

Marcin Jamroży

Szkoła Główna Handlowa w Warszawie
ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-0536-3364>

Janusz Ostaszewski

Szkoła Główna Handlowa w Warszawie
ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-2797-0712>

„Działanie rozsądne” w kontekście unikania opodatkowania

Streszczenie

Ogólna klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania, definiując sztuczny sposób działania, jak również czynność odpowiednią, odwołuje się do podmiotu działającego rozsądnie. Podstawowym celem artykułu jest określenie desygnatu „działania rozsądnego”. Wzorca „podmiotu działającego rozsądnie” nie wypracowano w orzecznictwie czy w ramach funkcji opiniodawczej Rady do spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania. W artykule przyjęto, że podmiot działa rozsądnie, jeżeli podejmuje czynności zgodnie z celem jego istnienia (misją), dąży do osiągnięcia pożądanego stanu w przyszłości (wizją) i osiąga swoje cele w sposób akceptowalny, tj. szanujący wyznawane wartości. Tego rodzaju rozumienie „działania rozsądnego”, czyli jako działanie podmiotu, które jest zgodne z jego wizją, misją i wyznawanymi powszechnie akceptowalnymi wartościami, jest podejściem właściwszym od wzorca postępowania *homo oeconomicus*, czyli podmiotu dążącego do maksymalizacji wartości oczekiwanej, zgodnie z funkcją użyteczności i dokonującego wyborów ze względu na wartość ekonomiczną rezultatów tych wyborów.

Słowa kluczowe: unikanie opodatkowania, ogólna klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania, działanie rozsądne

Kody klasyfikacji JEL: H26, K34

1. Wprowadzenie

Ucieczka od podatku dochodowego z perspektywy interesów budżetowych państwa prowadzi z jednej strony do erozji wpływów fiskalnych, narusza zasadę równości opodatkowania czy też obniża prestiż państwa i prawa [Pietrewicz i in., 2014, s. 363 i nast.]. Z drugiej strony, (nadmierne) opodatkowanie dochodu wynikającego z działalności gospodarczej co do zasady ogranicza akumulację kapitału i osłabia tempo wzrostu gospodarczego [Grądański, 2012; Grądański, 2006]. Przeciwdziałanie erozji podstawy opodatkowania jest przedmiotem ożywionej debaty nie tylko na forum krajowym, ale także na forach międzynarodowych – Komisji Europejskiej, OECD czy też grupy G20. Wynikiem dotychczasowych prac są w szczególności rekomendacje zawarte w 13 raportach BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*)¹ oraz dyrektywy UE przeciwko unikaniu opodatkowania (*Anti-Tax Avoidance Directive*, ATAD), tzw. ATAD 1², ATAD 2³ i ATAD 3⁴.

Uchyłanie się od podatku (*tax evasion*) stanowi naruszenie przepisów prawa, jest prawnie niedozwolone. Natomiast unikanie opodatkowania (*tax avoidance*) wiąże się z działaniem zgodnym z obowiązującymi normami cywilnoprawnymi (choć sprzecznym z prawem podatkowym), w szczególności kiedy podatnicy tworzą rozwiązania, mechanizmy czy struktury niemające żadnego uzasadnienia (*sensu*) gospodarczego dla danej działalności, innego niż minimalizacja zobowiązania podatkowego. Unikanie opodatkowania można również rozumieć jako podejmowanie przez podatników legalnych działań, które zmierzają do wyeliminowania ciężaru podatkowego lub jego ograniczenia w stosunku do poziomu uznawanego za adekwatny do danej sytuacji, rozpatrywanej z ekonomicznego, a nie formalno-prawnego punktu widzenia [Oleśńska, 2013, s. 17].

Zgodnie z generalną klauzulą przeciwko unikaniu opodatkowania (*General Anti-Avoidance Rule*, GAAR), stosownie do art. 119a § 1 Ordynacji podatkowej⁵, czynność dokonana przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej, nie skutkuje osiągnięciem korzyści podatkowej, jeżeli sposób działania był sztuczny (unikanie opodatkowania). Skutki podatkowe czynności określa się na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki mógłby zaistnieć, gdyby dokonano czynności odpowiedniej. Za odpowiednią uznaje się czynność, której podmiot mógłby w danych okolicznościach dokonać, jeżeli działałby rozsądnie i kierował się zgodnymi z prawem celami innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej, sprzecznej z przedmiotem lub celem

¹ Zob. <http://www.oecd.org/tax/beps-2015-final-reports.htm> (dostęp: 2.01.2017).

² Dyrektywa Rady (UE) 2016/1164 z 12 lipca 2016 r., ustanawiająca przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego (Dz.U. UE.L.2016.193.1).

³ Dyrektywa Rady (UE) 2017/952 z dnia 29 maja 2017 r. zmieniająca dyrektywę (UE) 2016/1164 w zakresie rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych dotyczących państw trzecich.

⁴ Projekt Dyrektywy Rady (UE) 2021/0434 z dnia 22 grudnia 2021 r.

⁵ Ustawa z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2016 r. poz. 846) wprowadziła do polskiego porządku prawnego klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania.

ustawy podatkowej lub jej przepisu, a sposób działania nie byłby sztuczny. Czynność odpowiednia może polegać także na zaniechaniu działania (art. 119a § 2–3 Ordynacji podatkowej). Przepisy dotyczące klauzuli GAAR znajdują zastosowanie nie tylko do czynności dokonanych po dniu ich wejścia w życie, tj. po 15 lipca 2016 r., lecz także do czynności dokonanych wcześniej, jeżeli korzyść podatkowa uzyskana została po tej dacie. Klauzula GAAR uwzględnia wytyczne Trybunału Konstytucyjnego [Wyrok TK z 11 maja 2004 r., K 4/03].

Wprowadzenie klauzuli GAAR do polskiego porządku prawnego uzasadniano przede wszystkim skalą nadużyć. Cel wprowadzenia klauzuli to przeciwdziałanie, także prewencyjne, unikaniu opodatkowania, co prowadzi do ochrony dochodów budżetowych zarówno państwa, jak i jednostek samorządu terytorialnego. Luka podatkowa w podatku dochodowym od osób prawnych w 2015 r. miała wynosić ok. 50,4 mld złotych⁶. Obowiązywanie klauzuli GAAR miało przyczynić się do jej zmniejszenia (luka CIT w 2020 r. wyniosła 26 mld zł) [Sawulski i in., 2022]. Ważnym celem jest również zapewnienie bezpieczeństwa obrotu gospodarczego, uczciwej konkurencji pomiędzy podmiotami gospodarczymi. Z danych Krajowej Administracji Skarbowej wynika, że klauzula GAAR nie jest powszechnie stosowanym narzędziem, jednak KAS sięga po nie coraz częściej [*Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania*, 2024].

Podstawowym celem artykułu jest określenie desygnatu „działania rozsądnego”. W definicji sztucznego sposobu działania, jak również czynności odpowiedniej, klauzula GAAR odwołuje się do „podmiotu działającego rozsądnie”. Wzorca „podmiotu działającego rozsądnie” nie wypracowano w orzecznictwie czy w ramach funkcji opiniodawczej Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania. Można założyć szeroko, że podmiot działa rozsądnie, jeżeli podejmuje czynności zgodnie z jego misją, wizją i wyznawanymi wartościami. Innymi słowy, podmiot działający rozsądnie działa zgodnie z celem jego istnienia (misją), dąży do osiągnięcia pożądanego stanu w przyszłości (wizja) i osiąga swoje cele w sposób nieprzekraczający granic akceptowalnego zachowania, tj. szanujący wyznawane wartości.

2. Działania przedsiębiorcy a unikanie opodatkowania

Linia demarkacyjna pomiędzy unikaniem opodatkowania (względnie nadużyciem prawa podatkowego) a legalnym działaniem optymalizacyjnym nie jest klarowna [Jamroży, 2016, s. 9–11]. Optymalizację podatkową można rozumieć jako metodę wyznaczania najlepszego (optymalnego) rozwiązania, co oznacza poszukiwanie ekstremum funkcji z punktu widzenia określonego kryterium (funkcja celu). Tym kryterium optymalizacyjnym jest racjonalność finansowa, którą z kolei można rozumieć jako maksymalizację zysku po opodatkowaniu, względnie maksymalizację wartości przedsiębiorstwa. Warunkiem ograniczającym jest zbiór przepisów podatkowych. Zważmy, że przedsiębiorca często dąży do optymalizacji kosztów

⁶ Według resortu finansów luka podatkowa w 2015 r. była 7,1 razy większa niż w 2007 roku, <https://businessinsider.com.pl/firmy/podatki/resort-finansow-luka-podatkowa-w-2015-r-byla-71-razy-wieksza-niz-w-2007-roku/f1v2sw3> (dostęp: 2.04.2023).

produkcji (np. wynagrodzeń), co nie musi być działaniem społecznie pożądanym. Optymalizować ciężar podatkowy, sięgając do przedstawionego rozumienia optymalizacji, to poszukiwać rozwiązania racjonalnego finansowo. Optymalizacja podatkowa jest zatem procesem wyznaczania najlepszego (optymalnego) podatkowo rozwiązania.

Przykładowo, przedsiębiorcy prowadzący działalność na terenie Polskiej Strefy Inwestycji mogą nie płacić podatku dochodowego przez wiele lat ze względu na korzystanie ze zwolnień podatkowych. Państwo realizując funkcję stymulacyjną opodatkowania wręcz zachęca, żeby przedsiębiorcy w ten sposób, tj. bez podatku, prowadzili działalność gospodarczą.

W polityce podatkowej państwa leży zwalczanie oszustw podatkowych, względnie unikania opodatkowania, a nie optymalizacji podatkowych podejmowanych w granicach obowiązującego prawa podatkowego. Optymalizacja ciężarów podatkowych może przejawiać się w szczególności w wyborze takiej formy, względnie struktury, planowanej transakcji w ramach i granicach obowiązującego prawa podatkowego, aby zmniejszyć poziom takich obciążeń, o ile stanowią działania mieszczące się w granicach obowiązującego prawa. Utożsamianie każdej optymalizacji podatkowej z nadużyciami prawa podatkowego (unikaniem opodatkowania) prowadzi do nieuzasadnionego zwiększenia obciążeń podatkowych przedsiębiorców.

Zbędne są kryteria różnicujące działania podatników, np. agresywna czy nieagresywna optymalizacja podatkowa. Tego rodzaju określenia są nieostre. Ważne jest, czy podejmowane działania mieszczą się w granicach obowiązującego prawa podatkowego, nie stanowią uchylania się czy unikania opodatkowania. Każdy przedsiębiorca, którego wybory (decyzje) gospodarcze nie wykraczają poza granice wytyczone przepisami podatkowymi, powinien mieć zapewnione bezpieczeństwo podatkowe. Niedookreślenia w sferze podatków należy ograniczać.

W polskim systemie podatkowym nie istnieje norma prawna, która obliguje podatnika do kształtowania swojej sytuacji prawnej w taki sposób, aby maksymalizował obciążenia podatkowe. Nie jest obejściem prawa dokonywanie czynności, które są prawnie dopuszczalne, a które dążą do znalezienia sposobów wykorzystania przepisów do zmniejszenia obciążeń podatkowych, oraz nie ma żadnej podstawy prawnej, aby przyjąć masochistyczną zasadę, że strony powinny regulować swoje stosunki cywilnoprawne w sposób najbardziej korzystny dla fiskusa [Wyrok WSA w Gdańsku z 17 lutego 2006 r., sygn. akt I SA/Gd 1581/03]. Jeżeli obowiązujący porządek prawny stwarza podatnikowi możliwość wyboru kilku legalnych konstrukcji do osiągnięcia zamierzonego celu gospodarczego, z których każda będzie miała inny wymiar podatkowy, to wybór najkorzystniejszego podatkowo rozwiązania nie może być traktowany jako obejście prawa [Wyrok WSA w Warszawie z 30 marca 2004 r., sygn. akt III SA 2984/02]. Orzecznictwo w zakresie granic optymalizacji podatkowej nie jest jednolite, co jest wynikiem relatywnie trudnej do wytyczenia granicy demarkacyjnej pomiędzy unikaniem opodatkowania (względnie nadużyciem prawa podatkowego) a legalnym działaniem optymalizacyjnym.

W praktyce gospodarczej występują zjawiska na granicy optymalizacji podatkowej i unikania opodatkowania. Organ podatkowy nie jest tylko uprawniony, ale także zobowiązany

do badania, czy określona czynność została dokonana w celu obejścia prawa lub dla pozoru [Wyrok NSA z 2 lipca 2009 r., sygn. akt I FSK 839/08]. Zadaniem organu podatkowego jest kontrola zachowań podatników, tu: w szczególności na podstawie generalnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania (GAAR)⁷. Poza ogólną klauzulą przeciwko unikaniu opodatkowania istnieje wiele innych mechanizmów prawnych służących przeciwdziałaniu unikania opodatkowania. Pojedyncze, szcztłkowe instrumenty nie zdają często egzaminu wobec kompleksowości i złożoności zachowań podatników. Instrumenty „pozaklauzulowe” w różny sposób mają za zadanie przeciwdziałać nadużyciom podatkowym, jednakże ich skuteczność w dużej mierze zależy od prawidłowego zastosowania [Żydok, 2017, s. 17].

3. Sztuczność działania w świetle klauzuli GAAR

Unikanie opodatkowania stanowi czynność dokonana przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej, jeżeli sposób działania był sztuczny (art. 119a § 1 Ordynacji podatkowej). Ogólna klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania ukierunkowana jest na pozbawienie sztucznych konstrukcji (czynności), tworzonych w celu uzyskania znacznej korzyści podatkowej, skuteczności na gruncie prawa podatkowego. Przy takim podejściu unikanie opodatkowania to wykorzystanie przez podatnika rozdziewięku pomiędzy ekonomicznym lub gospodarczym celem (sensem) normy prawnej a jej językowym brzmieniem. Bez klauzuli GAAR skutki działań podatników, które mieszczą się w granicach obowiązującego prawa podatkowego, zasadniczo musiały być respektowane przez organy podatkowe, nawet gdy były nieadekwatne do ekonomicznej istoty zaistniałych działań.

Z art. 119a § 1 Ordynacji podatkowej wynikają następujące przesłanki unikania opodatkowania:

- osiągnięcie korzyści podatkowej,
- działanie przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej,
- sztuczność sposobu działania,
- sprzeczność osiągniętej korzyści podatkowej z celem i przedmiotem przepisu ustawy podatkowej.

Istotnym elementem oceny prawnej działań podjętych przez podatnika jest ustalenie motywów, jakimi podatnik kierował się, dokonując czynności prawnej. W szczególności w razie zidentyfikowania, że jednym z celów podatnika mogło być uzyskanie korzyści podatkowej, należy ustalić relacje, w jakich pozostają te motywy względem innych motywów działania

⁷ Przepisy regulujące przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania (Dział IIIa, art. 119a i nast.) zostały wprowadzone do Ordynacji podatkowej dopiero z dniem 15 lipca 2016 r. (poprzez art. 1 pkt 6 ustawy z dnia 13 maja 2016 r., Dz.U. 2016, poz. 846). Jednak w poprzednim stanie prawnym organy podatkowe dysponowały możliwością przededefiniowania rodzaju czynności prawnej, w stosunku do wskazywanego przez podatnika, jeżeli odmienny charakter takiej operacji wynikał z jej treści, zamiaru stron i celu. Możliwości takie zapewniał i nadal zapewnia art. 199a § 1 Ordynacji podatkowej. Zob. Wyrok NSA z 19 października 2016 r., sygn. akt II FSK 1969/16.

podatnika [Wyrok WSA w Gdańsku z 19 kwietnia 2017 r., sygn. akt I SA/Gd 318/17]. Przy ocenie, czy osiągnięcie korzyści podatkowej było głównym lub jednym z głównych celów dokonania czynności, bierze się pod uwagę cele ekonomiczne czynności wskazane przez stronę (art. 119d Ordynacji podatkowej). Decydujące znaczenie ma okoliczność, czy korzyść podatkowa znacznie przeważała nad innymi korzyściami ekonomicznymi lub gospodarczymi, czy przeważała w takim stopniu, że pozostałe cele dokonania czynności należało uznać za mało istotne.

W tym miejscu można postawić pytanie, jak ocenić (zmierzyć), czy pozostałe (pozapodatkowe) cele ekonomiczne lub gospodarcze dokonanych czynności są „mało istotne”? Jak wyznaczyć poziom istotności (statystycznej)? Do jakich wielkości ekonomicznych odnieść się przy tym (wartość oczekiwana, zysk brutto, suma bilansowa, wartość kapitałów)? Niewątpliwie decydować będą każdorazowo okoliczności danej sprawy.

Kluczowa dla przyjęcia unikania opodatkowania przesłanka sztuczności sposobu działania została dookreślona ustawowo. Z art. 119c §1 Ordynacji podatkowej wynika, 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 mierze z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych”. Do działań podatnika, które mogą w szczególności zostać uznane za sztuczne, zaliczono:

- 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
- 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 stosującym szkodliwą konkurencję podatkową.

Każda materialnie istotna transakcja (czynność) podatnika jest badana z punktu widzenia rozsądnego działania, przy założeniu celów zgodnych z prawem. Co oznacza zatem odwołanie się do wzorca „podmiotu działającego rozsądnie”?

Czy chodzi o podmiot działający zgodnie z celem jego istnienia (misja), dążący do osiągnięcia pożądanego stanu w przyszłości (wizja) i osiągający swoje cele w sposób akceptowalny (nieprzekraczający granic akceptowalnego zachowania)? Szerokie (*sensu largo*) rozumienie

„działania rozsądnego”, czyli jako działanie podmiotu, które jest zgodne z jego wizją, misją i wyznawanymi powszechnie akceptowalnymi wartościami, jest – według nas – podejściem właściwszym w stosunku do interpretacji zawężającej, odnoszącej się do wzorca *homo oeconomicus* (o czym poniżej). Są to bowiem elementy, które stanowią filary organizacji i stanowią o jej kulturze, relacjach z interesariuszami i są podstawą podejmowania decyzji strategicznych. Misja definiuje cel istnienia podmiotu, wizja przedstawia obraz pożądanej przyszłości, wartości stanowią niejako „kompas” wyznaczający kierunek i granice akceptowalnego zachowania. Jeżeli na przykład podmiot uznaje realizację czynników ESG (*environmental, social responsibility, corporate governance*) jako kierunek priorytetowy, który jest zgodny z jego misją, wizją i taka strategia nie jest sprzeczna z zasadami wyznaczającymi sposób osiągania celów (wartości), to podejmowane działania należy uznać za rozsądne.

Czy też należałoby raczej rozpatrywać pojęcie „podmiotu działającego rozsądnie” zawężająco w rozumieniu wzorca *homo oeconomicus*, czyli podmiotu działającego racjonalnie, tj. dążącego do maksymalizacji wartości oczekiwanej, zgodnie z funkcją użyteczności i dokonującego wyborów ze względu na wartość ekonomiczną rezultatów tych wyborów? Wtedy maksymalizacja zysku netto poprzez zmniejszenie ciężaru podatkowego stanowi decyzję opartą na rachunku ekonomicznym, która zostałaby podjęta przez *homo oeconomicus*. *Homo oeconomicus* to abstrakcyjny wzorzec, ponieważ w rzeczywistości jednostka nie (zawsze) zachowuje się racjonalnie. W teorii ekonomii klasycznej założenie jednostki (człowieka) racjonalnej jest wypierane przez paradygmat jednostki emocjonalnej (*homo sapiens* z emocjami), kierującej się przy podejmowaniu decyzji ekonomicznych również pozaekonomicznymi przesłankami, przez co jej decyzje nie są zawsze racjonalne [Dopfer, 2004, s. 179; Wach, 2010, s. 96].

Przytoczone wyżej elementy konstrukcji definicji sztuczności nie są ostre, tworząc relatywnie szerokie ramy interpretacyjne, co z jednej strony nie realizuje postulatu pewności opodatkowania, ale z drugiej strony może realizować pożądany efekt prewencyjny.

Nie jest czynnością sztuczną sama restrukturyzacja określonego podmiotu. Jeżeli organ podatkowy w takim działaniu dopatruje się nadużycia, musi dokładnie to uzasadnić. Takie stanowisko zajął Naczelny Sąd Administracyjny w 2019 r. [Wyrok NSA z 31 stycznia 2019 r., sygn. akt II FSK 3242/18]:

Analizując schemat przedstawionego przez skarżących modelu restrukturyzacji z odpowiednim modelem zaprezentowanym przez organ, sąd pierwszej instancji trafnie stwierdził, że różnica pomiędzy czynnościami podjętymi przez skarżących a czynnościami odpowiednimi wskazanymi przez organ sprowadza się do przeniesienia innych składników majątkowych i przekształcenia w spółkę osobową spółki wydzielonej, a nie spółki dzielonej. Tego rodzaju rozbieżność nie może zostać uznana za wystarczającą do stwierdzenia, że skarżący działali w sposób sztuczny. Jak trafnie to wyjaśniono w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku, podatnik nie ma obowiązku maksymalizacji wysokości zobowiązania podatkowego. Brak podstaw prawnych do zakwestionowania przyjętej przez skarżących formy restrukturyzacji spółki (podział przez wydzielenie) oznacza, że sposób rozdysponowania majątku mieści się w ramach swobody działalności gospodarczej.

Szef KAS jest zobowiązany do dokonywania analizy danej sprawy w oparciu o całość kształtu powiązanych ze sobą transakcji, a nie tylko wybranego przez siebie fragmentu. Ma to zasadnicze znaczenie dla badania przesłanek zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Teza ta została potwierdzona w dwóch połączonych sprawach o sygn. akt III SA/Wa 1247/21 i III SA/WA 1248/21. Zauważyć należy, że w powołanych orzeczeniach sąd odwołał się do opinii Rady do spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania i wskazał, że nie jest możliwe stwierdzenie, iż doszło do unikania opodatkowania jedynie na podstawie analizy wybranych czynności dokonanych przez podatników. Takie działanie skutkowało niezgodnym z przepisami GAAR pominięciem szeregu istotnych dla oceny sprawy celów biznesowych oraz okoliczności faktycznych i prawnych.

4. Czynność odpowiednia

Zgodnie z art. 119c § 2 Ordynacji podatkowej skutki podatkowe czynności określa się na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki mógłby zaistnieć, gdyby dokonano czynności odpowiedniej. Za odpowiednią uznaje się czynność, której podmiot mógłby w danych okolicznościach dokonać, jeżeli działał rozsądnie i kierował się zgodnymi z prawem celami innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej (art. 119c § 3 Ordynacji podatkowej).

Organ podatkowy może zatem pominąć konsekwencje podatkowe wynikające z dokonanych przez podatnika czynności wypełniających przesłanki unikania opodatkowania, a określić je, opierając się na ekonomicznej treści zdarzeń. Zakwestionowane czynności pozostaną co do zasady ważne w sferze prawa cywilnego, niezależnie od tego, że podatkowe skutki zostaną określone inaczej przez organ podatkowy. Innymi słowy, jeżeli możliwości podatników w zakresie swobodnego kształtowania stosunków prawnych są nadużywane, to pomija się konsekwencje podatkowe wynikające z uzewnętrznionej treści stosunku prawnego, a określić je na podstawie jego ekonomicznej treści. Dokonuje się tym samym swoistej „recharakteryzacji” czynności. Wątpliwości mogą dotyczyć dekodowania czynności odpowiedniej.

Nawiązując do rozważań prowadzonych wyżej w pkt 3, należy rozważyć, co ma oznaczać wyrażenie „jeżeli [podmiot] działałby rozsądnie”? Jakimi kryteriami czy wzorcami kierować się, aby ustalić, czy w danych okolicznościach działanie przedsiębiorcy było rozsądne? Czy należy preferować ujęcie *sensu largo*, zakładające, że z działaniem rozsądnym mamy do czynienia wtedy, jeżeli podmiot działa zgodnie z celem jego istnienia (misja), dąży do osiągnięcia pożądanego stanu w przyszłości (wizja) i osiąga swoje cele w sposób akceptowalny (zgodny z akceptowalnymi powszechnie wartościami) – czy też akceptować zawężoną interpretację opartą na koncepcji *homo oeconomicus*? Naszym zdaniem, większy stopień obiektywizacji przesłanek „działania rozsądnego”, który wydaje się być pożądanym z perspektywy stosowania klauzuli GAAR, wynikałby z przyjęcia wzorca postępowania *homo oeconomicus*, ale nie oznacza to, że ten wzorec jest właściwszy.

Często określony rezultat ekonomiczny można zrealizować w różny (pod względem prawnym) sposób, np. poprzez aport, sprzedaż czy wydzielenie zorganizowanej części przedsiębiorstwa. Jak już w pkt 2 podkreślono, maksymalizacja wartości ekonomicznej (np. zysku netto) poprzez zmniejszenie ciężaru podatkowego stanowi decyzję opartą na rachunku ekonomicznym, która zostałaby podjęta przez podmiot działający rozsądnie w rozumieniu *homo oeconomicus*. Należy uznać, że kierowanie się zatem przez podatnika zgodnymi z prawem celami innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej musi co do zasady oznaczać, że na wybór „czynności odpowiedniej” – w razie stwierdzenia unikania opodatkowania – nie powinny mieć determinującego wpływu uwarunkowania podatkowe. Nie oznacza to jednocześnie, że jeżeli podatnik dokona wyboru wariantu skutkującego najniższym (spośród różnych rozpatrywanych wariantów) ciężarem podatkowym, kieruje się celami sprzecznymi z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej. Nie musi to oznaczać, że dokonał on czynności niewłaściwej. Racjonalność ekonomiczna powinna być definiowana w (hipotetycznym) otoczeniu wyizolowanym od wpływu podatków determinującego wybór określonego wariantu.

Zdaniem Rady do spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania przesłanka sprzeczności z przedmiotem i celem jest przesłanką w pewnym stopniu „samospełniającą się” w przypadku, gdy zostanie wykazane sztuczne działanie dokonane przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej. Skoro zatem sztuczność i działanie w celu osiągnięcia korzyści warunkuje uznanie działania sprzecznego z przedmiotem i celem przepisu, należy przyjąć, że działanie sprzeczne z „przedmiotem i celem” nie dotyczy przepisu, który podatnik zastosował, ale który powinien był zastosować, gdyby nie działał w sposób sztuczny i nie w celu osiągnięcia korzyści podatkowej. Zdaniem Rady warunkiem jest tu wskazanie przepisu adekwatnego (referencyjnego), który należałoby odnieść do przepisu, który powinien odpowiadać czynności odpowiedniej (w rozumieniu art. 119a § 3 Ordynacji podatkowej) lub takiemu stanowi faktycznemu, jaki zaistniałby⁸.

Przyjęcie określonej czynności odpowiedniej warunkowane jest specyfiką okoliczności konkretnej sprawy, przy czym przyjęcie czynności odpowiedniej powinno być realistyczne, osadzone w realiach uwarunkowań prawnych i ekonomicznych (gospodarczych). Przykładowo w uchwale Rady do spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania nr 22/2023 z dnia 17 listopada 2023 r. wskazano, że transakcje mające za przedmiot sprzedaż oraz alternatywnie aport udziałów prowadzą do odmiennych konsekwencji na gruncie prawnym, rachunkowym i podatkowym, w szczególności w zakresie właścicielskim, a tym samym struktury kapitałowej, organizacyjnej i zarządczej grupy, ujęcia rachunkowego dla potrzeb sprawozdawczości finansowej, wreszcie odmiennych skutków podatkowych, nie tylko w zakresie podatków dochodowych. W konsekwencji przyjęcie czynności wniesienia udziałów w drodze wkładu niepieniężnego jako czynności odpowiedniej (zamiast sprzedaży udziałów) wymaga

⁸ Zob. przykładowo pkt 45 i nast. uchwały nr 3/2019 Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania z dnia 18 grudnia 2019 r., <https://www.gov.pl/attachment/b5c97b9c-717d-4a2b-9964-2dfbc184e065> (dostęp: 2.04.2023).

wszechstronnej oceny uwarunkowań i skutków, m.in. zmiany struktury właścicielskiej podatnika, w tym np. zachowania parytetu wartości obejmowanych udziałów w jego kapitale. Zdaniem Rady fakt następczej likwidacji podmiotu będącego uczestnikiem zespołu czynności nie powinien determinować przyjęcia określonej czynności odpowiedniej.

Zwraca się uwagę, że w kilku zbliżonych przedmiotowo sprawach, której stroną był bezpośrednio fundusz inwestycyjny, w tym będącej przedmiotem uchwały Rady nr 3/2022 z dnia 25 marca 2022 r., Rada do spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania podzieliła stanowisko, że czynnością odpowiednią byłoby niepodjęcie działań przez fundusz inwestycyjny, tj. pozostawienie własności udziałów funduszowi inwestycyjnemu.

Jeżeli okoliczności wskazują, że osiągnięcie korzyści podatkowej było jedynym celem dokonania czynności mającej na celu uniknięcie opodatkowania, to skutki podatkowe określa się na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki zaistniałby, gdyby czynności nie dokonano (art. 119b § 5 Ordynacji podatkowej). Gwarancyjną funkcję spełnia postanowienie, w myśl którego w przypadku, gdy sam podatnik wskaże czynność odpowiednią, to organ podatkowy powinien wziąć pod uwagę stan rzeczy, jaki zaistniałby, gdyby dokonano tej czynności (art. 119b § 4 Ordynacji podatkowej).

5. Podsumowanie

Przesłanki klauzuli GAAR nie są ostre. Kluczowa dla przyjęcia unikania opodatkowania przesłanka sztuczności sposobu działania została dookreślona ustawowo – poprzez definicję *a contrario*: „Sposób działania nie jest sztuczny, jeżeli na podstawie istniejących okoliczności należy przyjąć, że podmiot działający rozsądnie i kierujący się zgodnymi z prawem celami zastosowałby ten sposób działania w dominującej mierze z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych”.

Brak jest ukształtowanej linii interpretacyjnej (orzeczniczej) w odniesieniu do kluczowych pojęć, takich jak „działanie rozsądne” oraz „czynność odpowiednia”. Niewątpliwie w tym zakresie nie należy dawać prymatu wykładni literalnej, ale przede wszystkim wykładni celowościowej.

Szerokie rozumienie „działania rozsądnego”, czyli jako działanie podmiotu, które jest zgodne z jego wizją, misją i wyznawanymi powszechnie akceptowalnymi wartościami, jest według nas podejściem właściwszym w stosunku do interpretacji zawężającej w rozumieniu wzorca *homo oeconomicus*. Są to bowiem elementy, które stanowią filary organizacji i stanowią o jej kulturze, relacjach z interesariuszami i są podstawą podejmowania decyzji strategicznych.

Przedmiot naszych rozważań jest nader skomplikowany. W przedstawionym tekście nie rozwiązujemy do końca wszystkich wątpliwości w przedmiotowej sprawie. Rozpoczynamy jedynie dyskusję na temat „działania rozsądnego”. Przepisy prawa regulujące tę kwestię nie są dostatecznie precyzyjne, nie tworzą modelu podejścia do problemu na zasadach zero-jedynkowych. O takie podejście byłoby raczej trudno, ponieważ również i życie nie

przypomina zawsze sytuacji zero-jedynkowej. Żeby rozstrzygnąć omawianą kwestię, należy indywidualnie spojrzeć na podejmowane działania i w kontekście celowościowym interpretować poszczególne czynności pod kątem ich ewentualnej zbieżności z chęcią uniknięcia opodatkowania. Samo zjawisko unikania opodatkowania nie jest jednoznaczne, przypomina – w przenośni – raczej „cieknący garnek” (*leaking pot*). Niniejszy artykuł może być przyczynkiem do dyskusji na temat ekonomicznego aspektu klauzuli GAAR.

Bibliografia

Dokumenty prawne

1. Rada do spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania (2019). Uchwała nr 3/2019 z dnia 18 grudnia 2019 r., <https://www.gov.pl/attachment/b5c97b9c-717d-4a2b-9964-2dfbc184e065> (dostęp: 2.04.2023).
2. Wyrok NSA z 2 lipca 2009 r., sygn. akt I FSK 839/08.
3. Wyrok NSA z 4 stycznia 2017 r., sygn. akt I FSK 865/15.
4. Wyrok NSA z 31 stycznia 2019 r., sygn. akt II FSK 3242/18.
5. Wyrok TK z 11 maja 2004 r., sygn. akt K 4/03.
6. Wyrok WSA w Gdańsku z 17 lutego 2006 r., sygn. akt I SA/Gd 1581/03.
7. Wyrok WSA w Gdańsku z 19 kwietnia 2017 r., sygn. akt I SA/Gd 318/17.
8. Wyrok WSA w Warszawie z 30 marca 2004 r., sygn. akt III SA 2984/02.
9. Wyrok WSA w Warszawie z 30 marca. 2004 r., sygn. akt III SA 2984/02.

Wydawnictwa zwarte

1. Gajewski, D., Glumińska-Pawlic, J., Golecki, M., Werner, A. (2018). *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania*. Warszawa: Wolters Kluwer.
2. Grądalski, F. (2006). *System podatkowy w świetle teorii optymalnego opodatkowania*. Warszawa: Oficyna Wydawnicza SGH.
3. Grądalski, F. (2012). Teoretyczne aspekty racjonalizacji systemu podatkowego. W: *Dorobek ekonomii, finansów i nauk o zarządzaniu oraz jego praktyczne wykorzystanie na przełomie XX i XXI wieku* (s. 571–580), R. Bartkowiak, J. Ostaszewski (red.). Warszawa: Oficyna Wydawnicza SGH.
4. Gomułowicz, A., Małecki, J. (2011). *Podatki i prawo podatkowe*. Warszawa: Wolters Kluwer.
5. Jamróży, M. (2018). Optymalizacja podatkowa i jej prawne granice. W: *Etyka, sprawiedliwość i racjonalność w dorobku nauki o finansach w latach 1918–2018* (s. 125–139), J. Ostaszewski, M. Wrzesiński (red. nauk.). Warszawa: Oficyna Wydawnicza SGH.
6. Mirrlees, J. Adam, S., Besley, T. i in. (2011). *Tax by Design*. Oxford: Oxford University Press. <https://www.ifs.org.uk/docs/taxbydesign.pdf> (dostęp: 30.03.2018).
7. Olesińska, A. (2013). *Klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania*. Toruń: TNOiK.

8. Pietrewicz, M., Felis, P., Jamróży, M., Szlęzak-Matusewicz, J. (2014). Przesłanki i kierunki zmian w polskim systemie podatkowym – wybrane zagadnienia. W: *Rozwój nauki o finansach. Stan obecny i pożądane kierunki jej ewolucji*, J. Ostaszewski, E. Kosycarz (red.). Warszawa: Oficyna Wydawnicza SGH.
9. Sawulski, J., Klucznik, M., Reczek, M., Rybacki, J. (2022). *Luka CIT w Polsce*. Working Paper nr 2. Warszawa: Polski Instytut Ekonomiczny.
10. Żydok, R. (2017). *Uszczelnienie PIT i CIT, Uwagi do rządowego projektu zmian w ustawach o podatkach dochodowych (druk nr 1878)*. Warszawa: Fundacja Republikańska.

Artykuły naukowe

1. Dopfer, K. (2004). The Economic Agent as Rule Maker and Rule User: Homo Sapiens (Economicus), *Journal of Evolutionary Economics*, 14, s. 177–195.
2. Jamróży, M. (2016). I Debata Podatkowa: Przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania, *Przegląd Podatkowy*, 3.
3. Jamróży, M. (2017). IV Debata Podatkowa: Klauzula przeciw unikaniu opodatkowania, *Przegląd Podatkowy*, 2.
4. Wach, K. (2010). Od człowieka racjonalnego do emocjonalnego. Zmiana paradygmatu nauk ekonomicznych, *Horyzonty Wychowania*, 9(17), s. 95–105.

Materiały internetowe

1. Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania (2024). <https://www.podatki.gov.pl/abc-podatkow/klauzula-przeciwko-unikaniu-opodatkowania/statystyki-gaar/> (dostęp: 12.09.2024).

“Reasonable Conduct” in the Context of Tax Avoidance

Abstract

The General Anti-Avoidance Clause, in defining an artificial course of action as well as an appropriate action, refers to an entity acting reasonably. The primary purpose of this article is to define criterion for “acting reasonably”. The concept of an “entity acting reasonably” has not yet been developed in case law or in the opinion function of the Council for the Prevention of Tax Avoidance. It is assumed that an entity acts reasonably if its actions align with its mission, vision, and professed values. An entity acting reasonably operates in accordance with its purpose (mission), strives to achieve a desired future state (vision), and achieves its goals in an acceptable manner, i.e., respecting its professed values. This interpretation of “acting reasonably” – as an entity acting in accordance with its mission, vision, and commonly accepted values – is a more appropriate approach than the homo oeconomicus model, which assumes that an entity seeks to maximise expected value based on a utility function and makes decisions solely based on economic value of their outcomes.

Keywords: tax avoidance, general anti-avoidance rule, reasonable action
