

Mikołaj Kondej

HIPOTEZA NORMY KLAUZULI OGÓLNEJ PRZECIWKO UNIKANIU OPODATKOWANIA

Ustawą z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw¹, do polskiego porządku prawnego została wprowadzona klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania. Kluczowe normy wskazanej ustawy nowelizującej weszły w życie 15 lipca 2016 r.² Niniejszy artykuł stanowi próbę omówienia hipotezy³ klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania i wskazania w jakich przypadkach znajdzie ona zastosowanie. Poza zakresem niniejszego tekstu pozostaje procedura i skutki zastosowania klauzuli, jak również problematyka konstytucyjności uchwalonych przepisów. Wskazana tematyka jest poruszana w tekście tylko w takim zakresie w jakim jest ona niezbędna do zilustrowania zakresu hipotezy normy klauzuli.

Na gruncie art. 119a §1 znowelizowanej 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). Już z brzmienia powyższej regulacji odczytać można szereg warunków, które muszą być zrealizowane by klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania mogła znaleźć zastosowanie.

1 Dz.U.2016.846.

2 Art. 9 ustawy z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U.2016.846).

3 Hipoteza to ta część normy, która określa adresata normy oraz warunki lub okoliczności, w których adresatowi temu jest coś nakazane czynić, coś czynić jest mu dozwolone lub jest zakazane (T. Chauvin, T. Stawecki, P. Winczorek, *Wstęp do prawoznawstwa*, Warszawa 2014, s. 93). W przypadku klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania hipoteza określa zakres sytuacji, w których organy mogą pominąć skutki podatkowe czynności lub cyklu czynności lub też określić te skutki działań podatnika nie w oparciu o faktycznie dokonane czynności, a o tzw. czynność odpowiednią.

Zaistnienie czynności jako podstawa zastosowania klauzuli

Po pierwsze, żeby klauzula znalazła odniesienie do danego stanu faktycznego musi zaistnieć „czynność”. Ustawodawca nie posługuje się terminem „czynność prawna”, więc, w mojej ocenie, należałoby przyjąć, iż klauzula może objąć zarówno czynności prawne, jak i czynności faktyczne.

Praktyka obrotu gospodarczego wskazuje, iż optymalizacji rozliczeń podatkowych często służy specyficzne ukształtowanie przez podatnika cywilnoprawnego stanu faktycznego, będącego podstawą ustalenia zakresu stosowanych w danej sprawie norm prawa podatkowego⁴. Jednym z możliwych sposobów obniżenia ciężaru podatkowego jest nadanie transakcji takiej formy prawnej, by znalazły do niej zastosowanie korzystne przepisy prawa podatkowego, a nie znalazły te, które skutkują powstaniem obowiązku podatkowego. Podatnik, korzystając z faktu iż w polskim prawie daninowym obowiązek podatkowy powstaje wyłącznie w sytuacjach wskazanych w ustawie podatkowej, może tak kształtować treść realizowanych czynności prawnych, by doprowadzić do spełnienia lub niespełnienia wybranych hipotez norm materialnego prawa podatkowego⁵. Stosunkowo często poprzez takie działanie możliwe jest obniżenie wysokości zobowiązania podatkowego lub odroczenie w czasie momentu jego powstania. W określonych sytuacjach, do osiągnięcia korzyści podatkowej może posłużyć jednak również dokonanie czynności faktycznych. Przykładowo, jeżeli jakieś podmioty chciałyby uniknąć opodatkowania sprzedaży ruchomości podatkiem od czynności cywilnoprawnych, mogłyby, przed zawarciem kontraktu, przewieźć towary za granicę państwa, by następnie, zaraz po zawarciu umowy, przetransportować je z powrotem⁶. Hipoteza klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania obejmuje obie grupy działań - zarówno czynności prawne jak i czynności faktyczne ukierunkowane na uzyskanie korzyści podatkowej.

W mojej ocenie fakt, iż klauzulę stosuje się wyłącznie do „czynności” wyklucza odwołanie się do niej w przypadku, jeżeli podatnik optymalizuje swoje rozliczenia podatkowe poprzez zaniechania. Przykładowo, na gruncie znowelizowanych przepisów ordynacji, nie będzie można kwestionować powstrzymania się przez podatnika od prowadzenia działalności gospodarczej pod koniec roku podatkowego, gdy grozi mu przekroczenie limitów zwolnienia z określonych obowiązków fiskalnych. Działanie takie na gruncie art. 119a Ordynacji Podatkowej nie stanowi „unikania opodatkowania”. Brak możliwości stosowania klauzuli do zaniechań,

4 Zob. m.in. M. Kondej, *Cywilnoprawne Granice Optymalizacji Podatkowej w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych. Analiza struktur planowania podatkowego*, Praca doktorska UAM 2015 niepubl., Rozdziały I i II, s. .

5 A. Nita, *Uchylenie się od opodatkowania jako zjawisko z zakresu prawa karnego i podatkowego* [w:] *Państwo prawa i prawo karne. Księga jubileuszowa Profesora Andrzeja Zolla*, red. J. Błachut, Warszawa 2012 s. 790.

6 Zob. art. 1 ust. 4 pkt 1 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych, zgodnie z którym czynności cywilnoprawne podlegają opodatkowaniu podatkiem od czynności cywilnoprawnych wyłącznie jeżeli ich przedmiotem są rzeczy znajdujące się na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

wynika również ze sposobu sformułowania dyspozycji normy, która nie nadaje się do zastosowania jeżeli nie zaistnieje jakakolwiek czynność.

Stosowanie klauzuli do cyklu czynności

Ustawodawca przewiduje, iż za czynność, na gruncie przepisów klauzuli, należy uznawać także zespół powiązanych ze sobą czynności, dokonywanych przez te same bądź różne podmioty (art. 119f Ordynacji Podatkowej). W praktyce oznacza to, że klauzula może znaleźć odniesienie nie tylko do pojedynczych działań podatnika, ale również do całych ciągów czynności. Przepisy Ordynacji podatkowej nie definiują czym mają charakteryzować się poszczególne czynności by móc uznać, iż pozostają one w takim związku, że zachodzi konieczność ich łącznego rozpatrywania na potrzeby stosowania przepisów zapobiegających unikaniu opodatkowania. W mojej ocenie należy uznać więc, iż art. 119f Ordynacji Podatkowej pozwala stosować klauzulę do każdego zespołu czynności, w stosunku do których, rozpatrywanych łącznie, spełnione są wszystkie warunki zastosowania klauzuli.

Powyższe istotnie komplikuje badanie, czy hipoteza normy klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania pozostaje w konkretnym przypadku spełniona. Analiza tego, czy klauzula znajduje odniesienie do określonego stanu faktycznego wymaga bowiem weryfikacji w procesie subsumpcji czy kryteria jej stosowania są spełnione 1) nie tylko w odniesieniu do każdej z czynności podatnika z osobna, ale również do 2) całego szeregu zrealizowanych, a powiązanych ze sobą, działań, które doprowadziły w danej sytuacji do powstania korzyści podatkowej. Równocześnie biorąc pod uwagę dyspozycję normy, a w szczególności fakt, iż zastosowanie klauzuli ma skutkować opodatkowaniem „czynności odpowiedniej” wydaje się, iż w przypadku jeżeli zajdą równocześnie przesłanki do zastosowania klauzuli do pojedynczej czynności, jak i całego cyklu czynności, organy powinny zakwestionować ogół podjętych działań, a nie tylko wybraną czynność składającą się na cykl.

Czynność dokonana w celu osiągnięcia korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej

Zgodnie z art. 119a §1 ordynacji podatkowej, klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania znajduje zastosowanie wyłącznie do takich czynności lub cykli czynności, które zostały podjęte przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej. Na gruncie powyższej regulacji by rozważać zastosowanie klauzuli do konkretnego stanu faktycznego, w pierwszej kolejności, należy stwierdzić, czy określona czynność lub cykl czynności została podjęta w celu osiągnięcia korzyści podatkowej.

Stosownie do art. 119e Ordynacji korzyścią podatkową jest: 1) niepowstanie zobowiązania podatkowego, odsunięcie w czasie powstania zobowiązania podatkowego lub obniżenie jego wysokości albo powstanie lub zawyżenie straty podatkowej 2) powstanie nadpłaty lub prawa do zwrotu podatku albo podwyższenie kwoty nadpłaty lub zwrotu podatku. Przyjęta definicja „korzyści podatkowej” wydaje się obejmować zdecydowaną większość sytuacji, w których podatnik, na skutek dokonania czynności, osiąga korzyść ekonomiczną. Mimo to na gruncie ustalania zakresu tego pojęcia mogą pojawić się pewne wątpliwości. Sposób sformułowania przepisu sprawia, że nie jest jasne, czy klauzula znajdzie zastosowanie do takich działań podatnika, poprzez które zmierza on do przyspieszenia momentu obniżenia wysokości zobowiązania podatkowego (np. szybszego rozpoznania kosztu). Ustawodawca w uchwalonej regulacji wymienia bowiem wprost, jako rodzaj korzyści podatkowej, „odsunięcie w czasie powstania zobowiązania podatkowego” ale już nie „przyspieszenie momentu obniżenia wysokości zobowiązania podatkowego”. Z tych względów, w mojej ocenie niedopuszczalne będzie stosowanie klauzuli choćby do takiej przykładowej sytuacji, w której podatnik zamierza sprzedać aktywo spodziewając się rozpoznania na jego zbyciu straty, niemniej ze względu na czasowy brak możliwości znalezienia kupca, decyduje się zbyć je nie do podmiotu trzeciego a do powiązanej ze sobą spółki, tak by stratę rozliczyć jeszcze w bieżącym okresie podatkowym.

Analizując przyjętą przez ustawodawcę definicję „korzyści podatkowej”, należy wskazać, iż w praktyce bardzo duża liczba czynności realizowanych na co dzień przez podatników prowadzi do osiągnięcia takiej korzyści. Przykładowo działaniem skutkującym osiągnięciem korzyści podatkowej jest poniesienie każdego wydatku podlegającego zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów. Dlatego też, by klauzula nie obejmowała bieżących czynności podatników, które nie mają żadnego związku z unikaniem opodatkowania, ustawodawca był zmuszony ograniczyć zakres stosowania nowej regulacji. Zrobił on to poprzez wskazanie, iż znowelizowane przepisy znajdują zastosowanie wyłącznie do tych czynności zmierzających do uzyskania korzyści podatkowych, które pozostają w danych okolicznościach sprzeczne z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej. Nie wskazał on jednak jak rozróżnić te korzyści, które są sprzeczne z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej od innych korzyści podatkowych, z którymi wiązać się może dokonanie czynności.

Podejmując próbę wykładni pojęcia korzyści podatkowej sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej, w pierwszej kolejności należy zwrócić uwagę, iż brzmienie przepisu wyraźnie wskazuje, iż weryfikacja, czy ten warunek jest spełniony powinna następować a casu ad casum. Osiągnięcie konkretnej korzyści podatkowej może być więc w jednym przypadku zgodne, a w innym przypadku sprzeczne z

przedmiotem i celem ustawy podatkowej. Weryfikacja, z którą sytuacją mamy do czynienia wymagać będzie niewątpliwie zbadania ogółu okoliczności danej sprawy.

Nawet przy takim założeniu, wykładnia samego pojęcia „korzyści sprzecznej z przedmiotem i celem ustawy podatkowej” pozostaje problematyczna⁷. W szczególności istotną trudność może sprawić rozróżnienie korzyści podatkowych sprzecznych z przedmiotem i celem ustawy podatkowej od innych "dozwolonych" korzyści podatkowych. Analizując tę kwestię, na wstępie, należy zwrócić uwagę, że przyjęte ostatecznie brzmienie art. 119a §1 ordynacji podatkowej zostało wypracowane dopiero w trakcie prac legislacyjnych. We wcześniejszych wersjach projektu proponowano, by za unikanie opodatkowania uznawać sytuację, w której pozytywny skutek fiskalny byłby sprzeczny z przedmiotem i celem ustawy podatkowej. Zmiana w projekcie, polegająca na dodaniu słowa „przepis”, wydaje się nieść ze sobą istotne implikacje praktyczne. Skoro uzyskanie przez podatnika korzyści mają być sprzeczne z przedmiotem i celem konkretnego przepisu prawa podatkowego, to organy fiskalne, chcąc zastosować klauzulę, będą musiały wskazać, jaką konkretnie regulację podatek swoimi działaniami nadużył/obszedł. Niewystarczające będzie więc samo stwierdzenie, że określona czynność w danych okolicznościach nie powinna wiązać się z uzyskaniem korzyści podatkowej. Konieczne będzie nadto: wskazanie konkretnych regulacji podatkowych, których zastosowanie pozwoliło podatnikowi na uniknięcie opodatkowania i wyjaśnienie, dlaczego w danej sprawie powołanie się na nie pozostawało sprzeczne z przedmiotem i celem regulacji.

Dobrym punktem wyjścia przy próbie wykładni terminu „korzyści sprzecznej z przedmiotem i celem ustawy podatkowej” wydaje się też wskazanie, iż Ministerstwo Finansów na etapie prac legislacyjnych podnosiło, że przyjęcie kryterium sprzeczności z „przedmiotem i celem ustawy podatkowej” stanowi realizację Zalecenia Komisji Europejskiej z dnia 6 grudnia 2012 r. w sprawie agresywnego planowania podatkowego, a w szczególności pkt 1) preambuły tego Zalecenia, w którym zaznaczono, że kluczową cechą praktyk agresywnego planowania podatkowego „jest to, że ograniczają one zobowiązania podatkowe poprzez rozwiązania ściśle zgodne z prawem, które jednak stoją w sprzeczności z intencją prawa, oraz pkt 4.5 Zalecenia gdzie przyjęto, że „cel uzgodnienia lub szeregu uzgodnień polega na unikaniu opodatkowania wtedy, gdy – bez względu na wszelkie subiektywne intencje podatnika – podważa przedmiot, ducha i cele przepisów podatkowych, które w przeciwnym razie miałyby zastosowanie”⁸.

Samo sformułowanie, że korzyść podatkowa może być sprzeczna z przedmiotem przepisu, jest jednak nieprecyzyjne. Przedmiot przepisu jest to bowiem zakres stanów

⁷ Dalsze rozważania w omawianym zakresie opierają się w części na przywołaniu fragmentów rozprawy doktorskiej autora: M. Kondej, *Cywilnoprawne Granice Optymalizacji Podatkowej w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych. Analiza struktur planowania podatkowego*, Praca doktorska UAM 2015 niepubl.

⁸ Załącznik do raportu z konsultacji projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (projekt z dnia 30 grudnia 2015 r.), rcl.gov.pl.

faktycznych, który on reguluje. Przy takim rozumieniu żadna korzyść nie mogłaby być jednak uzyskana w sposób sprzeczny z przedmiotem przepisu. Biorąc pod uwagę wcześniej przywołane wyjaśnienia Ministra Finansów, wydaje się, że projektodawca, gdy pisze on o „korzyści sprzecznej z przedmiotem przepisu ustawy podatkowej”, dąży do objęcia klauzulą takich sytuacji, gdy na skutek czynności podatnika doszło do "sztucznego" zastosowania lub niezastosowania przepisu materialnego prawa podatkowego, co skutkowało osiągnięciem „nieuzasadnionej” korzyści fiskalnej.

Wątpliwości budzi też, co należy rozumieć pod pojęciem korzyści sprzecznej z celem przepisu ustawy podatkowej. Problem w interpretacji wskazanego sformułowania leży w tym, że już na gruncie obecnie obowiązujących przepisów organy mogą odwoływać się do celu funkcjonowania regulacji, w ramach wykładni funkcjonalnej. Oznacza to, że jeżeli cel przepisu przemawia za objęciem jakiejś sytuacji hipotezą danej normy, organy mogą to zrobić w trakcie postępowania wymiarowego, bez konieczności odwoływania się do klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Jedynym ograniczeniem dla organów, przy stosowaniu wykładni celowościowej, pozostaje zakaz wykraczania poza zakres możliwego do przyjęcia na gruncie językowym znaczenia przepisu.

Należy przy tym zaznaczyć, iż w mojej ocenie każdemu z przepisów materialnego prawa podatkowego można, obiektywnie rzecz biorąc, przypisać tylko jedną funkcję. Celem funkcjonowania takiej regulacji pozostaje ustalenie, iż określone zdarzenie faktyczne objęte hipotezą danej regulacji niesie ze sobą pewne konsekwencje fiskalne. Inaczej mówiąc, rolą przepisu materialnego prawa podatkowego jest wskazanie, z jakimi skutkami podatkowymi powiązane jest zaistnienie danego stanu faktycznego. W takim ujęciu żadna korzyść podatkowa nie może być sprzeczna z celem przepisu ustawy podatkowej. Trudno bowiem czynić podatnikowi zarzut z tego, że korzysta on z określonej instytucji prawa podatkowego.

Bazując na wyjaśnieniach Ministerstwa, z których wynika, że celem klauzuli jest zapobieganie działaniom zgodnym z literą prawa, ale sprzecznym z jego duchem, należałoby przyjąć, że projektodawca chce, by klauzula wywierała taki skutek, że to cel przepisu decydowałby o opodatkowaniu, niezależnie od tego, jak sformułowany byłaby sam przepis. Inaczej mówiąc, jeżeli korzyść byłaby osiągnięta zgodnie z treścią przepisu, ale niezgodnie z jego przedmiotem lub celem, dla którego go ustanowiono, klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania znajdowałaby zastosowanie. Ustawodawcy chodzi o objęcie zakresem stosowania klauzuli takich działań, które w świetle treści określonej normy prawa podatkowego mieszczą się w zakresie jej zastosowania, ale równocześnie są niezgodne z jej duchem. Nie chodzi tu przy tym o odwoływanie się do wykładni celowościowej. Tę już na gruncie obowiązującego prawa można uwzględniać jako dyrektywę interpretacyjną przy wyborze, które z możliwych językowo znaczeń przepisu przyjąć. Celem klauzuli jest bowiem aby w sytuacji

niezgodności pomiędzy treścią przepisu a celem, dla którego go ustanowiono, niezależnie od litery przepisu, to duch regulacji decydował o zasadach opodatkowania.

Taki sposób sformułowania hipotezy normy budzi poważne wątpliwości odnośnie do konstytucyjności regulacji. W systemie prawa stanowionego nie do pomyślenia jest bowiem, by to cel przepisu, niezależnie od jego treści, decydował o tym, czy znajdzie on, czy też nie znajdzie zastosowania. Mielibyśmy bowiem w takiej sytuacji do czynienia z przeniesieniem prawotwórczej roli z ustawodawcy na organy stosujące prawo, które interpretując, jaki był cel przepisu, mogłyby go stosować niezależnie od hipotezy normy⁹. Wydaje się, że ustawodawca chciałby, by o zastosowaniu klauzuli decydowało to, czy określone działanie podatnika wpisuje się w pewną systemową logikę funkcjonowania systemu podatkowego i czy pozostaje ono zgodne z celem, który dany przepis pełni w całym zespole norm prawa podatkowego. Takie rozumienie przepisu pozwala jednak władzom fiskalnym ustalać zasady opodatkowania w oparciu o subiektywne przekonanie o celu określonych regulacji, zupełnie niezależnie od ich treści. De facto prowadzi to do zupełnej dowolności władz skarbowych w ustalaniu, które działanie podatnika pozostają zgodne z przedmiotem i celem ustawy podatkowej, a które nie.

Tymczasem z dotychczasowego orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego wynika jednoznacznie, iż ustawodawca stanowiąc normy podatkowe powinien respektować zasadę pewności opodatkowania (zwaną również zasadą określoności¹⁰), a więc stanowiąc przepisy wpływające na obowiązki i prawa podatnika w sposób precyzyjny i jasno sformułowany. Podatnicy, zapoznawszy się z przepisami prawa, powinni móc, bez trudności, określić kształt i zakres obowiązku daninowego¹¹. Nieodpuszczalne jest, aby zakres opodatkowania był ustalany w drodze wykładni¹². Poczucie pewności prawa musi być wartością nadrzędną nad interesem finansowym państwa¹³. Mając to na uwadze uważam, że sposób sformułowania elementu hipotezy klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania, którym pozostaje „sprzeczność w danych okolicznościach korzyści podatkowej z celem i przedmiotem ustawy podatkowej” nie spełnia wskazanych wymogów, szczególnie jeżeli będziemy go interpretować w taki sposób, jaki ustawodawca sugeruje w uzasadnieniu do ustawy.

9 Tak m.in.: M. Kalinowski, M. Pakulska, *Perspektywy funkcjonowania w polskim prawie podatkowym klauzul generalnych służących zwalczaniu unikania opodatkowania* [w:] *Procedury podatkowe – gwarancje procesowe czy instrument fiskalizmu*, red. H. Dzwonkowski, Warszawa 2005, s. 53.

10 Tak m.in. Ł. Karczyński, *Podstawowe zasady materialnego prawa podatkowego*, Przegląd Naukowy Wyższej Szkoły Społeczno-Ekonomicznej w Gdańsku 6/2007, s. 5.

11 Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 22 października 1992 r. (III ARN 50/92), Legalis.

12 R. Mastalski, *Orzecznictwo podatkowe Trybunału Konstytucyjnego a polski system podatkowy*, Państwo i Prawo 4/1993, s. 4.

13 J. Glumińska-Pawlic, *Zasada pewności opodatkowania w polskim prawie podatkowym* [w:] *Zasady prawa. Materiały konferencyjne*, red. C. Martysz, A. Matan, Z. Tobor, Bydgoszcz 2007, s. 34.

Wymóg celu w postaci unikania opodatkowania jako przeważającej motywacji dla dokonania czynności

Sam fakt, iż na skutek określonej czynności została osiągnięta korzyść podatkowa sprzeczna w danych okolicznościach z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej nie upoważnia jeszcze organów do zastosowania klauzuli. Czynność podatnika, dla objęcia jej klauzulą, musi zostać bowiem dodatkowo dokonana przede wszystkim w celu osiągnięcia takiej korzyści, przy czym zgodnie z art. 199d ordynacji podatkowej czynność uznaje się za podjętą przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej gdy pozostałe cele czynności, wskazane przez podatnika, należy uznać za mało istotne.

Na gruncie kryterium istotności nie każde działanie podejmowane przez podatnika, które skutkować będzie osiągnięciem korzyści podatkowej sprzecznej z celem i przedmiotem przepisu ustawy podatkowej, uznamy za unikanie opodatkowania. Bez wątpienia wskazana część hipotezy normy klauzuli obejmować będzie wszystkie takie czynności, dla których dokonania wyłączną motywacją pozostawać będzie chęć osiągnięcia korzyści podatkowej sprzecznej z celem i przedmiotem przepisu ustawy podatkowej. Sytuacja, w której jedynym celem towarzyszącym czynnościom podatnika jest uniknięcie opodatkowania pozostaje jednak przypadkiem skrajnym¹⁴. Istotna część działań mających na celu obniżenie ciężaru podatkowego ma bowiem miejsce przy okazji faktycznych transakcji gospodarczych. Dodatkowo praktyka wskazuje, iż udowodnienie, że poprzez realizację określonych działań podmiot nie realizuje żadnych faktycznych celów innych niż podatkowe, pozostaje bardzo trudne¹⁵. W większości przypadków podatnik, w konfrontacji z organami skarbowymi, stara się bowiem udowodnić, iż jego działania były motywowane istotnymi przesłankami gospodarczymi, innymi niż chęć uniknięcia opodatkowania.

W sytuacji, gdy realizacja określonej czynności pozostaje motywowana nie tylko zamiarem osiągnięcia korzyści podatkowej sprzecznej z celem i przedmiotem przepisu ustawy podatkowej, powstaje problem jak ustalić czy pozostałe cele czynności, wskazane przez podatnika, należy uznać za mało istotne. Użycie w art. 119a §1 ordynacji w sformułowaniu czynność dokonana przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej frazy przed wszystkim sugeruje konieczność porównania wagi osiągniętej korzyści podatkowej sprzecznej

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

15 Zob. m.in.: K. Radzikowski, *Klauzula obejścia prawa podatkowego a pozorność czynności cywilnoprawnej*, *Kwartalnik Prawa Podatkowego* 2/2007, s. 9 i n; M. Goettel, A. Goettel [w:] *Instytucje prawa cywilnego w konstrukcji prawnej podatków*, red. Goettel M., Lemonnier M., Warszawa 2011, s. 59.

z celem i przedmiotem przepisu ustawy podatkowej z wagą innych celów realizowanych przez podatnika poprzez realizację czynności. Na konieczność zbadania istotności poszczególnych realizowanych przez podatnika zamiarów wskazuje też treść uzasadnienia do projektu ustawy¹⁶. Stwierdzono w nim, że porównaniu powinno podlegać to, czy istotne korzyści ekonomiczne i biznesowe, uzasadniające przyjętą konstrukcję prawną, przeważają nad ewentualnymi korzyściami podatkowymi. Pewną wskazówką interpretacyjną przy interpretacji kryterium istotności może być też fakt, iż wywodzi się ono z jednego z zaleceń Komisji Europejskiej dotyczących walki z agresywnymi formami planowania podatkowego. Z zalecenia takiego wynika, że względy pozapodatkowe uznaje się za mało istotne, gdy zasadniczym celem podjętych czynności jest uniknięcie opodatkowania¹⁷.

Fakt, iż hipoteza normy klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania wymaga zestawienia ze sobą istotności realizowanych przez podatnika zamiarów, z jednej strony w postaci osiągnięcia „niedozwolonej” korzyści podatkowej, z drugiej zaś innych celów gospodarczych realizowanych przez czynność, rodzi szereg wątpliwości. Pierwsza związana jest z tym, czy wskazane kryterium ma charakter obiektywny czy subiektywny. Przy podejściu obiektywnym o tym, czy klauzula znajdowałaby zastosowanie decydowałoby faktyczne porównanie istotności efektów realizowanej czynności, dokonywane z punktu widzenia niezależnego podmiotu. Przy ocenie subiektywnej znaczenie należałoby zaś przypisać temu, jaka była faktyczna dominująca motywacja, którą kierował się podatnik decydując się na realizację czynności¹⁸.

Uważam że kryterium istotności ma sens wyłącznie wtedy jeżeli przyjmiemy, że ma ono charakter obiektywny. Powyższe wynika z faktu, iż jak się wydaje, zazwyczaj brak będzie możliwości wykazania (udowodnienia) jakimi subiektywnymi motywami faktycznie kierował się podatnik podejmując decyzję o realizacji czynności. Trudno wskazać bowiem środki dowodowe, które mogłyby doprowadzić do ujawnienia faktycznej intencji działania strony. Co więcej można podejrzewać, iż podatnicy, których działania pozostawałyby zagrożone zastosowaniem klauzuli, zawsze staraliby się zabezpieczyć zbierając materiały wskazujące na to, iż określone czynności realizowali oni z istotnych innych powodów niż osiągnięcie „niedozwolonej” korzyści fiskalnej. Trudno wskazać, jakimi środkami dowodowymi organ mógłby skutecznie podważyć wiarygodność takich materiałów, jeżeli kryterium stosowania klauzuli miałaby być ocena subiektywnej intencji działania strony. Ze względu na wskazane

¹⁶ Uzasadnienie do projektu z dnia 30 grudnia 2015 r. projekt ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, s. 18, rcl.gov.pl.

¹⁷ Zalecenie komisji z dnia 6.12.2012 r. w sprawie agresywnego planowania podatkowego, C(2012) 8806 final.

¹⁸ Podejście subiektywne jest stosowana m.in. na gruncie prawa Niemieckiego. Zob. Z. M. Prebble, J. Prebble, *Comparing the general anti-avoidance rule of income tax law with the civil law doctrine of abuse of law*, Bulletin for International Taxation 4/2008, s. 153. Podobnie podejście subiektywne sugeruje Komisja Europejska w punkcie 4.5. swoich zaleceń z dnia 6 grudnia 2012 r. w sprawie agresywnego planowania podatkowego, C(2012) 8806 final.

przesłanki, w mojej ocenie, przyjęcie podejścia, iż o zastosowaniu klauzuli miałyby decydować faktyczna intencja podatnika (podejście subiektywne), a nie obiektywne porównanie, czy przy realizacji czynności cel w postaci uzyskania korzyści podatkowej sprzecznej z celem i przedmiotem przepisu ustawy podatkowej przeważał nad innymi korzyściami płynącymi z czynności musiałoby prowadzić do negatywnych zjawisk:

1. albo klauzula byłaby stosowana bardzo rzadko, bowiem ze względu na trudności dowodowe, organy nie mogłyby wykazać tego, iż jedyną istotną, subiektywną intencją towarzyszącą realizacji przez podatnika czynności było uzyskanie korzyści podatkowej sprzecznej z celem i przedmiotem przepisu ustawy podatkowej,
2. albo też praktyka poszłaby w stronę intuicyjnego oceniania motywacji podatnika przez podmioty stosujące prawo, co uzależniałoby zastosowanie klauzuli od subiektywnej oceny organu, co w demokratycznym państwie prawa, w odniesieniu do kwestii powstania obowiązku podatkowego, pozostaje w mojej ocenie niedopuszczalne.

Nawet jednak zastosowanie podejścia obiektywnego w zakresie kryterium istotności rodzi liczne problemy. Ustawodawca nie wyjaśnia bowiem, jakimi regułami należy kierować się oceniając, czy realizowane przez podatnika cele, inne niż osiągnięcie korzyści podatkowej sprzecznej z celem i przedmiotem przepisu ustawy podatkowej, pozostają istotne. W konsekwencji, trudno wskazać według jakiej metodologii miałyby następować porównanie istotności poszczególnych celów realizowanych przez danego podatnika. Nie wydaje się, by wystarczające przy takiej analizie pozostawało odwołanie się wyłącznie do rachunku ekonomicznego, a więc porównania czy faktyczne przysporzenie majątkowe, wynikające z korzyści podatkowej sprzecznej z celem i przedmiotem przepisu ustawy podatkowej pozostaje jedyną istotną korzyścią wynikającą ze zrealizowania czynności. Często bowiem podmioty gospodarcze podejmują określone działania nie tyle po to by osiągnąć konkretne korzyści ekonomiczne, ale by realizować inne, często trudno wymierne korzyści biznesowe. Jako przykład można tutaj podać możliwość podejmowania przez podatników czynności w celu osiągnięcia korzyści prawnych (np. zmiana formy prawnej czy rozdzielenie działalności operacyjnej od własności majątku w celu ograniczenia ryzyka działalności dla wspólników) czy dla umocnienia relacji z kontrahentem (np. zgoda na umorzenie zobowiązania stałego kontrahenta, które jest sporne i negatywnie wpływa na istniejące relacje biznesowe pomiędzy stornami). Trudno wskazać według jakiej metodologii możliwe byłoby obiektywne porównanie istotności celu w postaci osiągnięcia korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej choćby z przedstawionymi powyżej przykładami innych celów, które poprzez swoje czynności może realizować podatnik.

Na powyższe wątpliwości nakłada się problem nieprecyzyjności frazy mało istotne korzyści, użytej w definicji wskazującej, iż za czynność podjętą przede wszystkim w celu

osiągnięcia uważa się taką sytuację gdy pozostałe cele czynności, wskazane przez podatnika, należy uznać za mało istotne. Słowo istotny w języku polskim ma szereg znaczeń językowych, oznacza bowiem ono tyle co: 1. «główny, podstawowy», 2. «duży, znaczny», 3. «rzeczywisty, prawdziwy»¹⁹. Na gruncie definicji językowej można zatem przyjąć, że mało istotny to tyle co mało znaczący. Przy tak zarysowanej definicji istotności nawet porównanie korzyści podatkowej z inną korzyścią o charakterze stricte ekonomicznym może budzić trudność. Ciężko bowiem powiedzieć, jak duża musi być różnica pomiędzy wartością uzyskanej korzyści podatkowej, a inną osiągniętą korzyścią gospodarczą by tę drugą uznać za mało istotną. By zilustrować ten problem, można zadać pytanie, czy jeżeli wysokość „niedozwolonej” korzyści podatkowej wynosiła 100 mln zł ale równocześnie podatnik osiągnął inne korzyści ekonomiczne o wartości 1 mln zł, to te inne korzyści mogą być uznane za mało istotne?

Powyższe uwagi prowadzą mnie do konstatacji, iż by uniknąć dowolności w stosowaniu klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania, należy zalecić jej bardzo ostrożne stosowanie. Niejasność desygnatu korzyści mało istotnej, połączona z brakiem metodologii pozwalającej na porównanie istotności korzyści podatkowej sprzeczej, w danych okolicznościach, z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej z innymi korzyściami, do których osiągnięcia może dążyć podatnik sprawia, że w mojej ocenie klauzula będzie mogła znaleźć zastosowanie wyłącznie do tych przypadków, gdy przewaga korzyści podatkowej nad innymi korzyściami realizowanymi przez podatnika będzie oczywista, wszelkie zaś przypadki sporne będą musiały zaś zostać rozstrzygnięte, zgodnie z zasadą *in dubio pro tributario*²⁰, na korzyść podatnika.

Kryterium sztuczność podejmowanych czynności

Kolejnym warunkiem koniecznym dla zastosowania klauzuli pozostaje, by sposób działania podatnika pozostawał sztuczny. Stosownie do art. 119c § 1 ordynacji podatkowej sposób działania uznaje się za sztuczny, jeżeli 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 sprzeczej z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej. Kryterium sztuczności można więc sprowadzić do odpowiedzi na pytanie czy racjonalnie działający podmiot, znajdujący się w sytuacji podatnika, realizowałby określone czynności w takiej formie jak podatnik, gdyby pominąć „nieuprawnioną” korzyść fiskalną towarzyszącą całej operacji. Na gruncie wskazanej definicji za sztuczne nie będziemy mogli uznać takich działań podatnika, które wprowadzie

19 W. Doroszewski, *Słownik Języka Polskiego*, Internet pod adresem: <http://sjp.pwn.pl>.

20 Art. 2a Ordynacji podatkowej.

prowadzą do osiągnięcia korzyści fiskalnej sprzecznej z celem i przedmiotem przepisu ustawy podatkowej, jednakże rozsądnie działający podmiot podjąłby je w danej sytuacji nawet gdyby nie perspektywa uzyskania „nieuprawnionej” korzyści podatkowej.

Przy ocenie czy mamy do czynienia z czynnościami noszącymi znamiona sztuczności ustawodawca nakazuje wziąć w szczególności pod uwagę występowanie:

1. nieuzasadnionego dzielenia operacji, lub
2. angażowania podmiotów pośredniczących mimo braku uzasadnienia ekonomicznego lub gospodarczego, lub
3. elementów prowadzących do uzyskania stanu identycznego lub zbliżonego do stanu istniejącego przed dokonaniem czynności, lub
4. elementów wzajemnie się znoszących lub kompensujących, lub
5. ryzyka ekonomicznego lub gospodarczego przewyższającego spodziewane korzyści inne niż podatkowe w takim stopniu, że należy uznać, że działający rozsądnie podmiot nie wybrałby tego sposobu działania (art. 119c § 2 ordynacji podatkowej).

Dzięki przyjęciu kryterium sztuczności istotą klauzuli ma pozostawać przyjęcie podejścia, w myśl którego „ustawodawca stanowiąc przepisy podatkowe dąży do opodatkowania rzeczywistej istoty zdarzeń gospodarczych, a nie konstrukcji prawnych, w których zdarzenia te znajdują swój wyraz”²¹. Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania ma więc w intencji ustawodawcy powodować, że „treść powstałego zobowiązania podatkowego powinna być wywodzona z wyników gospodarczo-ekonomicznych zaistniałych zdarzeń, a nie z ich formy prawnej”²².

Istotne wątpliwości wzbudza czy cel ustawodawcy, którym pozostaje opodatkowanie faktycznych skutków ekonomicznych zdarzeń gospodarczych może być, w sposób zgodny z Konstytucją, zrealizowany poprzez wprowadzenie do porządku prawnego jakiegokolwiek klauzuli ogólnej. Specyfiką polskiego prawa podatkowego jest bowiem to, iż zakres opodatkowania wyznaczają regulacje materialnego prawa podatkowego. Granicą wykładni tych przepisów jest każdorazowo możliwy sens słów ustawy podatkowej²³. W mojej ocenie, ustawodawca nie może rozszerzać zakresu opodatkowania poprzez ustanowienie generalnej zasady przewagi treści ekonomicznej czynności nad jej formą prawną. Zasada taka kolidowałaby bowiem z treścią licznych przepisów prawa podatkowego, które przewidują

21 Uzasadnienie do projektu z dnia 30 grudnia 2015 r. projekt ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, s. 10, rcl.gov.pl.

22 Uzasadnienie do projektu z dnia 30 grudnia 2015 r. projekt ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, s. 10, rcl.gov.pl.

23 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.

opodatkowanie faktu zaistnienia konkretnej czynności, a nie sytuacji wystąpienia określonych rezultatów ekonomicznych działań podatnika. W odniesieniu do takich przepisów, próba wprowadzenia prymatu ich wykładni gospodarczej pozostawałaby niczym innym jak normatywnym dopuszczeniem analogii do opodatkowania stanów faktycznych podobnych do tych zdefiniowanych już w ustawie podatkowej. Na gruncie art. 217 Konstytucji, stosowanie analogii dla ustalenia zdarzeń podlegających opodatkowaniu pozostaje zaś niedopuszczalne²⁴.

W tym miejscu zasygnalizuję jedynie, iż cel projektodawcy, który deklaruje on, wprowadzając klauzulę, a którym pozostaje opodatkowanie faktycznych skutków ekonomicznych rzeczywistych zdarzeń gospodarczych można osiągnąć, w sposób zgodny z Konstytucją poprzez zmianę poszczególnych przepisów materialnego prawa podatkowego. W tym celu wystarczyłoby bowiem gdyby ustawodawca, korzystając z autonomii prawa podatkowego, tak sformułował hipotezy norm prawa podatkowego by o powstaniu obowiązku podatkowego decydowało wystąpienie określonych skutków ekonomicznych, a nie, jak teraz, sam fakt zaistnienia określonego stanu faktycznego / zdarzenia cywilnoprawnego²⁵.

Czynności nieobjęte zakresem stosowania klauzuli

Ustawodawca w art. 119b ordynacji przewidział szereg sytuacji, w których możliwość stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania pozostaje wyłączona. Po pierwsze, klauzuli nie stosuje się, jeżeli korzyść lub suma korzyści osiągniętych przez podmiot nie przekracza w danym okresie rozliczeniowym 100 000 zł. Po drugie, klauzula nie obejmuje tych podatników, którzy uzyskali opinię zabezpieczającą lub mimo że o nią wystąpili, nie otrzymali takiej opinii w ustawowym terminie (milcząca opinia zabezpieczająca). Z zakresu klauzuli mają być też całkowicie wyłączone rozliczenia w zakresie podatku od towarów i usług, opłat i niepodatkowych należności budżetowych. Znowelizowanych przepisów Ordynacji nie będzie się też stosować w tych wszystkich przypadkach unikania opodatkowania, które mogą być zwalczane na podstawie innych norm prawa podatkowego.

²⁴ Tak m.in. M. Kalinowski, *Granice legalności unikania opodatkowania w polskim systemie podatkowym*, Toruń 2001, s. 66; Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011 r. (P 33/09), Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego Seria A 2011, nr 7, poz. 71; Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 grudnia 2009 r. (K 7/08), Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego Seria A 2009, nr 11, poz. 166; Szerzej na ten temat również: K. Radzikowski, *Analogia w prawie podatkowym*, Przegląd Podatkowy 4/2007, s. 18 i n.; Na gruncie literatury przedwojennej zobacz również: S. Rosmarin, *Prawo podatkowe a prawo prywatne w świetle wykładni prawa*, Lwów 1939, s. 196.

²⁵ M. Kondej, *Cywilnoprawne Granice Optymalizacji Podatkowej w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych. Analiza struktur planowania podatkowego*, Praca doktorska UAM 2015 niepubl., s. 290 i dalsze

Przepis intertemporalny

Stosownie do art. 7 ustawy nowelizującej przepisy klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania stosuje się do korzyści podatkowych uzyskanych po dniu wejście w życie ustawy nowelizującej, a więc od 15 lipca 2016 r. Wskazany przepis intertemporalny uległ zmianie w stosunku do pierwotnego projektu. Zgodnie z pierwotnym brzmieniem wskazanej regulacji klauzula miała bowiem znajdować zastosowanie do czynności dokonanych po dniu wejścia w życie ustawy nowelizującej.

Na gruncie art. 7 ustawy nowelizującej nie ma wątpliwości, iż klauzula swoim działaniem nie może objąć żadnych korzyści, które powstały przed dniem jej wejściem w życie. Po zmianie brzmienia regulacji pojawia się jednak problem ustalenia, w którym momencie powstaje korzyść podatkowa będąca skutkiem czynności podatnika. Trudność w ustaleniu daty powstania korzyści fiskalnych jest szczególnie widoczna w przypadku podatków dochodowych, w których zobowiązanie podatkowe powstaje dopiero po zakończeniu roku podatkowego, zaś w trakcie roku mamy do czynienia jedynie ze zobowiązaniem z tytułu obowiązku wpłaty zaliczek na poczet zobowiązania rocznego. Uwzględniając powyższe, teoretycznie organy mogłyby kwestionować działania podatników ukierunkowane na zniżenie przychodu lub zawyżenie kosztu, które miały miejsce od początku 2016 r., argumentując iż korzyść podatkowa powstała dopiero na skutek niewykazania należnego podatku (ew. zawyżenia straty) w zeznaniu rocznym. Taki sposób interpretacji przepisu, jako jawnie sprzeczny z zasadą nieretroaktywności prawa, należy jednak zdecydowanie odrzucić.

Co więcej, uważam, że organy podatkowe nie będą mogły zastosować klauzuli również do jakichkolwiek korzyści podatkowych, które powstały w trakcie roku podatkowego, którego rozpoczęcie miało miejsce przed 15 lipca 2016 r. Powyższe wynika z faktu, iż zakazane jest dokonywanie w przepisach podatkowych zmian na niekorzyść podatnika w trakcie trwającego okresu rozliczeniowego²⁶. Jak wskazuje się bowiem w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego, prawo podatkowe musi zapewniać obywatelom pełną przejrzystość w zakresie tego, jakie normy podatkowe będą ich wiązały w trakcie okresu obrachunkowego tak, by mogli oni swobodnie zaplanować swoje działania i nie byli w trakcie ich realizacji zaskakiwani zmianami przepisów fiskalnych²⁷. Wprowadzenie klauzuli w trakcie trwania okresu rozliczeniowego prowadzi de facto do zmiany zakresu stanów faktycznych podlegających opodatkowaniu w trakcie trwania okresu rozliczeniowego. Takie działanie, w mojej ocenie, narusza zasadę pewności prawa oraz zasadę zaufania do państwa

26 M. Goettel, A. Goettel [w:] *Instytucje...*, op. cit., s. 22.

27 Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 29 marca 1994 r. (K 13/93), Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego 1994, nr 1, poz. 6.

i stanowionego przez nie prawa. Przepis intertemporalny wymaga więc prokonstytucyjnej wykładni, skutkującej uznaniem, że klauzula może znaleźć zastosowanie dopiero od pierwszego dnia roku podatkowego, następującego po roku podatkowym, który podatnik rozpoczął przed 15 lipca 2016 r.

Hipoteza jako istotne ograniczenie zakresu stosowania klauzuli w praktyce

Podsumowując dotychczasowe ustalenia, wskazać muszę, iż w mojej ocenie warunki hipotezy normy klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania będą znacznie ograniczały możliwość jej wykorzystania w praktyce. W tym zakresie najistotniejsze pozostaje, iż na gruncie uchwalonej regulacji organy podatkowe mogą kwestionować wyłącznie takie czynności i cykle czynności, które z jednej strony prowadzą do powstania korzyści podatkowej, z drugiej zaś równocześnie poprzez te czynności podatnik bądź (1) nie realizuje jakichkolwiek rzeczywistych celów gospodarczych, albo (2) realizuje rzeczywiste cele gospodarcze, ale równocześnie pozostaje oczywiste, iż głównym (zasadniczym/jedynym istotnym) motywem jego działania pozostaje osiągnięcie korzyści podatkowej. Powyższe oznacza, iż za unikanie opodatkowania nie można w żadnym wypadku uznać wyboru przez podatnika optymalnej podatkowo drogi realizacji jego rzeczywistych (istotnych) celów gospodarczych, choćby nawet ta droga prowadziła do powstania korzyści fiskalnych, jawiących się jako nieuzasadnione. Przedstawiony pogląd znajduje potwierdzenie w stanowisku Ministra Finansów, stosownie do którego „klauzula nie jest kierowana przeciwko optymalizacji podatkowej rozumianej jako prowadzenie realnego biznesu w sposób minimalizujący obciążenie podatkowe i korzystanie z ulg i korzystnych rozwiązań prawnych. Klauzula jest skierowana przeciwko unikaniu opodatkowania polegającemu na tworzeniu sztucznych konstrukcji prawnych, oderwanych od realnego biznesu, których głównym celem jest uniknięcie podatku lub jego obniżenie”²⁸.

Należy zwrócić uwagę, iż choć na gruncie przepisów o klauzuli organy podatkowe mają możliwość kwestionowania całych szeregów powiązanych ze sobą działań podatnika skutkujących powstaniem korzyści podatkowej, wnikliwa analiza hipotezy normy wskazuje, na ograniczoną skuteczność tego rozwiązania. Powyższe wynika z faktu, iż dla zakwestionowania ciągu czynności niewystarczające pozostaje wykazanie, iż składają się nań elementy sztuczne, konieczne jest jeszcze udowodnienie, iż jedyną istotną motywacją dla wdrożenia przez podatnika ogółu podjętych działań było uzyskanie korzyści fiskalnej. W tych wszystkich przypadkach, gdy optymalizacja podatkowa będzie miała miejsce „przy okazji” realizacji

28 Załącznik do raportu z konsultacji projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (projekt z dnia 30 grudnia 2015 r.), rcl.gov.pl.

rzeczywistych, ważkich celów biznesowych podatnika brak będzie podstaw do zastosowania klauzuli do ogółu powiązanych ze sobą czynności, nawet jeżeli część z nich będzie nosiła znamiona sztuczności.

Równocześnie literalne brzmienie hipotezy normy wskazuje, iż również podważenie skuteczności samej pojedynczej czynności sztucznej nie zawsze będzie możliwe. Warunkiem zakwestionowania skutków podatkowych jakiegokolwiek działania jest bowiem by prowadziło ono do osiągnięcia korzyści podatkowej, w rozumieniu art. 119e ordynacji podatkowej. W efekcie należy przyjąć, iż nawet jeżeli podatnik podejmuje cały szereg sztucznych działań, które same w sobie nie skutkują osiągnięciem korzyści fiskalnej, ale pozwalają podatnikowi by ostateczna czynność, realizowana z istotnych przyczyn gospodarczych, była korzystnie opodatkowana, brak jest możliwości podważenia zarówno pojedynczych działań podatnika jak i całego ich ciągu.

Uwagi końcowe

Klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania stanowi odpowiedź ustawodawcy na coraz agresywniejszą optymalizację podatkową ze strony podatników. Choć zakres stosowania klauzuli pozostaje ograniczony, zaś sama treść hipotezy normy jest sformułowana w sposób budzący istotne wątpliwości odnośnie do jej zgodności z Konstytucją, nie oznacza to iż wprowadzony instrument nie będzie, z punktu widzenia fiskusa, efektywny. Wprowadzona regulacja ma bowiem ogromny wymiar psychologiczny. Na skutek jej wejścia w życie każdy podatnik rozważający jakiegokolwiek planowanie podatkowe musi bowiem liczyć się z ryzykiem, iż organy podatkowe, korzystając ze znowelizowanych przepisów, będą mogły podjąć próbę podważenia skutków podatkowych jego działań.

Na gruncie uchwalonych przepisów trudno wskazać jednoznacznie, jakie działania optymalizacyjne podatnicy mogą swobodnie podejmować, a w przypadku jakich grozi im zastosowanie klauzuli. Rodzi to obawy o ryzyko nadużywania klauzuli przez organy podatkowe i kwestionowania w oparciu o nią takich działań podatników, które będą stanowiły realizację ich normalnych celów gospodarczych. Można mieć jedynie nadzieję, iż organy wydając decyzje na podstawie przepisów klauzuli, a sądy administracyjne kontrolując ich zgodność z prawem będą kierowały się daleko posuniętą powściągliwością.

Powyższe uwagi nie zmieniają mojej oceny, iż na gruncie art. 217 Konstytucji nie ma w polskim porządku konstytucyjnym miejsca dla recepcji klauzuli przeciwko unikaniu

opodatkowania jako samoistnej podstawy orzekania o zobowiązaniach podatkowych²⁹. Uważam nadto, że nawet gdyby była prawna możliwość implementacji takiej regulacji, nie byłoby to uzasadnione. Możliwości unikania opodatkowania wynikają z błędów i niedopatrzeń ustawodawcy popełnianych na etapie tworzenia prawa. Można pokusić się o tezę, iż to nadmierna kazuistyka przepisów sprawia, że w systemie zaczynają funkcjonować normy wzajemnie ze sobą niespójne, które podatnicy wykorzystują do unikania opodatkowania. Poziom skomplikowania systemu podatkowego jest tak wielki, że wzajemnych powiązań pomiędzy przepisami nie potrafią dostrzec same władze fiskalne. Złożoność regulacji sprawia, że nawet one nie są w stanie ustanowić jednoznacznych przepisów wskazujących które zdarzenia podlegają opodatkowaniu a które nie. Niestety w takiej sytuacji, zamiast zapobiegać erozji wpływów budżetowych poprzez upraszczanie systemu podatkowego, postanowiły one wprowadzić klauzulę ogólną, która pozwalając na dokonywanie arbitralnych rozstrzygnięć o zakresie opodatkowania, jeszcze bardziej zwiększa niepewność co do zakresu sytuacji objętych obowiązkiem daninowym.

29 T. Dąbrowska-Romanowska, *Prawo finansowe. Część konstytucyjna wraz z częścią ogólną*, Warszawa 2010, op. cit., s. 149; Sceptycznie o dopuszczalności wprowadzenia klauzuli piszą również: B. Brzeziński, *Zagadnienie...*, op. cit., s. 40 i n.; H. Litwińczuk, P. Karwat, M. Ślifirczyk, *Interes fiskalny państwa a interes podatnika. Kontrowersje związane z wprowadzeniem w Polsce ogólnej klauzuli przeciwdziałającej unikaniu opodatkowania* [w:] *Interes publiczny a interes prywatny w prawie*, red. T. Giaro, Warszawa 2012, s. 180; A. Warfołomiejew, *Praworzeczność a klauzula obejścia prawa w projektowanej nowelizacji ordynacji podatkowej*, *Palestra* 5-6/2014, s. 163 i n.