ROBERT KWAŚNIEWSKI

Państwowa Wyższa Szkoła Zawodowa we Włocławku

P. Borszowski, *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania*, Oficyna Wydawnicza UNIMEX, Wrocław 2017, ISBN 978-83-8028-062-5, ss. 96.

1.

Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 roku¹ w art. 84 wprowadziła zasadę powszechności i równości opodatkowania, zgodnie z którą „każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie”. Określenie „każdy” użyte przez ustawodawcę w tym przepisie wskazuje, iż nie zdecydował się on na zawężenie strony podmiotowej obowiązku ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, lecz objął tym zakresem zarówno osoby fizyczne (bez względu na ich obywatelstwo), osoby prawne jak i jednostki organizacyjne nie posiadające osobowości prawnej². Podmioty te zostały obligatoryjnie zobowiązane do regulowania podstawowych ciężarów i świadczeń publicznych względem państwa i nie powinny dążyć do „nielegalnego” uchylania się od tego konstytucyjnego obowiązku, czy też do podejmowania działań mających na celu „legalne” jego uniknięcie.

¹ Dz. U. z 1997 r., Nr 78 poz. 483 ze zm., uchwalona przez Zgromadzenie Narodowe w dniu 2 kwietnia 1997r., przyjęta przez Naród w referendum konstytucyjnym w dniu 25 maja 1997 r.

² A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, Warszawa 2011, s. 19.

Bardzo często w praktyce urzędniczej spotykamy się jednak ze zjawiskiem unikania opodatkowania. Współcześnie w wielu krajach europejskich, w tym również w Polsce zjawisko to nasila się coraz bardziej, a jego negatywny wpływ jest na tyle znaczący, że skłania organy państwowe do podejmowania działań mających na celu przeciwdziałanie temu zjawisku oraz jego skutkom. W doktrynie unikanie opodatkowania rozumiane jest jako podejmowanie przez podatników legalnych działań, zmierzających do wyeliminowania ciężaru opodatkowaniu lub jego ograniczenia w stosunku do poziomu uznawanego za adekwatny do danej sytuacji, rozpatrywanej z ekonomicznego, a nie formalnoprawnego punktu widzenia³. Wspólną cechą tych działań jest to, że – mimo ich legalności – prowadzą do obniżenia obciążenia podatkowego poniżej poziomu uznawanego przez ustawodawcę za adekwatny lub akceptowalny, w sytuacji, gdy ustawodawca takiej możliwości w ogóle nie zakładał⁴. Jak wskazuje A. Olesińska „unikanie opodatkowania sprzeciwia się konstytucyjnej zasadzie równości opodatkowania, która powinna być przestrzegana nie tylko na płaszczyźnie stanowienia, ale także na płaszczyźnie stosowania prawa⁵.

W związku z powyższym podstawowym obowiązkiem ustawodawcy powinno być podejmowanie działań służących zapobieganiu zjawisku unikania opodatkowania oraz jego całkowitej eliminacji. W praktyce nie powinno dochodzić do sytuacji, w której o wysokości realnego obciążenia podatkowego przesądza, nie ekonomiczna treść zjawisk gospodarczych, a celowo sztuczna ich fasada, ukształtowana w taki sposób, który pozwala uniknąć bądź zmniejszyć ciężar opodatkowania. Podatnik, który unika opodatkowania znajduje się w lepszym położeniu aniżeli inni podatnicy, rzetelnie regulujący swoje zobowią-

³ A. Olesińska, *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania – moda czy konieczność?*, [w:] H. Dzwonkowski, J. Kulicki (red.), *Dylematy reformy systemu podatkowego w Polsce*, Warszawa 2016, s. 312; A. Olesińska, *Klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania*, Toruń 2013, s. 17.

⁴ B. Brzeziński, A. Olesińska, *Klauzula normatywna zapobiegania unikaniu opodatkowania*, [w:] B. Brzeziński (red.), *Prawo podatkowe – teoria, instytucje, funkcjonowanie*, Toruń 2009, s. 290.

⁵ A. Olesińska, *Klauzula ogólna przeciwko...*, op. cit., s. 360.

zania na rzecz państwa, co przeczy konstytucyjnej zasadzie równości i zaburza mechanizmy konkurencji rynkowej. W ten sposób unikanie opodatkowania jest zjawiskiem podwójnie groźnym, nie tylko dla finansów publicznych państwa (pozbawia budżet państwa określonych środków finansowych), ale także sprzyja niszczeniu podatników, w tym przedsiębiorców, którzy uczciwie i rzetelnie wypełniają swoje obowiązki podatkowe⁶.

Każdy system podatkowy posiada inne mechanizmy prawne przeciwdziałające zjawisku unikania opodatkowania. Tytułem przykładu można wskazać działania ustawodawcy zmierzające do wprowadzenia regulacji szczegółowych zapobiegających poszczególnym, już rozpoznanym w praktyce, formom unikania opodatkowania na gruncie poszczególnych podatków⁷ lub wykorzystywanie jako metody przeciwdziałania zjawisku unikania opodatkowania tzw. sądowych doktryn orzeczniczych⁸. Jednakże najbardziej znanym i szeroko stosowanym na świecie rozwiązaniem w celu zniwelowania zjawiska unikania opodatkowania jest wprowadzanie do systemów prawa podatkowego ogólnych klauzul przeciwko unikaniu opodatkowania⁹.

W polskim systemie prawa podatkowego instrumentem przeciwdziałania unikaniu opodatkowania jest wprowadzona dość niedawno, do przepisów ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku – Ordynacja podatkowa¹⁰, klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania. Przepisy dotyczące przeciwdziałaniu unikania opodatkowania weszły w życie z dniem 15 lipca 2016 roku na mocy ustawy z dnia 13 maja 2016 roku o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych

⁶ L. Etel et al., *Ordynacja podatkowa: Kierunkowe założenia nowej regulacji*, Białystok 2015, s. 275-276.

⁷ W literaturze przedmiotu znane jako: „SAARs” – *specific anti avoidance rule* lub „TAARs” – *targeted anti avoidance rule*.

⁸ Szerzej na ten temat: B. Brzeziński, *Anglosaskie doktryny orzecznicze a unikania opodatkowania*, Toruń 1996, ss. 106.

⁹ Powszechnie normy te przyjęły nazwę „GAAR” – *general anti avoidance rule*.

¹⁰ Tekst jednolity: Dz. U. z 2017 r., poz. 201, dalej jako o.p.

ustaw¹¹ i zawarte są w dodanym do Ordynacji podatkowej – Dziale IIIa.

Problematyce klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania poświęcone zostało najnowsze dzieło Pawła Borszowskiego o takim właśnie tytule („Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania”), które stanowi niezwykle cenną i aktualną, zarówno z teoretycznego, jak i praktycznego punktu widzenia, pozycję w polskiej doktrynie prawa podatkowego. W opracowaniu autor dokonał analizy, można by rzec zasadniczej regulacji dotyczącej przeciwdziałaniu unikaniu opodatkowania, której przepisy zawarte zostały w rozdziale 1 Działu IIIa Ordynacji podatkowej. Z uwagi na przyjętą koncepcję opracowania oraz obszerność treściową innych przepisów, zawartych w Dziale IIIa Ordynacji, autor nie zaprezentował szerszych wywodów dotyczących m.in. problematyki postępowania podatkowego w przypadku unikania opodatkowania (rozdział 3) oraz kwestii dotyczących Rady do spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania (rozdział 4)¹². P. Borszowski zaznaczył, że powyższe regulacje stanowią niewątpliwie uzupełnienie kluczowej jak się wydaje klauzuli, ale z uwagi na ich zakres powinny stać się one przedmiotem odrębnego opracowania (s. 12).

W publikacji P. Borszowski dokonał analizy wyjściowych regulacji dotyczących klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania w oparciu o płaszczyznę zarówno normatywną, jak i doktrynalną, co uwidocznione zostało w bogatym wykazie literatury przedmiotu użytej w celu dopełnienia niniejszego dzieła.

¹¹ Dz. U. z 2016 r., poz. 846 ze zm.

¹² W publikacji Autor jedynie pośrednio odniósł się do kwestii opinii zabezpieczających (rozdział 4), które miały istotny wpływ przy omówieniu zakresu negatywnego stosowania „mechanizmu” klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.

2.

Recenzowana publikacja w całości została poświęcona nowo wprowadzonym¹³ regulacjom dotyczącym przeciwdziałaniu unikaniu opodatkowania, tj. klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Nowelizacja Ordynacji podatkowej w zakresie przedmiotowej klauzuli miała przede wszystkim na celu wyznaczenie granic pomiędzy dopuszczalną i legalną optymalizacją podatkową, a unikaniem opodatkowania, zwanym niekiedy „agresywną optymalizacją”, czyli granicą pomiędzy tym co jest akceptowalne przez ustawodawcę, a tym co wykracza poza dopuszczalną swobodę minimalizowania własnych obciążeń podatkowych¹⁴.

Tytuł publikacji sformułowano w sposób jak najbardziej przejrzysty i odzwierciedlający poszczególne elementy treści w niej zamieszczonych. Problematyka prawna, której granice autor wyznaczył tytułem opracowania jest niezwykle oryginalna i aktualna z punktu widzenia wprowadzanych przez ustawodawcę zmian legislacyjnych w przepisach prawa. Stąd też stan prawny w opracowaniu aktualny jest na dzień 1 marca 2017 roku.

W publikacji autor w poszczególnych rozdziałach omówił zakres regulacji klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, definicję legalną unikania opodatkowania, przypadki, w których nie stosuje się tej definicji legalnej i konsekwencji z tym związanych wyrażonych w art. 119a o.p. Jak autor wskazuje, poza analizą sytuacji, które powodują wykorzystanie badanej klauzuli oraz wyłączeń w jej zastosowaniu, omówieniu poddano poszczególne regulacje konstytuujące normatywne określenie unikania opodatkowania, którym bardzo często ustawodawca nadaje postać definicji legalnych (s. 9). Definicje legalne

¹³ Przepisy dotyczące przeciwdziałaniu unikania opodatkowania weszły w życie z dniem 15 lipca 2016 roku na mocy ustawy z dnia 13 maja 2016 roku o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2016 r., poz. 846 ze zm.).

¹⁴ Uzasadnienie do projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, Druk nr 367, Warszawa 22 marca 2016 r., s. 43; orka.sejm.gov.pl (dostęp: 8.05.2017 r.).

mają na celu złagodzenie trudności związanych ze stosowaniem przepisów dotyczących klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania w praktyce. W związku z powyższym autor omówił kwalifikację sposobu działania jako sztuczny, uznanie czynności za podjętą przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, a także definicję czynności oraz korzyści podatkowej.

Ustawodawca tworząc konkretne regulacje prawne dotyczące analizowanej problematyki posługuje się wieloma środkami techniki prawodawczej, które zapewniają elastyczność przepisów prawa podatkowego. W szczególności, na pierwszym miejscu, ustawodawca posługuje się pojęciami nieostrymi, które jak autor zaznacza stanowią podstawowy budulec, na podstawie którego skonstruowano klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania. Ponadto rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 roku w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”¹⁵ w § 155 ust. 1 stanowi bezpośrednio, że jeżeli zachodzi potrzeba zapewnienia elastyczności tekstu aktu normatywnego, można posłużyć się określeniami nieostrymi, klauzulami generalnymi albo wyznaczyć nieprzekraczalne dolne lub górne granice swobody rozstrzygnięcia. Za interesujące i wartościowe w opracowaniu należy uznać to, że autor podjął owocną próbę analizy użytych przez ustawodawcę środków techniki prawodawczej, w tym definicji legalnych i pojęć nieostrych i „przełożył” je na praktykę podatkową.

3.

Wyżej wymieniona publikacja składa się z krótkiego wstępu oraz ośmiu rozdziałów merytorycznych, w których P. Borszowski analizuje najistotniejsze zagadnienia mające charakter teoretyczno-praktyczny dotyczące konstrukcji prawnej wprowadzonej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Strukturę publikacji uzupełnia ponadto zakończenie oraz wykaz literatury przedmiotu użytej do popelnienia niniejszego opracowania. Każdy rozdział posiada odrębny tytuł, w związku

¹⁵ Tekst jednolity: Dz. U. z 2016 r., poz. 283.

z czym, Czytelnik ma szansę z łatwością odszukać treści, które najbardziej go interesują. Autor w poszczególnych rozdziałach bardzo często wskazuje na problemy, które mogą zaistnieć w praktyce w związku ze stosowaniem przepisów dotyczących przeciwdziałania unikaniu opodatkowania, co świadczyć może o wysoce nowatorskich rozważaniach oraz powoduje przekonanie, że recenzowana publikacja zasługuje na docenienie ze strony doktryny prawa podatkowego.

Rozdział pierwszy recenzowanej publikacji pt. „Zakres regulacji klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania” stanowi niejako wprowadzenie do dalszych rozważań ujętych w opracowaniu, a dotyczących instrumentu przeciwdziałania unikaniu opodatkowania jakim jest wprowadzona do przepisów Ordynacji podatkowej klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania. Autor wskazuje w tej części, jakie problemy prawne i kwestie będą przedmiotem analizy w kolejnych rozdziałach opracowania. W tym dość krótkim rozdziale autor podejmuje rozważania natury teoretycznej dotyczące zakresu regulacji klauzuli, zwracając szczególną uwagę na fakt, iż ustawodawca konstruując tą klauzulę zastosował szereg środków techniki prawodawczej tj. określenia nieostre czy definicje legalne pojęć ustawowych. Autor podkreśla, iż dobrym rozwiązaniem legislacyjnym przy tworzeniu przepisów prawa dotyczących przeciwdziałaniu unikaniu opodatkowania jest użycie przez ustawodawcę unormowań mających postać definicji legalnych – z czym w zupełności się zgadzam. Zastosowanie przez ustawodawcę w akcie prawnym definicji legalnych mających moc wiążącą powoduje wyeliminowanie sytuacji polegających na różnej interpretacji zwrotów i pojęć tworzących daną instytucję prawną.

Rozdział II pt. „Normatywne określenie unikania opodatkowania” został poświęcony omówieniu elementów konstrukcyjnych definicji „unikania opodatkowania”, którą ustawodawca zawarł w art. 119a § 1 o. p. Zgodnie z tym przepisem „czynność dokonana przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, sprzeczna w danych okolicznościach z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej, nie skutkuje osiągnięciem korzyści podatkowej, jeżeli sposób działa-

nia był sztuczny (unikanie opodatkowania)”. Ustawodawca, jak wskazuje P. Borszowski, nadał temu pojęciu kształt definicji legalnej. Definicja legalna „unikania opodatkowania” jak widzimy składa się z kilku wyrażen, którym ustawodawca podobnie jak pojęciu „unikania opodatkowania” nadaje kształt definicji legalnych i które zawarte są w odrębnych jednostkach redakcyjnych. W praktyce, aby ustalić zakres definicji powyższego pojęcia, trzeba będzie jednocześnie wykorzystywać zakres pojęć legalnych zdefiniowanych w innych jednostkach redakcyjnych, co może powodować trudności interpretacyjne.

W dalszej części rozdziału autor dokonał szczegółowej analizy zwrotów użytych w celu zbudowania definicji „unikania opodatkowania”. Swoje rozważania rozpoczął od analizy wyrażenia „czynność dokonana przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej”, które stanowi początkowy człon ww. definicji legalnej zawartej w art. 119a § 1 o. p. P. Borszowski w tej części pracy odniósł się także do niekonsekwencji terminologicznej ustawodawcy polegającej na tym, iż w art. 119d o.p. wskazuje się na czynność podjętą przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, czyli czynność niejako zrealizowaną. W związku z powyższym autor dążył do uzyskania odpowiedzi na pytanie czy zwrot wskazujący na „czynność dokonaną przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej” jest skorelowany z definicją „czynności podjętej przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej”. P. Borszowski w tej części rozdziału bardzo często wskazywał na problemy, które mogą zaistnieć wskutek stosowania w praktyce podatkowej przepisów niejednorodnych terminologicznych, co należy uznać za szczególnie interesujące i wartościowe. Autor wskutek podjętej analizy przepisów wysnuwa postulaty i rozwiązania legislacyjne, które ustawodawca powinien zastosować w celu usunięcia niejasności i które dla praktyki podatkowej stanowić będą niejako wskazówkę w trudnej rzeczywistości prawnopodatkowej.

Część rozdziału autor poświęca analizie kolejnego elementu konstrukcyjnego definicji legalnej „unikania opodatkowania”, jaką jest korzyść podatkowa sprzeczna w danych okolicznościach z przedmio-

tem i celem przepisu ustawy podatkowej. W związku z powyższym korzyść podatkowa będzie uznawana w kategoriach unikania opodatkowania, pod warunkiem, że w danych okolicznościach będzie sprzeczna, zarówno z przedmiotem, jak i celem przepisu ustawy podatkowej. Jak wskazuje P. Borszowski takie ukształtowanie przepisu powoduje, iż w celu ustalenia sprzeczności korzyści podatkowej niezbędnym będzie uwzględnienie zarówno wykładni gramatycznej, jak i wykładni celowościowej, która odwołuje się bezpośrednio do celu wprowadzenia ustawy podatkowej (s. 20).

Autor w zakończeniu odniósł się także do dwóch pozostałych elementów zakresu normatywnego definicji „unikania opodatkowania” tj. ustawowo założonego skutku działania podmiotu, jaki i sposobu jego działania, który kwalifikowany jest przez ustawodawcę jako sztuczny. W dalszej części P. Borszowski dokonał szczegółowej analizy przepisów art. 119a § 2-4 o. p. dotyczących problematyki określenia skutków podatkowych czynności w sytuacji unikania opodatkowania, definicji czynności odpowiedniej oraz przepisów dających możliwość wskazania przez stronę w toku postępowania czynności odpowiedniej. Autor zajął się także analizą art. 119a § 5, który stanowi niejako przepis wyłączający obowiązek określenia skutków podatkowych według czynności odpowiedniej, jeżeli „okoliczności wskazują, że osiągnięcie korzyści podatkowej było jednym celem dokonania czynności, o której mowa w § 1”. W takich sytuacjach skutki podatkowe określa się na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki zaistniałby, gdyby czynności nie dokonano. Nie dochodzi wówczas do ustalenia skutków podatkowych na podstawie czynności odpowiedniej, podatnik nie ma możliwości wskazania takiej czynności samodzielnie, aby to w oparciu o nią organ rozstrzygał jego sprawę podatkową¹⁶.

Rozdział III publikacji pt. „Wyłączenie stosowania art. 119a” dotyczy zakresu negatywnego stosowania „mechanizmu” klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania – tj. takich sytuacji, których zaistnie-

¹⁶ H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2016, s. 672.

nie spowoduje wyłączenie całego przepisu normującego klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania ze stosowania. Z uwagi na to, iż wyłączony przepis zawiera kluczową definicję dla tej problematyki, autor dostrzega, iż w praktyce podatkowej mogą z tego względu powstawać niejasności i problemy prawne. P. Borszowski w kolejnych podpunktach tego rozdziału w sposób kompleksowy omawia 4 rodzaje wyłączeń stosowania klauzuli generalnej, tj. wyłączenia z uwagi na wysokość korzyści podatkowej, wyłączenia z uwagi na opinię zabezpieczającą, wyłączenia ze względu na inne daniny publiczne oraz wyłączenia ze względu na zastosowanie innych przepisów prawa podatkowego. Ten ostatni zakres wyłączeń, zdaniem autora, może doprowadzić do wielu kontrowersji oraz problemów praktycznych na etapie stosowania tego przepisu.

Jak wskazuje doktryna prawa podatkowego „wyłączenia zastosowania klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania mają związek zarówno z ograniczeniami o charakterze przedmiotowym, jak i ze szczególnymi rozwiązaniami istniejącymi w prawie podatkowym”¹⁷. W pierwszej kolejności P. Borszowski omówił przepisy dotyczące wyłączenia zastosowania przepisu art. 119a § 1 z uwagi na wartość uzyskanej przez podatnika korzyści podatkowej, czyli zawężenie zakresu stosowania tej klauzuli następuje przez pryzmat rozmiarów ewentualnego zjawiska unikania opodatkowania. W przypadku wyłączenia z uwagi na opinię zabezpieczającą autor odniósł się do dwóch sytuacji, tj. sytuacji uzyskania przez podmiotu opinii zabezpieczającej oraz sytuacji, w której podmiot złożony wniosek nie otrzymał takiej opinii w terminie ustawowym. Jak wskazują przepisy Ordynacji podatkowej klauzula nie znajduje zastosowania tylko do dnia doręczenia uchylecia bądź zmiany opinii zabezpieczającej. Działanie opinii zabezpieczającej zbliżone jest zatem do instytucji interpretacji indywidualnych i wiąże się z ochroną przed ingerencją organu podatkowego w działania podatnika, które w opinii zostały zaaprobowane¹⁸.

¹⁷ Ibidem, s. 677.

¹⁸ Ibidem, s. 678.

W dalszej części tego rozdziału P. Borszowski podjął rozważania dotyczące wyłączenia zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania w stosunku do podatku od towarów i usług oraz opłat i niepodatkowych należności budżetowych. W zamyśle ustawodawcy klauzula, wprowadzona do przepisów Ordynacji podatkowej, jest skonstruowana jako instytucja zapobiegająca unikaniu opodatkowania. Z tego względu ustawodawca nie zdecydował się na jej stosowania w przypadku opłat i niepodatkowych należności budżetowych. Jak wskazał klauzuli nie będzie się stosować w przypadku opłaty skarbowej uregulowanej przepisami ustawy o opłacie skarbowej¹⁹, opłat lokalnych uregulowanych w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych²⁰ czy też opłaty eksploatacyjnej, której uregulowania znajdują się w przepisach ustawy – Prawo geologiczne i górnicze²¹. W tej części pracy P. Borszowski zwrócił jednak uwagę, iż w praktyce tak skonstruowane wyłączenie może powodować pewne wątpliwości – szczególnie w sytuacjach, gdy dana danina publiczna nazywana jest przez ustawodawcę opłatą, a analiza konstrukcji normatywnej tej daniny wykazuje, iż należy ją kwalifikować jako podatek z uwagi na brak charakterystycznej cechy opłaty, tj. cechy odpłatności. Wątpliwości te w tej części pracy zostały dokładnie przeanalizowane przez autora zarówno z teoretycznego jak i praktycznego punktu widzenia.

Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania została wyłączona także w stosunku do świadczeń podatkowych kształtowanych na gruncie ustawy z dnia 11 marca 2004 roku o podatku od towarów i usług²², co związane było z wprowadzeniem odrębnych przepisów normujących instytucję nadużycia prawa. Instytucja ta została uregulowana przez ustawodawcę na mocy art. 3 pkt 1 ustawy z dnia 13 ma-

¹⁹ Ustawa z dnia 16 listopada 2006 roku o opłacie skarbowej (tekst jednolity: Dz. U. z 2016 r., poz. 1827 ze zm.).

²⁰ Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 roku o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jednolity: Dz. U. z 2016r., poz. 716 ze zm.).

²¹ Ustawa z dnia 9 czerwca 2011r. – Prawo geologiczne i górnicze (tekst jednolity: Dz. U. z 2016r. poz. 1131).

²² Tekst jednolity: Dz. U. z 2016 r., poz. 710 ze zm.

ja 2016 roku o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, który dodał do ustawy o podatku od towarów i usług nowy przepis prawny, tj. art. 5 ust. 4 i ust. 5. Przepisy te, oceniane przez doktrynę prawa podatkowego²³, wskazują na definicję legalną pojęcia „nadużycia prawa” i określają konsekwencję jego „zaistnienia”. Wyłączenie podatku od towarów i usług z zakresu oddziaływania klauzuli, jak wskazują teoretycy prawa podatkowego²⁴, uzasadnione było tym, iż w obszarze podatku od wartości dodanej na poziomie Unii Europejskiej wykształciła się w orzecznictwie zasada zakazu nadużycia prawa, do której stosowania zobowiązane są także polskie sądy oraz organy podatkowe. Wprowadzenie do krajowego porządku prawnego ustawowej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania w zakresie VAT miałyby się z celem, gdyż instytucję tą należałoby wtedy interpretować jednocześnie z aktualnym orzecznictwem TSUE²⁵, do którego stosowania zobowiązana jest Polska z uwagi na fakt członkostwa w Unii Europejskiej, co niewątpliwie powodowałoby problemy interpretacyjne.

Zakończenie rozdziału III autor poświęcił kwestiom przepisów dotyczących wyłączenia stosowania klauzuli ze względu na stosowanie innych przepisów prawa podatkowego. Są to sytuacje, w których ustawodawca w różnych aktach prawnych (rangi ustawowej, ale także na podstawie aktów wykonawczych) reguluje mechanizmy prawne pozwalające na przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania i które należy stosować bez względu na regulację przepisów dotyczących klauzuli zawartych w Ordynacji podatkowej. P. Borszowski w tej części wskazuje na pewne wątpliwości, które mogą zaistnieć w praktyce w

²³ Więcej na ten temat w: M. Militz., J. Waśko, *Rządowe rozwiązania w walce z nadużyciami w VAT*, „Przegląd Podatkowy” 2016, Nr 10, s. 13-21.

²⁴ Zob. D. Dominik-Ogińska, *Nadużycie prawa podatkowego w zakresie VAT w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (zarys problemu)*, [w:] M. Münnich, A. Zdunek (red.), *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w Polsce, Optymalizacja podatkowa a obejście prawa podatkowego*, Lublin 2012; K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, *Zakaz nadużycia prawa podatkowego zasadą ogólną prawa UE?*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2013, Nr 2, s. 34-51.

²⁵ L. Etel et al., *Ordynacja podatkowa...*, op. cit., s. 279-280.

związku ze stosowanie innych mechanizmów przeciwdziałających zjawisku unikania opodatkowania.

Rozdział IV pt. „Odesłanie do odpowiedniego stosowania w przypadku zastosowania w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania klauzul przeciwko unikaniu opodatkowania” został poświęcony przepisowi art. 119b § 2 Ordynacji podatkowej, który wprowadza zasadę odpowiedniego stosowania przepisów całego działu IIIa o.p. w przypadku zastosowania w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania klauzul przeciwko unikaniu opodatkowania, które odnoszą się do głównego lub głównych celów zawarcia transakcji lub utworzenia struktury albo odnoszących się do uzyskania dochodu w związku ze sztuczną strukturą. Przepisy te P. Borszowski kompleksowo rozkłada na części pierwsze stwierdzając, że ich wprowadzenie „przyczyni się do pewnego ujednolicenia stosowania unormowań dotyczących klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, także w przypadku gdy chodzi o regulacje międzynarodowego prawa podatkowego” (s. 43).

Kolejny rozdział (Rozdział V pt. „Ocena sposobu działania jako sztuczny”) został poświęcony jednemu z istotnych elementów kwalifikujących określone zachowanie podatnika w kategorii unikania opodatkowania, tj. sposobowi działania podatnika uznawanego za sztuczny. Jak wskazuje ustawodawca w art. 119c § 1 „sposób działania uznaje się za sztuczny, jeżeli na podstawie istniejących okoliczności należy przyjąć, że nie zostałyby zastosowane przez podmiot działający rozsądnie i kierujący się zgodnie z prawem celami innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej”. W pierwszej kolejności, jak wskazuje P. Borszowski, należałoby ustalić jaki sposób działania powinien być tym „modelowym”, gdy chodzi o podejmowanie czynności zgodnie z prawem i w celach, które są zgodne z przepisami prawa. W tym celu ustawodawca zdecydował się na wprowadzenie do przepisów definicji legalnej pojęcia „sztucznego sposobu działania”, co niewątpliwie zasługuje na aprobatę. W drugiej kolejności należy się odnieść do „elementów

pozwalających” uznać dane działania jako sztuczne. Ustawodawca te kryteria, na podstawie których możemy dokonać oceny sposobu działania jako sztuczny, sformułował w art. 119c § 2 o. p. Kryteria te mają charakter obligatoryjny i zostały dokładnie przybliżone przez Autora w dalszej części tego rozdziału.

Autor dokonał podziału kryteriów oceny sposobu działania jako sztuczny na kryteria ogólne oraz kryteria szczegółowe „kierunkowe”. Jak wskazuje sam autor podział ten ma jedynie znaczenie porządkujące. Kryteria ogólne, jak wskazuje P. Borszowski, to takie, na podstawie których możemy założyć, iż mamy do czynienia z działaniem, które uznamy za sztuczne, a z kolei kryteria szczegółowe, to te, które wykorzystuje się przy ocenie sposobu działania za sztuczny, biorąc pod uwagę konkretne kryteria. Kryteria te zostały przeanalizowane szczegółowo w dalszej części tego rozdziału.

Rozdział VI pt. „Czynność uznawana za podjętą przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej” odnosi się do pojęcia wprowadzonego przez ustawodawcę w dodanym do Ordynacji podatkowej art. 119d o.p., który to stanowi niejako punkt wyjścia przy definiowaniu zjawiska unikania opodatkowania. Ustawodawca w definicji unikania opodatkowania istotną rolę przyznał pojęciu „czynności dokonanej przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści majątkowej”, która została omówiona przez autora we wcześniejszych rozdziałach, a która bezpośrednio rzutuje na niniejsze rozważania zawarte w tej części pracy, a dotyczące zakresu analizowanego pojęcia. Zgodnie 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”. Jak wskazuje doktryna prawa podatkowego, o czynności podjętej przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej można mówić jedynie wtedy, gdy spełnione zostają łącznie następujące warunki, a mianowicie: po pierwsze stroną kierowały cele inne niż uzyskanie korzyści majątkowej, po drugie cele te miały charakter ekonomiczny lub gospodarczy, a po trzecie cele te by-

ły istotne²⁶. W tej części publikacji autor wskazuje na te warunki, które należy spełnić, aby uznać czynność za podjętą przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej i w sposób kompleksowy dokonuje ich analizy.

Przepis art. 119d posługuje się pojęciem „podatnika”, co jak wskazuje się w doktrynie, jest błędem ustawodawcy, gdyż w pozostałych regulacjach dotyczących unikania opodatkowania, posługuje się on terminem „strona” lub „podmiot”. Ponadto sformułowanie „wskazane przez podatnika” podkreśla subiektywny i indywidualny charakter procesu decyzyjnego strony, który doprowadził do pojęcia czynności mogących stanowić unikanie opodatkowania, a po drugie sformułowanie to oznacza, że strona, we własnym interesie, zobowiązana jest ujawnić organowi podatkowemu pozapodatkowe cele, którymi się kierowała w rzeczywistości²⁷.

Rozdział VII pt. „Korzyść podatkowa” został poświęcony analizie zasadniczej z punktu widzenia poruszanej problematyki definicji legalnej będącej jedną z przesłanek zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, a mianowicie definicji korzyści podatkowej. Należy podkreślić, iż sztuczność działania podatnika musi być zawsze nastawiona na wygenerowanie korzyści podatkowej. Definicja legalna korzyści podatkowej została zawarta przez ustawodawcę w art. 119a o. p., w myśl której korzyścią podatkową jest:

- 1) nie powstanie 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.

Autor w tej części zajął się określeniem istoty definicji korzyści podatkowej wskazując, że definicja legalna korzyści podatkowej została sformułowana w taki sposób, iż ustawodawca nie podaje cech –

²⁶ G. Kujawski, *Klauzula generalna unikania opodatkowania*, Warszawa 2017, s. 134.

²⁷ Ibidem, s. 134-135.

warunków, od spełnienia których należy kwalifikować daną sytuację jako korzyść podatkową, lecz wymienia konkretne sytuacje, które uznaje za tę korzyść. Takie rozwiązanie z punktu widzenia klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania należy uznać za pozytywne (s. 80). W ten sposób, jak wskazuje P. Borszowski, ustawodawca ograniczył nieostrość określeń nieostrych, co niewątpliwie jest zabiegiem korzystnym z punktu widzenia stosowania tych przepisów w praktyce.

Druga część rozdziału VII została poświęcona analizie poszczególnych sytuacji, których wystąpienie uznawane jest przez ustawodawcę jako korzyść podatkowa. Należy podkreślić, iż ustawodawca wymieniając poszczególne grupy sytuacji posługuje się pojęciami zakotwiczonymi ustawowo w przepisach Ordynacji podatkowej (pojęcie zobowiązania podatkowego – art. 5, pojęcie nadpłaty – art. 72, pojęcie zwrotu podatku – art. 3 pkt 7), ale także w przepisach innych ustaw (np. pojęcie starty podatkowej – art. 9 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych). Autor podkreśla także, iż w każdej sytuacji – z punktu widzenia dopuszczalności uruchomienia klauzuli – należy ustalić wartość uzyskanej korzyści podatkowej, gdyż przepisów klauzuli nie stosuje się w przypadku, gdy korzyść podatkowa lub suma korzyści podatkowych osiągniętych przez podmiot z tytułu czynności nie przekracza w okresie rozliczeniowym 100 000 zł, a w przypadku podatków, które nie są rozliczane okresowo – jeżeli korzyść podatkowa z tytułu czynności nie przekracza 100 000 zł²⁸.

Ostatni rozdział (Rozdział VIII pt. „Definicja czynności i jej konsekwencje w zakresie obliczenia wysokości korzyści podatkowej”) dotyczy definicji ustawowej „czynności” oraz konsekwencji w zakresie obliczenia wysokości korzyści podatkowej w sytuacji zespołu powiązanych ze sobą czynności. Ustawodawca wprowadzając przepisy dotyczące klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania całość tych regulacji odnosi do pojęcia czynności – tj. wyróżnia pojęcie czynności dokonanej w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, czynności

²⁸ H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa...*, op. cit., s. 680.

odpowiedniej czy też czynności podjętą przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, w związku z czym zdefiniowanie tego pojęcia było niezbędnym zabiegiem legislacyjnym. Jak wskazuje art. 119f § 1 o. p. „czynność oznacza także zespół powiązanych ze sobą czynności, dokonanych przez te same bądź różne podmioty”. Pojęcie czynności obejmuje także sekwencję czynności, podjętych zarówno przez stronę, jak i inne podmioty. Objęcie hipotezą klauzuli tak szerokiego zakresu stanów faktycznych jest konieczne ze względu na naturę zjawiska unikania opodatkowania, gdyż zjawisko to wiąże się z wieloma czynnościami, czasami różnych podmiotów, mających na celu uzyskanie korzyści podatkowej²⁹. Autor poczynił głębokie rozważania odnośnie definicji czynności „złożonej” sformułowanej przez ustawodawcę w przepisach nowo wprowadzonego Działu IIIa Ordynacji podatkowej przedstawiając w trakcie analizy szereg uwag *de lege ferenda*, które powinny zostać wprowadzone przez ustawodawcę w celu usunięcia ewentualnych wątpliwości powstających na gruncie stosowania tychże przepisów.

Druga część rozdziału została poświęcona regulacji wskazującej sposób obliczenia wysokości korzyści podatkowej, o której mowa w art. 119b § 1 pkt 1 o.p., związanej z sytuacją objętą definicją zespołu czynności. Należy zauważyć, iż sposób obliczania korzyści majątkowej w przypadku zespołu powiązanych ze sobą czynności polegający na sumowaniu korzyści wynikających z tych czynności dotyczy jedynie czynności dokonywanych przez ten sam podmiot lub pomiędzy takimi samymi podmiotami. Jak wskazuje doktryna prawa podatkowego „mechanizm sumowania korzyści podatkowych jest niejasny i w praktyce może być źródłem sporów co do tego, którym ze stron złożonych sekwencji czynności zmierzających do unikania opodatkowania przypisać poszczególne korzyści podatkowe³⁰.

²⁹ G. Kujawski, *Klauzula generalna...*, op. cit., s. 138.

³⁰ Ibidem, s. 139.

4.

Publikacja naukowa pt. *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania*, autorstwa Pawła Borszowskiego, ze względu na wagę przeanalizowanych regulacji prawnych w zakresie przeciwdziałania unikaniu opodatkowania jest niewątpliwie opracowaniem wartościowym zasługującym na docenienie ze strony doktryny prawa podatkowego. Opracowanie jest aktualne zarówno z teoretycznego, jak i praktycznego punktu widzenia. Monografia będzie stanowić niewątpliwie ważną pozycję naukową nie tylko dla przedstawicieli doktryny prawa podatkowego, praktyków, naukowców, ale także dla szeroko rozumianej dydaktyki.

Poszczególne rozdziały składające się na całość recenzowanej publikacji zostały przygotowane w taki sposób, aby czytelnik był w stanie zrozumieć analizowane w nich problemy badawcze związane z klauzulą przeciwko unikaniu opodatkowania. P. Borszowski w opracowaniu dokonał analizy poszczególnych zagadnień w oparciu o płaszczyznę zarówno doktrynalną, jak i normatywną. W celu napisania niniejszej publikacji posłużył się on literaturą przedmiotu, która została zaprezentowana w „Wykazie literatury” zawartym na końcu książki.

Wyróżnione przez Autora problemy praktyczne w stosowaniu przepisów dotyczących klauzuli unikania opodatkowania oraz uwagi *de lege ferenda* zawarte w poszczególnych rozdziałach mogą i powinny się stać przyczynkiem do dalszych rozważań, badań i dyskusji nad poszczególnymi rozwiązaniami systemowymi dotyczącymi konstrukcji przepisów mających przeciwdziałać zjawisku unikania opodatkowania. Ustawodawca, zdaniem Autora, niektóre przepisy powinien doprecyzować do istniejącej rzeczywistości gospodarczo-ekonomicznej, aby właściwe organy administracji państwowej skutecznie walczyły ze zjawiskiem unikania opodatkowania oraz ograniczały jego skutki.

O zaletach opracowania traktuje także recenzja dr hab. Jacka Wantoch-Rekowskiego, który w jednym z fragmentów stwierdza, że:

„recenzowaną monografię wyróżnia wysoki poziom merytoryczny i poprawny język. Zawartość książki daje uzasadnione podstawy by uznać tezę, że krąg potencjalnych czytelników będzie bardzo szeroki – teoretycy, praktycy, naukowcy i studenci, *etc.*”. Recenzent w podsumowaniu stwierdza, iż monografia będzie stanowiła źródło wiedzy dla praktyki, a inspirację dla teorii prawa podatkowego.

Bibliografia:

- Dominik-Ogińska D., *Nadużycie prawa podatkowego w zakresie VAT w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (zarys problemu)*, [w:] M. Münnich, A. Zdunek (red.), *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w Polsce, Optymalizacja podatkowa a obejście prawa podatkowego*, Lublin 2012.
- Brzeziński B., *Anglosaskie doktryny orzecznicze a unikania opodatkowania*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Mikołaja Kopernika, Toruń 1996.
- Brzeziński B., Olesińska A., *Klauzula normatywna zapobiegania unikaniu opodatkowania* [w:] Brzeziński B. (red.) *Prawo podatkowe – teoria, instytucje, funkcjonowanie*, Wydawnictwo Towarzystwo Naukowe Organizacji i Kierownictwa „Dom Organizatora”, Toruń 2009.
- Dzwonkowski H. (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wydawnictwo Beck, Warszawa 2016.
- Etel L. et al., *Ordynacja podatkowa: Kierunkowe założenia nowej regulacji*, Wydawnictwo Temida 2, Białystok 2015.
- Krzywoń A., *Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2011.
- Kujawski G., *Klauzula generalna unikania opodatkowania*, Wydawnictwo Wolters Kluwer, Warszawa 2017.
- Lasiński-Sulecki K., Morawski W., *Zakaz nadużycia prawa podatkowego zasadą ogólną prawa UE?*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2013, Nr 2.
- Militz M., Waśko J., *Rządowe rozwiązania w walce z nadużyciami w VAT*, „Przegląd Podatkowy” 2016, Nr 10.

- Olesińska A., *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania - moda czy konieczność?* [w:] H. Dzwonkowski, J. Kulicki (red. nauk.), *Dylematy reformy systemu podatkowego w Polsce*, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2016.
- Olesińska A., *Klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania*, Wydawnictwo Towarzystwo Naukowe Organizacji i Kierownictwa „Dom Organizatora”, Toruń 2013.