnął w wyniku działania skutek gospodarczy**, to nadal może usłyszeć zarzut unikania opodatkowania („...osiągnięcie korzyści (...) było głównym lub jednym z głównych celów jej dokonania”);
- zakres zastosowania klauzuli, z uwagi na treść konstrukcji prawnej, jest praktycznie nieograniczony; dyrektywa, która wynika z tej konstrukcji przyjmuje następujący standard – jeśli nie chcesz się narazić na zarzut unikania opodatkowania, to przy wyborze formy organizacyjnej prowadzonej działalności, a także przy wyborze czynności gospodarczych, **wybieraj takie, które przynoszą w efekcie najwyższy dochód podatkowy** – to oznacza, że została zniesiona swoboda działalności gospodarczej podatnika, a zatem rozwiązanie prawne anuluje i unieważnia treść konstytucyjnej zasady swobody podejmowania i prowadzenia działalności gospodarczej (art. 20 w zw. z art. 21 i 22 Konstytucji);
- **ustalenie pojęć nieostrych powierzono faktycznie Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej**, albowiem ustawodawca przekazał mu **pełną swobodę** w ustalaniu w procesie wykładni i stosowania prawa treści użytych w klauzuli zwrotów.

W odniesieniu do kwestii o charakterze szczegółowym warto zwrócić uwagę na przesłankę sprzeczności z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu.

Jak wskazuje się w piśmiennictwie (M. Kondej, Sprzeczność korzyści podatkowej z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu jako samodzielna przesłanka stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, Przegląd podatkowy z 2021, nr 12, str. 27-36), analiza sprzeczności nie może, **co nagminnie przewijają się w dotychczasowych rozstrzygnięciach**, polegać na prostym stwierdzeniu, że sztuczność działania implikuje sprzeczność korzyści z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej czy jej przepisu. Nawet jeżeli podatnik podejmuje pewne działania, kierując się wyłącznie motywacją fiskalną, nie oznacza to, że uzyskana w ten sposób korzyść narusza *ratio legis* ustawy podatkowej. Nadto łączenie sprzeczności ze sztucznością stoi w sprzeczności z orzecnictwem Trybunału Sprawiedliwości, w świetle którego warunek sprzeczności stanowi kluczowy i odrębny od sztuczności element dwuskładnikowego testu nadużycia prawa.

Wspomniany autor stwierdza też, że **ocena sprzeczności nie może mieć też charakteru uznaniowego**. To zaś oznacza, że weryfikacja, czy zachodzi sprzeczność, powinna być oparta na jakiejś metodologii. W niniejszym artykule wskazano, że metodologii takiej w odniesieniu do sprzeczności z celem fiskalnym ustawy podatkowej może dostarczać dotychczasowy dorobek doktryny dotyczący rozumowań prawniczych. Rozumowania te wydają się stanowić instrumentarium pozwalające na **pozbawioną, na tyle, na ile to możliwe, subiektywizmu**, opartą na wypracowanych i dobrze opisanych wzorcach weryfikację, czy zachodzi sprzeczność konkretnej korzyści z celem fiskalnym ustawy. Również w odniesieniu do przepisów ustaw podatkowych realizujących cele inne niż fiskalne doktryna wskazuje na przekonujące sposoby weryfikacji, czy zachodzi sprzeczność. Stwierdzenie, iż istnieje metodologia pozwalająca zbadać, czy zachodzi sprzeczność, pozwala na postawienie końcowej tezy, że warunek sprzeczności należy traktować jako samodzielny i diagnostyczny warunek stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.

Uznaniowy charakter działań podejmowanych przez Szefa KAS wynika także z praktyki.

Jak przytoczył Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 22 sierpnia 2023 r., sygn. akt III FSK 490/23, organ podatkowy wskazuje, że **to podatnik powinien wykazać, iż ewentualne pozostałe cele**

ekonomiczne lub gospodarcze czynności przez niego wskazywanych są więcej niż mało istotne. W treści art. 119d Ordynacji podatkowej organ podatkowy upatruje takiej dyrektywy postępowania, a ściślej: rozłożenia ról procesowych, iż **to podatnik ma przekonać organ podatkowy co do tego, że wskazywany przez niego cel - inny niż podatkowy - jest więcej niż "mało istotny" w rozumieniu art. 119d Ordynacji podatkowej.** Naczelny Sąd Administracyjny jednak nie dopatrył się tutaj reguły rozkładającej ciężar dowodu, a zatem to twierdzenie zawarte w skardze kasacyjnej organu nie znajduje uzasadnienia w treści art. 119d Ordynacji podatkowej. Sformułowany jest on w sposób, który wyraźnie kładzie nacisk na ocenę obiektywną; czynność "uznaje się za podjętą przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, gdy pozostałe cele ekonomiczne lub gospodarcze wskazane przez podatnika należy uznać za mało istotne". Ustawodawca wyraźnie i to dwukrotnie w różnych formach używa tego samego sformułowania: "uznaje się" i "należy uznać", przez co ustawodawca zdaniem NSA wskazuje na konieczność dokonywania oceny zobiektywizowanej, przepis nie wskazuje na przerzucenie ciężaru dowodu na podatnika.

W kwestii niepodatkowych celów czynności NSA wskazuje, że sformułowanie "przede wszystkim", które znajduje się w art. 119a § 1 Ordynacji podatkowej, nie stanowi zwrotu języka potocznego, powszechnego, lecz ma znaczenie normatywne wynikające z art. 119d Ordynacji podatkowej (w stanie prawnym obowiązującym do końca 2018 r.). Organ będzie więc zobowiązany kierować się tą definicją ustawową, zgodnie z którą czynność uznaje się za podjętą przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, "gdy pozostałe cele ekonomiczne lub gospodarcze czynności wskazane przez podatnika należy uznać za mało istotne". **Wagę poszczególnych celów - w tym wskazywanych przez podatnika - organ oceni w kontekście tego przepisu.** Naczelny Sąd Administracyjny pragnie zastrzec na bazie zacytowanego przepisu, że pojawiające się niekiedy wypowiedzi, iż cel alternatywny do podatkowego powinien być co najmniej równoważny do celu podatkowego, aby wykluczyć zastosowanie klauzuli - nie znajdują oparcia w ustawie w brzmieniu, jakie miała ona do końca roku 2018. (...) Tymczasem w świetle art. 119d Ordynacji podatkowej **okolicznością, która eliminuje możliwość zastosowania klauzuli jest istnienie choćby jednego celu ekonomicznego lub gospodarczego, który należy uznać za więcej niż "mało istotny".**

Należy przy tym wskazać, że **nowelizacja, która weszła w życie 1 stycznia 2019 r., znacząco ułatwiła stosowanie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.** Zrezygnowano m.in. z konieczności wykazania, że czynność została podjęta przez podatnika przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, czyli że osiągnięcie tej korzyści było głównym celem tej czynności. Obecnie art. 119a ordynacji mówi o „głównym lub jednym z głównych celów” (K. Jędrzejewska, Klauzule GAAR. Podatnik może czekać na rozstrzygnięcie sprawy nawet kilkanaście miesięcy [WYWIAD] - GazetaPrawna.pl z 16 sierpnia 2021 r.).

Podsumowanie poczynionych wyżej uwag na temat materialnoprawnych przesłanek stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania można odnaleźć w publikacji L. Surmy (Hipoteza klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania a zasada określoności przepisów prawa podatkowego, Przegląd Podatkowy z 2023 r., nr 10, str. 6-11). Autor stwierdza, że konfrontacja hipotezy klauzuli z zasadą określoności przepisów prawa podatkowego daje prawo do uznania jej **za narzędzie niezgodne z tą zasadą.** Oczywiście jest przy tym, że nie da się stworzyć narzędzia przeciwdziałającego unikaniu opodatkowania w taki sposób, aby z jednej strony obejmowało ono swoim zakresem szerokie spektrum sytuacji związanych z tym negatywnym zjawiskiem, z drugiej zaś cechowało się wysokim stopniem określoności oraz nie budziło wątpliwości interpretacyjnych. Niemniej jednak wydaje się, że **uwagi przedstawicieli doktryny oraz rozwiązania przyjęte przez ustawodawców zagranicznych uprawniają do stwierdzenia, że w tym obszarze można byłoby osiągnąć więcej.** Natomiast obecne zrozumienie hipotezy klauzuli, zwłaszcza przez podatnika – przedsiębiorcę niebędącego profesjonalistą w dziedzinie podatków, **przypomina w pewnym stopniu próbę odczytania tekstu hieroglificznego** (gdy treści można się domyślać, ale pewności co do jej właściwego odczytu nie ma).

W kwestiach ściśle proceduralnych i statystycznych wskazano m.in. (M. Szulc, Klauzula przeciw unikaniu opodatkowania przystopowała, ale odżywa - GazetaPrawna.pl z 14 maja 2024 r.), że od 2017 r. do końca marca 2024 r. Szef Krajowej Administracji Skarbowej prowadził 204 postępowania zmierzające do zastosowania klauzuli przeciw unikaniu opodatkowania. Wydał też 156 decyzji wymiarowych, w których ją faktycznie zastosował. Jednocześnie wydał 158 decyzji w tym zakresie jako organ odwoławczy.

3. *Potrzeba zmian w Ordynacji podatkowej lub praktyce Szefa KAS w celu ograniczenia uznaniowego charakteru regulacji i praktyki organu podatkowego*

Zidentyfikowane w piśmiennictwie oraz orzecznictwie sądów administracyjnych wady regulacji prawnej i praktyki skłaniają do niezwłocznego podjęcia działań w celu zmiany przepisów prawa oraz praktyki dotyczącej stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Pomimo że **zarzuty formułowane przeciwko regulacjom klauzulowym są bardzo daleko idące oraz uzasadniają zbudowanie całej instytucji na nowo**, to trudno racjonalnie oczekiwać takiego działania. Wdrożenia odpowiednich przepisów wymaga bowiem 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 (Dz.Urz.UE.L.2016.193.1). W piśmiennictwie wskazuje się zaś (L. Etel, G. Liszewski [w:] R. Dowgier, B. Pahl, P. Pietrasz, M. Popławski, W. Stachurski, K. Teszner, L. Etel, G. Liszewski, Ordynacja podatkowa. Tom I. Zobowiązania podatkowe. Art. 1-119zzk. Komentarz aktualizowany, LEX/el. 2024, art. 119(a)), że konstrukcja klauzuli jest bardzo zbliżona do wymogów wynikających z kierunkowych regulacji tej dyrektywy.

Dlatego należy skupić się na zmianach normatywnych i praktyki, które sprawią, że klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania będzie stosowana w bardziej „cywilizowany”, **pozbawiony tak dużego stopnia uznania** sposób. Właśnie uznanie organu podatkowego (urzędnika) jest największą wadą, która neguje prawo strony do obrony.

W kontekście prawa do obrony kluczowa jest kwestia prawa do skutecznego środka odwoławczego, w tym do jego rozpatrzenia w sposób wolny od wątpliwości co do bezstronności osób rozpatrujących odwołanie.

W tym celu należy doprowadzić do wyodrębnienia organizacyjnego i osobowego komórki zajmującej się rozpatrywaniem odwołań od decyzji Szefa KAS wydawanych w I instancji w miejsce obecnej sytuacji, w której odwołania są rozpatrywane w tym samym Departamencie MF (Departament Kluczowych Podmiotów) albo powierzenia 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

Aktualny stan rzeczy w Ministerstwie Finansów dotyczący organizacji rozpoznawania spraw budzi istotne wątpliwości z perspektywy rzetelności i bezstronności pracowników Ministerstwa Finansów w sprawach klauzulowych. Skoro wszyscy pracownicy zajmujący się tymi sprawami są w jednym departamencie, a decyzje w obu instancjach podpisują zastępcy dyrektora tego departamentu albo zastępca dyrektora i dyrektor, to trudno oczekiwać od nich całkowitej niezależności. Pracują razem, spotykają się na naradach, spotkaniach itp., zatem nie będą sobie wytykać błędów, braków lub innych wadliwości postępowania czy decyzji.

Taka sytuacja budzi poważne wątpliwości z punktu widzenia art. 121 § 1 Ordynacji podatkowej, który nakazuje prowadzić postępowanie podatkowe w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych. Nierzadko mogą zmaterializować się też przesłanki zastosowania art. 130 § 3 Ordynacji podatkowej.

Przepis ten przewiduje, że bezpośredni przełożony pracownika lub funkcjonariusza jest obowiązany na jego żądanie lub na żądanie strony albo z urzędu wyłączyć go od udziału w postępowaniu, jeżeli zostanie uprawdopodobnione istnienie okoliczności niewymienionych w art. 130 § 1 Ordynacji podatkowej, które mogą wywołać wątpliwości co do bezstronności pracownika lub funkcjonariusza. Z doświadczenia wnioskodawcy wynika, że wniosek o wyłączenie nie znajdzie uznania u Szefa KAS.

Co do braku dewolutywności odwołania, to podobna sytuacja miała miejsce w przeszłości odnośnie naczelników urzędów celno-skarbowych, którzy na podstawie art. 221a Ordynacji podatkowej rozpoznawali odwołania od własnych decyzji. To rozwiązanie zostało uchylone z dniem 1 lipca 2023 roku. Jak wskazało Ministerstwo Finansów, przeniesienie odwołania do dyrektora izby administracji skarbowej jest podyktowane przede wszystkim ekonomią postępowania, **jak również zwiększoną skutecznością nadzoru nad prowadzonymi postępowaniami**, a zwłaszcza postępowaniami, które do tej pory były zarówno w drugiej instancji i w urzędzie celno-skarbowym, jak i u dyrektora izby administracji skarbowej (zob. S. Presnarowicz [w:] Ordynacja podatkowa. Tom II. Procedury podatkowe. Art. 120-344. Komentarz aktualizowany, red. L. Etel, LEX/el. 2024, art. 220).

W tym kontekście minimum stanowi przeniesienie spraw odwoławczych do innego departamentu, z innymi pracownikami, dyrektorem i jego zastępcami. Ale nie jest to rozwiązanie optymalne, gdyż nie gwarantuje niezależności i fachowości niezbędnej w tego typu sprawach, opartych w znacznej mierze na uznaniu organu podatkowego, z bardzo ograniczoną kontrolą sądowoadministracyjną, realizowaną jedynie w modelu kasacyjnym (zob. cytowany wyżej wyrok NSA w sprawie o sygn. akt III FSK 490/23). Zwiększenie rzetelności, bezstronności i niezależności działania organu odwoławczego można zaś osiągnąć przez wyposażenie w odpowiednie kompetencje Rady do spraw unikania opodatkowania.

Zgodnie z art. 119m § 1 Ordynacji podatkowej, Rada jest niezależnym organem, ale jej kompetencje zasadniczo ograniczają się do opiniowania. Tymczasem mogłaby być organem odwoławczym, mającym charakter trybunału administracyjnego na wzór samorządowych kolegiów odwoławczych i Krajowej Izby Odwoławczej.

Stosownie bowiem do art. 21 ustawy z dnia 12 października 1994 r. o samorządowych kolegiach odwoławczych (Dz.U. z 2018 r., poz. 570), **przy orzekaniu członkowie składów orzekających kolegium są związani wyłącznie przepisami powszechnie obowiązującego prawa**. Kontrolę orzecznictwa kolegiów sprawuje sąd administracyjny. Zasady działania kolegium określa rozdział 3 cytowanej ustawy, która dość kompleksowo reguluje materię funkcjonowania tych organów quasi sądowych (trybunałów administracyjnych) – jak to określa piśmiennictwo (zob. C. Martysz, I. Niżnik-Dobosz, 7.1.4.2. *Następstwo prawne. Poszerzenie zakresu orzekania samorządowych kolegiów odwoławczych o sprawy cywilne – wykorzystanie niezależności ustrojowej SKO w kierunku organu quasi-sądowego (trybunału administracyjnego)* [w:] *System Prawa Samorządu Terytorialnego. Tom III. Samodzielność samorządu terytorialnego – granice i perspektywy*, red. I. Lipowicz, Warszawa 2023).

Z kolei w myśl art. 475 ust. 2 ustawy z dnia 11 września 2019 r. Prawo zamówień publicznych (Dz.U. z 2024 r., poz. 1320), **członek Krajowej Izby Odwoławczej przy orzekaniu jest niezawisły i związany wyłącznie przepisami obowiązującego prawa**. Kontrola orzecznictwa Izby o charakterze apelacyjnym jest wykonywana przez Sąd Okręgowy w Warszawie – Sąd Zamówień Publicznych (art. 579-580 cytowanej ustawy). Trybunał Sprawiedliwości stwierdził, że Krajowa Izba Odwoławcza, która jest organem ustanowionym na podstawie ustawy Prawo zamówień publicznych, mającym wyłączną właściwość do rozpoznawania w pierwszej instancji sporów wykonawców z instytucjami zamawiającymi, i którego funkcjonowanie regulują art. 172-198 wspomnianej ustawy, jest sądem w rozumieniu art. 267 TFUE, gdy wykonuje swoje kompetencje objęte zakresem wymienionych przepisów, co ma miejsce w ramach postępowania głównego. Fakt, że na podstawie innych przepisów omawiany organ jest również upoważniony do pełnienia funkcji o charakterze konsultacyjnym, jest w tym względzie bez znaczenia

(Wyrok TS z 13.12.2012 r., C-465/11, FORPOSTA S.A. I ABC DIRECT CONTACT SP. Z O.O. v. POCZTA POLSKA S.A., ZOTSiS 2012, nr 12, poz. I-801).

Konkludując, uzasadniona jest zmiana charakteru prawnego Rady do spraw unikania opodatkowania w kierunku wyposażenia jej w kompetencje odwoławcze w postępowaniach klauzulowych oraz przydania jej charakteru trybunału administracyjnego - organu quasi sądowego. Zmiana wymaga nowelizacji Ordynacji podatkowej oraz może się wiązać z koniecznością rewizji składu Rady. Należy jednak podjąć działania w celu zmiany relewantnych przepisów, gdyż przyczyni się do to wzrostu zaufania do organów państwa oraz zwiększenia rzetelności, fachowości i obiektywizmu przy rozstrzyganiu tych wrażliwych spraw.

Z wyrazami szacunku,

Załączniki:

- odpis pełnomocnictwa
- dowód opłaty skarbowej.