

KLAUZULA PRZECIWKO UNIKANIU OPODATKOWANIA (GAAR)

Wykładnia i stosowanie

redakcja naukowa

Dominik J. Gajewski, Piotr Karwat, Aleksander Werner

Stefan Babiaryz, Dagmara Dominik-Ogińska, Gerard Dźwigala, Marek Gizicki, Michał Goj
Mariusz Jurkiewicz, Piotr Karwat, Katarzyna Kimla-Walenda, Mikołaj Kondej
Andrzej Ladziński, Justyna Milewska, Aleksandra Nieprzecka, Artur Nowak, Tomasz Nowak
Elżbieta Olechniewicz, Jakub Pachecka, Sławomir Pilarczyk, Jan Podkowik, Beata Sobocha-Holc
Agnieszka Tałasiewicz, Aleksander Werner, Roman Wiatrowski, Michał Wielec, Marek Zubik

KLAUZULA PRZECIWKO UNIKANIU OPODATKOWANIA (GAAR)

Wykładnia i stosowanie

KLAUZULA PRZECIWKO UNIKANIU OPODATKOWANIA (GAAR)

Wykładnia i stosowanie

redakcja naukowa

Dominik J. Gajewski, Piotr Karwat, Aleksander Werner

Stefan Babiarczyk, Dagmara Dominik-Ogińska, Gerard Dźwigala, Marek Gizicki, Michał Goj
Mariusz Jurkiewicz, Piotr Karwat, Katarzyna Kimla-Walenda, Mikołaj Kondej
Andrzej Ladziński, Justyna Milewska, Aleksandra Nieprzecka, Artur Nowak, Tomasz Nowak
Elżbieta Olechniewicz, Jakub Pachecka, Sławomir Pilarczyk, Jan Podkowik, Beata Sobocha-Holc
Agnieszka Tałasiewicz, Aleksander Werner, Roman Wiatrowski, Michał Wielec, Marek Zubik

Stan prawny na 1 maja 2024 r.

Recenzent

Prof. dr hab. Jan Głuchowski

Wydawca

Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący

Paulina Ambroży

Opracowanie redakcyjne

Agnieszka Witczak

Projekt okładek serii

Wojtek Janikowski, Przemek Dębowski

prawolubni

Ta książka jest wspólnym dziełem twórcy i wydawcy. Prosimy, byś przestrzegał przysługujących im praw. Książkę możesz udostępnić osobom bliskim lub osobiście znanym, ale nie publikuj jej w internecie. Jeśli cytujesz fragmenty, nie zmieniaj ich treści i koniecznie zaznacz, czyje to dzieło. A jeśli musisz skopiować część, rób to jedynie na użytek osobisty.

Szanujemy prawo i własność

Więcej na www.legalnakultura.pl

Polska Izba Książki

© Copyright by Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2024

ISBN 978-83-8358-406-5

Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o.

Dział Praw Autorskich

01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33

tel. +48 728 313 462

e-mail: PL-ksiazki@wolterskluwer.com

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

SPIS TREŚCI

Wykaz skrótów	7
Wstęp	11
<i>Andrzej Ladziński</i>	
Ogólna klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania – cel regulacji a istota unikania opodatkowania	15
<i>Roman Wiatrowski</i>	
Jak wytyczyć standardy krajowej klauzuli przeciwdziałania nadużyciu prawa podatkowego dla zachowania równowagi pomiędzy globalnymi celami fiskalnymi a unijnymi swobodami gospodarczymi?.....	35
<i>Aleksandra Nieprzecka</i>	
Czynności objęte zakresem zastosowania GAAR – czy rzeczywiście niekaralne?	49
<i>Tomasz Nowak</i>	
Pojęcie korzyści podatkowej w polskich przepisach GAAR	67
<i>Piotr Karwat, Mikołaj Kondej, Artur Nowak, Jan Podkowik, Marek Zubik</i>	
Dyskusja o tym, czy klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania spełnia standardy wynikające z Konstytucji RP	77
<i>Stefan Babiarz</i>	
Wykładnia oświadczeń woli stron czynności prawnych i klauzule przeciwko unikaniu opodatkowania. Wybrane problemy porównawcze.....	103
<i>Beata Sobocha-Holc</i>	
Korzyść podatkowa w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej o przeciwdziałaniu unikaniu opodatkowania.....	115

Dagmara Dominik-Ogińska

Nadużycie prawa w VAT jako kontekst dla zrozumienia polskiej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania	133
---	------------

Elżbieta Olechniewicz

Nadużycie prawa w podatku VAT a klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania (GAAR) – różnice i podobieństwa	147
--	------------

Aleksander Werner, Gerard Dźwigała

Stosowanie ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania do korzyści wynikających z umowy międzynarodowej	159
--	------------

Marek Gizicki, Jakub Pachecka

Cele ekonomiczne czynności wskazane przez stronę – zagadnienia praktyczne	171
--	------------

Michał Goj, Agnieszka Tałasiewicz

Pojęcie czynności odpowiedniej. Aspekty materialnoprawne i proceduralne	189
--	------------

Mariusz Jurkiewicz, Justyna Milewska

Skutki materialnoprawne i procesowe wskazania przez stronę czynności odpowiedniej	201
--	------------

Mikołaj Kondej

Dążenie do osiągnięcia korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu jako główny lub jeden z głównych celów czynności stanowiącej unikanie opodatkowania	223
---	------------

Katarzyna Kimla-Walenda

Przesłanki stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania a kryterium głównej korzyści w przepisach MDR	235
--	------------

Sławomir Pilarczyk, Michał Wielec

Czy interpretacje indywidualne kiedykolwiek chroniły? Kilka uwag na tle wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 23.06.2022 r., III SA/Wa 2998/21	253
---	------------

WYKAZ SKRÓTÓW

Akty prawne

- | | | |
|-----------------------|---|---|
| dyrektywa 2006/112/WE | – | dyrektywa 2006/112/WE Rady z 28.11.2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 347, s. 1, ze zm.) |
| dyrektywa ATA | – | dyrektywa Rady (UE) 2016/1164 z 12.07.2016 r. ustanawiająca przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego (Dz.Urz. UE L 193, s. 1, ze zm.) |
| dyrektywa DAC6 | – | dyrektywa Rady (UE) 2018/822 z 25.05.2018 r. zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania w odniesieniu do podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych (Dz.Urz. UE L 139, s. 1) |
| k.c. | – | ustawa z 23.04.1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. z 2023 r. poz. 1610 ze zm.) |
| k.k. | – | ustawa z 6.06.1997 r. – Kodeks karny (Dz.U. z 2024 r. poz. 17 ze zm.) |
| k.k.s. | – | ustawa z 10.09.1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz.U. z 2023 r. poz. 654 ze zm.) |
| Konstytucja RP | – | Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.) |
| konwencja MLI | – | Konwencja wielostronna implementująca środki traktatowego prawa podatkowego mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysku, sporządzona w Paryżu dnia 24.11.2016 r. (Dz.U. z 2018 r. poz. 1369 ze sprost.) |
| k.p.c. | – | ustawa z 17.11.1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (Dz.U. z 2023 r. poz. 1550 ze zm.) |
| KPP | – | Karta praw podstawowych Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana: Dz.Urz. UE C 202 z 2016 r., s. 391, ze zm.) |
| o.p. | – | ustawa z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm.) |

szósta dyrektywa	– szósta dyrektywa Rady 77/388/EWG z 17.05.1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.Urz. WE L 145, s. 1, ze zm.)
TFUE	– Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana: Dz.Urz. UE C 202 z 2016 r., s. 47, ze sprost.)
TUE	– Traktat o Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana: Dz.Urz. UE C 202 z 2016 r., s. 13)
u.p.d.o.f.	– ustawa z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2024 r. poz. 226 ze zm.)
u.p.d.o.p.	– ustawa z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2023 r. poz. 2805 ze zm.)
u.p.t.u.	– ustawa z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2023 r. poz. 1570 ze zm.)

Czasopisma

Dz.U.	– Dziennik Ustaw
Dz.Urz. UE/WE	– Dziennik Urzędowy Unii Europejskiej/Wspólnot Europejskich
ONSA	– Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego
ONSAiWSA	– Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego i Wojewódzkich Sądów Administracyjnych
OSNC	– Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Cywilna
OSNKW	– Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Karna i Wojskowa
OSNP	– Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Pracy, Ubezpieczeń Społecznych i Spraw Publicznych
OSP	– Orzecznictwo Sądów Polskich
OTK-A	– Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego, Seria A
POP	– Przegląd Orzecznictwa Podatkowego
PP	– Przegląd Podatkowy
RPEiS	– Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny
ZNSA	– Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego

Inne

CBOSA	– Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych
GAAR	– klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania (ang. general anti-avoidance rule)
KAS	– Krajowa Administracja Skarbowa
MDR	– Mandatory Disclosure Rules
NSA	– Naczelny Sąd Administracyjny
Rada PUO	– Rada do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania
SN	– Sąd Najwyższy
TK	– Trybunał Konstytucyjny

TS	– Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej/Europejski Trybunał Sprawiedliwości
UPO	– umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania
WSA	– wojewódzki sąd administracyjny

WSTĘP

Wprowadzenie GAAR do polskiego porządku prawnego w obecnym kształcie stanowi wynik transpozycji przepisów dyrektywy ATA z „krajowym” akcentem polegającym na rozciągnięciu stosowania klauzuli na cały niemal system podatkowy, mimo że dyrektywa ATA wymagała zastosowania jej jedynie wobec CIT. Jednak zanim to nastąpiło zarówno polskie prawo, jak również doktryna orzecznicza przeszły dość długą drogę, która pokazuje specyfikę polskich rozwiązań związaną z uwarunkowaniami konstytucyjnymi. Historycznie, w ubiegłym wieku, w orzecznictwie zarysowały się dwie koncepcje. Jedna z nich akceptowała zasadność i dopuszczalność odwoływania się przez organy podatkowe do cywilistycznej regulacji obejścia prawa (art. 58 k.c.) wykorzystywanej do oceny stanów faktycznych określanych dziś mianem unikania opodatkowania. W drugiej koncepcji kwestionowano możliwość stosowania art. 58 k.c. w takich sytuacjach. Podkreślano, że nie można uznać za nieważną czynności prawnej, gdy na podstawie obowiązujących przepisów podatnik działa w celu osiągnięcia korzystnego dla siebie skutku podatkowego. Jednocześnie podkreślano, że brak w prawie podatkowym normy odpowiadającej art. 58 k.c. oznacza, że nie można zastosować instytucji przewidzianej w prawie cywilnym i w konsekwencji nie można mówić o obejściu prawa w kontekście prawa podatkowego.

Skutkiem powyższych różnic w koncepcjach orzeczniczych była ingerencja ustawodawcy i wprowadzenie ogólnej klauzuli przeciw unikaniu opodatkowania (art 24b § 1 Ordynacji podatkowej). Na jej podstawie organy podatkowe i organy kontroli skarbowej, rozstrzygając sprawy podatkowe, miały pomijać skutki podatkowe czynności prawnych, jeżeli udowodnią, że z dokonania tych czynności nie można było oczekiwać innych istotnych korzyści niż wynikające z obniżenia wysokości zobowiązania podatkowego, zwiększenia straty, podwyższenia nadpłaty lub zwrotu podatku. Przepis ten nie stanowił odpowiednika cywilistycznej instytucji obejścia prawa. W założeniu miał pełnić funkcję właściwą normom GAAR obowiązującym w porządkach prawnych innych państw. Rozwiązanie to zostało jednak zakwestionowane przez Trybunał Konstytucyjny w sprawie o sygn. K 4/03 jako sprzeczne z art. 2 (zasada praworządności) w związku z art. 217 (obowiązek określenia istotnych elementów konstrukcyjnych podatku w ustawie) Konstytucji RP¹. Trybunał Konstytucyjny w uzasadnieniu nie zanegował możliwości wprowadzenia do

¹ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 11.05.2004 r., K 4/03, Dz.U. Nr 122, poz. 1288.

porządku prawnego ogólnej normy w sprawie obejścia prawa podatkowego, ale uznał, że art. 24b § 1 o.p. posługiwał się zwrotami niedookreślonymi zawierającymi elementy subiektywne, mogące powodować nieprzewidywalność rozstrzygnięć podejmowanych na podstawie tego przepisu przez organy podatkowe. Przepis ten, zdaniem Trybunału, nie gwarantował jednolitości linii orzeczniczej (decyzji stosowania prawa), przez co mógł prowadzić do niedozwolonego w polskim porządku konstytucyjnym tworzenia prawa przez organy podatkowe. Ponadto Trybunał wskazał, że przepis nie zawierał dyspozycji co do treści rozstrzygnięcia organu podatkowego, pozostawiając mu w tym zakresie swobodę, co oznacza, że podatnik nie miał wiedzy, jakie konsekwencje podatkowe związane są z dokonaniem czynności mającej na celu obejście prawa podatkowego oraz czy wskazane rozstrzygnięcie będzie miało charakter deklaratoryjny, czy konstytutywny. Powyższe oznaczało także, że została naruszona zasada określoności podstawowych elementów konstrukcyjnych podatków i innych danin publicznoprawnych wynikająca z art. 217 Konstytucji RP. Wymóg ustawowego określenia podstawowych elementów konstrukcyjnych podatków i innych danin publicznoprawnych konkretyzuje w tej sferze życia gospodarczego zasadę określoności przepisów prawa, stanowiącą element składowy zasady zaufania do państwa i stanowionego prawa. Konsekwencją tego wyroku było wprowadzenie art. 199a § 1 o.p. Stosownie do treści tego przepisu organ podatkowy, dokonując ustalenia treści czynności prawnej, uwzględnia zgodny zamiar stron i cel czynności, a nie tylko dosłowne brzmienie oświadczeń woli złożonych przez strony czynności. Przedmiotowe zasady wykładni oświadczeń woli nawiązują do analogicznych przepisów Kodeksu cywilnego. W ramach ustalania treści czynności prawnej nie można się ograniczać do brzmienia samej umowy, jej struktury, ale znaczenia nabierają także okoliczności dokonania czynności prawnej, zwyczaje oraz zgodny zamiar stron i cel samej umowy (zob. art. 65 k.c.). Przepis art. 199a § 1 Ordynacji podatkowej obowiązuje do dziś i daje organom podatkowym prawo badania rzeczywistych skutków czynności cywilnoprawnych na gruncie prawa podatkowego. Nie przesądza on jednak o prawie organu do ustalenia, że określona czynność została podjęta w celu obejścia przepisów prawa.

Od czasu wydania przez Trybunał Konstytucyjny wyroku w sprawie K 4/03 upłynęły już dwie dekady. W tym czasie OECD oraz Unia Europejska wypracowały rozwiązania w zakresie tzw. klauzuli przeciw unikaniu opodatkowania (GAAR). W rezultacie powyższego w połowie 2016 r. do polskiego porządku prawnego wprowadzono ogólną klauzulę przeciw unikaniu opodatkowania.

Polska ogólna klauzula przeciw unikaniu opodatkowania stanowi, jak wspomnieliśmy, transpozycję dyrektywy 2016/1164, a jednocześnie próbuje wyjść naprzeciw wymogom, które wynikają z Konstytucji RP i orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego. Polskie przepisy są rozbudowane i zawierają szereg norm proceduralnych, które nie występują powszechnie w systemach prawnych innych państw. Szczegółowo definiuje się w nich podstawowe pojęcia związane z unikaniem opodatkowania, w tym czynności odpo-

wiedniej, sztuczności i korzyści ekonomicznej. Dodatkowo polska regulacja reguluje procedurę stosowania klauzuli, w której zasadnicze kompetencje przysługują Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej oraz Radzie do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania. Na potrzeby przepisów klauzulowych polski model dodatkowo przewiduje możliwość uzyskania opinii zabezpieczających oraz wydania decyzji określającej warunki cofnięcia skutków unikania opodatkowania. W końcu polska Ordynacja podatkowa przewiduje sankcje w sytuacji wystąpienia unikania opodatkowania (tzw. dodatkowe zobowiązanie podatkowe).

Za nami już kilka lat funkcjonowania ogólnej klauzuli. To dobry czas na sformułowanie ocen i refleksji. Przedstawiciele nauki, sądownictwa, administracji skarbowej oraz doradztwa mieli okazję zaprezentować je podczas zorganizowanej w kwietniu zeszłego roku przez Szkołę Główną Handlową w Warszawie konferencji pt. „Doświadczenia w wykładni i stosowaniu klauzuli przeciw unikaniu opodatkowania (GAAR) na tle uwarunkowań ustrojowych i międzynarodowych”.

W konferencji uczestniczyli z jednej strony praktycy, z drugiej zaś teoretycy prawa podatkowego. Niniejsza książka *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania (GAAR). Wykładnia i stosowanie* stanowi podsumowanie wypowiedzi uczestników paneli konferencyjnych i innych uczestników konferencji zainteresowanych zarówno teoretycznymi, jak i praktycznymi aspektami ogólnej klauzuli przeciw unikaniu opodatkowania.

Tematem przewodnim niniejszej książki, podobnie jak konferencji, jest wykładnia i stosowanie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Zagadnienia dotyczące GAAR zostały podzielone na cztery bloki tematyczne: kwestie ustrojowe (panel pierwszy – „GAAR a Konstytucja”), kontekst prawa międzynarodowego oraz unijnego (panel drugi – „Czy GAAR spełnia standardy międzynarodowe?”), praktyczne funkcjonowanie GAAR (panel trzeci – „Wykładnia i stosowanie GAAR w praktyce Szefa KAS i sądów administracyjnych”) i wreszcie *tax compliance*, zagadnienie szczególnie interesujące z perspektywy dużego podatnika, który stara się wkomponować klauzulę w procedury funkcjonujące w przedsiębiorstwie i przez to ograniczyć swoje ryzyko podatkowe (panel czwarty – „*Tax compliance* a GAAR”).

Naturalną osią rozważań konstytucyjnych były wskazówki wynikające z orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, w szczególności ze wspomnianego wyroku w sprawie K 4/03. Dokonano także oceny, czy w obliczu licznych inicjatyw międzynarodowych, w tym unijnych, Polska przyjęła rozwiązania optymalne z punktu widzenia państwa i podatnika również w kontekście prawnomiędzynarodowym. W części dotyczącej praktyki Autorzy rozważają problemy interpretacyjne wyłaniające się w trakcie stosowania GAAR w postępowaniach podatkowych oraz w toku kontroli sądowej decyzji kończących te postępowania. W części *compliance* z kolei Autorzy dzielą się wiedzą

szczególnie cenną w toku bieżącej działalności podatników korporacyjnych, której zastosowanie w praktyce powinno minimalizować ryzyko stosowania GAAR.

Piotr Karwat
Aleksander Werner

Andrzej Ladziński

OGÓLNA KLAUZULA PRZECIWKO UNIKANIU OPODATKOWANIA – CEL REGULACJI A ISTOTA UNIKANIA OPODATKOWANIA

Wprowadzenie

Od wejścia w życie art. 119a o.p., który określając istotne postanowienia dotyczące stosowania ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, definiuje unikanie opodatkowania, minęło niemal osiem lat. W tym czasie Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie rozpoznał 80 spraw w przedmiocie decyzji Szefa KAS o zastosowaniu ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania¹. W 36 przypadkach WSA uwzględnił, a w 44 oddalił skargę podatnika². Zdecydowana większość wyroków WSA w Warszawie pozostaje nieprawomocna³. Podatnicy skarżą wyroki uwzględniające ich skargi, ponieważ w kluczowych zagadnieniach dotyczących podstaw stosowania ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania WSA w Warszawie prezentuje stanowisko niekorzystne dla podatników, to jest powielające pogląd Szefa KAS co do sposobu rozumienia poszczególnych przesłanek stosowania ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. W sprawach, które zostały jednoznacznie rozstrzygnięte na korzyść podatników, WSA oparł się jedynie na tym, że w ustalonym stanie faktycznym sprawy podatnicy nie działali w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, a więc odmiennie niż Szef KAS ocenił stan faktyczny sprawy⁴.

¹ Stan na dzień 15.02.2024 r.

² Dane własne autora zebrane na podstawie e-Terminarza WSA w Warszawie (informacja o posiedzeniach i wynikach rozpraw), dostępnego na stronie: warszawa.wsa.gov.pl

³ Według stanu na 15.02.2024 r. Naczelny Sąd Administracyjny rozstrzygnął 18 spraw, nierozstrzygniętych pozostaje 61 spraw, od jednego wyroku WSA nie została wniesiona skarga kasacyjna. Powyższe ustalono na podstawie e-wokandy NSA oraz Centralnej Bazy Orzeczeń Sądów Administracyjnych (<https://orzeczenia.nsa.gov.pl>).

⁴ III SA/Wa 2306/21, III SA/Wa 2307/21, III SA/Wa 2308/21, III SA/Wa 2309/21.

Dotychczas wydane wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego, poza jednym przypadkiem, nie rozstrzygają wiążąco tych zagadnień, które mają zasadnicze znaczenie z punktu widzenia rozumienia przesłanek stosowania ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania⁵. W związku z powyższym uzasadnione jest twierdzenie, że mimo niemal ośmiu lat obowiązywania ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania otwarta pozostaje kwestia, czym w istocie jest unikanie opodatkowania. Sposób rozumienia istoty unikania opodatkowania, który zostanie w przyszłości wypracowany w orzecznictwie sądowoadministracyjnym, zdeterminuje z kolei funkcję ogólnej klauzuli w systemie podatkowym oraz określi granice, w jakich podatnicy mogą realizować prawo wyboru drogi najmniej opodatkowanej. Dlatego jak najbardziej zasadne jest podjęcie próby wyjaśnienia istoty unikania opodatkowania z punktu widzenia celu regulacji, który stał za wprowadzeniem do polskiego systemu podatkowego ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.

Uzasadnienie projektu ustawy wprowadzającej ogólną klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania jest bardzo obszernym materiałem, który wyczerpująco wyjaśnia motywy, jakie stały za decyzją o uchwaleniu ogólnych przepisów o przeciwdziałaniu unikaniu opodatkowania. Z tego też względu bardzo interesujące wydaje się zestawienie zdekodowanych intencji ustawodawcy co do istoty unikania opodatkowania oraz celu ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania z dotychczasową praktyką jej stosowania.

Ponieważ zdecydowana większość spraw, w których zastosowano art. 119a § 1 o.p., obejmuje lata podatkowe przed nowelizacją przywołanego art. 119a o.p. i innych przepisów dotyczących ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, podstawą dalszych rozważań będzie stan prawny, jaki obowiązywał do 31.12.2018 r.⁶

⁵ Tylko w jednym na 17 wydanych wyroków NSA rozstrzygnął (oddalając skargę kasacyjną podatnika), że zaistniały przesłanki zastosowania ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania (II FSK 1242/23). W 7 sprawach stwierdził, że niedopuszczalne jest stosowanie ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania w stosunku do podatków dochodowych należnych za 2016 r. (z uwagi na wejście w życie ogólnej klauzuli w trakcie roku podatkowego). W pozostałych 9 przypadkach NSA stwierdził, podobnie jak WSA, że rozstrzygnięcie tych spraw wymaga poczynienia dodatkowych ustaleń co do motywów, jakimi kierował się podatnik, dokonując czynności kwalifikowanych przez Szeffa KAS jako unikanie opodatkowania (uznając, że zebrany w sprawie materiał dowodowy nie potwierdza stanowiska Szeffa KAS, że podatnik działał przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej). Należy ponadto uwzględnić to, że tych 9 spraw dotyczyło jednego podatnika, a ich stan faktyczny w zakresie kluczowych z punktu widzenia oceny prawnej okoliczności był identyczny (wydane wyroki dotyczą więc jednostkowego przypadku).

⁶ Według danych publikowanych przez Ministerstwo Finansów na dzień 31.12.2023 r. ogólna klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania znalazła zastosowanie tylko w dwóch sprawach, które dotyczyły okresów późniejszych niż 2018 r. Żadna z tych spraw nie była jeszcze przedmiotem kontroli sądowoadministracyjnej.

Cel wprowadzenia ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania a kontekst konstytucyjnych granic optymalizacji podatkowej

Jako zasadniczy cel wprowadzenia ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania do polskiego systemu podatkowego została wskazana ochrona, po pierwsze, konstytucyjnych zasad sprawiedliwości podatkowej i powszechności opodatkowania, a po drugie, równowagi budżetowej i stabilności finansów publicznych⁷. Ogólna klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania stanowiła odpowiedź na rozpowszechnione zjawisko optymalizowania zobowiązań podatkowych, co powodowało, że niektórzy podatnicy, zmniejszając w sposób zgodny z prawem ciężar podatkowy, uszczuplali wpływy budżetowe, ale przede wszystkim stawiali się w uprzywilejowanej sytuacji względem innych podatników znajdujących się w istotnie podobnej sytuacji ekonomicznej. Minister Finansów jako projektodawca zakładał, że sam fakt obowiązywania ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania będzie zniechęcał podatników do podejmowania działań zmierzających do zmniejszenia ciężaru podatkowego⁸.

Ogólna klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania jest więc instrumentem służącym przeciwdziałaniu skutkom czynności nakierowanych na zmniejszenie ciężaru podatkowego (definiowanych jako unikanie opodatkowania). Przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania na podstawie ogólnej klauzuli polega na zakwestionowaniu skutku podatkowego dokonanej przez podatnika czynności, jeśli zaistnieją przewidziane w tym przepisie przesłanki, oraz na określeniu skutku podatkowego właściwego dla czynności odpowiedniej z punktu widzenia zrealizowanego przez podatnika celu ekonomicznego/gospodarczego (czyli dla czynności, której dokonania należałoby oczekiwać, gdyby podatnik nie kierował się chęcią uzyskania korzystnego skutku podatkowego, a więc korzyści podatkowej w rozumieniu art. 119a o.p.). Zastosowanie ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania może polegać również jedynie na pominięciu skutku podatkowego czynności, jeżeli skutek ekonomiczny/gospodarczy tej czynności jest pomijalny w stopniu podważającym inny niż podatkowy sens dokonania tej czynności. W takiej sytuacji niecelowe jest bowiem ustalanie czynności odpowiedniej i określanie skutku podatkowego właściwego dla tej czynności.

Niezależnie od tego, w jaki sposób zastosujemy ogólną klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania, zawsze zakwestionowany zostanie przewidziany ustawą podatkową skutek prawny działania podatnika. Ogólna klauzula przeciwko unikaniu opodatkowa-

⁷ Uzasadnienie projektu ustawy o zmianie ustawy Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw z 22.03.2016 r., druk sejmowy nr 367, VIII kadencja Sejmu RP, s. 5, <https://www.sejm.gov.pl/sejm8.nsf/PrzebiegProc.xsp?id=E0CDF9EC600C0D3DC1257F86003373F8> (dostęp: 15.02.2024 r.).

⁸ Uzasadnienie projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw z 22.03.2016 r., s. 19.

nia wyłącza więc stosowanie obowiązującej normy prawnej i pozwala określić skutek prawny według przepisu prawa, który zgodnie z jego treścią nie znajduje zastosowania w danej sytuacji faktycznej. Niewątpliwie stosowanie ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania prowadzi do kolizji z wynikającą z art. 84 i 217 Konstytucji RP zasadą ustawowej określoności podstawowych elementów stosunku prawa podatkowego, takich jak: podmiot, przedmiot opodatkowania oraz stawka podatkowa. W związku z powyższym powstaje pytanie, jak możliwe jest pogodzenie tego, że podmiot i przedmiot opodatkowania ma być określony ustawą, z tym, że ogólna klauzula pozwala w danym stanie faktycznym określić jego skutek podatkowy według przepisu prawa, którego nie stosuje się do tego stanu faktycznego⁹.

Nie rozstrzygając podniesionej wątpliwości, możemy założyć, że wskazana wyżej kolizja z konstytucyjną zasadą ustawowej określoności podstawowych elementów stosunku prawa podatkowego nie powoduje, że przepisy określające zasady stosowania ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania należy *a priori* uznać za niekonstytucyjne¹⁰. Nadal otwarta pozostaje jednak kwestia zdefiniowania przesłanek stosowania ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania w zgodzie z postulatami wyrażonymi przez Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 11.05.2004 r. Ogólna klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania, która jest regulacją ustawową pozwalającą na dokonanie wymiaru podatku w wysokości wyższej od wynikającej z ustawy podatkowej, nie będzie naruszać zasady ustawowej regulacji stosunku podatkowego, o ile jej treść będzie jednoznacznie (ściśle) określać przesłanki oraz sposób jej stosowania. Jednoznaczność (ściśłość) zasad stosowania ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania (zarówno w zakresie określenia przesłanek jej stosowania, jak i w zakresie określenia skutku podatkowego tzw. czynności odpowiedniej) oznacza przewidywalność jej stosowania w każdym aspekcie istotnym z punktu widzenia zasadności i sposobu zakwestionowania skutku podatkowego dokonanej przez podatnika czynności. Przewidywalność stosowania ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania oznacza z kolei wyłączenie jakiegokolwiek marginesu swobody w ocenie prawnej dokonanych przez podatnika czynności. Ogólna klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania winna być traktowana jako swego rodzaju algorytm kwestionowania określonych ustawą skutków podatkowych. Algorytm oparty na zdefiniowanych przesłankach stosowania ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania oraz określający kolejność rozpatrywania tych przesłanek.

Spełnienie postulatu jednoznaczności (ściśłości), a w konsekwencji przewidywalności stosowania ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania wymaga wypracowania

⁹ Jest to pytanie o istotę ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Próbę odpowiedzi na to pytanie przedstawiłem w artykule *Zmiany w ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania – powrót do przeszłości*, PP 2019/1.

¹⁰ Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 11.05.2004 r. (K 4/03, OTK-A 2004/5, poz. 41) stwierdził, że wprowadzenie do systemu podatkowego ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania będzie zgodne z Konstytucją RP, o ile konstrukcja takiej klauzuli będzie zapewniać przewidywalność dokonywanych na jej podstawie rozstrzygnięć.

takiej interpretacji art. 119a o.p. i n., która pozwoli jednoznacznie zrozumieć sens tej instytucji. Droga do tego prowadzi przez zrozumienie sensu każdej z przesłanek stosowania ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Tylko wówczas ustalone w wyniku takiej interpretacji rozumienie art. 119a o.p. i n. zapewni przewidywalność stosowania ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, w tym spójność rozstrzygania wątpliwości, jakie mogą pojawić się na tle różnych stanów faktycznych.

Istota unikania opodatkowania w kontekście celu regulacji i konstytucyjnych granic optymalizacji podatkowej

Przewidywalność stosowania ogólnej klauzuli przeciwko unikania opodatkowania wymaga zdefiniowania, czym jest unikanie opodatkowania, a więc wyjaśnienia, dlaczego w określonej sytuacji uznajemy za uzasadnione odstępianie od zastosowania obowiązującej normy prawnej. Czy unikaniem opodatkowania jest sam fakt działania w celu osiągnięcia korzyści podatkowej? Minister Finansów, projektując ogólną klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania, stwierdził, że jej wprowadzenie oznaczało konieczność wyznaczenia granic dopuszczalnej optymalizacji podatkowej¹¹. Minister Finansów uznaje więc, że podatnicy mają prawo działać w kierunku zmniejszenia ciężaru podatkowego, wybierając najmniej opodatkowaną drogę realizacji zamierzonych celów gospodarczych¹². Konsekwentnie należy przyjąć, że nie każde działanie (ściśle rzecz biorąc – jego skutek podatkowy) intencjonalnie zmierzające do zmniejszenia ciężaru podatkowego może być kwestionowane na podstawie ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. W czym więc zawiera się istota unikania opodatkowania i co tym samym wyznacza granice dozwolonej optymalizacji podatkowej?

Zrozumienie istoty unikania opodatkowania wymaga przede wszystkim właściwego odczytania treści art. 119a o.p., w szczególności jego § 1¹³. Wskazane w tym przepisie przesłanki stosowania ogólnej klauzuli, jak sprzeczność korzyści podatkowej z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej, działanie w celu osiągnięcia korzyści podatkowej czy wreszcie sztuczność sposobu działania, definiują bowiem „unikanie

¹¹ Uzasadnienie projektu ustawy o zmianie ustawy Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw z 22.03.2016 r., s. 5.

¹² Prawo wyboru drogi najmniej opodatkowanej należy rozumieć jako obowiązek respektowania przez organy podatkowe skutków podatkowych wynikających z realizacji ważnych i skutecznych na gruncie prawa cywilnego czynności także wówczas, gdy zostały one dokonane przez podatnika z intencją osiągnięcia korzystnego skutku podatkowego. Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 11.05.2004 r. (K 4/03) wprost bowiem stwierdził, że „brak jest w systemie prawa podatkowego normy prawnej, która zakazywałaby niższego opodatkowania (oczywiście, jeżeli podatnik dochodzi do takiego celu przy zastosowaniu legalnych środków działania)”. Nie jest więc tak, że podatnicy mają obowiązek wyboru takich czynności, które prowadzą do wyższego opodatkowania.

¹³ W uzasadnieniu projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw zagadnienie istoty unikania opodatkowania ujęte zostało w odrębnym punkcie (pkt 6).

opodatkowania”¹⁴. Istota unikania opodatkowania zawiera się w odpowiedzi na pytanie o sens poszczególnych przesłanek stosowania ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania oraz ich wzajemne powiązania. W uzasadnieniu projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw czytamy między innymi, że „ustawodawca nadając treść podatkowemu stanowi faktycznemu dąży do opodatkowania rzeczywistej istoty zdarzeń gospodarczych, a nie konstrukcji prawnych, w których zdarzenia te znajdują swój wyraz” oraz że „unikanie opodatkowania jawi się jako wykorzystanie przez podatnika rozdziewku pomiędzy ekonomicznym lub gospodarczym celem (sensem) normy prawnej, a jej językowym brzmieniem”¹⁵. Z powyższego wynika, że ustawodawca rozumie unikanie opodatkowania przede wszystkim jako nadużycie¹⁶ niezgodności pomiędzy ekonomicznym lub gospodarczym celem normy prawnej a jej treścią ustaloną na podstawie językowych reguł wykładni.

Niezgodność pomiędzy ekonomicznym lub gospodarczym celem normy prawnej a jej treścią ustaloną na gruncie językowych reguł wykładni stanowi istotę niezdefiniowanej w przepisach przesłanki sprzeczności korzyści podatkowej z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej¹⁷. Jest to przesłanka, która, wbrew przyjętej praktyce stosowania art. 119a § 1 o.p., ma pierwszorzędne znaczenie z punktu widzenia ustalenia, czy doszło do unikania opodatkowania¹⁸. Jeśli bowiem ustalona w drodze wykładni

¹⁴ Kluczowym z punktu widzenia definicji unikania opodatkowania pojęciem jest „korzyść podatkowa”. Jego omówienie wymagałoby odrębnego artykułu. Zagadnienie definicji „korzyści podatkowej” omówiłem w „Przeglądzie Podatkowym” 2022/2 w artykule *Korzyść podatkowa w rozumieniu przepisów o GAAR – analiza problemu na przykładzie opinii Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania*. W niniejszym opracowaniu najważniejszy problem związany z definicją „korzyści podatkowej” dotyczy tego, że korzyść podatkowa jest zawsze skutkiem zastosowania przepisu ustawy podatkowej, co zresztą wynika z istoty przesłanki sprzeczności korzyści podatkowej z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej, o czym będzie mowa dalej.

¹⁵ Uzasadnienie projektu ustawy o zmianie ustawy Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw z 22.03.2016 r., s. 23.

¹⁶ Unikanie opodatkowania na gruncie przepisów działu IIIA o.p. jest nadużyciem, a nie obejściem przepisów prawa podatkowego. Wynika to przede wszystkim z art. 217 Konstytucji RP. Przepis ten wymaga ustawowego uregulowania przedmiotu opodatkowania, co oznacza, że obowiązek i zobowiązanie podatkowe są związane tylko z zaistnieniem przedmiotu opodatkowania. Jeśli przedmiot opodatkowania nie zaistnieje, to nie powstaje ani obowiązek, ani zobowiązanie podatkowe. Zatem z czynności, których dokonanie nie wiąże się z faktycznym zaistnieniem przedmiotu opodatkowania, nie można wywodzić ani obowiązku, ani zobowiązania podatkowego. Konstytucyjnie nie można zatem „obejść” przedmiotu opodatkowania; nie ma zatem konstytucyjnych podstaw, aby przeciwdziałać „obejściu” przepisów prawa podatkowego. Ponadto o tym, że unikanie opodatkowania jest nadużyciem przepisów prawa podatkowego, a nie ich obejściem, świadczy przesłanka sprzeczności z przedmiotem lub celem przepisu ustawy podatkowej. Sprzeczność tego rodzaju może odnosić się tylko do przepisu zastosowanego, co w przypadku unikania opodatkowania oznacza jego nadużycie. W przypadku przepisu niezastosowanego można by mówić co najwyżej o „obejściu”, co jednak – jak wcześniej wskazano – jest niedopuszczalne na gruncie art. 217 Konstytucji RP.

¹⁷ W pierwotnym brzmieniu art. 119a o.p., które obowiązywało do 31.12.2018 r., przesłanka sprzeczności korzyści podatkowej dotyczyła przedmiotu i celu przepisu ustawy podatkowej. Obecnie jest to sprzeczność z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu.

¹⁸ W praktyce stosowania art. 119a § 1 o.p. przesłanka sprzeczności korzyści podatkowej z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej jest rozpatrywana jako ostatnia (czego przykładem są opinie Rady do

językowej treść normy prawnej oddaje w pełni intencję ustawodawcy co do zamierzonego sensu ekonomicznego lub gospodarczego tej normy, nie istnieje przestrzeń do jej nadużycia, a tym samym jej zastosowanie zawsze będzie stanowić dozwoloną optymalizację podatkową. Konsekwentnie, skoro nie ma przestrzeni do nadużycia określonej normy podatkowej, nie może być mowy o tym, aby pominąć skutek prawny jej zastosowania, nawet wówczas, gdy podatnik działał z wyraźną intencją osiągnięcia tego skutku. Tym bardziej nie może być mowy w takim przypadku o nieadekwatności, czyli sztuczności sposobu działania, ponieważ racjonalnie działający ustawodawca, stanowiąc normy prawa podatkowego, uwzględnia fakt, że doniosłe ekonomicznie lub gospodarczo zdarzenia zawsze realizowane są poprzez czynności cywilnoprawne, a więc uwzględnia również to, że zdarzenia te mogą zaistnieć w wyniku czynności, których cywilnoprawna kwalifikacja może być różna¹⁹. Jeśli więc nie zachodzi rzeczony „rozdzźwięk pomiędzy ekonomicznym lub gospodarczym celem (sensem) normy prawnej a jej językowym brzmieniem”, oznacza to, że ustawodawca we właściwy sposób, to jest, odpowiadający jej sensowi gospodarczemu lub ekonomicznemu, zakodował w przepisie normę prawną, co oznacza z kolei, że działania, które prowadzą do jej zastosowania, z istoty rzeczy nie będą sztuczne.

Dlatego o unikaniu opodatkowania możemy mówić tylko wówczas, gdy doszło do zastosowania przepisu ustawy podatkowej w sytuacji, której ustawodawca nie zakładał (sprzeczność z zakładanym przez ustawodawcę przedmiotem normy prawnej), co prowadzi do skutku podatkowego, którego ustawodawca nie oczekiwał (sprzeczność z zakładanym celem normy prawnej). Samo zastosowanie przepisu ustawy w okolicznościach nieprzewidzianych przez ustawodawcę powodujące nieoczekiwany skutek nie jest równoznaczne z unikaniem opodatkowania. Zastosowanie to musi mieć charakter nadużycia, co oznacza, że podatnik musi działać z intencją osiągnięcia nieprzewidzianego przez ustawodawcę dla danej sytuacji skutku podatkowego, i sytuacja ta musi być następstwem sztucznego sposobu działania, a więc nieadekwatnego z punktu widzenia zrealizowanego celu gospodarczego (określony sposób działania wprowadzie pozwalał zrealizować określony cel gospodarczy, ale jego wybór był zasadny tylko dlatego, że pozwalał jednocześnie osiągnąć zamierzony skutek podatkowy).

Działanie z intencją osiągnięcia korzyści podatkowej oznacza, że skutek podatkowy miał decydujące znaczenie dla podjęcia danego działania²⁰. W takim przypadku cel gospodar-

Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania), przy czym bardzo często przyjmuje się, że jest ona następstwem spełnienia dwóch pozostałych przesłanek, to jest przesłanki działania w celu osiągnięcia korzyści podatkowej oraz sztucznego sposobu działania.

¹⁹ Dlatego Minister Finansów uznał, że wprowadzenie ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania wzmocni autonomię prawa podatkowego względem prawa cywilnego – zob. Uzasadnienie projektu ustawy o zmianie ustawy Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw z 22.03.2016 r., druk sejmowy nr 367, s. 5.

²⁰ Skutek podatkowy jest zawsze następstwem realizacji sytuacji doniosłej ekonomicznie/gospodarczo. Ustawodawca, nakładając podatek, musi bowiem zakładać zdolność płatniczą podatnika. Dlatego chcąc

czy, z którego realizacją wiąże się określony skutek podatkowy (korzyść podatkowa), jest podporządkowany temu skutkowi podatkowemu, co oznacza, że podatnik zdecydował się zrealizować dany cel gospodarczy, ponieważ jego następstwem był określony skutek podatkowy²¹. Tak więc, gdyby nie skutek podatkowy, podatnik nie zdecydowałby się na realizację określonego celu gospodarczego. Nie jest natomiast działaniem z intencją osiągnięcia korzyści podatkowej sytuacja, w której podatnik jest istotnie zainteresowany osiągnięciem określonego celu gospodarczego, ale wybrał sposób działania, który jednocześnie pozwalał mu zrealizować oczekiwany (korzystny) skutek podatkowy²². Nie może bowiem stanowić nadużycia prawa sytuacja, kiedy podatnik istotnie zainteresowany osiągnięciem określonego celu gospodarczego działa w sposób, którego ustawodawca nie przewidział, w efekcie czego materializuje się skutek podatkowy, którego ustawodawca nie oczekiwał, stanowiąc określoną normę prawną.

Istotą sztucznego sposobu działania jest jego nieadekwatność względem realizowanego celu gospodarczego. Oznacza to, że jeśli korzyść podatkowa determinuje wybrany sposób postępowania, ale sposób ten jest adekwatny z punktu widzenia realizowanego celu gospodarczego, nie może być on uznany za sztuczny, nawet jeśli podatnik działa z intencją osiągnięcia korzyści podatkowej²³. Adekwatność odnoszona jest bowiem do wzorca rozsądnie działającego podatnika, kierującego się zgodnymi z prawem celami innymi niż sprzeczna z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej korzyść podatkowa²⁴. Sztuczność sposobu postępowania jest więc okolicznością całkowicie

osiągnąć korzyść podatkową, podatnik musi działać w kierunku realizacji sytuacji doniosłej ekonomicznie/gospodarczo, która jest celem ekonomicznym/gospodarczym tego działania, przy czym nie jest to cel decydujący o podjęciu określonego działania, gdyż jest podporządkowany celowi dalszemu, jakim jest korzyść podatkowa.

²¹ Podporządkowanie celu gospodarczego celowi podatkowemu dotyczy zarówno przypadku działania przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, jak i przypadku działania wyłącznie w celu osiągnięcia korzyści podatkowej. Dokonując określonej czynności z zamiarem osiągnięcia korzyści podatkowej, podatnik może zakładać, że osiągnięcie określonego celu gospodarczego może przynieść inne korzyści niż tylko podatkowe, ale nie są to korzyści determinujące podjęcie tej czynności. Mówimy wówczas, że podatnik działał przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej. Jeśli dany cel gospodarczy, który pozwalał osiągnąć korzyść podatkową, nie niesie za sobą żadnych korzyści, które byłyby interesujące dla podatnika, wówczas mówimy o tym, że podatnik działał wyłącznie w celu osiągnięcia korzyści podatkowej.

²² Od 1.01.2019 r. przesłanka celu działania została przeformułowana i obecnie działaniem w celu osiągnięcia korzyści podatkowej może być również działanie, które w istotnym stopniu motywowane jest chęcią osiągnięcia celu gospodarczego.

²³ Od 1.01.2019 r. ujęta w art. 119c § 1 o.p. definicja sztuczności sposobu działania zakłada, że wybór sposobu, aby nie został uznany za sztuczny, musi być w dominującej mierze uzasadniony przyczynami ekonomicznymi. Oznacza to, że jeśli istnieją dwa alternatywne i równoważne pod względem ekonomicznym sposoby postępowania, wówczas korzystny podatkowo sposób działania nie będzie mógł być uznany za wybrany w dominującej mierze z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych i w konsekwencji będzie kwalifikowany jako sztuczny. Regulacja ta budzi oczywiste wątpliwości z punktu widzenia ich zgodności z Konstytucją RP.

²⁴ Z treści art. 119c § 1 o.p. jednoznacznie, choć *a contrario*, wynika, że działanie w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, która nie jest sprzeczna z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej, jest zgodne z prawem i wybór sposobu działania zdeterminowany taką korzyścią nie może być kwalifikowany

obiektywną, to jest niezależną od tego, jakie intencje kierowały podatnikiem przy wyborze określonego sposobu działania. Istotne bowiem jest to, czy rozsądnie działający podatek zachowałby się w określony sposób, gdyby nie był zainteresowany osiągnięciem korzyści podatkowej.

Pomimo że sztuczność sposobu działania jest przesłanką, której wystąpienie jest niezależne od intencji podatnika co do korzyści podatkowej, jej rozpatrywanie jest zasadne dopiero wówczas, gdy przesądzone będzie, że podatek działał w celu osiągnięcia korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej. O ile działanie w celu osiągnięcia korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej nie przesądza o sztuczności wybranego sposobu działania, o tyle wymaga zweryfikowania, czy w sytuacji, w której określony sposób działania nie prowadziłby do korzyści podatkowej, zostałby zastosowany przez podatnika (poprzez odwołanie się do wzorca rozsądnie działającego podmiotu). Dlatego sztuczność sposobu działania jest ostatnią przesłanką, której zaistnienie przesądza o tym, że w danym przypadku mamy do czynienia z unikaniem opodatkowania. Należy zauważyć również, że sens przesłanki sztuczności sposobu działania powiązany jest ze sprzecznością korzyści podatkowej z przedmiotem przepisu ustawy podatkowej. Otóż ustawodawca nie przewidział tego, że stanowiący przepis może znaleźć zastosowanie w określonej sytuacji dlatego, że sytuacja ta jest następstwem nietypowego działania. Unikanie opodatkowania jest więc takim nadużyciem przepisu prawa podatkowego, które jest następstwem niezawinionej przez ustawodawcę możliwości zastosowania tego przepisu w sytuacjach, których nie przewidział.

Podsumowując, należy stwierdzić, że unikaniem opodatkowania jest działanie prowadzące do powstania korzyści podatkowej (rozumianej jako skutek zastosowania przepisu ustawy podatkowej):

- która jest następstwem sytuacji nieprzewidzianej przez ustawodawcę w momencie stanowienia określonej normy prawnej (sprzeczność z przedmiotem przepisu ustawy podatkowej) i
- której ustawodawca, stanowiąc określoną normę prawną, nie oczekiwał (sprzeczność z celem przepisu ustawy podatkowej);
- która zdecydowała o podjęciu określonego działania, to znaczy gdyby realizacja określonego celu gospodarczego nie skutkowałą korzyścią podatkową, podatek nie byłby zainteresowany podjęciem tego działania;
- która zdeterminowała wybór sposobu działania w tym sensie, że gdyby ten sposób nie prowadził do powstania korzyści podatkowej, rozsądnie działający podmiot, realizując określony cel gospodarczy, wybrałby inny sposób działania.

jako sztuczny. Powyższe potwierdza to, co zostało powiedziane wcześniej, że ustalenia istnienia przesłanki sztuczności sposobu działania wymaga uprzedniego stwierdzenia, że osiągnięta korzyść podatkowa jest sprzeczna z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej.

Przedstawione powyżej rozumienie unikania opodatkowania odpowiada założonemu przez ustawodawcę celowi tej regulacji. W świetle przedstawionej interpretacji unikania opodatkowania ogólna klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania może być stosowana wyłącznie w przypadku, kiedy dojdzie do zastosowania przepisu ustawy podatkowej w sytuacji nieprzewidzianej przez ustawodawcę oraz wbrew założonemu przez ustawodawcę celowi tego przepisu. Oczywiście ogólna klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania dotyczy tylko tych przypadków, gdy zastosowanie określonego przepisu ustawy podatkowej nosiło znamiona nadużycia, to znaczy było wynikiem działania zamierzonego (osiągnięcie skutku podatkowego było celem determinującym podjęcie danego działania), a sposób działania nie był adekwatny z punktu widzenia celu gospodarczego, którego realizacja spowodowała zamierzony przez podatnika skutek podatkowy.

Unikanie opodatkowania jako nadużycie prawa podatkowego – uwagi dotyczące praktyki stosowania ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania

Podstawowy problem związany ze stosowaniem ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania dotyczy rozumienia pojęcia korzyści podatkowej, a przede wszystkim tego, czy korzyść podatkowa jest tylko skutkiem zastosowania, czy również niezastosowania przepisu ustawy podatkowej²⁵. Konstytucyjna niemożność przeciwdziałania „obejściu” przepisów prawa podatkowego, o czym była mowa wcześniej, przesądza o tym, że unikanie opodatkowania jest wyłącznie nadużyciem prawa podatkowego, a to oznacza, że korzyść podatkowa jest zawsze skutkiem zastosowania przepisu ustawy podatkowej. W dotychczasowej praktyce stosowania ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania zarówno SzeF KAS, jak i Rada do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania oraz Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie zgodnie twierdzą, że korzyść podatkowa może być skutkiem nie tylko zastosowania, ale również niezastosowania przepisu ustawy podatkowej. Błędne rozumienie pojęcia korzyści podatkowej, to jest rozumienie, zgodnie z którym może być również skutkiem niezastosowania przepisu ustawy podatkowej, powoduje, że w praktyce unikanie opodatkowania traktowane jest nie tylko jako nadużycie prawa podatkowego, ale również jako jego obejście. Należy przy tym zauważyć, że w stanach faktycznych, w których kwestionowano rzekomą korzyść podatkową, to jest skutek niezastosowania przepisu ustawy podatkowej, możliwe było

²⁵ Szerzej na temat rozumienia pojęcia korzyści podatkowej i problemów z tym związanych wypowiedział się w artykule *Korzyść podatkowa w rozumieniu przepisów o GAAR – analiza problemu na przykładzie opinii Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania*, PP 2022/2. Bardzo obszernie uzasadniłem, dlaczego korzyść podatkowa jest zawsze skutkiem zastosowania przepisu ustawy podatkowej. Należy przy tym zauważyć, że korzyść podatkowa może powstać tylko wówczas, jeśli istnieje przepis ustawy podatkowej przewidujący alternatywną kwalifikację podatkową danego zdarzenia gospodarczego. Nie oznacza to jednak, że korzyść podatkowa powstaje na skutek niezastosowania tego przepisu ustawy podatkowej.

zidentyfikowanie rzeczywistej korzyści podatkowej, to jest skutku zastosowania przepisu ustawy podatkowej. Przyczyny błędnej identyfikacji korzyści podatkowej możemy dopatrywać się w tym, że w wielu stanach faktycznych rzeczywista korzyść podatkowa powstała przed wejściem w życie ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania i niemożliwe było jej zakwestionowanie na gruncie art. 119a o.p.

Szersze, niż pozwala na to Konstytucja RP, rozumienie pojęcia unikania opodatkowania, a więc rozumienie, zgodnie z którym może być ono również obejściem prawa podatkowego, nie jest tylko konsekwencją błędnego odczytania sensu pojęcia korzyści podatkowej. Problemem jest również niedostateczne rozeznanie istoty przesłanki sprzeczności korzyści podatkowej z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej. W dotychczas rozpoznawanych sprawach przesłanka sprzeczności korzyści podatkowej z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej nie jest traktowana jako pierwszorzędna, a niezgodność treści normy prawnej z intencją ustawodawcy jest sprowadzana tylko i wyłącznie do tego, że określone działanie podatnika prowadzi do zmniejszenia ciężaru podatkowego, co stoi w sprzeczności z ogólnym celem fiskalnym danej ustawy podatkowej²⁶. W żadnej z rozpatrywanych spraw nie dokonano szczegółowej analizy intencji ustawodawcy co do przedmiotu i celu danego przepisu prawa²⁷. W szczególności nie uzasadniono, dlaczego dany przepis ustawy podatkowej znalazł zastosowanie w okolicznościach, których nie przewidział ustawodawca, oraz dlaczego skutek podatkowy zastosowania tego przepisu nie był przez ustawodawcę oczekiwany. W przekonaniu autora właściwa wykładnia art. 119a o.p. co do treści i znaczenia przesłanki sprzeczności korzyści podatkowej z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej powodowałaby, że w większości, jeśli nie we wszystkich sprawach, w których zastosowano art. 119a, należałoby stwierdzić, że nie doszło do unikania opodatkowania. W żadnej z rozpatrywanych spraw zidentyfikowana korzyść podatkowa, jeśli była skutkiem zastosowania przepisu ustawy podatkowej, nie była następstwem tego, że przepis prawa znalazł zastosowanie w sytuacji nieprzewidzianej przez ustawodawcę, a skutek ten nie był przez ustawodawcę oczekiwany²⁸. Przesłanka sprzeczności korzyści podatkowej

²⁶ Błędna ocena prawna stanu faktycznego w zakresie przesłanki sprzeczności korzyści podatkowej z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej jest następstwem tego, że w rozpatrywanych sprawach nie został dostatecznie jednoznacznie i ściśle ustalony sens tej przesłanki.

²⁷ Należy pamiętać, że tylko w niektórych z rozpatrywanych spraw korzyść podatkowa była identyfikowana jako skutek zastosowania przepisu ustawy podatkowej (na przykład III SA/Wa 442/23). W pozostałych sprawach, w których korzyść podatkowa była identyfikowana jako niezastosowanie przepisu ustawy podatkowej, rozważania dotyczące sprzeczności korzyści podatkowej z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej sprowadzały się w istocie do próby wykazania, że doszło do obejścia przepisu ustawy podatkowej, a więc siłą rzeczy rozważania te opierały się na niewyartykułowanym założeniu, że podatnik nie powinien działać w kierunku zmniejszenia ciężaru podatkowego.

²⁸ Najlepszymi przykładami są sprawy dotyczące podatku od nieruchomości, w których zakwestionowano skutek wynikający z zastosowania art. 4 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Jest to przepis, na podstawie którego ustala się podstawę opodatkowania budowli w podatku od nieruchomości. Jest nią wartość określona w przepisach o podatkach dochodowych właściwych dla ustalenia podstawy amortyzacji. Trudno zakładać, że ustawodawca nie przewidywał tego, że wartość rynkowa danej budowli

z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej w praktyce traktowana jest jako „samospełniająca się” przesłanka²⁹.

Dotychczasowy sposób stosowania ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania opiera się przede wszystkim na bardzo szerokim rozumieniu pojęcia korzyści podatkowej i niewłaściwym rozeznaniu istoty przesłanki sprzeczności korzyści podatkowej z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej. W przekonaniu autora są to główne przyczyny dość dowolnego i w konsekwencji nieprzewidywalnego stosowania ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Jednak również w przypadku pozostałych przesłanek możemy dostrzec dość swobodne ich traktowanie. Jeśli chodzi o przesłankę celu działania, pomija się skutki ekonomiczne dokonanych działań i ich wpływ na proces decyzyjny podatnika. Powoduje to, że nawet wybór określonego sposobu działania, które zmierza do osiągnięcia istotnego skutku ekonomicznego, jest kwalifikowane jako działanie w celu osiągnięcia korzyści podatkowej. Jeśli chodzi o przesłankę sztuczności sposobu działania, uznaje się ją za spełnioną wówczas, gdy podatnik wybrał określony sposób działania, kierując się zamiarem osiągnięcia korzyści podatkowej. Nie jest więc badana adekwatność określonego działania (z punktu widzenia wzorca racjonalnie działającego podmiotu), ale subiektywna motywacja podatnika co do wyboru określonego sposobu działania.

Wskazane wyżej błędne rozumienie korzyści podatkowej oraz jej sprzeczności z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej całkowicie pomija cel regulacji, który stał za wprowadzeniem ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. W konsekwencji dotychczasowa praktyka stosowania art. 119a o.p. istotnie wypacza intencję ustawodawcy co do funkcji ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania w polskim systemie podatkowym. Jej stosowanie sprowadza się bowiem w praktyce do wykazania, że podatnik działał z zamiarem zmniejszenia ciężaru podatkowego, a sposób jego działania był następstwem zrealizowania tego zamiaru, przy czym również te przesłanki oceniane są z naruszeniem zdefiniowanej w art. 119a o.p. istoty unikania opodatkowania. Oznacza to, że postulowana „przewidywalność” stosowania ogólnej

może zmniejszyć się z upływem lat i że jej sprzedaż spowoduje, że nabywca będzie miał niższą podstawę opodatkowania w podatku od nieruchomości niż sprzedawca. Tym bardziej że przepisy ustaw o podatku dochodowym niezależnie od sposobu nabycia danego składnika majątkowego określają podstawę amortyzacji według ceny rynkowej (w przypadku sprzedaży jest to cena wyrażona w umowie, która w założeniu powinna odpowiadać wartości rynkowej).

²⁹ Oznacza to, że przesłanka ta ziszcza się, jeśli wystąpią przesłanki działania w celu osiągnięcia korzyści podatkowej oraz sztuczności sposobu działania. W niektórych sprawach SzeF KAS oraz Rada do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania wprost stwierdzały, że jest to przesłanka samospełniająca się. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w żadnej sprawie nie podzielił tego poglądu, chociaż uzasadnienia rozstrzygnięcia niektórych spraw mogą sugerować, że przesłankę sprzeczności korzyści podatkowej z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej został nadany jedynie pozór samodzielnej przesłanki. Dlatego znamienne jest, że NSA w jedynej jak dotychczas sprawie, w której przesądził, że spełnione zostały przesłanki unikania opodatkowania (II FSK 1242/23), nie uzasadnił spełnienia przesłanki sprzeczności korzyści podatkowej z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej.