

Sprzeczność korzyści z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej jako przesłanka stosowania klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania

Od połowy 2016 r. w polskim porządku prawnym obowiązuje klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania. Zgodnie z regulacją art. 119a Ordynacji Podatkowej *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)*¹. Celem niniejszego tekstu pozostaje próba odpowiedzi na pytanie co należy rozumieć pod pojęciem *czynności sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej*².

Geneza klauzuli - unikanie opodatkowania a swoboda wyboru drogi najmniej opodatkowanej

Wprowadzanie do porządku prawnego coraz większej liczby państw ustawowej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania stanowi próbę wyznaczenia granic pomiędzy dozwolonymi działaniami podatnika, wyrażającymi się w jego prawie do swobodnego wyboru optymalnej podatkowo drogi realizacji jego rzeczywistych zamierzeń gospodarczych, a agresywnymi formami unikania opodatkowania uznawanymi za nadużycie tego uprawnienia. Z jednej strony w orzecznictwie i doktrynie znacznej liczby krajów dostrzega się bowiem, iż podatnik powinien mieć wolność wyboru tego, w jaki sposób prowadzi on swoje sprawy, a swoboda ta obejmuje również prawo do dążenia do minimalizacji obciążających go obowiązków fiskalnych³. Uprawnienie to – przynajmniej teoretycznie - respektuje, jak wynika z uzasadnienia projektu ustawy wprowadzającej klauzulę, również polski ustawodawca⁴. Z drugiej strony jednak sądy i przedstawiciele nauki wskazują, iż wskazana swoboda może być nadużywana, co w konsekwencji może prowadzić do naruszenia zasad powszechności opodatkowania i sprawiedliwości podatkowej⁵. Zachodzi więc konieczność wyznaczenia granic, w jakich podatnik może poruszać się, realizując naturalne dążenie do minimalizacji obciążających go ciężarów podatkowych.

¹ Definicja unikania opodatkowania ma ulec zmianie na mocy przyjętej przez parlament ustawy z 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw. Omówienie tej nowelizacji będzie przedmiotem mojej odrębnej publikacji.

² Niniejszy artykuł stanowi rozwinięcie moich wcześniejszych rozważań w tym zakresie zawartych w publikacji: M.Kondej, *Hipoteza normy klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania*, Praktyka podatkowa 1/2016, s. 4-21.

³ Zob. m.in. P. Rosenblatt, M. E. Tron, *General Report* [w:] *Cashiers de droit fiscal international* 103, s. 23.

⁴ W uzasadnieniu wskazano, 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 spełniania 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., s. 23).

⁵ Tak m.in. A. Olesińska, *Klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania*, Toruń 2013, s. 360.

Nie budzi zasadniczych wątpliwości, iż sankcjonować należy uchylanie się od opodatkowania rozumiane jako działanie naruszające wprost treść obowiązujących przepisów (np. świadomy brak deklarowania osiąganych przychodów). Klauzule nie są jednak ukierunkowane na przeciwdziałanie temu zjawisku – służą temu sankcje finansowe za nieprzestrzeganie prawa oraz przepisy karne skarbowe⁶. Normy ogólne przeciwko unikaniu opodatkowania mają tymczasem na celu zapobieganie unikaniu opodatkowania rozumianemu jako takie działanie podatnika, które choć formalnie nie narusza norm prawa materialnego, to poprzez jego nadużycie prowadzi, na gruncie obowiązujących przepisów podatkowych, do powstania po jego stronie nieuzasadnionych, biorąc od uwagę jego sytuację, korzyści fiskalnych.

Zrozumienie istoty klauzuli wymaga zarysowania natury unikania opodatkowania. Normy prawnopodatkowe funkcjonują w taki sposób, iż ich dyspozycje określają prawnopodatkowe konsekwencje stanów faktycznych wskazanych w hipotezach tych norm. Inaczej mówiąc przepisy te wskazują konsekwencje podatkowe określonych stanów faktycznych. Podatnik, poprzez podejmowanie decyzji o tym jakie działania gospodarcze zrealizuje, względnie w jaki sposób to zrobi, w szczególności jakich czynności cywilnoprawnych dokona, ma więc wpływ na to jakie przepisy prawa podatkowego znajdą w danym przypadku zastosowanie. Może on więc tak kształtować swoje stosunki gospodarcze by dążyć do zastosowania lub braku zastosowania do realizowanych przez niego operacji gospodarczych konkretnych regulacji prawa daniowego. Co więcej, biorąc pod uwagę, iż dyspozycje przepisów podatkowych niejednokrotnie uzależniają skutki podatkowe od charakteru zaistniałego zdarzenia, poprzez kształtowanie stanu faktycznego podatnicy niejednokrotnie mogą oddziaływać również na to do jakiego efektu fiskalnego doprowadzi zastosowanie określonej normy prawnej. Unikanie opodatkowania polega na wykorzystaniu tych możliwości, do osiągnięcia korzyści podatkowej. Innymi słowy podatnik przeprowadza operacje gospodarcze w taki sposób, który powoduje mniejsze lub późniejsze obciążenie podatkowe, niż w sytuacji gdyby podejmował on decyzje nie biorąc pod uwagę efektu podatkowego. Ponieważ część osiąganych we wskazany sposób korzyści budzi sprzeciw ustawodawcy, ustanawia on klauzule ogólne by przeciwdziałać ich powstawaniu.

Już w tym miejscu dostrzec można trudność w konstruowaniu klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Klauzula dotyczy bowiem tych przypadków gdy spełniona jest hipoteza normy, a więc z formalnego punktu widzenia dana regulacja powinna znaleźć zastosowanie, a mimo to budzi to sprzeciw (lub odwrotnie hipoteza nie jest spełniona lecz z jakiś powodów zasadnym wydaje się zastosowanie przepisu). Ustawodawca w przepisach klauzuli musi więc rozgraniczyć te sytuacje, w których hipoteza normy jest spełniona, a zastosowanie dyspozycji konkretnego przepisu pozostaje istotnie zasadne, od tych przypadków gdy pomimo spełnienia przez podatnika hipotezy normy, konsekwencje podatkowe określone jego dyspozycją winny być uznane za nieadekwatne⁷. Polski ustawodawca definiując niedozwolone unikanie opodatkowania jako jeden z podstawowych warunków pozwalających władzom fiskalnym zakwestionować korzyść podatkową osiągniętą przez podatnika postanowił przyjąć

⁶ Tak też m.in.: L. Etel, *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, Lex/El, Komentarz do art. 119(a) Ordynacji Podatkowej.

⁷ I odwrotnie - w sytuacji niespełnienia hipotezy normy musi on rozróżnić przypadki, w których niestosowanie jej dyspozycji pozostaje zasadne, od tych sytuacji, gdy przepis z jakiś powodów powinien znaleźć zastosowanie.

sprzeczność tej korzyści w danych okolicznościach z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej. Z uzasadnienia ustawy wynika, iż sprzeczność ową należy rozumieć jako sprzeczność z *intencją prawodawcy, kształtującego zakres obciążeń podatkowych*⁸, z *istotą regulacji podatkowej*⁹.

Odnutowania wymaga, iż ustawodawca definiując warunek stosowania klauzuli w postaci sprzeczności korzyści podatkowej z przedmiotem i celem ustawy podatkowej posłużył się spójnikiem łącznym „i”. Jest to o tyle znamienne, że w analogicznych przepisach dyrektywy ATAD używany jest spójnik „lub”. Powyższe ma istotne implikacje praktyczne bowiem oznacza, iż by klauzula znalazła zastosowanie, niezbędne jest wykazanie, iż korzyść podatkowa jest sprzeczna zarówno z celem jak i przedmiotem przepisu ustawy podatkowej¹⁰.

Sprzeczność z przedmiotem przepisu ustawy podatkowej

Przedmiot przepisu to zakres stanów faktycznych, które on reguluje, a więc inaczej mówiąc zakres stosowania danej regulacji. Kryterium sprzeczności z przedmiotem przepisu ustawy podatkowej ustawodawca najprawdopodobniej zaczerpnął z dyrektywy ATAD¹¹, która w wersji angielskiej definiując unikanie opodatkowania posługuje się pojęciem *object of the applicable tax law*, zaś w polskiej właśnie pojęciem *przedmiot przepisu*.

Jak już wskazywano, podatnik poprzez kształtowanie stanu faktycznego ma możliwość wpływania na to, czy spełnione zostaną hipotezy określonych norm prawnopodatkowych. W mojej ocenie, ustawodawca, definiując jako przesłankę stosowania klauzuli sprzeczność z przedmiotem przepisu ustawy podatkowej, dążył do wskazania, iż sprzeczność korzyści ma wyrażać się właśnie w nadużyciu wskazanego uprawnienia. W takim ujęciu warunek ten należałoby łączyć z kryterium sztuczności, a więc nadużycie to musiałoby polegać na sztucznym ukształtowaniu stanu faktycznego w taki sposób, by określone hipotezy norm prawa podatkowego znalazły lub nie znalazły zastosowania i na skutek tego powstała korzyść podatkowa. Klauzula ma więc przeciwdziałać sztucznym czynnościom podatnika, prowadzącym do zastosowania nieadekwatnych do sytuacji przepisów prawa podatkowego.

Należy przy tym wskazać, iż ustawodawca posługuje się pojęciem sprzeczności korzyści podatkowej z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej również definiując sztuczność działań podatnika, będącą odrębnym warunkiem stosowania klauzuli. Art. 119c ordynacji podatkowej określa bowiem sztuczność jako sposób działania podatnika, który *"na podstawie istniejących okoliczności należy przyjąć, że nie zostałby zastosowany przez podmiot działający rozsądnie i kierujący się zgodnymi z prawem celami innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej"*. Na gruncie wskazanej regulacji ocena sztuczności powinna mieć charakter quasi obiektywny. Zgodnie z brzmieniem przepisu powinna ona bowiem następować z punktu

⁸ Uzasadnienie do projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy nr 367 z 2016 r., s. 26.

⁹ Uzasadnienie do projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy nr 367 z 2016 r., s. 26.

¹⁰¹⁰ Zmianę wskazanego warunku przewiduje przyjęta przez parlament ustawa z 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw.

¹¹ 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.

widzenia rozsądnego podatnika¹², z pominięciem tych motywacji podatkowych, które wyrażają się w dążeniu do osiągnięcia korzyści sprzecznej z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej. A *contrario* należy uwzględnić te motywacje podatkowe, którymi kierowałby się rozsądny podatnik w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, która nie jest sprzeczna z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej¹³.

Odwołanie się w definicji sztuczności do korzyści sprzecznej z przedmiotem ustawy podatkowej wskazywałaby albo iż sztuczności i sprzeczności z przedmiotem ustawy podatkowej nie można utożsamiać albo, że mamy tu do czynienia z błędem *idem per idem*. Jeżeli sztuczność i sprzeczność z przedmiotem ustawy podatkowej nie miałyby być tym samym prowadziłyby to do konieczności odrzucenia postawionej wcześniej tezy, iż za sprzeczną z przedmiotem ustawy podatkowej należy uznać każdą korzyść osiągniętą wskutek nienaturalnych czynności podjętych w celu doprowadzenia do zastosowania/ niezastosowania określonej normy prawa podatkowego w celu osiągnięcia korzyści podatkowej. W efekcie należałoby szukać jakiegoś innego rozumienia sprzeczności korzyści z przedmiotem ustawy podatkowej. Intuicyjnie wydaje się, iż mogłoby tu chodzić o jakąś postać kwalifikowanego nadużycia hipotezy normy, ale obecna regulacja nie daje żadnych wskazówek na czym miałyby takie kwalifikowane nadużycie polegać. W tych okolicznościach zgodzić należy się z poglądami doktryny, iż przepisy klauzuli w zakresie w jakim referują do sprzeczności korzyści z przedmiotem przepisu ustawy podatkowej są wadliwie sformułowane, albowiem nie da się na ich podstawie ustalić na czym sprzeczność taka ma polegać¹⁴. Spodziewać należy się, iż wskazany warunek będzie odczytywany w praktyce w ten sposób, iż większość przypadków sztucznego ukształtowania czynności podatnika prowadzących do powstania korzyści podatkowej na skutek zastosowania lub niezastosowania określonego przepisu będzie postrzegana jako sprzeczna z przedmiotem tego przepisu.

Wymóg sprzeczności korzyści z przedmiotem przepisu ustawy podatkowej, wymagany dla zastosowania klauzuli, ogranicza zakres stanów faktycznych, do których może znaleźć zastosowanie omawiana regulacja. Jak bowiem wskazywano wcześniej podatnik unikać opodatkowania może nie tylko poprzez kształtowanie stanu faktycznego w taki sposób by określone normy znalazły lub nie znalazły zastosowania (nadużycie hipotezy normy) ale również poprzez kształtowanie stanu faktycznego w taki sposób by zastosowanie dyspozycji norm, co do zasadności stosowania, których w danych warunkach nie ma wątpliwości, przyniosło mu korzyść (nadużycie dyspozycji normy). Tej drugiej grupy sytuacji klauzula w ogóle nie obejmuje swoim zakresem. Klauzula nie znajdzie więc zastosowania wtedy kiedy podatnik w sposób sztuczny ukształtuje czynność tak, że co prawda znajdzie zastosowanie do niej „właściwy” przepis ustawy podatkowej, jednak jego zastosowanie, ze względu na sztuczne działania podatnika, wywoła skutki sprzeczne z celem ustawy podatkowej.

¹² O kryterium rozsądnego podatnika zob.: M. Guzek, M. Stefaniak, *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania. Komentarz praktyczny*, Legalis/El., Rozdział II 1.2.11.

¹³ Gdyby miało być inaczej ustawodawca mógłby ograniczyć definicję sztuczności wskazując, iż jest nią takie działania podatnika, które na podstawie istniejących okoliczności należy przyjąć, że nie zostałyby zastosowane przez podmiot działający rozsądnie i kierujący się zgodnymi z prawem celami innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej (mógłby pominąć element konieczności sprzeczności wskazanej korzyści z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej).

¹⁴ M. Guzek, M. Stefaniak, *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania. Komentarz praktyczny*, Legalis/El., Rozdział II 1.2.2.

Dla lepszego wyjaśnienia powyższego posłużę się przykładem. Art. 6 ust. 1 pkt 8 ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych¹⁵ przewiduje, że w przypadku umowy spółki kapitałowej opodatkowaniu podlega wartość wkładu wnoszonego na kapitał zakładowy. W tym stanie rzeczy możliwa jest minimalizacja obciążenia podatkowego poprzez alokację części wkładu na kapitał zapasowy (agio emisyjne). Takie działanie przedsiębiorcy nie będzie mogło zostać uznane jednak w mojej ocenie uznana za sprzeczne z przedmiotem ustawy podatkowej, bowiem nawet gdyby próbować uznać je w konkretnych okolicznościach za sztuczne i sprzeczne z celem ustawy¹⁶, to sztuczność ta nie prowadzi do zastosowania do danego stanu faktycznego „niewłaściwego” przepisu.

Cel przepisu ustawy podatkowej

Wyjaśnienie, co należy rozumieć pod pojęciem korzyści podatkowej sprzecznej z celem przepisu ustawy podatkowej rozpocznę od próby przybliżenia pojęcia celu przepisu. Jest to o tyle trudne, że cel przepisu to konstrukt myślowy, fakt instytucjonalny, który trudno jest zdefiniować inaczej niż poprzez wskazanie na przyjęte reguły, które w konkretnych okolicznościach pozwalają ten cel określić¹⁷. Funkcjonowanie pojęcia "cel przepisu" stanowi bowiem wyraz pewnej praktyki prawniczej, która nakazuje dany skutek (stan, wynik) uznawać za cel przepisu, w zinstytucjonalizowanej rzeczywistości społecznej. Cel ten to więc pewien wytwór teoretyczny, który wynika z tego, iż prawnicy uznają, iż podjęcie określonych działań pozwala na odkodowanie czegoś co nazywają celem regulacji. Doktryna i orzecznictwo wskazują na różne drogi, które mogą ustaleniu celu przepisu służyć.

Po pierwsze próbując ustalić cel przepisu prawnego można zastanawiać się jaka była intencja towarzysząca prawodawcy przy jego uchwalaniu. Nie chodzi tutaj oczywiście o próby odtworzenia intencji faktycznej - tego co poszczególni członkowie organu stanowiącego mieli na myśli gdy przyjmowali akt prawny. Intencja prawodawcy to bowiem, tak jak cel przepisu, fakt instytucjonalny. Wyraża się on w tym, iż zgodnie z przyjętą i akceptowaną w środowisku prawniczym praktyką, analiza określonych śladów pozostawionych przez ustawodawcę pozwala odkryć coś co nazywamy intencją prawodawcy. Tak ustalona intencja, choć z faktycznym zamiarem członków organu stanowiącego może nie mieć wiele wspólnego, winna być, zgodnie z przyjętym konsensusem, wzięta pod uwagę przy ustalaniu celu przepisu. Odnosząc się do tego jak ustalić intencję prawodawcy, odwołać można się do poglądów Z. Tobora, który zauważa, iż uchwalenie aktu prawnego wymaga przyjęcia go określoną większością głosów, co oznacza m.in. to, że większości tej można przypisać między innymi intencje do uchwalenia konkretnego aktu, do tego, że akt ten będzie zawierał określone zwroty oraz, że zwroty te będą interpretowane zgodnie z dominującą konwencją interpretacyjną¹⁸. Z powyższego można wywieść, iż już samo brzmienie przyjętego tekstu prawnego może wskazywać na cel, który towarzyszył prawodawcy przy jego uchwaleniu. Poszukiwanie intencji prawodawcy wymaga więc m.in.

¹⁵ Dz.U. 2000 nr 86 poz. 959.

¹⁶ W mojej ocenie brak jest przy tym podstaw do twierdzenia, iż alokacja wkładu na agio jest sprzeczna z celem ustawy podatkowej. Brzmienie przepisów ustawy o PCC wyraźnie wskazuje, iż opodatkowanie, w przypadku spółek kapitałowych, wyłącznie części wkładów alokowanych na kapitał zakładowy pozostawało świadomym wyborem ustawodawcy. Nie może więc tutaj znaleźć zastosowania klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania.

¹⁷ M. Smolak, *Wykładnia celowościowa z perspektywy pragmatycznej*, Warszawa 2012, s.107

¹⁸ Z. Tobor, *W poszukiwaniu intencji prawodawcy*, Warszawa 2013, s. 229.

zastanowienie się dlaczego przepis sformułował on ostatecznie tak, a nie inaczej¹⁹. Niezależnie od powyższego, zgodnie z przyjętymi konwencjami, interpretator poszukując celu przepisu, rozumianego jak cel prawodawcy, winien też opierać się na materiałach z procesu legislacyjnego. Na cel prawodawcy mogą też wskazywać tendencje przejawiane przez ustawodawcę przy stanowieniu aktów z danej dziedziny i kontekst społeczno-polityczny regulacji.

Po drugie cel przepisu można określać również przez odwołanie do funkcji, którą pełni określona instytucja prawna. *Ratio legis* przepisu można więc postrzegać jako pożądaną stan rzeczy, do którego powinna prowadzić dana regulacja. Przykładowo *ratio legis* części ulg podatkowych pozostaje promowanie określonych postaw podatnika, potencjalnie za sprzeczne z ich celem może być więc uznana możliwość skorzystania przez podatnika z ulgi, jeżeli podatnik nie działa w sposób, na którego promowanie ukierunkowana jest ulga.

Po trzecie, w doktrynie wskazuje się, iż ustalając cel konkretnego przepisu ustawy należy uwzględnić cel ustanowienia całego aktu prawnego, w którym przepis ten się znajduje. Przy interpretacji celów przepisów dla potrzeb stosowania klauzuli reguła ta będzie miała jednak jedynie pomocnicze znaczenie. Zgodnie bowiem z literalnym brzmieniem art. 119a ordynacji podatkowej, dla zastosowania klauzuli konieczne jest wykazanie jej sprzeczności z celem konkretnego przepisu ustawy podatkowej (a nie ustawy podatkowej jako takiej). Ponadto, na co słusznie zwraca się uwagę w doktrynie, podstawowym celem ustaw podatkowych jest cel fiskalny²⁰, a co za tym idzie stosowanie wskazanego kryterium pozostaje dysfunkcjonalne, albowiem prowadziłyby prawie zawsze do wniosku, iż celem przepisu jest by podatnik płacił jak podatek w jak największej wysokości.

Wreszcie analizując co jest celem przepisu, należy wziąć pod uwagę również wartości, które za jego pośrednictwem chce realizować ustawodawca oraz ogół wartości konstytucyjnych. W przypadku prawa podatkowego uwzględnić należałoby więc w mojej ocenie m.in. konstytucyjną zasadę powszechności opodatkowania oraz zasadę sprawiedliwości podatkowej. Na gruncie stosowania przepisów klauzuli wskazane zasady będą jednak stać w sprzeczności z zasadą obowiązku respektowania zakazu domniemania obowiązku podatkowego i zasadą określoności prawa. Szersze omówienie wskazanego konfliktu oraz tego jak należałoby go rozstrzygać wykracza jednak poza ramy niniejszego artykułu, tematowi temu zamierzam poświęcić osobną publikację. Niemniej już w tym miejscu należy zwrócić uwagę, iż zasada powszechności opodatkowania i sprawiedliwości podatkowej nie mogą prowadzić do pozaustawowego rozszerzenia zakresu opodatkowania.

Podsumowując dotychczasowe rozważania, trafnie, w mojej ocenie, wskazuje A. Barak, iż cel przepisu to konstrukcja wyrażająca intersubiektywny związek między wolą faktycznego prawodawcy, celem zawartym w tekście prawnym, intencją rozumnego zdroworozsądkowego racjonalnego

¹⁹ Pomiędzy wykładnią językową a wykładnią celowościową dokonywaną na podstawie tekstu aktu prawnego zachodzi subtelna różnica. Wykładnia językowa polega na odkodowywaniu co dany tekst oznacza na gruncie reguł języka, zaś wykładnia celowościowa polega na zważeniu jakie mogły być przesłanki, którymi kierował się ustawodawca formułując w dany sposób przepis.

²⁰ M. Guzek, M. Stefaniak, *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania. Komentarz praktyczny*, Legalis/El., Rozdział 1.2.5 punkt 1

prawodawcy a społecznymi wartościami respektowanymi przez wspólnotę w momencie, w którym tekst jest interpretowany, włączając w to wartości moralne, zasady sprawiedliwości i społeczne interesy²¹.

Sprzeczność z celem przepisu ustawy podatkowej a wykładni celowościowa

Analizując warunek zastosowania klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania w postaci sprzeczności korzyści podatkowej z celem przepisu ustawy podatkowej wskazać należy, iż cel przepisu jest brany pod uwagę już w procesie wykładni przepisu, a więc w momencie gdy podmiot stosujący prawo decyduje czy, a jeżeli tak to w jakim zakresie dana regulacja znajdzie zastosowanie do określonego stanu faktycznego. Ze względu jednak na poglądy doktryny i orzecznictwa o dominującej roli wykładni językowej na gruncie prawa podatkowego, wpływ wykładni celowościowej na zastosowanie i sposób rozumienia przepisu pozostaje ograniczony. Granicą wykładni jest bowiem każdorazowo możliwy sens słów ustawy podatkowej²².

Jeżeli na etapie wykładni, uwzględniając powyższe ograniczenie, przepis zostanie zinterpretowany w taki sposób by "właściwie" opodatkować czynność podatnika (przykładowo zostanie ustalone, iż należy go rozumieć tak, że nie znajduje on w ogóle do określonego stanu faktycznego zastosowania, a co za tym idzie podatnik nie może wywodzić z niego korzyści fiskalnej) stosowanie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania nie będzie w ogóle potrzebne. Powyższe konstatacje pozwalają stwierdzić, iż warunek *sprzeczności korzyści w danych okolicznościach z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej* będzie rozpatrywany wyłącznie w tych przypadkach, gdy samo stwierdzenie takiej sprzeczności na etapie wykładni przepisu nie da podstaw do pozbawienia podatnika korzyści podatkowej.

Klauzula nie modyfikuje więc zasad wykładni prawa podatkowego²³. Mechanizm klauzuli znajduje zastosowanie dopiero gdy po etapie wykładni przepisów prawa materialnego, stwierdzone zostanie, iż przepisy te prowadzą do powstania korzyści podatkowej. To wtedy, jeżeli spełnione są pozostałe elementy hipotezy klauzuli, należy zastanowić się czy uzyskana korzyść nie jest sprzeczna z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej.

Sprzeczność z celem ustawy podatkowej

Mając na uwadze przeprowadzone rozważania o relacji procesu wykładni celowościowej do stosowania przepisów klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania należy stwierdzić, iż sprzeczność z celem przepisu ustawy podatkowej należy rozumieć jako sytuację, w której co prawda literalne brzmienie przepisu wskazuje, iż powinna powstać korzyść podatkowa, jednak przeczy temu *ratio legis* określonej regulacji. Przy czym ponieważ korzyść ma być sprzeczna *w danych okolicznościach* z celem przepisu

²¹ M. Smolak, *Wykładnia celowościowa z perspektywy pragmatycznej*, Warszawa 2012, s.95

²² R. Matalski, *Konstytucyjne granice opodatkowania* [w:] *Księga XX-Lecia Orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego*, red. M. Zubik, s. 570; J. Oniszczyk, *Podatki i inne daniny w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2011, A. Choduń, M. Zieliński, *Aspekty granic wykładni prawa* [w:] *Księga Jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego. Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego*, red. W. Miemieć, Wrocław 2009, s. 22.

²³ Tak nietrafnie: M. Guzek, M. Stefaniak, *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania. Komentarz praktyczny*, Legalis/El., Rozdział 1.2.3. punkt 2.

ocena celu przepisu dokonywana na potrzeby klauzuli winna wskazywać jakie to specyficzne okoliczności w danej sytuacji przemawiają za pozbawieniem podatnika korzyści podatkowej wynikającej określonego przepisu. W mojej ocenie przesłanki te muszą wynikać ze sztuczności działań podatnika²⁴.

Dokonując wykładni celowościowej na potrzeby stosowania przepisów klauzuli należy bowiem pamiętać, iż klauzula zwiększa wagę kryterium celowościowego w interpretowaniu prawa, ale nie może prowadzić do prawotwórczej roli organów podatkowych. Fakt, iż sprzeczność ma występować *w danych okolicznościach*, oznacza iż stosowanie klauzuli nie może prowadzić od zanegowania istoty przepisu lub znacznego ograniczenia zakresu jego stosowania. Stosowanie klauzuli nie może więc służyć rozszerzaniu zakresu opodatkowania. Jej celem pozostaje umożliwienie organom podatkowym pominięcia czynności sztucznych, prowadzących do zastosowania nieadekwatnych do danej sytuacji norm, a nie korygowanie treści tych norm. Inaczej mówiąc klauzula pozwala organom podatkowym zastosować do danego, sztucznego stanu faktycznego inny przepis ustawy podatkowej, ale nie daje możliwości odejścia przy wykładni skutków jego zastosowania od przyjętych kanonów interpretacji prawa.

Równocześnie biorąc pod uwagę, iż dla zastosowania klauzuli konieczna jest sprzeczność korzyści podatkowej z celem konkretnego przepisu ustawy podatkowej, należy przyjąć, iż klauzula nie znajdzie zastosowania we wszystkich tych przypadkach, w których korzyść będzie sprzeczna jedynie z generalnymi zasadami prawa podatkowego (*ratio legis*) ale nie sposób będzie wykazać jej sprzeczności z konkretną regulacją prawa materialnego (*ratio iuris*). Tym samym klauzula nie umożliwia organom stosującym prawo korygowania błędów legislacyjnych ustawodawcy, innych niż te polegające na sformułowaniu przez niego hipotezy normy w sposób umożliwiający jej obejście, prowadzące równocześnie do naruszenia *ratio legis* przepisu²⁵.

Rodzaje celów przepisów

Wracając do kwestii identyfikacji sprzeczności korzyści z celem przepisu, jak zwraca się uwagę w doktrynie, przepisy podatkowe mają na celu z jednej strony zabezpieczenie wpływów podatkowych (cele fiskalne), z drugiej zaś części z nich należy przypisać inne cele niż fiskalne - realizują one cele społeczne i gospodarcze²⁶. W tej sytuacji badając sprzeczność korzyści podatkowej z celem przepisów należałoby w pierwszej kolejności rekomendować ustalenie jaki rodzaj celu ustawodawca realizuje poprzez określoną regulację. Okoliczność ta będzie miała bowiem istotne znaczenie w ustaleniu czy czynność podatnika pozostaje sprzeczna z celem przepisu.

W przypadku regulacji realizujących cele społeczne istotne dla stwierdzenia sprzeczności korzyści podatkowej z celem regulacji powinno pozostawać stwierdzenie, iż działania podatnika mimo, że zostały ustrukturyzowane w taki sposób, że doprowadziły do korzyści podatkowej, nie prowadzą do osiągnięcia efektu, który poprzez wprowadzenie regulacji chciał promować ustawodawca. Jeżeli

²⁴ Normatywnym wyrazem tego, iż sprzeczność korzyści podatkowej w danych okolicznościach z celem przepisu musi wynikać ze sztucznego ukształtowania prawnopodatkowego stanu faktycznego będącego podstawą wymiaru podatku pozostaje to, iż ustawodawca dla zastosowania klauzuli wymaga zaistnienia sprzeczności zarówno z przedmiotem jak i celem przepisu.

²⁵ Podobnie wyrok: *Canada Trustco Mortgage Co v. Canda* [2005] 2 SCR 601; [2005] SCC 54.

²⁶ M. Guzek, M. Stefaniak, *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania. Komentarz praktyczny*, Legalis/El., Rozdział 1.2.6 punkt 1.

podatnik podejmuje działania sztuczne, osiąga korzyść podatkową, ale równocześnie realizuje cel społeczny klauzula nie znajdzie w mojej ocenie zastosowania²⁷.

W odniesieniu do przepisów realizujących cele fiskalne, jak się wydaje, ustawodawca identyfikuje sprzeczność korzyści z celem regulacji jako sprzeczność pomiędzy podatkowymi i gospodarczymi konsekwencjami działaniami podatnika. W uzasadnieniu ustawy wskazuje on bowiem, że *unikanie opodatkowania jawi się jako wykorzystanie przez podatnika rozdzwiewu pomiędzy ekonomicznym lub gospodarczym celem (sensem) normy prawnej, a jej językowym brzmieniem /.../ treść powstałego zobowiązania podatkowego powinna być zatem wywiedziona z wyników gospodarczo-ekonomicznych zaistniałych zdarzeń*. Jak więc wynika z uzasadnienia ustawodawca szczególną rolę przypisuje adekwatności konsekwencji podatkowych do skutków ekonomicznych dokonanych czynności.

Problem w tak rozumianym kryterium sprzeczności korzyści podatkowej z celem fiskalnym przepisu ustawy podatkowej leży w tym, iż kształtowana przez ustawodawcę podstawa opodatkowania często nie odpowiada rzeczywistości ekonomicznej, co sprawia iż ocena adekwatności opodatkowania dokonywana w odniesieniu do treści gospodarczej zdarzeń może być niejednokrotnie trudna²⁸. Dla przykładu opodatkowaniu podatkiem dochodowym podlega co do zasady dochód podatnika rozumiany jako różnica pomiędzy jego przychodami i kosztami. Chociaż punktem wyjścia do ustalenia tego dochodu są ekonomiczne przysporzenia i wydatki podatnika, to ustawodawca w przepisach podatkowych wprowadza cały szereg wyłączeń z kosztów, ulg i zwolnień podatkowych. Sprawia to, iż podstawa opodatkowania odrywa się od ekonomicznego dochodu podatnika i następuje odejście od paradygmatu opodatkowania faktycznego dochodu. Uzasadnienie dla części ze stanowionych regulacji podatkowych wydaje się być przy tym trudne do zrekonstruowania. Wiele z regulacji prawa podatkowego jest stanowionych uznaniowo. Trudno dyskutować choćby o ekonomicznym uzasadnieniu przyjętych przez ustawodawcę stawek podatkowych, progów amortyzacji podatkowej czy limitów ograniczeń cienkiej kapitalizacji. W tej sytuacji należy przyjąć, iż stwierdzenie sprzeczności korzyści podatkowej z celem ustawy podatkowej będzie dopuszczalne tylko w przypadku jeżeli cel konkretnego przepisu będzie możliwy do jednoznacznego zrekonstruowania i dostatecznie oczywisty²⁹. Biorąc pod uwagę zasadę samowymiaru podatku rekonstrukcja celu przepisu powinna być możliwa do samodzielnego dokonania, bez nadmiernych trudności, przez samego podatnika.

Samo stwierdzenie, iż podatnik poprzez zastosowanie sztucznej konstrukcji zmniejsza ciężar podatkowy nie powinno być uznawane za wystarczające do zastosowania klauzuli³⁰. W polskim systemie podatkowym obowiązuje bowiem zasada, że to co nie określone w ustawie jako podlegające opodatkowaniu jest od niego wolne³¹. Organ chcąc wykazać sprzeczność z celem fiskalnym powinien

²⁷ M. Guzek, M. Stefaniak, *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania. Komentarz praktyczny*, Legalis/El., Rozdział 1.2.8 punkt 4.

²⁸ P. Rosenblatt, M. E. Tron [w:] *Anti avoidance measures of a general nature and scope – GAAR and other rules*, Cahiers de droit fiscal international 2018, s.27.

²⁹ Podobnie: Wyrok Belgijskiego Trybunału Konstytucyjnego z 30 października 2013 r. (141/2013).

³⁰ Podobne stanowisko zajmuje doktryna Belgijska: W. Panis [w:] *Anti avoidance measures of a general nature and scope – GAAR and other rules*, Cahiers de droit fiscal international 2018, s.181.

³¹ M. Kalinowski, *Granice legalności unikania opodatkowania w polskim systemie podatkowym*, Toruń 2001, s. 67.

więc udowodnić, iż celem ustawodawcy było opodatkowanie konkretnym przepisem pewnego zjawiska gospodarczego, zaś sztuczne ukształtowanie przez podatnika czynności, spowodowało powstanie nieuzasadnionej korzyści podatkowej, a więc opodatkowanie na poziomie niższym niżby wynikało to z przepisów, które znalazłby zastosowanie gdyby nie sztuczne działania podatnika. Równocześnie należy pamiętać, iż poprzez klauzulę nie można ograniczać podatnikowi wyboru takiego sposobu ukształtowania treści czynności, który pozostaje zgodny z jej gospodarczą istotą, a równocześnie prowadzi do minimalizacji ciężaru podatkowego. Jak wskazano bowiem w uzasadnieniu ustawy nowelizującej *stosunki prawne mogą być kształtowane w sposób optymalny dla stron, również w aspekcie podatkowym*³².

Należy zwrócić uwagę, iż na gruncie brzmienia przepisów klauzuli może powstać wątpliwość odnośnie do tego cel jakiego przepisu ustawy podatkowej powinien być badany. Problematiczne będą w szczególności te przypadki gdy podatnik będzie wywodził swoje uprawnienia do korzyści podatkowej z jednego przepisu, zaś organ będzie powoływał się na sprzeczność korzyści z inną regulacją, a także te sytuacje gdy organ będzie twierdził, iż podatnik ominął swoimi sztucznymi działaniami pewne regulacje³³. W takiej sytuacji tradycyjne reguły kolizyjne będą miały jedynie ograniczoną przydatność. Nie sposób też przyjąć, iż należałoby ustalać wyłącznie cel tego przepisu, który znalazłby zastosowanie gdyby nie sztuczne działania podatnika, albowiem, jak wcześniej wskazywano, sam proces oceny tego, które działania podatnika są sztuczne, wymaga weryfikacji zgodności uzyskanej przez podatnika korzyści z celem przepisu. W sytuacji zaistnienia sporu pomiędzy organami podatkowymi a podatnikiem odnośnie do tego, cel którego przepisu w danej sytuacji należy analizować, można postawić ostrożną tezę, iż należałoby ważyć cel ogółu przepisów, które w danej sytuacji mogłyby potencjalnie znaleźć zastosowanie, a więc zarówno tych zastosowanych przez podatnika jak i tych, które organ stosowałby gdyby opodatkowywał czynność odpowiednią.

Problem dostatecznej określoności wymogu sprzeczności korzyści podatkowej z przedmiotem i celem ustawy podatkowej

Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania jest uważana za przepis materialnoprawny³⁴, a więc za regulację określającą nowe sposoby opodatkowania określonych stanów faktycznych. W tym stanie rzeczy powinna ona spełniać konstytucyjne kryterium należytej określoności prawa. Wymóg ten, wynikający z zasady demokratycznego państwa prawnego³⁵, na gruncie prawa podatkowego ulega dodatkowemu wzmocnieniu ze względu na brzmienie art. 217 Konstytucji wprowadzającego obowiązek uregulowania wszystkich istotnych elementów stosunku daniowego w ustawie. Na gruncie wskazanego

³² Uzasadnienie do projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy nr 367 z 2016 r., s. 23.

³³ Przypomnijmy, że samo wykazanie sztuczności działań podatnika nie wystarcza do zastosowania klauzuli. Konieczne jest niezależnie wykazanie sprzeczności uzyskanej korzyści z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej.

³⁴ J. Olesiak, Ł. Pajor [w:] Ordynacja podatkowa. Komentarz, red. H. Dzwonkowski, Legalis/el., Komentarz do art. 119a Ordynacji podatkowej pkt IX podpunkt 2; M. Kondej, *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania. Komentarz do przepisów materialnoprawnych*, Poznań 2018, s. 136;

³⁵ Zob m.in. G. Koksanowicz, *Zasada określoności przepisów w procesie stanowienia prawa*, Studia Iuridica Torunensia 22/2014, s. 471

przepisu ustawa podatkowa musi precyzyjnie wskazywać przedmiot opodatkowania³⁶. Brzmienie klauzuli powinno być więc dość jasne, by możliwe było wywiedzenie z niej jednoznacznej normy prawnej³⁷.

Przypomnieć należy, że zasada określoności, wyznaczająca granicę dopuszczalnej elastyczności prawa podatkowego³⁸, znajduje silne uzasadnienie aksjologiczne w fakcie, iż w polskim systemie prawnym obowiązuje, co do zasady, obowiązek samowymiaru podatku. Oznacza to, iż przepisy prawa daniowego muszą być na tyle jednoznaczne by pozwalały podatnikowi samodzielnie ustalić wysokość zobowiązania podatkowego. Nawet biorąc pod uwagę, iż przepisy klauzuli, ze względu na funkcję klauzuli generalnej, którą pełni ona w systemie prawnym, muszą siłą rzeczy posługiwać się zwrotami niedookreślonymi, to fakt przyjęcia za główny wyznacznik stosowania tej normy sprzeczności z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej, bez jakiegokolwiek próby doprecyzowania na czym ta sprzeczność ma polegać sprawia, iż uchwaloną regulację trudno uznać za dostatecznie precyzyjną by na ten moment spełniała ona wymóg konstytucyjności. Zdając sobie sprawę z trudności w konstruowaniu przepisów przeciwko agresywnemu unikaniu opodatkowania, uważam że sprzeczność z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej, dla zapewnienia pewności prawa, należałoby dalej doprecyzować. Obecne brzmienie klauzuli nie zapewni bowiem jednolitości stosowania jej przepisów i grozi dowolnością działania organów podatkowych oraz niestabilnością orzecznictwa.

Konkluzje

Tradycyjna wykładnia opiera się na założeniu, iż jej celem jest ustalenie, w oparciu o m.in. wykładnie: systemową i celowościową, jakie z kilku możliwych znaczeń językowych należy przypisać sformułowaniom użytym przez ustawodawcę w przepisie. Granicą takiej wykładni jest możliwy sposób językowego rozumienia regulacji. Tymczasem, dokonywana na podstawie przepisów klauzuli ocena czy korzyść podatkowa jest sprzeczna z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej, ma organom podatkowym pozwolić na oderwanie się od ograniczeń związanych z analiza językową, by umożliwić zapobieganie tworzeniu sztucznych konstrukcji prawnych ukierunkowanych na nadużycie przepisów ustawy podatkowej.

Konieczność zaistnienia sprzeczności korzyści z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej oznacza, że by klauzula przeciwko unikaniu znalazła zastosowanie konieczne jest nie tylko by podatnik, poprzez swoje sztuczne działania, doprowadził do zastosowania lub niezastosowania określonej normy prawa podatkowego i by na skutek tego doszło do powstania korzyści podatkowej, ale również by powstanie tej korzyści pozostawało sprzeczne z *ratio legis* konkretnego przepisu ustawy podatkowej. Powyższe implikuje, iż klauzula będzie mogła znaleźć zastosowanie wyłącznie w tych przypadkach gdy na podstawie treści przepisu, okoliczności towarzyszących jego uchwaleniu, względów systemowych oraz innych przesłanek da się jednoznacznie zrekonstruować, iż działanie podatnika

³⁶ K. Knawa, *Zasada określoności zobowiązania podatkowego jako postulat nauki i wymóg prawny*, Toruński Rocznik Podatkowy 2014, s. 172.

³⁷ R. Mastalski, *Stosowanie prawa podatkowego*, Warszawa 2008, lex/el., Rozdział 6 pkt 2.

³⁸ P. Borszowski, *Określenia nieostre i klauzule generalne w prawie podatkowym*, Warszawa 2017, lex/el., Zakończenie.

narusza cel społeczny lub fiskalny konkretnej regulacji. Samo stwierdzenie, iż na skutek sztucznych działań podatnika doszło do powstania korzyści podatkowej pozostaje niewystarczające dla zastosowania klauzuli.

Nieprecyzyjność warunku stosowania klauzuli w postaci konieczności wystąpienia sprzeczności korzyści podatkowej z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej prowadzi jednak do wątpliwości czy wskazana norma, jako przepis materialnego prawa podatkowego, spełnia wymóg dostatecznej określoności. Można w szczególności postawić retoryczne pytanie: czy cel przepisów prawa podatkowego będzie dla podatnika, obowiązanego do samodzielnego uwzględnienia treści klauzuli przy wyliczaniu wysokości swojego zobowiązania podatkowego, zawsze na tyle jasny, że będzie on w stanie jednoznacznie ustalić jaki ciężar podatkowy powinien zadeklarować?

Streszczenie

W artykule omówiono przesłankę stosowania klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania, którą pozostaje sprzeczność korzyści podatkowej z przedmiotem i celem ustawy podatkowej. Wskazano w nim, iż celem klauzuli pozostaje umożliwienie organom podatkowym wyjścia poza możliwe językowe rozumienie tekstu prawnego (przekroczenie granicy językowej wykładni) w celu opodatkowania sztucznych działań podatnika pozwalających mu na uzyskanie nieuzasadnionej korzyści podatkowej.

Słowa kluczowe

klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania, wykładnia celowościowa, cel przepisu, przedmiot przepisu, korzyść podatkowa, unikanie opodatkowania, sprzeczność z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej

Title

Tax benefit being contrary to the object and purpose of the applicable provision of the law as prerequisite for Polish GAAR application

Summary

The article discusses one of the conditions required for application of polish general anti avoidance rule (GAAR), which is obtaining a tax benefit that is contrary to the object, or purpose of the applicable provision of the tax law. Author points out to that aim of the polish GAAR is allowing the tax authorities to derive tax consequences from the spirit of the law, rather than the law wording, in case artificial tax payer action results in unjustified tax benefit.

Key words

general anti avoidance rule, GAAR, teleological interpretation, aim of the regulation, object of the regulation, tax benefit, tax avoidance, tax benefit contrary to the object or purpose of the applicable provision of the tax law