

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.