

Doświadczenia w wykładni i stosowaniu klauzuli przeciw unikaniu opodatkowania (GAAR)

Jadwiga Glumińska-Pawlic*

Artykuł omawia prawne i praktyczne aspekty stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania (GAAR). Przejęcie postępowania podatkowego i wydanie decyzji wymiarowej przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej (KAS) wymaga zbadania, czy zachodzą przesłanki określone w art. 119a Ordynacji. Kwestią niezwykle istotną jest ustalenie schematu postępowania i kolejności rozpatrywania poszczególnych przesłanek. Dotyczy to zarówno Szefa KAS, jak i Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania, wydającej opinię co do zasadności zastosowania art. 119a w prowadzonym postępowaniu.

Słowa kluczowe: GAAR, klauzula, unikanie, korzyść, sztuczność, sprzeczność, czynność odpowiednia

Kody klasyfikacji JEL: K34

* Prof. dr hab. • Uniwersytet Śląski w Katowicach •
✉ jadwiga.gluminska-pawlic@us.edu.pl • ORCID: 0000-0002-2256-4558

Wprowadzenie

Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania wprowadzona została do polskiego systemu podatkowego z dniem 15 lipca 2016 roku w związku z nowelizacją ustawy – Ordynacja podatkowa¹. Zamierzeniem projektodawców było ostateczne uregulowanie tej instytucji w polskim porządku prawnym, bowiem podjęta w 2002 r. próba² poddana została ocenie Trybunału Konstytucyjnego,

który w wyroku z 11 maja 2004 r.³ uznał ten przepis za niezgodny z art. 2 w związku z art. 217 Konstytucji RP. W wyroku tym TK określił jednocześnie standardy, jakie powinna spełniać taka ewentualna klauzula.

Przystąpienie naszego kraju do Unii Europejskiej wymusiło dokonanie zmian w prawie podatkowym, których celem powinno być uwzględnienie zagrożenia związanego z uchylaniem się od opodatkowania. Na problem ten zwróciła uwagę Komisja Europejska w zaleceniach z 6 grudnia 2012 r. w sprawie agresywnego planowania podatkowego (2012/772/UE)⁴, dotyczących podatków bezpośrednich. Jednym z zalecanych roz-

¹ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2023 r. poz. 2383).

² Polegała ona na dodaniu do Ordynacji podatkowej art. 24b (zob. art. 1 pkt 18 ustawy z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2002 r. nr 169 poz. 1387)).

³ K 4/03 (Dz.U. z 2004 r. nr 122 poz. 1288).

⁴ Dz. Urz. UE L z 2012 r. nr 338, s. 41.

wiązań było przyjęcie ogólnej zasady dostosowanej zarówno do sytuacji krajowych, jak i transgranicznych, działającej nie tylko w ramach UE. W ocenie Komisji planowanie podatkowe tradycyjnie traktowane było jako dozwolona praktyka, ale z czasem struktury tego planowania stały się bardzo wyrafinowane i prowadziły do przesunięcia dochodów podlegających opodatkowaniu do jurysdykcji stosujących szkodliwą konkurencję podatkową. Państwa członkowskie UE zostały zobowiązane poinformować KE w terminie 3 lat o środkach podjętych w celu realizacji tego zalecenia. Ujawnione przypadki nadużyć spowodowały, że w dniu 25 listopada 2015 r. przyjęta została rezolucja, w której Parlament Europejski wezwał do przeprowadzenia reform strukturalnych, zwalczania oszustw podatkowych i wdrożenia działań przeciwko agresywnemu planowaniu podatkowemu⁵. Parlament uznał, że co prawda opodatkowanie bezpośrednie nie wchodzi w zakres jego kompetencji, ale sztuczny sposób podnoszenia krajowej bazy podatkowej ze szkodą dla innych państw powinien jednak zostać poddany nadzorowi publicznemu. Nie można bowiem utrzymywać istniejącego *status quo* i należy podjąć zdecydowane działania na rzecz sprostania ogólnoeuropejskiemu problemowi uchylania się i unikania opodatkowania. Standardem powinno być wprowadzenie klauzuli generalnej przeciwko unikaniu opodatkowania albo rozwinięta linia orzecznictwa sądowego zwalczająca nadużycia podatkowe.

Przywrócenie klauzuli w polskim porządku prawnym

Działania te doprowadziły do podjęcia prac nad przywróceniem klauzuli i w konsekwencji przedłożenia rządowego projektu ustawy nowelizującej Ordynację podatkową. W uzasadnieniu do pro-

⁵ Zob. Rezolucja Parlamentu Europejskiego z 25.11.2015 r. w sprawie interpretacji prawa podatkowego i innych środków o podobnym charakterze lub skutkach (2015/2066(INI)) (Dz. U. UE. C. z 2017 r. nr 366, str. 51).

jektu⁶ wskazano, że zadaniem klauzuli powinno być wyznaczenie granic dopuszczalnej optymalizacji, wzmocnienie autonomii prawa podatkowego wobec prawa cywilnego i zniechęcenie podatników do stosowania praktyk polegających na unikaniu opodatkowania. Wprowadzony do Ordynacji dział IIIa⁷ zawiera przepisy o klauzuli, które oparte zostały na definicji czynności dokonanej przez podatnika przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej. Taka czynność nie powinna prowadzić do osiągnięcia korzyści podatkowej, zwłaszcza wtedy, gdy sposób działania podatnika był sztuczny. Model klauzuli zakładał więc zwalczanie czynności i stanów faktycznych, które z racjonalnego punktu widzenia nie mają innego uzasadnienia gospodarczego niż zmniejszenie opodatkowania (Kubista, 2016, s. 93–95). Za sztuczny uznano taki sposób działania podatnika, który na podstawie istniejących okoliczności pozwala (nakazuje) przyjąć, że nie zostałby zastosowany przez podmiot działający rozsądnie i kierujący się zgodnymi z prawem celami innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej (art. 119c § 1 o.p.) (por. Dzwonkowski, 2016). Podkreślić należy, że klauzula została wprowadzona jeszcze przed wejściem w życie dyrektywy Rady (UE) 2016/1164⁸, rozszerzając zakres jej stosowania, dopuszczając możliwość skorzystania z jej postanowień także wtedy, kiedy korzyść podatkowa jest tylko jednym z celów i elementów transakcji, a nie celem jedynym. Biorąc pod uwagę przyjęte rozwiązania, w literaturze od razu wskazywano, że pewne wyrażenia zawarte

⁶ Zob. uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, VIII kadencja, druk sejm. nr 367, s. 5 i n.

⁷ Ustawa z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2016 r. poz. 846).

⁸ Dyrektywa z 12.07.2016 r. ustanawiająca przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego (Dz. U. UE. L. z 2016 r. nr 193 ze zm.), zwana dalej dyrektywą ATAD.

w art. 119a Ordynacji mogą nastęrczać wiele problemów interpretacyjnych (zob. Glumińska-Pawlic, 2018, s. 57n.). Dotyczyło to w szczególności takich sformułowań jak: „przede wszystkim”, „sposób działania był sztuczny” (§ 1), „dokonano czynności odpowiedniej” (§ 2), „działałby rozsądnie” (§ 3). Wskazywano również, że przyjęty model oceny sztuczności transakcji, oparty na kryterium wzorcowego, racjonalnie myślącego podmiotu trzeciego może prowadzić do nadmiernej uznaniowości i subiektywności, a organ podatkowy uprawniony został do dokonywania ustaleń faktycznych niezgodnych z deklarowanymi przez podatnika, ale według modelu sposobu postępowania rozsądnego podatnika kierującego się celami gospodarczymi innymi niż podatkowe (por. Filipczyk, 2016, s. 13).

Mając na uwadze zgłaszane wątpliwości, a także postanowienia wynikające z art. 6 ust. 1 dyrektywy ATAD, zmodyfikowano treść klauzuli, dostosowując ją do regulacji unijnych. Ustawą z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw⁹ nadano nowe brzmienie art. 119a § 1 przyjmując, że „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)”.

Wprowadzając, a następnie modyfikując klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania, polski ustawodawca – w ślad za postulatami międzynarodowymi (PWC, 2012, s. 2–3) – w celu zminimalizowania jej skutków oraz złagodzenia arbitralności regulacji związanych z wejściem jej w życie zdecydował się na powołanie Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania (zob. Glumińska-Pawlic, 2017, s. 59–71) oraz na wprowadzenie instytucji opinii zabezpieczających, których celem jest zwiększenie pewności i przewidywalności rozstrzygnięć. Tym samym w polskim systemie prawa

podatkowego wykorzystano standardy zapewniające podatnikom wysoki stopień bezpieczeństwa prawnego wypracowane w innych krajach.

Schemat stosowania GAAR

Zastosowanie w praktyce przepisów o klauzuli wymaga zarówno od Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, jak i od Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania zbadania, czy zachodzą przesłanki określone w art. 119a Ordynacji do wydania decyzji w oparciu o ten przepis.

Przesłanki stosowania klauzuli

Jak wynika z treści art. 119a § 1 Ordynacji podatkowej, zastosowanie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania możliwe jest w przypadku spełnienia łącznie następujących przesłanek:

- osiągnięcie korzyści podatkowej;
- działanie przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej (cel główny lub jeden z głównych celów dokonania czynności);
- sztuczność sposobu działania;
- przesłanka sprzeczności osiągniętej korzyści podatkowej z celem i przedmiotem przepisu ustawy podatkowej.

Skutki podatkowe czynności określa się na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki mógłby zaistnieć, gdyby dokonano czynności odpowiedniej, za którą 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 (§ 3). Jeżeli w toku postępowania strona wskaże czynność odpowiednią, skutki podatkowe określa się na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki zaistniałby, gdyby dokonano tej czynności.

⁹ Dz. U. z 2018 r. poz. 2193.

Korzyść podatkowa

Biorąc pod uwagę określone w powołanym przepisie przesłanki w praktyce stosowania klauzuli, pojawiają się wątpliwości, w jakiej kolejności należy badać przesłanki i czy kolejność badania ma znaczenie. Odnosząc się do przesłanki korzyści podatkowej, zauważyć należy, że może ona polegać na obniżeniu wysokości zobowiązania podatkowego bądź niepowstaniu zobowiązania podatkowego. Z kolei oceniając działanie w celu osiągnięcia korzyści podatkowej należy mieć na względzie uregulowania zawarte w art. 119d Ordynacji. Zgodnie z tym przepisem 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. Analiza tego przepisu wyraźnie wskazuje, że istotne jest określenie celu podjęcia czynności, czyli pewnego sposobu postępowania, który oceniany jest z perspektywy możliwości zastosowania art. 119a Ordynacji podatkowej. Przy ocenie, czy czynność została dokonana przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, decydujące znaczenie będzie miała zatem okoliczność, czy ta korzyść podatkowa przeważała nad wskazanymi przez podatnika innymi korzyściami ekonomicznymi lub gospodarczymi w takim stopniu, że pozostałe cele należy uznać za mało istotne. Artykuł 119d Ordynacji nie powinien być odczytywany jako przepis uniemożliwiający zastosowanie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania w sytuacji, w której podatnik wskaże na cele, jakie chciał osiągnąć, decydując się na rozpoczęcie konkretnych czynności. Taki sposób odczytywania normy art. 119d oznaczałby bowiem możliwość zastosowania art. 119a Ordynacji podatkowej jedynie w przypadku tych sytuacji, w których jedynym celem podatnika była chęć osiągnięcia korzyści podatkowych. Jednakże – jak wyraźnie wskazuje art. 119a § 5 – w takiej sytuacji SzeF KAS stosując klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania nie jest zobowiązany do poszukiwania czynności odpowiedniej i określania na jej podstawie skutków podatkowych, ale przyjmuje skutki podatkowe na podstawie takie-

go stanu rzeczy, jaki zaistniałby, gdyby czynności w ogóle nie dokonano. Analiza tego przepisu wskazuje wyraźnie, że istotne jest określenie celu podjęcia czynności, czyli pewnego sposobu postępowania, który oceniany jest z perspektywy możliwości zastosowania art. 119a Ordynacji podatkowej. Przy ocenie, czy czynność została dokonana przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, decydujące znaczenie będzie miała zatem okoliczność, czy ta korzyść podatkowa przeważała nad wskazanymi przez podatnika innymi korzyściami ekonomicznymi lub gospodarczymi w takim stopniu, że pozostałe cele należało uznać za mało istotne.

Sztuczność sposobu działania

Analizując spełnienie przesłanki sztuczności sposobu działania zauważyć należy, że cechy sztuczności zostały wskazane w art. 119c Ordynacji. Sposób działania uznaje się za sztuczny, jeżeli na podstawie istniejących okoliczności należy przyjąć, że nie zostałyby zastosowane przez podmiot działający rozsądnie i kierujący się zgodnymi z prawem celami innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej. W § 2 przywołanego przepisu wskazano, że na ocenę, iż sposób działania był sztuczny, może mieć wpływ m.in. występowanie następujących okoliczności:

- nieuzasadnione dzielenie operacji, lub
- angażowanie podmiotów pośredniczących mimo braku uzasadnienia ekonomicznego lub gospodarczego, lub
- elementy prowadzące do uzyskania stanu identycznego lub zbliżonego do stanu istniejącego przed dokonaniem czynności, lub
- elementy wzajemnie się znoszące lub kompensujące, lub
- ryzyko gospodarcze przewyższające spodziewane korzyści inne niż podatkowe w takim stopniu, że należy uznać, że działający rozsądnie podmiot nie wybrałby tego sposobu działania, lub

- sytuacja, w której osiągnięta korzyść podatkowa nie ma odzwierciedlenia w poniesionym przez podmiot ryzyku gospodarczym lub jego przepływach pieniężnych, lub
- zysk przed opodatkowaniem, który jest nieznaczny w porównaniu do korzyści podatkowej, która nie wynika bezpośrednio z rzeczywiście poniesionej ekonomicznej straty, lub
- angażowanie 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 ustaw o podatkach dochodowych.

Sprzeczność korzyści podatkowej z przedmiotem i celem przepisów ustawy podatkowej

Niedefiniowany w Ordynacji podatkowej termin „przedmiot i cel przepisu ustawy podatkowej” wymaga przybliżenia, ponieważ może on stanowić zasadniczy punkt rozgraniczający dozwoloną optymalizację od unikania opodatkowania. Wprowadzając podatek ustawodawca zakłada, że spełni on cel fiskalny i zapewni określone wpływy budżetowe. Przedmiot ustawy podatkowej zostaje już wstępnie określony w jej tytule, a następnie rozwinięty w przepisach, które regulują jego konstrukcję. Celem ustawy podatkowej jest opodatkowanie majątku podatnika, osiąganego przez niego dochodu, przychodu lub konsumpcji. Dokonując interpretacji poszczególnych przepisów w kontekście unikania opodatkowania, należy mieć na uwadze tak rozumiany cel ustawy i jej przedmiot (Zagórski, 2023). Zatem działania dokonane przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, sprzecznej z przedmiotem i celem ustawy podatkowej, to działania sprzeczne z intencją prawodawcy, kształtującego zakres i wysokość obciążeń podatkowych. Jeżeli podatnik podejmuje

sztuczne działania, w wyniku których osiągana jest korzyść podatkowa, nieadekwatna do skutków ekonomicznych zaistniałych zdarzeń gospodarczych, to sytuacja ta może wskazywać na jej sprzeczność z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu (Kondej, 2021, s. 33–34). Należy więc zgodzić się z poglądem wyrażanym w piśmiennictwie, że często cel ekonomiczny (gospodarczy) ustawy podatkowej nie może być osiągnięty poprzez realizację czynności, która nie ma w ogóle ani substancji ekonomicznej, ani uzasadnienia ekonomicznego i jest w sposób oczywisty nieadekwatna do realizacji czynności w istniejących realiach ekonomicznych (Kuźniacki, 2020, s. 29). Zatem działanie podatnika nie jest sprzeczne z przedmiotem i celem ustawy podatkowej, jeśli nie jest rozpatrywane w powiązaniu ze sztucznością sposobu jego działania. I odwrotnie – brak sztuczności działania oznacza, że nie jest spełniona przesłanka sprzeczności z przedmiotem i celem ustawy podatkowej¹⁰. Ocena, czy dane działanie podatnika jest sprzeczne z przedmiotem i celem ustawy podatkowej ma w swej istocie charakter pozaprawny, ponieważ odwołuje się do zamierzeń prawodawcy w stosunku do tworzonego systemu podatkowego.

W przepisach Ordynacji nie zdefiniowano także pojęcia sprzeczności z „przedmiotem i celem ustawy podatkowej”, co nie oznacza, że przesłanka ta ma charakter pozanormatywny. Zgodnie z prezentowaną w literaturze koncepcją, istotą GAAR jest uznanie faktów niemieszczących się w podatkowo-prawnym stanie faktycznym – w drodze fikcji prawnej – za fakty innego rodzaju mieszczące się w podatkowo-prawnym stanie faktycznym (Brzeziński, 2013, s. 169). Na tej podstawie w drodze fikcji prawnej zostaje wykreowany model sposobu postępowania rozsądnego podatnika. Przesłanka sprzeczności nie powinna być jednak analizowana w powiązaniu z kryterium sztuczności działania (Jankowski, 2020), ponieważ w przypadku materialnoprawnych przesłanek GAAR prowadzi to do niepożądanych rezultatów w postaci „zlep-

¹⁰ Niektórzy przedstawiciele doktryny potwierdzają słuszność tego poglądu (Ladziński, 2019a, s. 114–115).

nia” się poszczególnych przesłanek w jedną (*vide*: przesłanka sprzeczności może być rozpatrywana wyłącznie w powiązaniu ze sztucnością sposobu działania). W myśl drugiej koncepcji istotą GAAR jest określenie skutków podatkowych w stosunku do istniejącego stanu faktycznego, ale według zasad właściwych dla stanu faktycznego, który nie zaistniał, ale który w określonych okolicznościach należy uznać za adekwatny w zakresie ustalenia skutków podatkowych (Ladziński, 2019b, s. 26). W tym przypadku zastosowanie GAAR polega na współkształtowaniu zakresu stosowania (hipotezy) obowiązującej normy prawnej, a nie na kreowaniu nowej, nieustanowionej przez ustawodawcę, dyspozycji. Ocena działania podatnika na gruncie GAAR zawsze powinna wiązać się z analizą jego zachowania w kontekście konkretnych przepisów prawa materialnego, które dopiero odczytane łącznie formułują generalną zasadę systemową, nie mającą jednak charakteru aksjologicznego (pozanormatywnego), ale wynikającą z konkretnych przepisów materialnego prawa podatkowego. Uznać należy, że takie rozumienie przesłanki sprzeczności znajduje odzwierciedlenie w literalnym brzmieniu art. 119a § 1 Ordynacji. „Przepis ustawy podatkowej” to konkretna regulacja, która w wyniku działania podatnika została przez niego sztucznie zastosowana lub niezastosowana, w wyniku czego została osiągnięta korzyść podatkowa. Z kolei „cel i przedmiot” to zdekodowana z tych przepisów zasada systemowa (tzw. duch prawa podatkowego) (Kondej, 2016, s. 5–6).

Czynność odpowiednia

Powszechnie przyjmuje się, że czynnością odpowiednią jest czynność, której podmiot mógłby w danych okolicznościach dokonać. Użycie przez ustawodawcę zwrotu „w danych okolicznościach” pozwala przyjąć, że odpowiedniość ta powinna być ustalana indywidualnie w każdym przypadku, co powinno pozwolić podatnikowi na próbę obrony swojego stanowiska. W sytuacji gdy strona w toku postępowania wskaże organowi podat-

kowemu czynność, która może wiązać się z najmniejszym doszacowaniem podatku, to zgodnie z § 4 art. 119a skutki podatkowe określa się na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki zaistniałby, gdyby dokonano tej czynności. Przepis ten stanowi swoistego rodzaju gwarancję dla podatnika, ponieważ organ podatkowy zobowiązany jest przyjąć czynność odpowiednią wskazaną przez stronę postępowania¹¹. Natomiast Szef KAS stosując klauzulę nie jest zobowiązany do poszukiwania czynności odpowiedniej i określania skutków podatkowych na jej podstawie, ale przyjmuje skutki podatkowe na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki zaistniałby, gdyby czynności nie dokonano w ogóle. Zatem wskazane przez podatnika cele ekonomiczne lub gospodarcze powinny być odnieszone do czynności (zespołu czynności) kwestionowanych przez Szefa KAS. Nie powinny to być więc cele, które możliwe byłyby do osiągnięcia, gdyby podatnik dokonał czynności odpowiedniej.

W ramach nowelizacji Ordynacji z dnia 23 października 2018 r.¹² z dniem 1 stycznia 2019 r. dodano w art. 119a § 3 regulację wskazującą na to, że czynnością odpowiednią może być także zaniechanie działania. Uznać należy, że rozwiązanie to miało charakter doprecyzowujący, a nie normatywny. Teza taka znajduje potwierdzenie w uzasadnieniu projektu nowelizacji ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, w którym wskazano, że: „obecne brzmienie art. 119a § 3 Ordynacji podatkowej może nieprawidłowo sugerować, że czynność odpowiednia polega w każdym wypadku na działaniu. W ocenie projektodawcy, podmiot działający rozsądnie i kierujący się zgodnymi z prawem celami innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu mógłby również – w ramach czynności odpowiedniej – nie podjąć żadnej czynności”.

Mając powyższe na uwadze, zaproponowano „jedynie redakcyjnie uściślić, że czynność odpowiednia może polegać także na zaniechaniu dzia-

¹¹ Zob. wyrok WSA w Warszawie z dnia 23 czerwca 2022 r. (sygn. akt III SA/Wa 2998/21).

¹² Dz.U. z 2018 poz. 2193.

łania”. Rozwiązanie to jest oczywiście zgodne z cywilistyczną koncepcją działania, co znajduje odzwierciedlenie np. w art. 5 lub 443 Kodeksu cywilnego¹³. I chociaż chęć osiągnięcia korzyści podatkowej nie musi być jedynym celem działania rozsądnego podmiotu, to jednak ocena jego zachowania może prowadzić do wniosku, że w danej, konkretnej sytuacji podmiot ten, działając rozsądnie i kierując się pozostałymi zgodnymi z prawem celami innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej, nie podjąłby żadnego działania¹⁴. Zamiarem ustawodawcy było również wskazanie, by czynność „odpowiednia” ustalana na podstawie art. 119a § 3 nie wypełniała jednocześnie definicji „sztucznego działania”.

Wnioski

Istotą GAAR jest zakwestionowanie (weryfikacja) skutku podatkowego osiągniętego przez podatnika, który wynika z czynności przez niego dokonanej, a który ustawodawca nazywa korzyścią podatkową. Kwestią pierwszorzędą jest zatem zidentyfikowanie korzyści podatkowej, w drugiej zaś kolejności należy zbadać, czy ta korzyść jest sprzeczna z przedmiotem i celem przepisów ustawy podatkowej. W tej sytuacji warto zastanowić się nad badaniem dalszych przesłanek, które są ściśle skorelowane z powyższymi. W art. 119c wskazano bowiem, że 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 mie-

rze z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych. Do tych przyczyn nie zalicza się celu osiągnięcia korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu. Czynność, którą badamy, może się składać z szeregu różnych czynności, których podjęcie było konieczne, by uzyskać tę właśnie korzyść podatkową. Ma ona jednak znaczenie drugorzędne – centralnym punktem jest korzyść podatkowa, a czynność (bądź jej brak) ustalana jest tylko po to, by móc ocenić przesłankę celu działania i sztuczności.

Dokonując oceny funkcjonowania w praktyce klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania można stwierdzić, że – przynajmniej do chwili obecnej – najwięcej decyzji wymiarowych wydanych w pierwszej instancji przez Szefa KAS z zastosowaniem art. 119a Ordynacji dotyczy spraw z lat 2016–2017, czyli okresu po wejściu w życie jej przepisów. Statystycznie przeważały sprawy z zakresu podatku dochodowego od osób fizycznych (50) oraz od osób prawnych (28). Pozostałe podatki stanowiły jedynie niewielki margines – w badanym okresie wydano tylko 9 decyzji. Podkreślić należy, że klauzula i tzw. postępowania klauzulowe przejmowane przez Szefa KAS nie miały zasadniczo wpływu na „uszczelnienie” systemu podatkowego, natomiast obawa przed jej zastosowaniem i wprowadzenie innych instrumentów w ustawach podatkowych spowodowało zauważalny wzrost dochodów budżetowych w latach 2017–2019 w stosunku do okresu poprzedzającego. Trudno jednak jednoznacznie stwierdzić, w jakim stopniu świadomość podatników o możliwości zastosowania klauzuli wpłynęła na wzrost dochodów budżetowych.

Należy także zastanowić się, czy wprowadzenie klauzuli faktycznie prowadzi do zwalczania zjawiska pejoratywnie ocenianego przez ustawodawcę, jakim jest unikanie opodatkowania, i czy na jej wprowadzeniu nie ucierpiały podmioty, które nie działały z zamiarem uniknięcia opodatkowania, lecz których działania biznesowe zostały negatywnie ocenione przez organy podatkowe¹⁵.

¹⁵ Szerzej u: Glumińska-Pawlic i Kubista (2017, s. 19–20).

¹³ Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. (t.j. Dz.U. z 2023 r. poz. 1610).

¹⁴ Por. uzasadnienie do rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw – druk sejmowy VIII kadencja, nr 2860, s. 59.

Bibliografia

- Brzeziński, B. (2013). *Wykładnia prawa podatkowego*. Gdańsk: ODDK.
- Dyrektywa 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 z 2016 r. nr 193 ze zm.), zwana Dyrektywą ATAD. Dzwonkowski, H. (2016). *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Legalis. Komentarz do art. 119a.
- Filipczyk, H. (2016). Stosowanie klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania – zagadnienia wybrane, *Monitor Podatkowy*, 7, s. 12–17.
- Glumińska-Pawlic, J. (2017). Rola Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania w kształtowaniu polityki przeciwdziałania międzynarodowemu unikaniu opodatkowania. W: *Międzynarodowe unikanie opodatkowania. Wybrane zagadnienia*, Gajewski D. (red.). Warszawa: Wydawnictwo C.H. Beck.
- Glumińska-Pawlic, J. (2018). Klauzula generalna. W: *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania*, D. Gajewski (red.). Warszawa: Wolters Kluwer Polska.
- Glumińska-Pawlic, J., Kubista, B. (2017). Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania. Aspekty prawno-podatkowe, *Analizy i Studia CASP*, 1(3), s. 1–21.
- Jankowski, J. (2020). Przesłanki materialnoprawne stosowania GAAR – wybrane zagadnienia, *Monitor Podatkowy*, 1, s. 23–27.
- Kondej, M. (2016). Hipoteza normy klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania, *Przegląd Podatkowy*, 1, s. 1–17.
- Kondej, M. (2021). Sprzeczność korzyści podatkowej z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu jako samodzielna przesłanka stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, *Przegląd Podatkowy*, 12, s. 27–36.
- Kubista, B. (2016). Czy w polskim prawie podatkowym jest miejsce na klauzulę o unikaniu podwójnego opodatkowania? W: *Czy w Polsce istnieje system podatkowy?* J. Glumińska-Pawlic (red.). Katowice: Uniwersytet Śląski.
- Kuźniacki, B. (2020). Dekodowanie hipotezy GAAR: przesłanka sztuczności i jej istotny wpływ na przesłankę sprzeczności, cz. 2, *Przegląd Podatkowy*, 7, s. 27–43.
- Ladziński, A. (2019a). Granice optymalizacji podatkowej – uwagi *de lege lata* i *de lege ferenda*. W: *Współczesne problemy prawa podatkowego. Teoria i praktyka. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Bogumiłowi Brzezińskiemu (tom II)*, J. Głuchowski (red.). Warszawa: Wolters Kluwer Polska.
- Ladziński, A. (2019b). Zmiany w ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania – powrót do przeszłości, *Przegląd Podatkowy*, 1, s. 22–28.
- PWC, (2012). *Tax Controversy and Dispute Resolution Alert. Preventing – Managing – Resolving. Tax Audits and Disputes Worldwide. General anti-avoidance rules: What are the key elements to a balanced approach?*, <https://www.pwc.com.au/tax/assets/tax-controversy-06jun12.pdf> (dostęp: 9.12.2017).
- Rezolucja Parlamentu Europejskiego z dnia 25 listopada 2015 r. w sprawie interpretacji prawa podatkowego i innych środków o podobnym charakterze lub skutkach (2015/2066(INI)) (Dz. U. UE. C. z 2017 r. nr 366).
- Ustawa z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2002 r. nr 169 poz. 1387).
- Ustawa z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2016 r. poz. 846).
- Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. z 2023 r. poz. 1610).
- Ustawa z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2018 r. poz. 2193).
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2023 r. poz. 2383).
- Uzasadnienie do projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw – druk sejmowy VIII kadencja, nr 2860.
- Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, VIII kadencja, druk sejm. nr 367.
- Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia wyroku z 11 maja 2004 r., K 4/03 (Dz.U. z 2004 r. nr 122 poz. 1288).
- Wyrok WSA w Warszawie z dnia 23 czerwca 2022 r., sygn. akt III SA/Wa 2998/21.
- Zagórski, M. (2023). Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania, *Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych*, 2/el.
- Zalecenia Komisji Europejskiej 2012/772/UE z 6 grudnia 2012 r. w sprawie agresywnego planowania podatkowego (Dz. Urz. UE L z 2012 r. nr 338).

Abstract

Experience in Terms of Interpretation and Application of the General Anti-Avoidance Rule (GAAR)

The article elaborates on the legal and practical aspects of the application of the General Anti-Avoidance Rule (GAAR). For tax proceedings to be taken over and for a decision regarding tax assessment to be issued by the Head of the National Revenue Administration, it must be examined whether the conditions specified in Article 119a of Tax Ordinance have been met. It is extremely important to establish the mode of operation and the order of consideration of the individual conditions. This applies both to the Head of the National Revenue Administration and the Council for Prevention of Tax Avoidance that issues opinions on the legitimacy of the application of Article 119a in proceedings.

Keywords: GAAR, General Anti-Avoidance Rule, benefit, artificiality, contradiction, appropriate action

JEL Classification: K34

Otrzymany: 19 listopada 2023 r.
Zaakceptowany: grudnia 2023 r.
Opublikowany: 31 grudnia 2023 r.



Centrum Analiz i Studiów Podatkowych
Centre for Analyses and Studies of Taxation

· WYDAWCA ·

CENTRUM ANALIZ I STUDIÓW PODATKOWYCH SGH · Warszawa 02-554 · Al. Niepodległości 162
DOMINIK J. GAJEWSKI (redaktor naczelny) · GRZEGORZ GOŁĘBIEWSKI · ADAM OLCZYK (sekretarz redakcji)

· KONTAKT ·

analysesandstudies@sgh.waw.pl · analysesandstudies.sgh.waw.pl · casp.sgh.waw.pl