
ZMIANY W PRZEPISACH KLAUZULI OGÓLNEJ PRZECIWKO UNIKANIU OPODATKOWANIA WCHODZĄCE W ŻYCIE W 2019 R.

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 ustaw¹ wprowadziła m.in. zasadnicze zmiany w zakresie klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania. Celem artykułu jest omówienie wybranych z nich. W tekście zestawiono treść implementowanych zmian między innymi z zapisami dyrektywy ATAD², którą wskazana nowelizacja wdraża, a także dokonano oceny zasadności i konstytucyjności poszczególnych elementów nowelizacji.

Zmiany w kryterium stosowania klauzuli w postaci wymogu istotności realizowanego celu podatkowego

Ustawa zmieniająca w sposób istotny rozszerza potencjalny zakres stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Dotychczas za unikanie opodatkowania uważało się czynności podjęte przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej w sytuacji jeżeli przyjęty sposób działania był sztuczny. Dla stwierdzenia unikania opodatkowania konieczne było więc by cel podatkowy był przeważającym motywem działania podatnika. Po nowelizacji, dla stwierdzenia unikania opodatkowania i tym samym zastosowania klauzuli, wystarczające będzie wykazanie, że osiągnięcie, na skutek sztucznych czynności, niedozwolonej korzyści podatkowej było głównym lub jednym z głównych celów ich dokonania.

Wprowadzana w kryterium istotności zmiana, w postaci przyjęcia iż klauzula może znaleźć zastosowanie również w przypadku jeżeli uniknięcie opodatkowania jest jednym z głównych celów działania podatnika, sprawia że podatnik realizując swoje faktyczne zamierzenia gospodarcze, nie będzie miał już pełnej swobody optymalizacji rozliczeń podatkowych. Będzie on bowiem zmuszony weryfikować czy przyjęty przez niego sposób

¹ Dalej jako „Ustawa zmieniająca”.

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

działania nie prowadzi do osiągnięcia niedozwolonej korzyści podatkowej. Powyższe stanowi w stosowaniu klauzuli istotne *novum*. Dotychczas, przynajmniej teoretycznie, tak długo jak podatnik podejmując określone czynności realizował istotne cele inne niż podatkowe, miał on bowiem pełną swobodę wyboru formy swojego działania, nie musząc obawiać się zastosowania klauzuli.

Niestety ustawodawca w nowelizacji nie zdecydował się rozstrzygnąć zagadnienia czy ocenę tego co było głównymi celami działania podatnika należy przeprowadzać z subiektywnego punktu widzenia (badać intencje przyświecające podatnikowi) czy też z obiektywnego punktu widzenia (dokonywać obiektywnego porównania korzyści płynących z transakcji)³. Wątpliwości w tym zakresie wydają się ważne gdy uwzględni się, iż na gruncie dotychczasowego orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej identyfikacja nadużycia prawa wymagała zasadniczo współistnienia elementu obiektywnego, w postaci uzyskania korzyści sprzecznej z duchem określonej regulacji oraz subiektywnego, w postaci podjęcia przez podmiot sztucznych działań ukierunkowanych na jej osiągnięcie⁴.

Wprowadzona zmiana, polegająca na dopuszczeniu stosowania klauzuli do czynności, których jednym z głównych celów było osiągnięcie korzyści podatkowej, stanowi implementację odpowiednich fragmentów art. 6 ust. 1 dyrektywy ATAD. Zgodnie z tym przepisem *na użytek obliczenia zobowiązania z tytułu podatku od osób prawnych państwo członkowskie nie uwzględnia jednostkowych ani seryjnych uzgodnień, które – z uwagi na to, że głównym celem lub jednym z głównych celów ich wprowadzenia było uzyskanie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem lub celem mającego zastosowanie prawa podatkowego – są nierzeczywiste, wzięwszy pod uwagę wszystkie stosowne fakty i okoliczności*. Patrząc na sposób sformułowania powyższego przepisu, wprowadzone zmiany, wydają się prawidłowo dostosowywać krajowe regulacje do testu istotności wynikającego z dyrektywy.

Podkreślenia wymaga jednak, iż zarówno w światowej, jak i polskiej literaturze test polegający na badaniu czy względy podatkowe pozostają jednym z głównych celów działania podatnika został poddany krytyce⁵. Doktryna wskazuje mianowicie, iż cel główny to cel

³ Zob. również ciekawy pogląd o tym, że subiektywny cel podatnika może wynikać z analizy przesłanek obiektywnych wyrażony przez Rzecznika Generalnego w sprawie *Hallifax* - Opinia rzecznika generalnego z 7 kwietnia 2005 r. do sprawy C-255/02 *Hallifax*, teza 70.

⁴ Wyrok TSUE z 14 Grudnia 2000 (C-110/99) w sprawie *Emsland-Stärke GmbH*, tezy 52-53; Wyrok TSUE z 21 lutego 2006 r. (C-255/02) w sprawie *Halifax*, tezy 74-75.

⁵ E. Prejs, *Implementacja do polskiego porządku prawnego klauzuli zapobiegającej nadużyciom zwolnienia od opodatkowania dywidend (de minimis rule)* [w:] *Nowe narzędzia prawne w podatkach dochodowych i majątkowych. Poprawa efektywności*

zasadniczy, a więc taki który wyprzedza lub przekracza znacznie swoją wagą inne cele⁶. Tym samym podnosi się, iż trudno jest mówić o tym, iż może istnieć wiele głównych celów określonego działania. Omówione kontrowersje wydają się mieć jednak głównie charakter językowy. Na gruncie polskiej klauzuli ich znaczenie minimalizuje fakt, iż w znowelizowanym art. 119d Ordynacji Podatkowej ustawodawca wskazał, iż *osiągnięcie korzyści podatkowej uznaje się za główny lub jeden z głównych celów dokonania czynności, jeżeli uwzględniając pozostałe cele ekonomiczne czynności, wskazane przez stronę, należy uznać, że cel ten nie był mało istotny*. Takie sformułowanie daje pole do identyfikacji unikania opodatkowania we wszystkich tych działaniach, w ramach których powstaje niedozwolona korzyść podatkowa, której istotność jest większa niż mała. Nowelizacja zaostrza więc kryterium istotności w stosunku do tego wynikającego z dyrektywy.

Dopuszczenie stwierdzenia unikania opodatkowania w oparciu o sprzeczność korzyści podatkowej z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu oraz zmiany w definicji sztuczności

Kolejne ze zmian wprowadzanych ustawą zmieniającą dotyczą kryterium stosowania klauzuli w postaci wymogu osiągnięcia korzyści podatkowej w wyniku nadużycia prawa podatkowego. Dotąd dla stwierdzenia unikania opodatkowania konieczne było zidentyfikowanie, iż sztuczne działanie podatnika pozwoliło na osiągnięcie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej. Konieczne było więc wykazanie sprzeczności osiągniętej korzyści zarówno z przedmiotem jak i celem konkretnej regulacji podatkowej. Nowelizacja definiuje unikanie opodatkowania jako działanie prowadzące do osiągnięcia korzyści, sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu. Z jednej strony ustawodawca czyni więc rozłącznymi warunki: sprzeczności korzyści z przedmiotem i sprzeczności korzyści z celem regulacji podatkowej, z drugiej zaś dopuszcza stwierdzenie takiej sprzeczności nie tylko w odniesieniu do konkretnego przepisu ustawy podatkowej ale również ustawy jako pewnej całości.

Wprowadzaną nowelizacją możliwość stwierdzenia unikania opodatkowania w oparciu o sprzeczność korzyści podatkowej z celem lub przedmiotem ustawy podatkowej jako pewnej

systemu podatkowego, red. B. Brzeziński, K. Lasiński Sulecki, W. Morawski, s. 360; B.M. Willis, *A Principle Purpose: There Can Be Only One*, Tax notes 10/2013, s. 1317-1321.

⁶ E. Prejs, *Implementacja do polskiego porządku prawnego klauzuli zapobiegającej nadużyciom zwolnienia od opodatkowania dywidend (de minimis rule)* [w:] *Nowe narzędzia prawne w podatkach dochodowych i majątkowych. Poprawa efektywności systemu podatkowego*, red. B. Brzeziński, K. Lasiński Sulecki, W. Morawski, s. 360.

całości (a nie, jak dotąd przepisu tej ustawy) należy uznać, za zmianę nietrafną. Celem ustaw podatkowych pozostaje bowiem, co do zasady, cel fiskalny a więc zapewnienie wpływów do budżetu państwa⁷. Gdyby jednak warunek sprzeczności korzyści podatkowej rozpatrywać w odniesieniu do tak ogólnie rozumianego celu ustawy, każdą korzyść podatkową, jako prowadzącą do zmniejszenia wpływów podatkowych, można byłoby uznać za sprzeczną z celem ustawy. Dlatego też to czy określone działania podatników stanowią nadużycie prawa podatkowego należy rozstrzygać nie na gruncie celu całej ustawy, ale na gruncie poszczególnych jej przepisów.

Celem ustawy podatkowej nie jest przecież maksymalizacja wpływów podatkowych, ale ustanowienie opodatkowania na poziomie uznanym przez ustawodawcę za adekwatny⁸. Poziom ten wyznacza treść przepisów danego aktu prawnego⁹. Cel fiskalny ustawy jest więc zasadniczo pewną wypadkową celów fiskalnych jej poszczególnych przepisów, a także, o czym nie należy zapominać, celów społecznych które ustawodawca może realizować poprzez prawo podatkowe, wprowadzając do niego zachęty i sankcje mające na celu skłonienie podatnika do określonego postępowania.

Przykładowo chociaż za zasadniczy cel ustawy o CIT można przyjąć opodatkowanie dochodu osiąganego przez podatnika, to zastosowanie określonej normy prawa podatkowego może wyłączać lub ograniczać opodatkowanie określonych dochodów, ze względów społecznych. Taka sytuacja, choć potencjalnie mogłaby być postrzegana jako niezgodna z celem ustawy, może właściwie oddawać cel нефiskalny, który przez wprowadzenie określonego przepisu chciał realizować ustawodawca. Tym samym sprzeczność z celem ustawy podatkowej oraz jej przedmiotem to generalnie, wbrew temu co sugeruje ustawodawca nowelizując przepisy ordynacji, sprzeczność z jej poszczególnymi przepisami.

Oczywiście w określonych sytuacjach zastosowanie do konkretnego stanu faktycznego normy podatkowej może prowadzić do niezasadnego nieopodatkowania lub nadmiernego opodatkowania, co może pozostawać sprzeczne z celem ustawy jako pewnej całości. Niemniej rozróżnienie przypadków gdy sytuacja taka jest zamierzona przez ustawodawcę, a więc tych gdy ustawodawca celowo dopuszcza wyjątki od realizacji celu ustawy, od przypadków gdy efekt zastosowania przepisu jest faktycznie niezgodny z intencjami prawodawcy, wymaga zbadania zgodności efektu zastosowania w danych okolicznościach przepisu zarówno z celem ustawy jak i celem przepisu. Przypadki niezasadnego nadmiernego opodatkowania lub nieopodatkowania

⁷ Tak też: M. Guzek, M. Stefaniak, *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania. Komentarz praktyczny*, Warszawa 2018, Legalis/EL., Rozdział II, punkt 1.2.5.

⁸ B. Brzeziński, *Zagadnienie konstytucyjności klauzuli normatywnej zapobiegającej unikaniu opodatkowania* [w:] *Państwo prawa i prawo karne. Księga Jubileuszowa Profesora Andrzeja Zolla*, red. J. Błachut, Warszawa 2012, s. 681.

⁹ M. Kondej, *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania. Komentarz do przepisów materialnoprawnych*, Poznań 2018, s. 63.

wystąpią w mojej ocenie jedynie wtedy gdy wystąpi sprzeczność efektu fiskalnego zarówno z celem przepisu jak i celem ustawy podatkowej.

Dlatego też uważam, iż wprowadzona nowelizacją dopuszczalność stwierdzenia unikania opodatkowania w oparciu o ocenę sprzeczności korzyści podatkowej z przedmiotem lub celem ustawy jako pewnej całości rodzi ryzyko podejmowania na gruncie klauzuli prób opodatkowania stanów faktycznych, których opodatkowania ustawodawca nie przewidział, a nawet takich których nie chciał w ogóle opodatkowywać. Tak długo jak nadużycie prawa podatkowego musiało być wykazywane na gruncie konkretnego przepisu, organy dowodząc go musiały poruszać się w obrębie analizy tego jaki był zamierzony zakres zastosowania (przedmiot) i cel konkretnej regulacji. Inaczej mówiąc wymagane było wykazanie, iż powstanie sprzecznej z celem przepisu korzyści podatkowej było skutkiem sztucznych działań podatnika, które pozwoliły zastosować lub też pominąć określony przepis, który, gdyby podatnik nie dążył do nadużycia prawa podatkowego, powinien znaleźć do danej sytuacji zastosowanie. Wprowadzony nowelizacją brak konieczności odnoszenia się przy stwierdzaniu unikania opodatkowania do konkretnych regulacji może prowadzić do prób stwierdzenia unikania opodatkowania w oparciu o subiektywną ocenę, iż na gruncie danego podatku określone działanie podatnika nie powinno skutkować osiągnięciem korzyści podatkowej. Tak interpretowane regulacje, byłyby jednak jawnie niekonstytucyjne, jako przyznające organom podatkowym rolę prawotwórczą. Pozostawałyby one również sprzeczne z wymogiem ustanawiania obowiązków podatkowych w drodze ustawy oraz należytej określoności przepisów prawa podatkowego. Uwaga powyższa jest tym bardziej istotna gdy uświadomimy sobie, że cel ustawy podatkowej nie jest przez ustawodawcę wyartykułowany (w przeciwieństwie przykładowo do dyrektyw UE, gdzie często cel jest wyrażony w preambule), zatem może być przez organy podatkowe, sądy i podatników rozumiany w różny sposób.

Znowelizowany przepis można byłoby potencjalnie rozumieć również w ten sposób, iż sprzeczność korzyści podatkowej z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej należy interpretować jako sprzeczność z założeniami konstrukcyjnymi danego podatku. W tym zakresie wskazać należy jednak, iż również założenia konstrukcyjne podatku nie są nigdzie wprost wyartykułowane. Jedynie doktryna podejmuje pewne próby ich odcodowania na podstawie treści przepisów. W efekcie wątpliwości budzi czy są one dostatecznie jasno określone by mogły stanowić podstawę wydania rozstrzygnięcia na podstawie klauzuli. Nadto sama sprzeczność korzyści podatkowej z takimi założeniami to za mało by opodatkować daną czynność, w oparciu o zarzut unikania opodatkowania. Z zasady *nullum tributum sine lege* wynika bowiem jednoznacznie, iż obszar nieobjęty przez ustawodawcę konkretnymi regulacjami prawnopodatkowym pozostaje wolny od opodatkowania. Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania, co nie budzi wątpliwości doktryny, nie powinna być więc

wykorzystywana do uzupełniania luk, błędów i pominięć ustawodawcy¹⁰, Zadaniem klauzuli winno być bowiem zapewnienie właściwej prawnopodatkowej kwalifikacji stanów faktycznych, a nie pozaustawowe rozszerzanie granic opodatkowania.

Wprowadzana nowelizacją dopuszczalność ustalenia unikania opodatkowania w oparciu o sprzeczność korzyści podatkowej z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej wykracza też poza wymogi dyrektywy ATAD. Ta wyraźnie referuje bowiem do sprzeczności korzyści podatkowej z przedmiotem lub celem *mającego zastosowanie prawa podatkowego*, a więc konkretnej regulacji prawa daninowego.

Zagrożenia związane z omówioną zmianą potęguje fakt, iż po nowelizacji ustawodawca dla stwierdzenia unikania opodatkowania nie wymaga już wystąpienia sprzeczności korzyści podatkowej zarówno z przedmiotem jak i celem ustawy podatkowej lub jej przepisu, wskazując iż wystarczająca będzie sprzeczność z jednym ze wskazanych elementów. Wzajemne relacje pomiędzy kryterium sztuczności, sprzeczności korzyści z przedmiotem przepisu ustawy podatkowej oraz sprzeczności korzyści z celem tejże ustawy, są na tyle bliskie, że, na gruncie dotychczasowych przepisów, wskazywało się, iż trudnym pozostawało wskazanie zakresu każdego ze wskazanych warunków stosowania klauzuli w oderwaniu od pozostałych¹¹. Również po nowelizacji nie sposób jest przekonywująco wyjaśnić czym miałyby się wyróżniać sama sprzeczność korzyści podatkowej z przedmiotem przepisu ustawy podatkowej¹². Pod pojęciem przedmiotu przepisu rozumie się bowiem zakres stanów faktycznych, do których przepis ten się odnosi (zakres regulacji). Wskazany warunek można było dotąd interpretować jako wymóg doprowadzenia przez podatnika, jego działaniami, nieadekwatnymi w stosunku do realizowanych zamiarów gospodarczych, do zastosowania innego przepisu niż ten, który znalazłby zastosowanie, gdyby podatnik przyjął adekwatną do celu gospodarczego formę działania. W połączeniu z warunkami stosowania klauzuli w postaci wymogu wystąpienia sprzeczności korzyści z celem przepisu ustawy podatkowej i sztuczności działania podatnika, wymóg sprzeczności korzyści z przedmiotem przepisu ustawy podatkowej pozwalał podkreślić istotę unikania opodatkowania, którą można postrzegać jako doprowadzenie sztucznymi działaniami do zastosowania niewłaściwych (albo niezastosowania w ogóle) przepisów prawa podatkowego.

Dokonana w nowelizacji zmiana, w postaci wyraźnego wskazania, iż dla unikania opodatkowania nie jest już konieczne wystąpienie sprzeczności korzyści z celem ustawy

¹⁰ J. Olesiak, Ł. Pajor [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. H. Dzwonkowski, Legalis/El., Komentarz do art. 119a Ordynacji podatkowej pkt VI podpunkt 2.

¹¹ M.Kondej, *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania. Komentarz do przepisów materialnoprawnych*, Poznań 2018, s. 47-51, 144-146.

¹² Zob. również: M.Kondej, *Sprzeczność korzyści z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej jako przesłanka stosowania klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania*, w publikacji.

podatkowej lub jej przepisu, a wystarczające jest wystąpienie samej sprzeczności z ich przedmiotem rodzi ponownie pytania o to co należy rozumieć pojęciem sprzeczności korzyści podatkowej z przedmiotem przepisu. Oczywistym jest, iż sam fakt wystąpienia korzyści podatkowej na skutek zastosowania określonego przepisu nie czyni tej korzyści sprzecznej z przedmiotem przepisu. Wydaje się więc, że ustawodawcy chodzi tutaj o pewne nadużycie hipotezy normy rozumiane jako wykroczenie poza jej planowany zakres zastosowania. Problem leży w braku wskazówek ustawodawcy jak takie nadużycie identyfikować. Skoro ustawodawca rozgranicza sprzeczność z przedmiotem i sprzeczność z celem przepisu, wydaje się że nie można przyjmować, iż chodzi tutaj o identyfikację właściwego zakresu stosowania przepisu przez odniesienie do jego celu.

Problem pogłębia fakt, iż sprzeczność korzyści podatkowej z przedmiotem ustawy podatkowej lub jej przepisu jest także warunkiem dla zaistnienia sztuczności. Odwołanie się w definicji sztuczności do pojęcia sprzeczności korzyści z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu zasługuje na daleko idącą krytykę. W ten sposób ustawodawca miesza bowiem kryterium nadużycia prawa z kryterium nieadekwatności zastosowanej przez podatnika formy działania do realizowanego celu gospodarczego. Biorąc pod uwagę niejasność pojęcia sprzeczności korzyści podatkowej z przedmiotem przepisu ustawy podatkowej, fakt ten dalece zwiększa niepewność odnośnie do tego do jakich sytuacji klauzula może znaleźć zastosowanie.

Ocenie należy, iż wprowadzona nowelizacja, już tylko z powodu sposobu posłużenia się pojęciem sprzeczności korzyści podatkowej z przedmiotem ustawy podatkowej lub jej przepisu, jako samodzielnym warunkiem identyfikacji nadużycia prawa, uczyniła klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania niezgodną z ustawą zasadniczą¹³. Ustawodawca bowiem w wielu kluczowych przepisach klauzuli referuje do tego pojęcia. Tymczasem sformułowanie to trudno traktować nawet jako zwrot nieostry, czy niedookreślony. Sprzeczność korzyści podatkowej z przedmiotem ustawy podatkowej, biorąc pod uwagę liczne konteksty w jakich, w przepisach o klauzuli, posługuje się nim ustawodawca, to zwrot, którego znaczenia nie sposób zidentyfikować.

Oceny w powyższym zakresie nie może zmienić fakt, iż powyższa zmiana stanowiła implementację dyrektywy ATAD. Dyrektywa ta posługuje się kryterium *sprzeczności korzyści podatkowej z przedmiotem lub celem mającego zastosowanie prawa podatkowego*, a więc podobnie jak polskie przepisy zakłada rozłączność warunków sprzeczności z przedmiotem i

¹³ Zastrzeżenia co do konstytucyjności klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania można było mieć również na gruncie wcześniejszego brzmienia przepisów. Niemniej zarzuty takie osłabiał znacząco fakt konieczności łącznego wystąpienia sprzeczności z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej, sztuczności oraz celu działania ukierunkowanego przede wszystkim na nadużycie prawa.

celem przepisów. O ile jednak w dyrektywie ATAD sprzeczność z przedmiotem ustawy i sztuczność to dwa odrębne warunki, to polski ustawodawca sztuczność definiuje przez pryzmat sprzeczności z przedmiotem ustawy. Sprawia to, że o ile na gruncie dyrektywy ATAD sformułowanie o *sprzeczności korzyści podatkowej z przedmiotem lub celem mającego zastosowanie prawa podatkowego* w połączeniu z pozostałymi warunkami, które ustanawia ona dla zidentyfikowania unikania opodatkowania może zapewniać dostateczną określoność¹⁴, to na gruncie polskich przepisów prowadzi do zupełnego rozmycia granic stosowania klauzuli.

Zmiany w definicji sztuczności

W nowelizacji ustawodawca postanowił dokonać zmiany również w definicji sztuczności. Dotychczas sposób działania uznawało się za sztuczny, jeżeli na podstawie istniejących okoliczności należało 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. Po zmianach ustawodawca nie określa jakie działania są sztuczne. Wskazuje on jedynie, iż ze sztucznym sposobem działania nie będziemy mieli do czynienia 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, innych niż osiągnięcie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu.

Powyższa zmiana, choć *prima facie* może wydawać się wyłącznie doprecyzowaniem i dostosowaniem regulacji do zmienionych kryteriów: istotności i nadużycia prawa, wymaga głębszego przeanalizowania. Literalnie odczytując przepis można by bowiem dojść do wniosku, iż na jego gruncie za sztuczny może zostać uznany każdy sposób działania, którego wykorzystanie nie wynika w przeważającej mierze z przyczyn ekonomicznych. Powyższe w praktyce oznaczałoby, iż w przypadku jeżeli podatnik dysponowałby kilkoma równorzędnymi drogami osiągnięcia określonego celu gospodarczego, wiążącymi się z podobnymi skutkami ekonomicznymi, każdy z nich potencjalnie będzie mógł zostać uznany za sztuczny.

Taka interpretacja definicji sztuczności, uwzględniając zmiany w kryterium nadużycia prawa, prowadziłaby jednak do tego, że podatnik mając do wyboru kilka równie korzystnych ekonomicznie sposobów realizacji swoich istotnych celów gospodarczych, wybierając ten wiążący się z niższym poziomem obciążeń podatkowych niż inny – równoważny gospodarczo, narażałby się na zarzut stwierdzenia niedozwolonego unikania opodatkowania. Tak rozumiana

¹⁴ Tzn. być interpretowane jako sytuacja, w której zastosowanie przepisu następuje na skutek podjęcia przez podatnika sztucznych, nieadekwatnych do realizowanego celu gospodarczego działań.

nowelizacja znosiłaby więc uznawane dotąd przez ustawodawcę, prawo wyboru przez podatnika najmniej opodatkowanej drogi realizacji jego rzeczywistych zamierzeń gospodarczych¹⁵.

Niemniej, w mojej ocenie, interpretacja wymogu sztuczności w taki sposób, iż za sztuczny mógłby zostać uznany każdy z alternatywnych, również opłacalnych ekonomicznie wariantów działania, pozostawałaby błędna. Dla wykazania powyższego niezbędne jest omówienie znowelizowanej definicji czynności odpowiedniej.

Zmiany w definicji czynności odpowiedniej a sztuczność

Ustawodawca przewiduje, iż stwierdzenie unikania opodatkowania, po nowelizacji, powinno skutkować co do zasady opodatkowaniem czynności odpowiedniej, rozumianej jako *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*. Jak wskazuje ustawodawca w znowelizowanych przepisach czynność odpowiednia może polegać także na zaniechaniu działania.

Analizując definicję czynności odpowiedniej na wstępie wskazać trzeba, iż pewien chaos wprowadza odwołanie się w niej przez ustawodawcę z jednej strony do takiej czynności, *której podmiot mógłby w danych okolicznościach dokonać, jeżeli działałby rozsądnie i kierował się zgodnymi z prawem celami* z drugiej zaś do tego, iż *czynność odpowiednia to taka czynność, w odniesieniu do której sposób działania nie jest sztuczny*. Wydaje się bowiem, że wskazane fragmenty przepisu oznaczają dokładnie to samo. Po nowelizacji uznaje się, 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 przyczyn, o których mowa w zdaniu pierwszym, nie zalicza się celu osiągnięcia korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu*. W efekcie czynność odpowiednia to po prostu czynność, która nie jest sztuczna.

¹⁵ Ustawodawca respektowanie takiego uprawnienia podkreślał m.in. w uzasadnieniu do projektu ustawy wprowadzającej klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania wskazując, iż *stosunki prawne mogą być kształtowane w sposób optymalny dla stron również w aspekcie podatkowym. Możliwości w zakresie swobodnego kształtowania stosunków prawnych nie powinny być jednak nadużywane w celu unikania spełnienia obowiązków wynikających z prawa podatkowego* (Uzasadnienie do projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw – druk sejmowy nr 367 z 2016 r.)

Gdyby interpretować sztuczność literalnie, przyjmując iż mamy z nią do czynienia w każdym przypadku, w którym za danym rozwiązaniem nie przemawiają dominujące przyczyny ekonomiczne problem we wskazaniu czynności odpowiedniej pojawiałyby się, gdy podatnik będzie dysponował kilkoma alternatywnymi sposobami osiągnięcia swoich celów równie korzystnymi z ekonomicznego punktu widzenia¹⁶. Gdyby uznać, że za żadną z tych alternatyw nie przemawiają „dominujące przyczyny ekonomiczne”, każda z nich byłaby, na gruncie art. 119c § 1 Ordynacji Podatkowej wykładanego *a contrario*, sztuczna. W efekcie brak byłoby również czynności odpowiedniej.

Powyższą problematykę można zilustrować przykładem. Załóżmy, że podatnik staje przed możliwością zaciągnięcia pożyczki lub emisji obligacji i że obie te operacje wiążą się dla niego z podobnymi, niepodatkowymi konsekwencjami. Ponieważ jednak emisja obligacji nie wiąże się z obciążeniem podatkiem od czynności cywilnoprawnych podatnik decyduje się na nią. Organy uznają to za czynność sprzeczną z przedmiotem ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych¹⁷. Gdyby uznać, że w danej sytuacji oba warianty działania podatnika pozostawały sztuczne gdyż oba były równie opłacalne ekonomiczne (tzn. za żadnym z nich nie przemawiały dominujące przyczyny ekonomiczne), brak byłoby czynności odpowiedniej, którą mogłyby opodatkować organy. Klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania nie dałoby się więc efektywnie zastosować.

Powyższy przykład dobrze ilustruje, iż warunek wyłączający sztuczność w postaci wymogu podjęcia decyzji *w dominującej mierze z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych* nie może być interpretowany dosłownie. Pojęcie dominujących przyczyn ekonomicznych należy rozpatrywać w kontekście ewentualnych, stojących w opozycji do tych przyczyn, motywów podatkowych podjęcia danej decyzji. Inaczej mówiąc, po nowelizacji, podobnie jak dotąd, za sztuczny będzie mógł zostać uznany tylko taki sposób działania, który został wybrany z stanowiących nadużycie prawa przyczyn podatkowych (w celu osiągnięcia niedozwolonej korzyści podatkowej) mimo że z ekonomicznego punktu widzenia, pomijając aspekty podatkowe, był on mniej opłacalny.

Taki sposób wykładni przepisów klauzuli o sztuczności znajduje uzasadnienie w brzmieniu dyrektywy ATAD. Mimo, że również sposób interpretacji dyrektywy w tym zakresie budzi pewne wątpliwości¹⁸, pozostaje jasne, iż jej celem jest zapobieganie jedynie takiej optymalizacji rozliczeń podatkowych, w ramach której podatnik podejmuje określone działania

¹⁶ Pomijając wszakże aspekty ekonomiczne związane z możliwością osiągnięcia korzyści podatkowej sprecznej z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu.

¹⁷ Chociaż wydaje się oczywiste, iż w omawianej sytuacji nie mamy do czynienia ze sprzecznością z przedmiotem ustawy podatkowej posłużenie się tym przykładem pozwala w sposób wyrazisty zarysować omawianą problematykę.

¹⁸ A. Garcia Prats, W. Haslehner, V. Heydt et. al., *EU Report* [w:] *Cashiers de droit fiscal international*, Volume 103A, Seoul 2018, s. 71.

bez uzasadnienia gospodarczego (bez uzasadnionych powodów handlowych). Z preambuły do dyrektywy wynika wyraźnie, że *w Unii przepisy ogólne przeciw unikaniu opodatkowania powinny mieć zastosowanie do uzgodnień, które nie są rzeczywiste; we wszystkich pozostałych przypadkach podatnik powinien mieć swobodę wyboru takiej struktury podatkowej, która jest najbardziej efektywna z punktu widzenia prowadzonej przez niego działalności gospodarczej*. Uznanie za sztuczne nawet takich form działania, które stanowią wybór jednej z ekonomicznie uzasadnionych alternatyw umożliwiających osiągnięcie przyświecającego podatnikowi celu gospodarczego dalece wykraczałoby poza wymogi dyrektywy. Podważało w szczególności fundamentalne prawo podatnika do wyboru tej formy realizacji jego faktycznych zamierzeń gospodarczych, która wiąże się z minimalizacją obciążeń fiskalnych. W odniesieniu do transakcji międzynarodowych, mogłoby prowadzić do naruszenia swobód traktatowych¹⁹.

Zaniechanie czynnością odpowiednią

Jak już wspomniano, po nowelizacji czynność odpowiednią może stanowić też zaniechanie działania. Ustawodawca w uzasadnieniu do nowelizacji wskazuje, iż wprowadzana do przepisów w tym zakresie zmiana to jedynie redakcyjne uściślenie²⁰, sugeruje więc, że również przed nowelizacją, czynność odpowiednia mogła polegać na braku działania. Argumentację o rzekomym doprecyzowaniu należy jednak uznać za całkowicie chybioną. Dotychczasowe regulacje wyraźnie rozróżniały bowiem dwie sytuacje. Pierwsza dotyczyła przypadku gdy działania podatnika realizowały określone cele gospodarcze ale cele te były mało istotne w porównaniu do celu podatkowego. W tej sytuacji ustawodawca przewidywał opodatkowanie czynności odpowiedniej, a więc takiej czynności która pozwoliłaby zrealizować te cele a nie była sztuczna. Z drugą sytuacją mieliśmy do czynienia gdy jedynym celem działania podatnika było osiągnięcie niedozwolonej korzyści podatkowej. Jedynie w tym przypadku skutki podatkowe czynności podatnika wywodziło się z takiego stanu rzeczy jak gdyby podatnik nie dokonał żadnej czynności.

Nadmienić należy, iż wspomniana zmiana nie jest jedyną, którą projektodawcy, starają się wprowadzić ustawą zmieniającą z mocą wsteczną, pod pozorem rzekomego doprecyzowania przepisów. Podobną strategię stosują bowiem oni w przypadku przepisów dotyczących

¹⁹ Zob. m.in. Wyrok TSUE z 28 stycznia 1986 r. (C 270/83) w sprawie Komisja p-ko Francja, teza 25; Wyrok TSUE z 12 września 2006 r. (C-196/04) w sprawie *Cadbury Schweppes*.

²⁰ Uzasadnienie do ustawy zmieniającej, s. 60.

dopuszczalności pominięcia czynności i recharakteryzacji czynności na gruncie cen transferowych. Również w tym przypadku twierdzenia o rzekomym doprecyzującym charakterze nowelizacji są nadużyciem. Na gruncie dotychczasowych przepisów brak było podstaw normatywnych do stosowania wskazanych instrumentów²¹. Przed nowelizacją istniejące w tym zakresie wytyczne OECD nie zostały bowiem wdrożone do polskiego porządku prawnego.

Powracając do omówienia zmiany polegającej na dopuszczeniu uznawania za czynność odpowiednią braku działania dostrzec można pewne argumenty za jej wprowadzeniem ze skutkiem *pro futuro*. Zdarzyć się może bowiem tak, że chociaż podatnik przez określoną czynność zmierzał do realizacji pewnych celów gospodarczych, to cele były zbyt mało istotne, by skłonić go do podjęcia działania gdyby nie możliwość osiągnięcia korzyści podatkowej. W takiej sytuacji, organy podatkowe mogłyby mieć trudność w identyfikacji czynności odpowiedniej, a co za tym zastosowaniu klauzuli, mimo, że działanie podatnika było motywowane w przeważającej mierze przesłankami osiągnięcia niedozwolonej korzyści podatkowej. Natomiast po nowelizacji organy będą mogły pominąć skutki podatkowe takiej czynności, nie musząc wskazywać już czynności odpowiedniej.

Pominięcie skutków zwolnienia jako skutek zastosowania klauzuli

Nowelizacja przewiduje również nowe konsekwencje unikania opodatkowania w przypadkach, w których korzyść podatkowa sprzeczna z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu powstała na skutek zastosowania zwolnienia podmiotowego lub przedmiotowego, a także wyłączenia określonych kwoty z podstawy opodatkowania na podstawie określonego przepisu ustawy. W takiej sytuacji ustawodawca przewiduje, iż zamiast opodatkowania czynności odpowiedniej, przy ustaleniu konsekwencji podatkowych czynności pominąć należy przepis przewidujący zwolnienie lub wyłączenie podatkowe.

Wprowadzenie wskazanej zasady prowadzi do jeszcze większego zwiększenia niepewności odnośnie do zakresu i skutków zastosowania klauzuli. Jak już wskazywano, dotąd stosowanie klauzuli polegało na pominięciu sztucznych czynności podatnika i opodatkowaniu jego działań na podstawie przepisów, które znajdowałyby zastosowanie w fikcyjnym stanie prawnym zakładającym, że sztuczne czynności nie wystąpiły. Klauzula zmieniała więc wzorzec subsumpcji ale nie zmieniała zakresu stosowania poszczególnych przepisów prawa

²¹ Podobnie: H. Litwińczuk, *Regulacje o cenach transferowych a ogólna norma przeciwko unikaniu opodatkowania*, Przegląd Podatkowy 10/2018, s. 23; zob. jednak: F. Majdowski, *Sola scriptura czy w drodze wykładni - zasada rynkowości jako quasi-ogólna klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania? cz. 1*, "Przegląd Podatkowy 7/2018, s. 36-41; F. Majdowski, *Sola scriptura czy w drodze wykładni - zasada rynkowości jako quasi-ogólna klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania? cz. 2*, Przegląd Podatkowy 8/2018, s. 30-35.

podatkowego. W efekcie stosując klauzulę organy, choć mogły pominąć czynności sztuczne, ustalając podstawę opodatkowania były w pełni związane treścią obowiązujących norm prawa daninowego. Zmniejszało to ryzyko arbitralności w ustalaniu skutków podatkowych stosowania klauzuli.

Wprowadzoną zmianą ustawodawca dopuszcza, w razie wystąpienia unikania opodatkowania, niestosowanie określonych przepisów prawa materialnego (zwolnień i wyłączeń z podstawy opodatkowania) do zaistniałego stanu faktycznego. Gdy weźmie się pod uwagę, że za nadużycie prawa dające podstawę do takiego działania można uznać sprzeczność korzyści podatkowej z przedmiotem danego zwolnienia czy wyłączenia, stwierdzić należy, iż organy podatkowe otrzymały dzięki wskazanemu przepisowi pełną swobodę podważania treści zwolnień i wyłączeń ustawowych.

Niestety, jak wynika z uzasadnienie ustawy, właśnie to miał na celu ustawodawca nowelizując przepisy. W dokumencie tym wskazano bowiem, iż *w przypadku korzyści podatkowych uzyskiwanych na podstawie przepisów prawa podatkowego przyznającego przywilej podatkowy (np. zwolnienie z opodatkowania) wskazywanie czynności odpowiedniej nie zawsze przynosi efekty oczekiwane przez ustawodawcę w postaci zniesienia skutków unikania opodatkowania*. W tym kontekście wskazać należy, iż skoro pominięcie sztucznych działań podatnika i opodatkowanie czynności odpowiedniej nie prowadzi do oczekiwanych przez ustawodawcę efektów podatkowych, to oznacza iż zbyt szeroko określił on zakres zwolnienia czy wyłączenia. Próby korygowania tego typu błędów legislacyjnych poprzez klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania pozostają niczym innym niż, niedozwolonym na gruncie konstytucyjnym, powierzaniem organom podatkowym funkcji prawotwórczej.

Pozostałe zmiany

Omawiana nowelizacja, obok opisanych zmian, wprowadza cały szereg mniejszych modyfikacji w przepisach klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Wspomnieć należy w szczególność, iż znosi ona próg 100 000 zł jako minimalną kwotę korzyści podatkowej, od której wystąpienia uzależnione było dotąd stosowanie klauzuli. Eliminuje również zasadę, wyłączającą stosowanie klauzuli w sytuacjach gdy zastosowanie innych przepisów prawa podatkowego pozwoliło na uniknięcie opodatkowania. Klauzulę będzie można odtąd można zastosować również w sytuacji, jeżeli w odniesieniu do danej czynności opinia zabezpieczająca nie została wydana w ustawowym terminie. Nadto nowelizacja uzupełnia katalog przesłanek mogących wskazywać na sztuczność działań podatnika.

Zmiany w ordynacji podatkowej obejmują również wprowadzenie do niej instytucji dodatkowego zobowiązania podatkowego, które może być nałożone na podatnika w przypadku naruszenia określonych obowiązków podatkowych. Ich szczegółowe omówienie wykracza poza zakres niniejszego tekstu. Wspomnieć godzi się jednak, iż jednym z przypadków gdy zobowiązanie takie może zostać nałożone jest stwierdzenie przez organy podatkowe, iż doszło do unikania opodatkowania.

Podsumowanie

Przechodząc do podsumowania należy stwierdzić, iż nowelizacji przepisów klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania nie można uznać za udaną. Ustawodawca implementując dyrektywę ATAD dalece wykroczył, na niekorzyść podatników, poza wymagania dyrektywy. Jest to przy tym o tyle znamienne, że już samo brzmienie art. 6 dyrektywy znacznie rozszerza zakres sytuacji uznawanych za unikanie opodatkowania w stosunku do tego wynikającego z orzecznictwa TSUE. Problematyka unikania opodatkowania jest tymczasem niezwykle trudna. Stanowiąc przepisy przeciwdziałające takiemu zjawisku łatwo jest przekroczyć cienką granicę pomiędzy umożliwieniem organom zapobiegania faktycznym nadużyciom a przyznaniem im możliwości arbitralnego ustalenia podstawy opodatkowania rzeczywistych transakcji.

Dotychczasowe regulacje klauzuli, które w sposób nieograniczony sanowały nadużywanie przez podatników prawa podatkowego, w tych sytuacjach gdy dochodziło do niego przy realizacji przez podatnika istotnych zamierzeń gospodarczych, trudno było uznać za właściwe. Niemniej nadmierne rozszerzenie zakresu stosowania przepisów o unikaniu opodatkowania może prowadzić do podważenia przekonania podatników o pewności prawa podatkowego. W efekcie niejasne normy antyabuzyjne zamiast prowadzić do zwiększenia wpływów fiskalnych, mogą je ograniczać ze względu na niepodejmowanie przez przedsiębiorców działań gospodarczych, ze względu na brak pewności odnośnie do ich podatkowych konsekwencji.

Przeprowadzona w tekście analiza wskazuje, iż znowelizowane przepisy klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania stanowią istotne zagrożenie arbitralnym ustalaniem przez organy podatkowe wysokości zobowiązania podatkowych. Przyjęta niejasna definicja sztuczności, przy jej nieżyczliwej interpretacji, pozwala zakwestionować skutki podatkowe każdego działania podatnika, dla którego istnieje racjonalna ekonomicznie alternatywa. Podobnie dopuszczenie identyfikacji nadużycia prawa w oparciu o sprzeczność z przedmiotem ustawy podatkowej, ze względu na zupełną nieokreśloność tego pojęcia, daje władzom podatkowym nieograniczone możliwości stosowania klauzuli. Jest to szczególnie groźne w

odniesieniu do zwolnień i wyłączeń ustawowych, których stosowanie organ może po prostu arbitralnie pominąć.

W tym stanie rzeczy, pozostaje rolą doktryny, wskazanie na wadliwość uchwalonej regulacji oraz sugerowanie możliwie szybkie jej zmiany. Pozostaje mieć nadzieję, że projektodawcy zreflektują się, że zamiast wymyślać koło od nowa ryzykując, że wywróci ono cały wóz, lepiej jest bazować na wynikach wieloletnich prac ekspertów nad dyrektywą ATAD i wdrażać proponowane przez nich rozwiązania bez dodatkowych rodzimych poprawek, psujących całkiem racjonalne w gruncie rzeczy regulacje.

Streszczenie

W artykule omówiono kluczowe zmiany w przepisach materialnoprawnych klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania, które weszły w życie 1 stycznia 2019 r. W tekście zestawiono treść implementowanych zmian między innymi z zapisami dyrektywy ATAD, którą wskazana nowelizacja wdraża, a także dokonano oceny zasadności i konstytucyjności poszczególnych elementów nowelizacji.

Słowa kluczowe

Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania, GAAR, nowelizacja, kryterium istotności, sprzeczność korzyści z przedmiotem ustawy podatkowej lub jej przepisu, sprzeczność korzyści podatkowej z celem ustawy podatkowej lub jej przepisu, sztuczność, czynność odpowiednia, pominięcie zwolnienia podatkowego.

O Autorze

Mikołaj Kondej - doktor nauk prawnych. Praktykujący radca prawny i doradca podatkowy. Autor komentarza poświęconego przepisom materialnoprawnym klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania oraz monografii poświęconej cywilnoprawnym granicą optymalizacji podatkowej przed jej wprowadzeniem. W ramach swojej działalności zawodowej na co dzień doradza największym przedsiębiorcom w Polsce w rozliczeniach z fiskusem oraz sporach z władzami skarbowymi. Posiada wieloletnie doświadczenie w prowadzeniu cywilnych spraw gospodarczych oraz związanych z nimi spraw karnych. Wiedzą prawniczą łączy ze znajomością zasad rachunkowości oraz zdolnościami informatycznymi, w tym umiejętnością programowania.

Title

Changes to the general tax anti-avoidance regulation (GAAR) introduced as of 1 January 2019

Summary

The article concerns changes to general tax anti-avoidance regulation (GAAR) introduced as of 1 January 2019. Author describes the most important amendments and compare their wording with ATAD directive. Additionally he evaluates whether the changes are in line with Polish constitution.

Key words

General anti-avoidance regulation, GAAR, amendments, main objective criterion, tax benefit contrary to subject of tax act or its provision, tax benefit contrary to aim of tax act or its provision, artificiality, appropriate act, disregarding the tax exemption.