

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

redakcja naukowa

Dominik J. Gajewski, Piotr Karwat, Aleksander Werner

Stefan Babiarez, Dagmara Dominik-Ogińska, Gerard Dźwigała, 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

Zamów książkę w księgarni internetowej

proinfo.pl
księgarnia internetowa

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.

Szanujmy 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

<i>Dagmara Dominik-Ogińska</i> Nadużycie prawa w VAT jako kontekst dla zrozumienia polskiej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania	133
<i>Elżbieta Olechniewicz</i> Nadużycie prawa w podatku VAT a klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania (GAAR) – różnice i podobieństwa	147
<i>Aleksander Werner, Gerard Dźwigała</i> Stosowanie ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania do korzyści wynikających z umowy międzynarodowej.....	159
<i>Marek Gizicki, Jakub Pachecka</i> Cele ekonomiczne czynności wskazane przez stronę – zagadnienia praktyczne	171
<i>Michał Goj, Agnieszka Tałasiewicz</i> Pojęcie czynności odpowiedniej. Aspekty materialnoprawne i proceduralne	189
<i>Mariusz Jurkiewicz, Justyna Milewska</i> Skutki materialnoprawne i procesowe wskazania przez stronę czynności odpowiedniej	201
<i>Mikołaj Kondej</i> 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
<i>Katarzyna Kimla-Walenda</i> Przesłanki stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania a kryterium głównej korzyści w przepisach MDR.....	235
<i>Sławomir Pilarczyk, Michał Wielec</i> 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

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 przeciwnikowi 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, zwyczaj 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-

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 sądownoadministracyjnym, 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 Szefa KAS jako unikanie opodatkowania (uznając, że zebrany w sprawie materiał dowodowy nie potwierdza stanowiska Szefa 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 sądownoadministracyjnej.

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).

Publikacja dotyczy problematyki wykładni i stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania (GAAR). Zagadnienia przedstawione przez autorów mają charakter zarówno teoretycznoprawny, jak i praktyczny, a odnoszą się do aspektów materialnych, proceduralnych i ustrojowych. Omówiono m.in.:

- przesłanki zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania;
- kontekst konstytucyjny stosowania klauzuli GAAR oraz kontekst unijny związany ze stosowaniem i wykładnią polskich przepisów dotyczących klauzuli;
- wykładnię przepisów Ordynacji podatkowej odnoszących się do GAAR na etapie trwających postępowań podatkowych (m.in. stosowania klauzuli, opinii zabezpieczającej, cofnięcia skutków unikania opodatkowania), jak i sądownoadministracyjnych.

Szczególną uwagę poświęcono kwestiom intertemporalnym stosowania klauzuli, które są przedmiotem wielu kontrowersji orzeczniczych.

Publikacja przeznaczona jest dla doradców podatkowych, adwokatów, radców prawnych, pracowników działów kadr, pracowników administracji (rządowej i samorządowej) – jako wsparcie na etapie analizy czynności podejmowanych przez podatnika z punktu widzenia ryzyka stosowania GAAR. Zainteresuje również sędziów i pracowników naukowych.

Dominik J. Gajewski – profesor nauk społecznych w dyscyplinie nauki prawne, kierownik Katedry Prawa Podatkowego w Szkole Głównej Handlowej w Warszawie; kierownik Centrum Analiz i Studiów Podatkowych SGH; kierownik Studiów Podyplomowych SGH „Podatki w krajowym i międzynarodowym obrocie gospodarczym”; sędzia Naczelnego Sądu Administracyjnego; redaktor naczelny czasopisma naukowego „Analizy i Studia CASP”; autor ponad 230 publikacji naukowych z zakresu międzynarodowego i krajowego prawa podatkowego.

Piotr Karwat – doktor nauk prawnych, adiunkt w Zakładzie Prawa Podatkowego i Celnego w Katedrze Prawa Administracyjnego i Finansowego Przedsiębiorstw Szkoły Głównej Handlowej w Warszawie, radca prawny.

Aleksander Werner – doktor habilitowany nauk prawnych, doktor nauk ekonomicznych, profesor nadzwyczajny w Katedrze Prawa Administracyjnego i Finansowego Przedsiębiorstw Szkoły Głównej Handlowej w Warszawie, kierownik Zakładu Prawa Podatkowego i Celnego w tej Katedrze, radca prawny.

publikacja
rekomendowana przez

**PRZEGLĄD
PODATKOWY**



ISBN 978-83-8358-406-5



ZAMÓWIENIA:

INFOLINIA +48 801 044 545

ZAMOWIENIA@WOLTERSKLUPER.PL

WWW.PROFINFO.PL

CENA 249 Zł (W TYM 5% VAT)