

Andrzej Ladziński

## Zmiany w ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania – powrót do przeszłości

**Słowa kluczowe:** unikanie opodatkowania, optymalizacja podatkowa, charakter prawny ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, działanie w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, sztuczność sposobu działania, sprzeczność korzyści podatkowej z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej, model stosowania ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania

**Ustawa z 23.10.2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw<sup>1</sup> wprowadza liczne zmiany w zakresie przepisów dotyczących ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Deklarowanym celem wprowadzonych zmian jest dostosowanie polskich przepisów do wymogów prawa unijnego. Rzeczywistym ich skutkiem jest natomiast poszerzenie zakresu stosowania ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania i ograniczenie do absolutnego minimum możliwości korzystania z optymalizacji podatkowej. Zmiany te świadczą niestety o tym, że ich projektodawca nie rozumie charakteru prawnego ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania oraz niewłaściwie odczytał sens przepisów obowiązujących przed 1.01.2019 r.**

### 1. Najważniejsze zmiany dotyczące ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowaniu – wprowadzenie

Spośród proponowanych zmian za najdalej idące należy uznać te dotyczące kryteriów definicyjnych unikania opodatkowania (art. 119a § 1 i art. 119c ustawy z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa<sup>2</sup> – dalej o.p.) oraz zmianę w treści art. 119b § 1 o.p. i powiązaną z nią zmianę wprowadzającą przepisy o cofnięciu skutków unikania opodatkowania (art. 119zfa i n. o.p.)<sup>3</sup>.

Zmiany dotyczące zakresu pojęcia unikania opodatkowania polegają, po pierwsze, na nowym sformułowaniu dwóch kryteriów definicyjnych, tj. działania w celu osiągnięcia korzyści podatkowej i sprzeczności korzyści podatkowej z prawem. Po drugie, na innym rozumieniu trzeciego z kryteriów, tj. sztucznego sposobu działania. Zmiany te mają na celu poszerzenie zakresu definicji unikania opodatkowania, a tym samym przesunięcie granicy pomiędzy optymalizacją podatkową a unikaniem

opodatkowania w kierunku dalszego ograniczenia możliwości zgodnego z prawem osiągnięcia przez podatników korzyści podatkowej. Przesunięcie to wydaje się na tyle znaczące, że zasadne staje się pytanie, czy ogólna klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania w kształcie obowiązującym od 1.01.2019 r. pozostawia jakąkolwiek przestrzeń do działań optymalizacyjnych i czy przypadkiem każde działanie, któremu będzie towarzyszyć intencja osiągnięcia korzyści podatkowej, nie będzie kwalifikowane jako unikanie opodatkowania. W związku z powyższym pojawia się również wątpliwość, czy nowe regulacje pozostają w zgodzie z Konstytucją, w zakresie w jakim mogą ograniczać wolność w wyborze najłagodniej opodatkowanej drogi do osiągnięcia zamierzonego celu ekonomicznego.

Zmiana w zakresie art. 119b o.p. polega na tym, że dotychczasowe wprowadzenie do wyliczenia w brzmieniu: „Przepisu art. 119a nie stosuje się:” ma być zastąpione słowami: „Decyzji wydanej z zastosowaniem art. 119a nie wydaje się:”. Ścisłe powiązane ze zmianą brzmienia art. 119b § 1 jest dodanie art. 119zfa i n. o.p., który stanowi, że na wniosek zainteresowanego Szef Krajowej Administracji Skarbowej może wydać decyzję określającą warunki cofnięcia skutków unikania opodatkowania. Wprowadzone zmiany, o których mowa w przywołanych przepisach, opierają się na założeniu, że stosowanie art. 119a o.p. powinno leżeć w wyłącznej kompetencji Szefa Krajowej Administracji Skarbowej. Założenie to oznacza, że podatnik zobowiązany będzie deklarował korzyść podatkową

<sup>1</sup>Dz.U. poz. 2193.

<sup>2</sup>Dz.U. z 2018 r. poz. 800 ze zm.

<sup>3</sup>Inne ważne zmiany wynikające z uchwalonych przepisów to: 1) zmiana zakresu pojęciowego czynności odpowiedniej poprzez uznanie, że czynnością odpowiednią może być również zaniechanie działania (art. 119a § 3 o.p.); 2) poszerzenie katalogu metod przeciwdziałania unikaniu opodatkowania poprzez dodanie, iż skutek podatkowy może być określony „na podstawie stanu prawnego, jaki zaistniałby, gdyby dany przepis ustawy nie miał zastosowania” (art. 119a § 6 o.p.).



## ogólna korzyść podatkowa klauzula przeciwko dyrektywa ATA unikaniu sztuczność sposobu działania opodatkowania

wynikającą z czynności kwalifikowanej na gruncie art. 119a § 1 o.p. jako unikanie opodatkowania, a jedynym sposobem na „odwrócenie” skutków dokonanej czynności będzie wydawana na wniosek podatnika decyzja w przedmiocie cofnięcia skutków unikania opodatkowania.

Skutkiem nowych regulacji będzie całkowita zmiana dotychczasowego modelu stosowania ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Na gruncie przepisów obowiązujących do 31.12.2018 r. podatnik miał bowiem obowiązek w procesie samoobliczenia podatku zadeklarować wysokość zobowiązania podatkowego bez uwzględnienia korzyści podatkowej będącej wynikiem działania, które wypełnia określone w art. 119a o.p. kryteria definicyjne unikania opodatkowania. Oznacza to, że obowiązek wydania przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej decyzji na podstawie art. 119a o.p. aktualizował się wyłącznie w przypadku, gdy stwierdzone zostało, że podatnik, deklarując wysokość zobowiązania podatkowego, nie pominął korzyści podatkowej, którą w świetle tego przepisu należało uznać za nieuprawnioną.

### 2. Korzyść podatkowa jako jeden z głównych celów działania podatnika

Zmiana dotycząca działania w celu osiągnięcia korzyści podatkowej polega na tym, że za unikanie opodatkowania może być uznane również działanie, gdy korzyść podatkowa jest jednym z jego głównych celów (art. 119a § 1 o.p.). Dotychczasowe brzmienie art. 119a o.p. zakładało, że za unikanie opodatkowania może być uznana „czynność dokonana przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej” lub gdy „osiągnięcie korzyści podatkowej było jedynym celem dokonanej czynności”. W uzasadnieniu do projektu ustawy wskazuje się, że obowiązująca w stanie prawnym do 31.12.2018 r. ogólna klauzula przeciwko

unikaniu opodatkowania zakładała jej stosowanie wyłącznie, gdy osiągnięcie korzyści podatkowej było jedynym celem działania podatnika lub było co najmniej celem dominującym<sup>4</sup>. Uchwalona nowelizacja ma doprowadzić do tego, aby stosowanie klauzuli było możliwe również w przypadkach, gdy istnieją inne równorzędne do korzyści podatkowej cele działania.

Zmiana rozszerzająca zakres stosowania ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania na przypadki, gdy korzyść podatkowa nie jest jedynym głównym celem działania podatnika, lecz towarzyszyć jej mogą również inne równorzędne cele, wynikać ma – jak przekonuje projektodawca<sup>5</sup> – z konieczności dostosowania krajowych przepisów do wymogów dyrektywy Rady z 12.07.2016 r. ustanawiającej przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego<sup>6</sup> – dalej dyrektywa ATA. Zgodnie bowiem z art. 6 ust. 1 tej dyrektywy: „Na użytek obliczenia zobowiązania z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych państwo członkowskie nie uwzględnia jednostkowych ani seryjnych uzgodnień, które – z uwagi na to, że głównym celem lub **jednym z głównych celów** [podkr. aut.] ich wprowadzenia było uzyskanie korzyści podatkowej (...)”. W związku z tym należy postawić pytanie, czy rzeczywiście treść art. 119a o.p. w jego brzmieniu obowiązującym do 31.12.2018 r. nie odpowiadała wymogom określonym w zacytowanym powyżej przepisie dyrektywy ATA.

Zgodnie z pierwotnym brzmieniem art. 119a o.p. ogólna klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania mogła być stosowana do przypadków, gdy podatnik działał

<sup>4</sup>Uzasadnienie projektu ustawy, VIII kadencja, druk sejm. 2860, s. 56.

<sup>5</sup>Uzasadnienie projektu ustawy, VIII kadencja, druk sejm. 2860, s. 55-56.

<sup>6</sup>Dz.Urz. UE L 193, s. 1 ze zm.

z zamiarem osiągnięcia równoległe do korzyści podatkowej innych celów, o ile należałoby uznać je za mało istotne<sup>7</sup>. Różnica między art. 119a o.p. a art. 6 ust. 1 dyrektywy ATA wydaje się więc być oczywista. Cel, który uznajemy za mało istotny, nie może być równocześnie uznany za główny cel działania. Musimy jednak pamiętać, że ocenie z punktu widzenia zastosowania ogólnej klauzuli nie podlega sam fakt działania, ale określony sposób działania. Badając sztuczność sposobu działania, dokonujemy jego oceny pod kątem adekwatności do realizowanego w drodze tej czynności skutku gospodarczego (lub ekonomicznego). Artykuł 119c § 1 o.p., w jego brzmieniu obowiązującym do 31.12.2018 r., wprost odwoływał się do innych niż korzyść podatkowa celów, przez pryzmat których należy oceniać czynność i czy przyjęty przez podatnika sposób działania jest odpowiedni do tych celów. Ustawodawca słusznie bowiem założył, że co do zasady każde działanie podatnika jest nakierowane na osiągnięcie określonego skutku gospodarczego lub ekonomicznego. Precyzyjnie rzecz ujmując, rozstrzygając o tym, czy korzyść podatkowa i ewentualne inne cele są głównymi celami działania podatnika, powinniśmy odpowiedzieć na pytanie, czy cele te zdeterminowały określony sposób działania, a nie czy miały wpływ na podjęcie określonego działania. Dlatego mówiąc o celach czynności w kontekście art. 119a o.p., należy mówić o celach wyboru określonego sposobu działania, a nie o celach podjęcia określonego celu w ogóle.

Przyjmując wskazany powyżej sposób rozumienia art. 119a o.p. i n., w ich dotychczasowym brzmieniu, należy stwierdzić, iż słusznie ustawodawca przyjął, że ogólna klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania nie może być stosowana w przypadkach, kiedy korzyść podatkowa jest tylko jednym z głównych celów przyjętego przez podatnika sposobu działania. Jeśli bowiem istnieje inny niż korzyść podatkowa cel, który jest istotny dla podjęcia określonego sposobu działania (a więc może być uznany za cel główny), nie może być mowy o tym, że jest to sposób sztuczny. Skoro bowiem jest inny niż korzyść podatkowa cel, który zdeterminował (podobnie jak korzyść podatkowa) określony sposób działania, z pewnością możemy powiedzieć, że dokonana przez podatnika czynność nie była sztucznym sposobem działania.

**Zgodnie z przedstawionym powyżej rozumieniem art. 119a o.p. należy uznać, iż ogólna klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania w pierwotnym jej brzmieniu odpowiadała w określonym zakresie wymogom dyrektywy ATA. Dotyczyła bowiem zarówno przypadków, gdy fakt podjęcia określonego działania był motywowany wyłącznie zamiarem osiągnięcia korzyści podatkowej,**

**jak i przypadków, gdy działanie podatnika było nakierowane na zrealizowanie konkretnego celu gospodarczego, a cel podatkowy determinował jedynie sposób działania.**

Niestety postanowienia dyrektywy ATA w zakresie przepisów ogólnych przeciw unikaniu opodatkowania są dość szcążkowe w porównaniu z regulacjami, jakie obowiązują na gruncie Ordynacji podatkowej. Ograniczają się bowiem do art. 6, który składa się z trzech jednostek redakcyjnych. Wydaje się jednak, że mimo znacznej ogólności i nieprecyzyjności tych przepisów, możemy przyjąć, iż intencją prawodawcy unijnego było objęcie przepisami krajowymi właśnie wskazanych wyżej dwóch zasadniczych postaci, jakie może przybrać unikanie opodatkowania.

W świetle powyższego możemy przyjąć, iż omawiana zmiana art. 119a o.p. nie będzie miała raczej większego albo i żadnego praktycznego znaczenia. Jeśli bowiem chcemy stosować ogólną klauzulę również do działania, którego sposób został zdeterminowany innym celem niż korzyść podatkowa, to kwestia, czy w określonej sytuacji mamy do czynienia z unikaniem opodatkowania będzie wymagała przesądzenia, czy określony sposób działania był sztuczny. Od 1.01.2019 r. zmienił się znacząco sposób rozumienia sztuczności w sposobie działania i wymaga on dokonania stosownej analizy.

### 3. Sztuczność sposobu działania

Zmiana definicji unikania opodatkowania wynikająca z nowego rozumienia kryterium, jakim jest sztuczny sposób działania, polega na tym, że nowe brzmienie art. 119c o.p. określa, jaki sposób działania nie jest sztuczny. Od 1.01.2019 r. uznaje się, że niesztuczny sposób działania to taki, który wynika „w dominującej mierze z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych”. Dotychczasowe brzmienie art. 119c definiowało sztuczny sposób działania poprzez wskazanie, „że nie zostałby zastosowany przez podmiot działający rozsądnie i kierujący się zgodnymi z prawem celami innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej”.

Zgodnie z postulatem racjonalnego prawodawcy powinniśmy założyć, że tak daleko idąca zmiana brzmienia art. 119c o.p. oznacza zmianę jego treści. Przesłanka sztuczności sposobu działania opiera się bowiem na założeniu, że podatnik może określony efekt gospodarczy/ekonomiczny osiągnąć na różne sposoby, wybierając alternatywne modele/schematy działania, przy czym każdy z tych sposobów może być mniej lub bardziej, albo wręcz wcale, adekwatny/odpowiedni do zamierzonego celu ekonomicznego/gospodarczego. Dotychczasowe brzmienie art. 119c o.p. zakładało, że sztucznym sposobem działania jest takie działanie, które należy uznać za nieadekwatne, a więc takie, którego rozsądnie działający podatnik, niekierujący się celami podatkowymi, by nie wybrał. Nowe brzmienie art. 119c o.p. jest zgodne z dotychczasowym o tyle, że na pewno za sztuczny sposób

<sup>7</sup> Artykuł 119a o.p., w brzmieniu obowiązującym do 31.12.2018 r., stanowił o czynności dokonanej „przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej”. Zgodnie zaś z art. 119d o.p.: „Czynność uznaje się za podjętą przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, gdy pozostałe cele ekonomiczne i gospodarcze czynności, wskazane przez podatnika, należy uznać za mało istotne”.



działania uznaje taki model/schemat transakcji, który nie jest adekwatny/odpowiedni z punktu widzenia zamierzonego celu ekonomicznego/gospodarczego.

Różnica między dotychczasowym a nowym brzmieniem art. 119c o.p. sprowadza się do stwierdzenia, że uzasadnione przyczyny ekonomiczne muszą mieć dominujące znaczenie przy wyborze określonego sposobu działania. Oznacza to, że nie każdy – adekwatny z punktu widzenia realizowanego celu (ekonomicznego/gospodarczego) – sposób działania będzie uznany za niesztuczny. Jeśli przy wyborze określonego sposobu działania cel podatkowy będzie równorzędny celowi ekonomicznemu, wówczas wybrany sposób działania należy uznać za sztuczny. Powyższe oznacza, że podatnicy nie mają prawa do wyboru najłagodniejszej podatkowo drogi realizacji swoich zamierzeń gospodarczych, gdyż wynikające z tego korzyści podatkowe nie będą respektowane na skutek uznania tego rodzaju działań za unikanie opodatkowania. Wynikający z nowego brzmienia art. 119c o.p. dominujący charakter przyczyn ekonomicznych przy wyborze sposobu działania nie znajduje oparcia w dyrektywie ATA. Jej art. 6 ust. 2 stanowi bowiem jedynie o „uzasadnionych powodach handlowych”. Niestety nie znajdziemy w uzasadnieniu projektu ustawy wyjaśnienia, dlaczego projektodawca zdecydował się na tak daleko idące rozszerzenie określonego kryterium definicyjnego unikania opodatkowania.

**Nowa definicja sztuczności w sposobie działania oznacza, że w każdym przypadku, kiedy korzyść podatkowa wpływa na wybór określonego modelu działania, nawet jeśli model ten jest adekwatny do zamierzonego celu ekonomicznego, mamy do czynienia ze sztucznym sposobem działania.**

Nie będą kwalifikowane jako unikanie opodatkowania jedynie te przypadki, kiedy sposób działania nie ma, z punktu widzenia zamierzonego celu gospodarczego, alternatywy. Niemożliwe jest bowiem, aby administracja skarbową mogła kwestionować korzystny skutek podatkowy adekwatnego do zamierzonego celu gospodarczego działania, które jest jedynym sposobem osiągnięcia tego celu lub gdy inne sposoby działania nie są adekwatne. Choć oczywiście pozostaje wątpliwość, czy w okolicznościach konkretnego przypadku możemy mówić, że określony sposób działania „wynika w dominującej mierze z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych”.

#### 4. Sprzeczność korzyści podatkowej z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej

Zmiana kryterium dotyczącego sprzeczności z prawem korzyści podatkowej polega na tym, że w nowym brzmieniu art. 119a o.p. określone ono zostało jako sprzeczność nie z przedmiotem lub celem „przepisu ustawy podatkowej”, ale z przedmiotem lub celem „ustawy

podatkowej lub jej przepisu”. Projektodawca, uzasadniając wprowadzoną zmianę, odwołał się do dyrektywy ATA, zgodnie z którą kryterium to zostało określone jako sprzeczność „z przedmiotem lub celem mającego zastosowanie prawa podatkowego”. Zdaniem Ministra Finansów art. 6 ust. 1 dyrektywy ATA nie zawęża „możliwej sprzeczności tylko do pojedynczego przepisu ustawy podatkowej, lecz odnosi się do mającego zastosowanie prawa podatkowego”<sup>8</sup>.

Istnieje poważna wątpliwość, czy Minister Finansów właściwie odczytał intencje prawodawcy unijnego. Nie wydaje się bowiem, aby sens art. 6 ust. 1 dyrektywy ATA odpowiadał temu, co zaproponował Minister Finansów. Sformułowanie „mające zastosowanie prawo podatkowe” bardziej wskazuje na przepis prawa (a ściślej rzecz ujmując – normę prawną), który znajduje zastosowanie w konkretnym stanie faktycznym. Stosując bowiem ustawę podatkową posługujemy się poszczególnymi jej przepisami odnosząc je do konkretnych stanów faktycznych. Stąd też zdecydowanie bardziej właściwa była dotychczasowa treść art. 119a o.p., która odnosiła sprzeczność korzyści podatkowej do przedmiotu lub celu przepisu ustawy podatkowej. Korzyść podatkowa jest zawsze skutkiem zastosowania konkretnego przepisu (normy) prawnego. Ustawodawca, formułując pierwotny kształt ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, słusznie założył, że sprzeczność zamierzonej przez podatnika korzyści podatkowej należy badać na gruncie konkretnego przepisu (normy prawnej), z którego korzystać ta wynika<sup>9</sup>. Ocenianie ewentualnej sprzeczności zamierzonej korzyści podatkowej poprzez odwoływanie się do przedmiotu lub celu ustawy podatkowej stoi w oczywistej sprzeczności z logiką stosowania ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.

**Podatnicy mają prawo podejmować działania, które złagodzą ciężar podatkowy, a więc będą w jakimś stopniu sprzeczne z przedmiotem i celem samej ustawy podatkowej, którym jest zapewnienie określonych wpływów do budżetu państwa. Działania podatników w tym zakresie opierają się zawsze na przepisach, które czynią – dopuszczony przez ustawodawcę – wyłom w ustawie podatkowej, którego celem jest złagodzenie w pewnych sytuacjach ciężaru podatkowego. Dlatego ocena, czy zamierzona korzyść podatkowa nie jest sprzeczna z prawem zawsze powinna odwoływać się do konkretnego przepisu, na podstawie którego podatnik chciałby**

<sup>8</sup> Uzasadnienie projektu ustawy, VIII kadencja, druk sejm. 2860, s. 57.

<sup>9</sup> Szerzej A. Lodziński, A. Olesińska, *Przepisy o przeciwdziałaniu unikaniu opodatkowania – ogólna klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania* [w:] *Nowe narzędzia kontrolne, dokumentacyjne i informatyczne w prawie podatkowym*, red. nauk. B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, Warszawa 2018, s. 146.

**zmniejszyć lub odsunąć w czasie wymiar podatku i na tle tego przepisu należy dokonać rozstrzygnięcia, czy korzyść ta jest uprawniona (odpowiada intencjom ustawodawcy).**

Takie rozumienie sprzeczności korzyści z prawem znajduje potwierdzenie w nowo uchwalonym art. 119a § 6 o.p., zgodnie z którym, jeżeli korzyść podatkowa została osiągnięta w wyniku zastosowania przepisu ustawy określającego warunki przyznania między innymi zwolnienia podmiotowego lub przedmiotowego, skutki podatkowe określa się na podstawie stanu prawnego, jaki zaistniałby, gdyby dany przepis ustawy nie miał zastosowania. Z przytoczonej regulacji jednoznacznie wynika, że korzyść podatkowa jest wynikiem zastosowania przepisu ustawy podatkowej.

Wprowadzona zmiana, która uznaje za nieuprawnioną korzyść podatkową sprzeczną z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej, może w praktyce oznaczać, że każda korzyść podatkowa, o ile będzie skutkiem zamierzonego i sztucznego sposobu działania, będzie kwalifikowana jako nieuprawniona, a tym samym przestanie pełnić funkcję dodatkowego kryterium definiującego unikanie opodatkowania. Proponując zmianę zakresu sprzeczności korzyści podatkowej poprzez rozszerzenie jej na „przedmiot i cel ustawy podatkowej”, Minister Finansów potwierdził, że nie rozumie charakteru prawnego ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, a w konsekwencji również istoty jej stosowania.

## 5. Charakter prawny ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania

Niestety niezrozumienie, czym jest ogólna klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania, a tym samym jak należy ją stosować, znalazło również swoje negatywne odbicie w zmienionej treści art. 119b § 1 o.p. oraz w treści nowo dodanego art. 119zfa o.p. W konsekwencji z dniem 1.01.2019 r. dotychczasowy model stosowania ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, polegający na obowiązku bezpośredniego stosowania przez podatników art. 119a i n. w procesie samoobliczenia podatku – kolokwialnie mówiąc – uległ odwróceniu do góry nogami. Dla wyjaśnienia znaczenia dokonanych zmian, a w zasadzie ich bezsensowności, konieczne jest dość szczegółowe odniesienie się do zagadnienia istoty ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.

Charakter prawny ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania kryje się w dyspozycji normy zakodowanej w art. 119a o.p. Artykuł ten stanowi, że skutki podatkowe czynności określa się na podstawie „stanu rzeczy, jaki mógłby zaistnieć, gdyby dokonano czynności odpowiedniej” (§ 2) albo „na podstawie stanu rzeczy, jaki zaistniałby, gdyby czynności nie dokonano” (§ 5). W obu przywołanych przepisach wprost jest więc mowa o stanie faktycznym, który nie zaistniał. Nie jest jednak istotą klauzuli, co wyraźnie należy zastrzec, określenie skutków podatkowych w stosunku do nieistniejącego stanu faktycznego. Istotą klauzuli jest określenie skutków podatkowych w stosunku do istniejącego stanu faktycznego, ale według

zasad właściwych dla stanu faktycznego, który nie zaistniał, ale który w określonych okolicznościach należy uznać za adekwatny w zakresie ustalenia skutków podatkowych. W uproszczeniu oznacza to, że klauzula nakazuje wobec istniejącego stanu faktycznego rozpoznać skutek podatkowy inny niż ten właściwy, określony ustawą podatkową.

Klauzula w pewnym sensie „lamie” więc wynikający z sylogistycznej koncepcji stosowania prawa schemat myślowy, który opiera się na założeniu, że konsekwencje prawne stanowią „logiczne” następstwo „prawdziwości przesłanek” w postaci ustalonej normy prawnej i ustalonego stanu faktycznego. Przełamanie określonego schematu prowadzi do zmiany zakresu zastosowania (hipotezy) obowiązującej normy prawnej ustanowionej w przepisach poszczególnych ustaw podatkowych poprzez:

- 1) albo jej zastosowanie w stosunku do stanu faktycznego, do którego co do zasady normy tej się nie stosuje (art. 119a § 2 o.p.);
- 2) albo niezastosowanie tej normy w stosunku do stanu faktycznego, do którego co do zasady normę tę się stosuje (art. 119a § 5 o.p.).

**Klauzula generalna przeciwko unikaniu opodatkowania w swej istocie kształtuje więc treść obowiązujących na gruncie poszczególnych ustaw norm prawa podatkowego. Oznacza to, że dokonując wykładni przepisów określonej ustawy podatkowej, należy w procesie dekodowania norm prawnych uwzględnić również przepisy art. 119a i n. o.p.**

Ilustrując powyższe, słowny kształt najbardziej podstawowej normy podatkowej przed wprowadzeniem klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania wyglądał następująco:

*Podmiot A w okolicznościach B zobowiązany jest zapłacić podatek w wysokości C.*

Po wprowadzeniu klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania kształt normy przedstawia się następująco:

*Podmiot A w okolicznościach B oraz w okolicznościach innych niż B, jeśli okoliczności inne niż B są wynikiem nagannie zamierzonego działania w celu uniknięcia spowodowania okoliczności B, zobowiązany jest zapłacić podatek w wysokości C.*

Rozciągnięcie stosowania określonej normy prawnej nakładającej podatek w „okolicznościach innych niż B” nie jest wynikiem rozszerzającej interpretacji przepisów ustawy podatkowej. Przepisy ustanawiające klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania w takim samym, bezpośrednim, stopniu kształtują treść normy prawnej, co właściwe przepisy ustawy podatkowej. Przepisy art. 119a i n. o.p. nie są więc ustanowionymi przez ustawodawcę swego rodzaju regułami interpretacji (wykładni). Nie są tym bardziej metaprzepisami, których zadaniem jest wyznaczenie kierunku wykładni przepisów prawa podatkowego.

W świetle powyższego nieprawdziwe jest twierdzenie, że istotą klauzuli jest skonstruowanie fikcji prawnej,

polegającej na tym, iż uznaje się istnienie stanu faktycznego odmiennego od rzeczywistego i że na podstawie klauzuli określa się skutek podatkowy właściwy dla tegoż fikcyjnego stanu faktycznego. Klauzula nie jest tym bardziej domniemaniem prawnym materialnym. Nie jest bowiem tak, że jeśli wobec określonego stanu faktycznego stwierdzone zostanie istnienie przesłanek zastosowania klauzuli, wówczas wywodzi się z niego istnienie innego stanu faktycznego, w stosunku do którego określa się skutki podatkowe właściwe temu stanowi faktycznemu.

Tym bardziej nie należy uważać, że przepisy art. 119a i n. o.p. stanowią szczególną, *sui generis*, normatywną podstawę stosowania reguł inferencyjnych, w oparciu o które wnioskujemy o istnieniu norm prawnych, które nie zostały przez ustawodawcę wysłowione w postaci przepisów prawa, ale które uznajemy za obowiązujące z uwagi na określone uzasadnienie aksjologiczne<sup>10</sup>. Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania nie stanowi upoważnienia do wnioskowania o istnieniu norm prawnych, których ustawodawca nie sformułował w postaci przepisów, ponieważ w wyniku jej zastosowania nie są kreowane nowe obowiązki. Nie jest bowiem istotą klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania kreowanie nowej, nieustanowionej przez ustawodawcę, dyspozycji, lecz współkształtowanie zakresu stosowania (hipotezy) obowiązującej normy prawnej. Stosując klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania, zawsze poruszamy się w granicach obowiązku zapłaty podatku w wysokości bezpośrednio określonej ustawą podatkową.

Podsumowując, przepisy art. 119a i n., choć mają niewątpliwie normatywny charakter, to jednak nie konstruują samodzielnej normy prawnej. Ich istotą jest ustanowienie elementów konstrukcyjnych norm podatkowych zakodowanych w poszczególnych ustawach podatkowych (z wyłączeniem przepisów ustawy z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług<sup>11</sup>). Z tego punktu widzenia za zbędną, a wręcz sprzeczną z istotą ogólnej klauzuli należy uznać zmianę polegającą na dodaniu wspomnianego wcześniej art. 119a § 6 o.p. Jak wykazaliśmy wyżej, stosowanie ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania polega na ustaleniu zakresu zastosowania (hipotezy) normy prawnej zakodowanej w przepisach danej ustawy podatkowej z uwzględnieniem treści przepisów art. 119a i n. o.p. W praktyce oznacza to, jak ujął to ustawodawca w art. 119a § 6 o.p., określenie skutku podatkowego „na podstawie stanu prawnego, jaki zaistniałby, gdyby dany przepis ustawy podatkowej nie miał zastosowania”.

## 6. Zmiana modelu stosowania ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania

Przyjmując powyższe rozumienie, czym w istocie jest ogólna klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania,

oczywiste jest, iż podatnicy, dokonując samoobliczenia podatku, w tym ustalając treść obowiązujących ich norm prawa podatkowego, są zobowiązani uwzględniać postanowienia art. 119a o.p. i na jego podstawie oceniać, czy ewentualne korzyści podatkowe mogą być uznane za uprawnione i tym samym wpłynąć na deklarowaną wysokość zobowiązania podatkowego. Zmieniając treść art. 119b i dodając art. 119zfa o.p., ustawodawca postanowił wywrócić dotychczasowy porządek rzeczy i pozostawić stosowanie art. 119a o.p. w wyłącznej gestii administracji skarbowej. Oznacza to, że podatnik ma obowiązek zadeklarować skutki podatkowe działania kwalifikowanego jako unikanie opodatkowania, a jedyną drogą do określenia zgodnej z prawem wysokości zobowiązania podatkowego stało się postępowanie w przedmiocie cofnięcia skutków unikania opodatkowania (art. 119zfa o.p.).

W literaturze głoszony jest pogląd, że również na gruncie przepisów obowiązujących do 31.12.2018 r. zastosowanie art. 119a o.p. było wyłączną domeną organu podatkowego<sup>12</sup>. Trudno uznać ten pogląd za trafny. Obecne brzmienie art. 119a i n. o.p. nie wskazuje na to, że jego stosowanie może polegać wyłącznie na tym, iż organ podatkowy ocenia określony stan faktyczny i w drodze decyzji określa właściwy skutek podatkowy czynności kwalifikowanych jako unikanie opodatkowania. Należy podkreślić, że w przeciwieństwie do nieobowiązującego art. 24b o.p., który był pierwszą próbą implementacji ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania na grunt polskiego systemu podatkowego, art. 119a o.p. nie stanowi o tym, że „organy podatkowe, rozstrzygając sprawę podatkową, pomina skutki podatkowe czynności prawnych”. Ponadto art. 81b § 1a o.p., w brzmieniu obowiązującym do 31.12.2018 r., przewidywał, na zasadzie wyjątku<sup>13</sup>, możliwość skorygowania deklaracji w toku postępowania podatkowego prowadzonego na podstawie art. 119a o.p. Nie znajdziemy również jakichkolwiek argumentów uzasadniających z aksjologicznego punktu widzenia słuszość modelu, w którym podatnik jest zobowiązany deklarować nieuprawnioną korzyść podatkową, a cofnięcie skutków unikania opodatkowania może nastąpić wyłącznie na drodze decyzji organu podatkowego. Przede wszystkim jednak o tym, że ogólna klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania powinna być stosowana bezpośrednio przez podatnika w procesie samoobliczenia podatku przesądza treść art. 119a o.p. i wynikający z niej prawny charakter ogólnej klauzuli.

W świetle powyższego jako całkowicie niezasadna i niezrozumiała jawi się zaproponowana przez Ministra Finansów i zaakceptowana przez ustawodawcę zmiana art. 119b (i dodanie art. 119zfa o.p.). W uzasadnieniu projektu ustawy Minister Finansów stwierdził, że w stanie prawnym obowiązującym do 31.12.2018 r. „jedynie organ podatkowy jest

<sup>10</sup> Jakkolwiek ustanowienie art. 119a i n. o.p. było podyktowane silnym przeświadczeniem o jednoznacznym uzasadnieniu aksjologicznym, to nie oznacza to, że owo uzasadnienie aksjologiczne może stanowić podstawę do wnioskowania o obowiązywaniu norm podatkowych, które nie zostały wysłowione w tekście ustawy podatkowej.

<sup>11</sup> Dz.U. z 2018 r. poz. 2174.

<sup>12</sup> Tak A. Bartosiewicz, „Agresywna optymalizacja podatkowa” a odpowiedzialność karna skarbową, „Przegląd Podatkowy” 2017/9, s. 29–35.

<sup>13</sup> Od wyrażonej w art. 81b § 1 o.p. zasady, że w trakcie trwania postępowania podatkowego (a więc aż do momentu doręczenia decyzji) podatnikowi nie przysługuje prawo złożenia deklaracji korygującej.

władny, w drodze decyzji, zastosować klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania<sup>14</sup>. Na potwierdzenie tego poglądu przywołał nieprawomocny wyrok WSA w Szczecinie z 31.05.2017 r.<sup>15</sup> Minister stwierdził również, że „podatnicy teoretycznie mają prawo do złożenia deklaracji lub korekty deklaracji, w której uwzględnią taki stan rzeczy, jaki zaistniałby, gdyby nie przeprowadzono czynności prowadzącej do unikania opodatkowania, to jednak działanie takie może zostać uznane za niewłaściwe z systemowego punktu widzenia i nie powinno być akceptowane przez organy podatkowe<sup>16</sup>. Zacytowane zdanie dobitnie świadczy o tym, że Minister Finansów nie rozumie charakteru prawnego ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Błędnie bowiem zakłada, że jej stosowanie polega na ustaleniu skutku podatkowego względem nieistniejącego (hipotetycznego) stanu faktycznego. Konsekwentnie uznaje, że podatnicy nie mogą deklarować zobowiązania podatkowego, którego wysokość nie odpowiada treści dokonanych przez nich czynności. Minister nie dostrzega, że stosowanie ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania polega na ustaleniu treści normy podatkowej i że ustalenie właściwej treści obowiązujących norm określających wymiar podatku spoczywa na podatniku.

## 7. Podsumowanie

Wprowadzone zmiany do ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania w zasadniczej mierze zostały uzasadnione koniecznością ich dostosowania do regulacji dyrektywy ATA. Jak wykazano powyżej, dotychczasowa treść ogólnej klauzuli odpowiadała wymogom wskazanej dyrektywy. Wydaje się, że nowe regulacje są wynikiem po części niewłaściwego rozumienia postanowień dyrektywy ATA, ale również błędnego odczytania sensu dotychczas obowiązujących przepisów, w tym szczególnie niezrozumienia charakteru prawnego ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Ponadto istotnym czynnikiem wpływającym na zakres wprowadzonych zmian było, jak się wydaje, dążenie do istotnego ograniczenia, a być może wręcz wyeliminowania możliwości optymalizacji podatkowej. Minister Finansów w walce z tzw. agresywną optymalizacją podatkową poszedł tak daleko, że zakwalifikował do tej kategorii również te działania podatników, które w istocie rzeczy nie mają nic wspólnego z agresywną optymalizacją podatkową. W wyniku wprowadzonych zmian znaleźliśmy się w sytuacji, w której ogólna klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania zdaje się wyrażać zasadę nakazującą podatnikom działać w taki sposób, aby realizowane przez nich cele gospodarcze i ekonomiczne były obciążone jak najwyższym podatkiem<sup>17</sup>. W obecnym kształcie ogólna klauzula

przeciwko unikania opodatkowania uniemożliwia w praktyce podatnikom wybór drogi prowadzącej do łagodniejszego opodatkowania. Powstaje w związku z tym pytanie o zgodność z Konstytucją wprowadzonych zmian.

Nie rozstrzygając kwestii zgodności z Konstytucją nowych przepisów należy postulować dokonanie ich gruntownej rewizji, także w zakresie tych zmian, które nie zostały omówione w niniejszym artykule, a które z punktu widzenia stosowania ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania w praktyce mogą mieć również doniosłe znaczenie<sup>18</sup>. Konieczna jest dyskusja nad dokonanymi zmianami, której zabrakło w toku prac legislacyjnych. Ogólna klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania w jej kształcie przed zmianami wydawała się być, mimo oczywistych niedoskonałości<sup>19</sup>, regulacją przemyślaną i wewnętrznie spójną. Jej stosowanie w praktyce nie zostało jeszcze poddane weryfikacji w toku kontroli sądownoadministracyjnej. Co więcej nie zostało również zakończone żadne z kilku postępowań prowadzonych przez Szefa KAS w przedmiocie art. 119a o.p. Stąd też wprowadzanie jakichkolwiek zmian, w szczególności do art. 119a o.p., wymagało daleko posuniętej ostrożności, a na pewno pogłębionej dyskusji w ramach konsultacji społecznych, której niewątpliwie zabrakło w trakcie prac legislacyjnych nad projektem nowelizacji.

## Abstract

Andrzej Ladziński

### Changes in the General Anti-Avoidance Rule: Back to the Past

The Act of 23 October 2014 on Amendments to the Personal Income Tax Act, the Corporate Income Tax Act, the Tax Ordinance Act, and Certain Other Acts introduced a number of amendments in provisions concerning the general anti-avoidance rule. The declared aim of introducing these amendments is harmonisation of Polish legislation with the requirements of EU law. But the actual consequence is extending the scope of application of the general anti-avoidance rule and reducing the possibility of tax optimisation to an absolute minimum. Unfortunately, these amendments demonstrate that the promoter of the bill did not understand the legal character of the general anti-avoidance rule and misinterpreted the provisions that were in force before 1 January 2019.

**Keywords:** *tax avoidance, tax optimisation, legal character of general anti-avoidance rule, activity aimed at obtaining tax gains, artificial mode of operation, tax gain contrary to the subject-matter or aim of the tax act, model of application of the general anti-avoidance rule*

Andrzej Ladziński

Autor jest doradcą podatkowym, współnikiem zarządzającym w GWW Tax, specjalizującym się w planowaniu podatkowym wewnątrzgrupowych procesów restrukturyzacyjnych, a także w zakresie zarządzania ryzykiem podatkowym

<sup>14</sup> Uzasadnienie projektu ustawy, VIII kadencja, druk sejm. 2860, s. 81.

<sup>15</sup> I SA/Sz 216/17, LEX nr 2310382.

<sup>16</sup> Uzasadnienie projektu ustawy, VIII kadencja, druk sejm. 2860, s. 81.

<sup>17</sup> Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 11.05.2004 r., K 4/03, Dz.U. Nr 122, poz. 1288, uzasadniając niezgodność z Konstytucją art. 24b § 1 o.p., stwierdził m.in., że nie obowiązują w polskim systemie prawa podatkowego norma nakazująca podatnikom działania w kierunku większego obciążenia podatkowego.

<sup>18</sup> Przykładowo zmiana art. 119a § 3 o.p. poprzez przyjęcie, że czynnością odpowiednią może być również zaniechanie działania.

<sup>19</sup> Przykładowo definicja korzyści podatkowej nie określa istoty tego pojęcia, a jedynie ogranicza się do wyliczenia postaci, w jakich korzyść może wystąpić.