

Andrzej Ladziński

# Korzyść podatkowa w rozumieniu przepisów o GAAR – analiza problemu na przykładzie opinii Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania

**Słowa kluczowe:** korzyść podatkowa, GAAR, unikanie opodatkowania, ogólna klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania, Rada do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania

Szef Krajowej Administracji Skarbowej oraz Rada do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania – dalej Rada – wykazują daleko idącą determinację w stosowaniu ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, nie czując się przy tym przesadnie skrepowani treścią obowiązujących przepisów prawa. Tak swobodne podejście do możliwości zastosowania ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, jakie prezentują Szef KAS oraz Rada, jest możliwe przede wszystkim z powodu zbyt szerokiego rozumienia pojęcia korzyści podatkowej. Jak się wydaje, wymienione organy gotowe są uważać, że każda sytuacja, która prowadzi np. do niepowstania zobowiązania podatkowego czy obniżenia jego wysokości, stanowi potencjalnie unikanie opodatkowania, gdyż *a priori* zakładają, że doszło do powstania korzyści podatkowej.

## 1. Wprowadzenie

Zastosowanie ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania w każdym przypadku sprowadza się do pominięcia korzyści podatkowej, do osiągnięcia której dążył podatnik. Dlatego badając, czy doszło do unikania opodatkowania, w pierwszej kolejności należy ustalić, czy zaistniała korzyść podatkowa. Dopiero w dalszej kolejności należy zbadać, czy korzyść podatkowa jest sprzeczna z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu i czy była głównym lub jednym z głównych celów podjętego przez podatnika działania. W końcu zaś – czy zdeterminowała zastosowany przez podatnika sposób działania. Korzyść podatkowa przesądza również o tym, które czynności poddamy badaniu z punktu widzenia wskazanych wyżej przesłanek celu działania i sztuczności sposobu działania. Możemy bowiem oceniać wyłącznie te czynności, których podjęcie było konieczne do osiągnięcia korzyści podatkowej.

Zastosowanie ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania w indywidualnej sprawie wymaga więc postawienia w centralnym punkcie zagadnienia korzyści podatkowej i jej sprzeczności z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu. Dotychczasowa praktyka stosowania przepisów o przeciwdziałaniu unikaniu

opodatkowania wskazuje, że Szef KAS oraz Rada w pierwszej kolejności wprawdzie rozstrzygają, czy doszło do powstania korzyści podatkowej, jednak nie poświęcają temu dostatecznej refleksji<sup>1</sup>. Koncentrują swoją uwagę na rozważaniach dotyczących dokonanych przez podatnika czynności w aspekcie intencji ich dokonania oraz sztuczności sposobu działania. Dopiero na końcu podejmują zagadnienie sprzeczności korzyści podatkowej z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej, uznając poniekąd, że jest ona następstwem sztucznego sposobu działania nakierowanego na osiągnięcie korzyści podatkowej.

<sup>1</sup> W niniejszym artykule zostaną poddane analizie opinie Rady. Obrazują one obecny stan praktyki w zakresie stosowania art. 119a ustawy z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm.) – dalej o.p. – oraz rozumienia korzyści podatkowej. Na dzień 31.12.2021 r. WSA w Warszawie wydał pięć wyroków, które dotyczyły decyzji wydanych na podstawie art. 119a o.p. Sąd nie zakwestionował podejścia do sposobu rozumienia korzyści podatkowej prezentowanego przez Szefa KAS i Radę. Wyroki sądów administracyjnych, które dotyczyły kontroli decyzji w przedmiocie odmowy wydania opinii zabezpieczających, wymagają odrębnego omówienia ze względu na to, że korzyść podatkowa w tego rodzaju sprawach nie jest zagadnieniem kluczowym. Podatnicy, składając wniosek o wydanie opinii zabezpieczającej, są zobowiązani wskazać korzyść podatkową, a istnienie korzyści podatkowej jest apriorycznym założeniem wniosku o wydanie opinii zabezpieczającej.

Tymczasem to stwierdzenie przesłanki działania w celu osiągnięcia korzyści podatkowej oraz sztuczności w sposobie działania warunkowane są tym, że zaistniała korzyść podatkowa jest sprzeczna z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej. Prezentowane przez Radę podejście do badania podstaw zastosowania ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania prowadzi do szeregu błędnych wniosków, o czym mowa będzie dalej, a w konsekwencji czyni z klauzuli regulację, której stosowanie staje się zbyt dowolne.

Celem niniejszego artykułu jest wyjaśnienie, czym jest korzyść podatkowa, przy czym analiza ta wymaga uwzględnienia kontekstu systemowego i funkcjonalnego ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.

Nie możemy bowiem, zwłaszcza wobec wskazanych dalej niedoskonałości ustawowej definicji korzyści podatkowej, pomijać celu, jakiemu mają służyć przepisy o przeciwdziałaniu unikaniu opodatkowania, oraz tego, że obowiązują one w określonym otoczeniu systemowym. Dlatego powinniśmy odpowiedzieć na zasadnicze pytanie, czy każda sytuacja, w której np. nie powstaje zobowiązanie podatkowe lub obniżeniu ulega jego wysokość, może być kwalifikowana jako korzyść podatkowa, czy też wymienione w art. 3 pkt 18 o.p. sytuacje powinny spełniać jakieś dodatkowe wspólne im kryteria, które choć wprost nie zostały określone w art. 3 pkt 18 o.p., mogą być wywiedzione w oparciu o zakładany cel regulacji oraz z całości przepisów o przeciwdziałaniu unikaniu opodatkowania.

Wyjaśnienie istoty korzyści podatkowej ma również dodatkowe znaczenie w sprawach dotyczących zobowiązań podatkowych za 2016 r. Pozwala bowiem ustalić moment uzyskania korzyści podatkowej, o którym jest mowa w art. 7 ustawy z 13.05.2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw<sup>2</sup> – dalej ustawa zmieniająca z 13.05.2016 r. – a w konsekwencji rozstrzyga o dopuszczalności zastosowania ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania również do korzyści podatkowych wynikających z czynności dokonanych przed dniem wejścia w życie klauzuli. Jest to zagadnienie, które wymaga odrębnego opracowania.

## 2. Czym jest korzyść podatkowa – problem podstawowy

Termin „korzyść podatkowa” został wprowadzony do polskiego systemu prawa podatkowego wraz z uchwaleniem przepisów o przeciwdziałaniu unikaniu

opodatkowania (Dział IIIa Ordynacji podatkowej)<sup>3</sup>. Został zapożyczony z Zaleceń Komisji Europejskiej 2012/772/UE z 6.12.2012 r. w sprawie agresywnego planowania podatkowego<sup>4</sup>. Punkt 4.2. Zaleceń, formułując zarys klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, wskazuje korzyść podatkową jako następstwo unikania opodatkowania. Z kolei pkt 4.7. Zaleceń przedstawia ogólne rozumienie korzyści podatkowej oraz wymienia sytuacje, które należałoby traktować jako osiągnięcie korzyści podatkowej. Komisja Europejska sugeruje, aby korzyść podatkową rozpatrywać jako różnicę między podatkiem, jaki wynika z dokonanych przez podatnika czynności, a podatkiem, jakiego należałoby oczekiwać, gdyby dokonane zostały właściwe czynności. Wymienia również pięć przykładowych sytuacji, które mogą być traktowane jako korzyść podatkowa<sup>5</sup>. Pojęcie korzyści podatkowej jest również stosowane, choć nie zostało zdefiniowane, w dyrektywie Rady 2016/1164 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>.

Polski ustawodawca, wprowadzając ogólną klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania, poprzestał na nieprecyzyjnym ujęciu znaczenia korzyści podatkowej, wskazując na takie sytuacje jak niepowstanie zobowiązania podatkowego, odsunięcie w czasie powstania zobowiązania podatkowego, obniżenie jego wysokości czy też powstanie lub zawyżenie straty podatkowej<sup>7</sup>. Uzasadnienie projektu ustawy wprowadzającej klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania wyjaśnia jedynie, że intencją projektodawcy było skorelowanie zakresu korzyści podatkowej z przedmiotem postępowań podatkowych prowadzonych w celu pozbawienia podatnika zamierzonej korzyści podatkowej<sup>8</sup>. Projektodawca nie podjął więc wysiłku wyjaśnienia istoty korzyści podatkowej, uznając najwyraźniej, że tak ogólne ujęcie jej znaczenia będzie wystarczające.

Zaniechanie sformułowania ścisłych kryteriów definicyjnych korzyści podatkowej nie oznacza, że każdy przypadek oceniony przez pryzmat hipotetycznej

<sup>3</sup> Dział IIIa został wprowadzony do Ordynacji podatkowej ustawą zmieniającą z 13.05.2016 r. Początkowo korzyść podatkowa była określona w art. 119e o.p., a od 1.01.2019 r. – w związku z wejściem w życie przepisów dotyczących informacji o schematach podatkowych – w art. 3 pkt 18 o.p.

<sup>4</sup> Dz.Urz. UE L 338, s. 41.

<sup>5</sup> a) kwota nie jest uwzględniona w podstawie opodatkowania; b) podatnik korzysta z odliczenia; c) odnotowuje się stratę dla celów podatkowych; d) nie jest należny podatek u źródła; e) kompensowany jest podatek zagraniczny.

<sup>6</sup> Dz.Urz. UE L 193, s. 1 ze zm. W wersji angielskiej: „laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market”. Stąd powszechnie używany skrót – ATAD (The Anti-Tax Avoidance Directive).

<sup>7</sup> Artykuł 119e o.p. jako korzyść podatkową wymieniał również powstanie nadpłaty lub prawa do zwrotu podatku albo zawyżenie nadpłaty lub zwrotu podatku. Od 1.01.2019 r. art. 3 pkt 18 o.p. dodaje do tej listy także brak obowiązku poboru podatku przez płatnika.

<sup>8</sup> Projekt z 22.03.2016 r. o zmiany ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, VIII kadencja, druk sejm. nr 367, s. 28–29 uzasadnienia, <https://www.sejm.gov.pl/sejm8.nsf/druk.xsp?nr=367> (dostęp: 4.01.2022 r.) – dalej projekt z 22.03.2016 r.

<sup>2</sup> Dz.U. poz. 846 ze zm.