

UCHWAŁA NR 1/2019

RADY DO SPRAW PRZECIWDZIAŁANIA UNIKANIU OPODATKOWANIA

z dnia 4 marca 2019 r.

w sprawie przedłożenia uwag dotyczących charakteru prawnego ogólnych wyjaśnień, o których mowa w art. 86k Ordynacji podatkowej

Na podstawie § 1 ust. 2 Regulaminu Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania, stanowiącego załącznik do Uchwały Nr 8 Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania z dnia 19 grudnia 2018 r. uchwała się, co następuje:

§ 1.

Rada przedkłada Ministrowi Finansów następujące uwagi dotyczące charakteru prawnego ogólnych wyjaśnień, o których mowa w art. 86k Ordynacji podatkowej (OWPUO):

I Charakter prawny - Cechy Ogólne

1. Opisana w art. 86k *in fine* instytucja ma charakter informacyjno-prewencyjny, stanowiący odpowiedź organu finansowego na wątpliwości powstające w toku funkcjonowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania lub innych przepisów mających na celu przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania (Przepisy PUO) w przypadku zastosowania schematu podatkowego lub kategorii schematów podatkowych. OWPUO ze względu na swój zasięg, mają zatem cechy obwieszczania *erga omnes* o negatywnych skutkach prawnych, działań z pozoru legalnych, stanowiących uchybienie obowiązkowi podatkowemu.
2. Charakter prawny owych OWPUO zbliża je do wykładni prawa polegającej na wyjaśnianiu celu i sensu przepisów prawa, ustalaniu właściwego ich rozumienia, przypisaniu im odpowiedniego znaczenia, bądź wyznaczenia ich zakresu.
3. W ten sposób OWPUO będą przybierały postać wykładni celowościowej, tłumaczącej zgodność klauzuli przeciwko unikaniu do osiągnięcia celu ustaw podatkowych.
4. OWPUO nie mogą mieć mocy wykładni powszechnie obowiązującej, właściwej wykładni autentycznej lub legalnej.
5. OWPUO nie wiążą w sprawach indywidualnych.

II Charakter prawny - Zasada nieszkodzenia

1. Nie można wykluczyć, że z treści OWPUO, będzie można wywieść (stosując w szczególności wnioskowanie *a contrario*), że określone zachowanie podatnika nie

będzie spełniać przesłankę do uznania tego zachowania (działania, czynności) za nielegalne unikanie opodatkowania.

2. Art. 14a § 1 p. 2) Ordynacji podatkowej przewiduje wydawanie przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych, w celu zapewnienia jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe, tzw. objaśnień podatkowych, tj. ogólnych wyjaśnień przepisów prawa podatkowego dotyczących stosowania przepisów (Objaśnienia).
3. Zasada nieszkodzenia określona w art. 14n § 4 p. 1) w związku art. 14k Ordynacji podatkowej stanowi, że zastosowanie się do Objasnień nie może szkodzić temu, kto się do nich zastosował, jak również w przypadku nieuwzględnienia ich w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej. Zasada ta ulega uszczegółowieniu w art. 14l i art. 14m.
4. Systematyka Ordynacji podatkowej oraz literalna wykładnia jej przepisów prowadzi do wniosku, że OWPUO oraz Objasnienia stanowią odrębne instytucje prawne. Jednakże obydwie regulacje wykazują zbliżone cechy. Przedmiotem zarówno OWPUO, jak i Objasnień są przepisy prawa podatkowego. Choć OWPUO będą miały kazuistyczny charakter, poprzez wskazywanie określonych schematów, w istocie będą też stanowiły podstawę do budowania szerszej wykładni zarówno co do rozumienia art. 119a Ordynacji podatkowej i innych Przepisów PUO jak i odkodowania celów określonych ustaw podatkowych. Zatem OWPUO będą w istocie szczególną formą objaśnienia niektórych przepisów podatkowych będących w szczególności Przepisami PUO. Ponadto w obydwu przypadkach przesłanką dla wydania obydwu rodzajów objaśnień/wyjaśnień są wątpliwości co do treści przepisów. W przypadku Objasnień wątpliwości te związane są z niejednolitym stosowaniem przepisów podatkowych, a przypadku OWPUO wątpliwości te dotyczą zastosowania art. 119a i innych Przepisów PUO, które ze swej istoty są przepisami, które wymagają szczególnych zabiegów interpretacyjnych.
5. Warto też zwrócić uwagę, że na poziomie semantycznym ustawodawca nie tworzy wyraźnego rozgraniczenia pomiędzy obydwoma regulacjami albowiem wyrażenia „objaśnienia” i „wyjaśnienia” używane są w art. 14a Ordynacji podatkowej zamiennie. Przepisy art. 14a § 1 pkt 1 i 2 Ordynacji podatkowej nakładają na ministra właściwego do spraw finansów publicznych obowiązek dążenia do zapewnienia jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe w szczególności przez dokonywanie interpretacji ogólnych, a także wydawania z urzędu również ogólnych wyjaśnień przepisów prawa podatkowego dotyczących stosowania tych przepisów. Jednocześnie przepis art. 14a pkt 2 stanowi, że owe wyjaśnienia ogólne są

w istocie objaśnieniami podatkowymi. Nie ma wątpliwości, że interpretacja podatkowa jest rodzajem urzędniczej wykładni prawa. W konsekwencji jest to zatem narzędzie wyjaśniania sensu przepisów prawa podatkowego, a więc ustalaniu właściwego ich rozumienia, przypisaniu im odpowiedniego znaczenia, bądź wyznaczeniu ich zakresu. W konkurencji z zadaniami owej interpretacji wymienione wyżej wyjaśnienia ogólne zwane też objaśnieniami podatkowymi wprowadzają zamęt terminologiczny. Nie sposób w tej sytuacji zróżnicować zadania obu tych instytucji, a także ich usytuowania aksjologicznego. Na hierarchię ich naprowadza wprowadzenie art. 14i Op, wszakże w pozostałych przepisach art. 14 Op prawodawca porzuca kwestię wiążących skutków objaśnień podatkowych, koncentrując się ogólnie na następstwach wydania interpretacji ogólnej bądź indywidualnej.

6. Wskutek zamieszczenia interpretacji prawa podatkowego w Dziale II Ordynacji podatkowej zajmującym się organami podatkowymi i ich właściwością rodzi się wniosek, że kompetencja ministra właściwego do spraw finansów publicznych zawarta w art. 14a Op stanowi rodzaj właściwości szczególnej tego organu na podobieństwo równie szczególnej właściwości organów podatkowych, o której mowa w Dziale II A Ordynacji podatkowej. Uprawniają do tego reguły wykładni systemowej wewnętrznej. Unormowana w Dziale II omawianego tu aktu prawnego właściwość rzeczowa i miejscowa jest regulacją konstytuującą rzeczowo i miejscowo organy podatkowe i pozostaje – rzecz jasna - poza rozważaniami tej wypowiedzi.
7. Wskazany problem terminologiczny wynikający z faktu posłużenia się prawodawcy wyrażeniem ogólne wyjaśnienia w art. 86k Op i równocześnie wyrażeniem ogólne wyjaśnienia w art. 14a § 1 pkt 2 Op, które zresztą można nazywać też objaśnieniami podatkowymi może zatem rodzić wspomniane wcześniej wątpliwości. Stąd porządkowanie terminologiczne poprzez przyjęcie np., że instytucja unormowana w art. 14a § 1 pkt 2 Op, zawarta w dziale regulującym kwestie (m.in.) właściwości szczególnej organów podatkowych dotyczy objaśnień podatkowych, natomiast unormowanie przewidziane w art. 86k Op dotyczy OWPUO, a więc regulacji zawartych w przepisach o zobowiązaniach podatkowych (Dział III) w ich rozdziale 11a wprowadzającym informację o schematach podatkowych może nie rozwiązać problemu z określeniem skutków prawnych tych instytucji. Kwestie powstałe na tym tle prawdopodobnie będą rozwiązywane w toku postępowania w sprawie przeciwdziałania unikaniu opodatkowania na gruncie opinii Rady PUO, a w ostateczności w drodze orzecznictwa sądowego.

8. Pomędzy OWPUO i Objaśnieniami może zaistnieć dodatkowa szczególna korelacja związana z zastosowaniem art. 14na Ordynacji podatkowej. Zgodnie z tym przepisem zasada nieszkodzenia nie ma zastosowania w przypadku gdy zostanie stwierdzone niedozwolone unikanie opodatkowania. Możliwe jest zatem, że określone Objaśnienia i OWPUO będą występować w swoistej symbiozie, tworząc podstawę do łącznej wykładni określonych przepisów podatkowych.
9. Pomimo istnienia korelacji pomiędzy Objaśnieniami i OWPUO co do ich funkcji i celów nie można zastosować wprost do OWPUO reguł „nieszkodzenia” przyporządkowanych do Objaśnień (zarówno zawartych w art. 14k jak i szczególnych przepisów art. 14l i art. 14m, co wynika z rozróżnienia pomiędzy dwoma regulacjami wynikającymi z systematyki i redakcji przepisów Ordynacji podatkowej. Jednak zważywszy na zbliżone funkcje i cele, należy kierując się zasadą ochrony zaufania obywateli do państwa i prawa, stanowiącą komponent konstytucyjnej zasady demokratycznego państwa prawa przyjąć, że o ile z treści OWPUO będzie można wywieść sposób zachowania, który będzie uznany za legalny w świetle Przepisów UPO zgodnie z wykładnią Ministra właściwego do spraw finansów publicznych - wtedy takie zachowania powinno także być objęte ochroną. Zakres tej ochrony nie może obejmować jednak zwolnienia z zapłaty podatku zgodnie z art. 14m Ordynacji podatkowej, które to zwolnienie może odnosić się wyłącznie do zastosowania się do Objaśnień i po spełnieniu przesłanek wyraźnie określonych w tym przepisie. Natomiast powinien tu być zastosowany analogiczny zakres ochrony do ochrony wynikającej z przepisu art. 14k Ordynacji podatkowej z uwzględnieniem specyfiki i charakteru OWPUO (zdekodowanie właściwej normy prawnej polegałaby na zastosowaniu analogii do art. 14k jako samodzielnego przepisu, bez powiązania z art. 14l i art. 14m).

§ 2.

Uchwałę przedstawia się Ministrowi Finansów jako uwagi w toku konsultacji podatkowych w sprawie objaśnień dotyczących stosowania przepisów wprowadzających obowiązek raportowania schematów podatkowych.

PRZEWODNICZĄCY
Rady do Spraw Przeciwdziałania
Unikaniu Opodatkowania

dr hab. Mariusz Golecki, prof. nadzw. UŁ