

---

# DOKTRYNA SUBSTANCE OVER FORM W ORZECZNICTWIE PODATKOWYM SĄDÓW W KANADZIE

---

BOGUMIŁ BRZEZIŃSKI, ROBERT KORGOL

---

## SPIS TREŚCI

---

1. Uwagi ogólne.....	60
2. Ogólne zasady wykładni prawa podatkowego w Kanadzie.....	61
3. Pojęcie i rodzaje doktryn orzeczniczych .....	65
3.1 Uwagi ogólne.....	65
3.2 Doktryna respektowania ekonomicznej treści czynności prawnych (economic substance doctrine).....	67
3.3. Doktryna sham transaction.....	69
3.4. Doktryna business purpose.....	70
3.5. Doktryna step transaction .....	70
4. Klauzule antyabuzywne a doktryny orzecznicze w Kanadzie .....	72
5. Przegląd doktryn orzeczniczych stosowanych w orzecznictwie kanadyjskim .....	72
5.1. Sham doctrine .....	72
5.2. Legally ineffective (illegal) or incomplete transaction .....	73
5.3 Step transaction doctrine .....	74
5.4. Legal substance over form.....	75
5.5. Doktryna celu gospodarczego (business purpose) .....	75
5.6. Doktryna economic substance .....	76
6. Sytuacja przed wprowadzeniem GAAR.....	77
7. GAAR.....	82
8. GAAR a ekonomiczna treść transakcji .....	83
9. GAAR a wykładnia prawa podatkowego .....	87

## 1. UWAGI OGÓLNE

---

Artykuł poświęcony jest wypracowanym przez sądy państw anglosaskiej kultury prawnej zasadom postępowania, które mają zastosowanie w sytuacji rozbieżności pomiędzy treścią a formą operacji gospodarczej w sytuacji, gdy ma to znaczenie dla opodatkowania. Zasady te to tzw. sądowe doktryny orzecznicze, charakterystyczne dla systemu prawa common law – prawa rozwiniętego w drodze orzeczeń sądowych. Doktryny orzecznicze są jedną z szeregu możliwych do zastosowania metod zapobiegania unikaniu opodatkowania. Instrumenty, jakie w tym zakresie są stosowane na świecie, generalnie można podzielić na takie, które opierają się o konstrukcje prawa cywilnego oraz takie, które mają charakter podatkowoprawy. Do tych pierwszych zaliczyć można: uznanie czynności prawnej za pozorną (sham, simulation), uznanie czynności prawnej za nadużycie prawa (doktryna *fraus legis*) bądź też uznanie, że czynność prawna została niewłaściwie nazwana (wrong characterization). Do tych drugich zaliczyć należy: klauzule generalne, klauzule szczególne i sądowe doktryny orzecznicze.

Trzeba przy tym zastrzec, że prawo podatkowe jest prawem ustawowym (statute law), funkcjonującym jednak w tradycji orzeczniczej common law. Przedmiotem dalszych rozważań będzie sądowa doktryna orzecznicza *substance over form*, przedstawiona na tle zespołu doktryn orzecznich funkcjonujących w Kanadzie i Stanach Zjednoczonych Ameryki Północnej.

Wspomniana wyżej doktryna orzecznicza wykształciła się nie w Kanadzie, ale w Stanach Zjednoczonych. Tym niemniej interesujące może okazać się zbadanie, czy i jak idee rozwinięte w systemach orzecznich jednych państw adaptują się w innych państwach. Oba systemy prawa – zarówno amerykański, jak i kanadyjski – należą do rodziny common law. Ale ani bliskość kulturowa, ani też sąsiedztwo geograficzne nie przesądzają stopnia podobieństwa prawa oraz zasad jego stosowania. Wystarczy przypomnieć powszechnie znany fakt, że w Kanadzie funkcjonują przepisy ogólne służące zapobieganiu unikania opodatkowania, nazywane ogólną klauzulą antyabuzywną (General Anti-Avoidance Rule – GAAR) – w sytuacji, gdy amerykański kodeks podatkowy nie zawiera ogólnej klauzuli antyabuzywnej (znajduje się w nim jednak szereg postanowień mających charakter klauzul szczególnych).

Forma czynności prawnej to wymogi, jakie stawiane są przez ustawę, aby czynność wywoływała właściwe dla niej skutki prawne. Niekiedy dotrzymanie formy jest wręcz warunkiem ważności czynności prawnej. Materialne prawo podatkowe nie reguluje kwestii formy czynności prawnych,

gdyż to stosunki prawne powstałe na gruncie prawa prywatnego powodują powstanie obowiązku podatkowego. To prawo prywatne rządzi formą czynności prawnych.

W anglosaskiej literaturze podatkowoprawnej oraz w orzecznictwie podatkowym treść stosunku prawnego rozumiana jest bądź to jako treść ekonomiczna, bądź to jako treść prawna.

Treść ekonomiczna stosunku prawnego (economic substance) ustalana jest poprzez odwołanie się do rzeczywistej treści ekonomicznej transakcji (tzw. economic substance test). Rzeczywista treść ekonomiczna transakcji to zmiany w sferze władztwa nad rzeczami, czyli zmiana poziomu zasobów majątkowych jednostki, wykorzystywanie cudzych zasobów majątkowych na potrzeby własne czy też udostępnianie własnych zasobów majątkowych innym osobom.

Treść prawna (legal substance) to charakter stosunku prawnego, który ustala się poprzez dokładne zbadanie praw i obowiązków stron tego stosunku. Konsekwencją przyjęcia tak rozumianej treści prawnej jako esencji stosunku prawnego jest to, że w wypadku zgodności treści czynności prawnej z jej nazwanym, ustawowym wzorcem, cel ekonomiczny działań podatnika nie ma znaczenia w procesie wykładni i stosowania przepisów prawa podatkowego.

Generalnie zagadnienie przewagi treści (ekonomicznej bądź prawnej) czynności prawnej nad jej formą jest ściśle powiązane z dążeniem do uniemożliwienia podatnikowi wykorzystania względnej swobody wyboru formy transakcji gospodarczej w celu zredukowania lub eliminacji przez niego obciążenia podatkowego w sposób niepożądany przez prawodawcę, a więc z zapobieganiem unikaniu opodatkowania (anti-avoidance).

Jednym ze skutków zaistnienia rozbieżności między treścią transakcji (ekonomiczną lub prawną) a jej formą może być możliwość przeprowadzenia w procesie stosowania prawa tzw. recharakteryzacji czynności prawnej. Oznacza to, że organ podatkowy, a następnie sąd przyjmują, że w rzeczywistości miała miejsce transakcja inna niż ta, na którą wskazywałaby jej forma. Przyjmuje się wówczas, że skutki transakcji będą zgodne z jej rzeczywistą treścią, a nie formą. W konsekwencji ignoruje się formę i przyjmuje, że miała miejsce inna transakcja niż ta, którą deklarowały strony przez formalnie zaimplementowanie swej woli.

## 2. OGÓLNE ZASADY WYKŁADNI PRAWA PODATKOWEGO W KANADZIE

---

Sposób, w jaki sądy interpretują przepisy ustaw podatkowych ma duże znaczenie dla tego, w jaki sposób podchodzić będą do zagadnienia unikania opodatkowania.

Na gruncie ścisłej interpretacji językowej podatnik podlega opodatkowaniu na podstawie tego, co uczynił, a nie tego, co mógłby uczynić. Bierze się tu jednak pod uwagę rzeczywistą prawną treść zawartych przez niego transakcji, a nie nazwę dokumentu, który ją odzwierciedla (legal substance over form). Podatnik podlega opodatkowaniu, jeżeli rzeczywista (kompletna pod względem prawnym) transakcja, której dokonał, mieści się w zakresie językowego znaczenia przepisów ustawy. Inaczej mówiąc, o zakwalifikowaniu np. konkretnej umowy do określonej kategorii umów nie decyduje nazwa dokumentu czy też deklarowane organom podatkowym intencje stron, ale jej obiektywne cechy, ustalane według reguł właściwych prawu prywatnemu.

Przyjęcie natomiast wykładni celowościowej przepisów oznacza, że w wypadku rozbieżności między brzmieniem a celem przepisu ten ostatni musi być interpretowany z uwzględnieniem ich celu i - generalnie – „ducha” ustawy.

Do połowy XX wieku interpretacja ustaw podatkowych w Kanadzie opierała się na ścisłej, językowej interpretacji przepisów prawa. Sąd Najwyższy konsekwentnie odwoływał się do reguł ustalonych w sprawie Duke of Westminster . Jak stwierdził wówczas Lord Tomlin, odrzucając economic substance doctrine: „Każdy człowiek jest uprawniony, jeżeli to możliwe, by tak ułożyć swe sprawy, aby zapłacić mniej podatku przewidzianego przepisami. Jeżeli skutecznie zorganizuje on swe sprawy w ten sposób, to bez względu na to jak bardzo organom podatkowym, bądź innym podatnikom jego pomysłowość się nie podoba, nie może być zmuszony do tego by zapłacić większy podatek. Tzw. doktryna substancji wydaje mi się być niczym innym jak próbą zmuszenia człowieka do zapłacenia (podatku) pomimo tego, że tak ułożył swe sprawy tak, że podatek w wysokości od niego żądanej nie jest wymagalny”.

Zasadnicze znaczenie ma jednak to, co powiedział Lord Russell, a co sparafrazował w następujący sposób Brian Arnold: „Dana osoba będzie opodatkowana, jeżeli jej zachowanie mieści się w językowym znaczeniu przepisów ustawy. A zatem nie będzie ona podlegać opodatkowaniu, jeżeli jej zachowanie nie mieści się w literze prawa, pomimo że byłoby to w zgodzie z duchem prawa” .

Zasada, że podatnik może ułożyć swe sprawy tak, by zminimalizować obciążenie podatkowe, jest konsekwencją przyjęcia ścisłej interpretacji ustaw podatkowych. W związku z tym pozycja podatnika wynika z jego praw i obowiązków zaistniałych na gruncie prawa prywatnego, a zatem treści prawnej transakcji, a nie treści ekonomicznej, a jego intencje i cel, w jakim dokonał transakcję nie mają znaczenia. Konsekwencją przyjęcia ścisłej, językowej interpretacji prawa podatkowego jest pominięcie przy jej prowadzeniu względów sprawiedliwości czy równości, a stosowanie się wyłącznie do treści przepisów prawa. Wyjątkiem od zasady obowiązywania językowej interpretacji prawa podatkowego jest tzw. golden rule, która pozwala odejść od językowego znaczenia przepisów prawa, jeżeli jej stosowanie doprowadziłoby do rezultatów absurdalnych .

W przypadku, gdy przepisy prawa podatkowego podatkowe są niejasne, rozwiązania szuka się w pewnych generalnych domniemaniach, co jest kolejną konsekwencją przyjęcia ścisłej interpretacji językowej. Tradycyjnie uznawano, że gdy chodzi o przepisy nakładające podatek, niejasności rozstrzyga się na korzyść podatnika. A w przypadku, gdy niejasne są przepisy wprowadzające ulgi i zwolnienia - niejasność rozstrzyga się na korzyść organów podatkowych. W Kanadzie wyłomu w tym aksjomacie interpretacyjnym dokonano w orzeczeniu w sprawie *Bon Secours*, gdzie uznano, że to nie generalnie stosowane domniemanie, ale celowościowa interpretacja konkretnego przepisu przesądza o tym, czy sąd orzeknie na korzyść podatnika czy też na korzyść organu podatkowego.

W sprawie *Johns Manville Canada v. the Queen* nastąpiło pełne odejście od domniemania, że niejasność przepisu dotyczącego ulgi lub odliczenia należy interpretować na korzyść organu podatkowego. Jak stwierdził sąd, jest wręcz przeciwnie: należy je rozstrzygać na korzyść podatnika „przynajmniej tam, gdzie jedna rozsądna interpretacja umożliwi odliczenie na korzyść podatnika, a inna pozostawia podatnika bez ulgi w odniesieniu do wydatków poniesionych w dobrej wierze w ramach prowadzonej przez niego działalności gospodarczej”.

Orzeczenie w sprawie *Stubart* zmieniło nieco sytuację, jeżeli chodzi o podejście do interpretacji ustaw podatkowych. Nie spowodowało ono jednak przyjęcia jednolitego stanowiska w tej kwestii. Sąd Najwyższy odwołał się tu do generalnych zasad interpretacji aktów prawnych, według których przepisy należy czytać biorąc pod uwagę kontekst, ich gramatyczne i powszechnie przyjęte znaczenie, z uwzględnieniem całego systemu prawnego, ich cel i intencji ustawodawcy. Ta tzw. *modern rule*, albo „*words in total context approach*” oparta na dziele E. A. Driedgera „*Construction of Statutes*” w dalszym ciągu traktuje językowe, powszechne znaczenie słów jako podstawę i punkt wyjścia, ale niekoniecznie jako element przesądzający rezultat interpretacji, jako że należy także uwzględnić kontekst i cel przepisów. Powstaje z związku z tym pytanie, jaką wagę odgrywa każdy z tych trzech elementów i które z nich należy brać pod uwagę (powszechne znaczenie słów, kontekst czy też cel ustawodawcy).

Od czasu wydania orzeczenia w sprawie *Stubart* sądy wielokrotnie powoływały się na interpretację celowościową, bez widocznej jednak w tym konsekwencji, często myląc pojęcia i wprowadzając różnego rodzaju modyfikacje. I tak stosowanie zasady *modern approach* zostało potwierdzone w orzeczeniu w sprawie *British Columbia Ltd. v. The Queen*. Jednakże sędzia *Iacobucci* widział wówczas potrzebę pewnego ograniczenia jej stosowania: „O ile zasadnie potwierdzono, że kontekst i cel postanowień ustawy musi zawsze być brany pod uwagę (...), to wprowadziłoby to trudną do tolerowania niepewność co do znaczenia ustawy podatkowej, jeżeli jasny język konkretnego przepisu miałby być oceniany w ramach niesprecyzowanych wyraźnie wyjątków, których podstawą miałby być pogląd sądu co do przedmiotu i celu przepisu.” W sprawie *Bon-Secours* sędzia *Binnie* wyraził z kolei pogląd, że *modern rule* ma zastosowanie dla ustalenia znaczenia słów, i

efektem tego może być albo jasne, powszechne znaczenie (plain meaning) albo niejasność. W przypadku, gdy mamy do czynienia z jasnymi przepisami, to powinno im się przypisać tak ustalone znaczenie. Problem powstaje, gdy zaistnieje niejasność, ponieważ nie wiadomo jak ją rozwiązać, skoro już w pierwszym etapie badania Sąd zastosował modern approach. Trzeba by ponownie zastosować tę samą interpretację do niejasnych postanowień. W dalszym ciągu silne jest w tym kontekście przywiązanie sądów do językowej, literalnej wręcz interpretacji i niechęć do wychodzenia poza nią w przypadku, gdy przepisy wydają się jasne. Niebezpieczeństwo - jak pisze Brian Arnold - polega na tym, że „sądy będą mieć tendencję do unikania trudnych zagadnień interpretacyjnych poprzez uznawanie poszczególnych postanowienia ustawy, będących przedmiotem badania, za jasne”.

Inny pogląd na tę kwestię wyraża Howard J. Kellough, który podkreśla, że zasady interpretacyjne ustalone w sprawie *Stuart* są skierowane do sądu, który napotka trudności interpretacyjne i „kiedy słowa ustawy są jasne i jednoznaczne, przedmiot i cel przepisów nie ma znaczenia” I dalej cytując sędziego *Estay’a*: „Jeżeli postawienie będące przedmiotem rozważań zostało zinterpretowane kontekstualnie i jest jasne i jednoznaczne oraz nie ma zakazu w ustawie, która ma zastosowanie do sytuacji podatnika, podatnik ma prawo zastosować postanowienie na swoją korzyść”. Podobne stanowisko zajmuje John Owen, który cytuje słowa sędzi *Wilson* w sprawie *Mattabi Mines*: „Interpretacja w oparciu o <cel i ducha> ustawy nie może moim zdaniem zwyciężyć w zderzeniu z jasną, ustawową definicją. To nie jest sytuacja, w której sąd ma wybór interpretacji, które może zastosować do języka użytego przez ustawodawcę. Ustawodawca, bowiem już zajął się tą kwestią”.

David G. Duff wyróżnia cztery sądowe doktryny interpretacyjne stosowane obecnie w Kanadzie: strict construction (interpretacja literalna) i plain meaning rule (powszechne znaczenie słów), purposive interpretation (wykładnia celowościowa) i words in total context (słowa w pełnym kontekście).

Doktrynę plain meaning rule można uznać za modyfikację zasady interpretacji językowej (literalnej), z tym że pozwala ona wziąć pod uwagę budowę aktu, jego cel i intencje parlamentu wówczas, gdy jeżeli słowa ustawy nie są jasne, podczas gdy językowa (literalna) interpretacja odwołuje się do sztywnych domniemań. Czołowymi przykładami zastosowania omawianej tu doktryny plain meaning są rozstrzygnięcia w sprawach *Ray v McIntosh*, *Antosko* i *Friesen*.

Purposive approach, tj. wykładnia celowościowa kładzie nacisk na cel, jaki przyświecał wprowadzeniu interpretowanych przepisów. Sztandarowe orzeczenie w tej kwestii to wspomniany już wyrok w sprawie *Corporation Notre Dame de Bon Secours*. Tu sędzia *Gonthier* stwierdził: „To teleologiczne podejście do interpretacji będzie środkiem, za pomocą którego zidentyfikuje się cel przyświecający konkretnemu postanowieniu legislacyjnemu i ustawie w całości, i ten cel podyktuje w

każdym przypadku to, czy literalna, czy też liberalna interpretacja jest odpowiednia i czy będzie to na korzyść organów podatkowych czy też podatnika” .

Doktryna interpretacyjna *words in total context*, czyli wspomniana wcześniej *modern approach* („nowoczesne podejście”) zakłada, że „słowa ustawy powinny być czytane w ich całym kontekście i w ich gramatycznym i powszechnym znaczeniu w harmonii ze strukturą ustawy, jej przedmiotem i intencjami Parlamentu”. Wykładnia oparta o tę doktrynę różni się od wykładni celowościowej, gdzie budowa, przedmiot ustawy i cel Parlamentu mają zasadnicze znaczenie. Różni się także od podejścia opartego na zasadzie *plain meaning*, gdzie słowa ustawy są najważniejsze. Tu, mimo że słowa ustawy mają także podstawowe znaczenie, bierze się je pod uwagę kontekstualnie, w świetle kształtu ustawy, jej celu i zamierzeń ustawodawcy .

W 1984 roku, w orzeczeniu w sprawie *Stubart* zastosowano doktrynę orzeczniczą *modern approach*, ale w szeregu późniejszych spraw Sąd Najwyższy, mimo że potwierdził stosowalność doktryny *modern approach* - w efekcie zastosował językową interpretację ścisłą, określając ją jako *plain meaning approach*. Zgodnie z tą zasadą, jeżeli słowa są jasne i jednoznaczne – nie należy od znaczeń językowych odstępować. Takie podejście, które pomniejsza rolę kontekstu i celu miało wpływ na wizję roli sądów w kwestii zapobiegania unikania opodatkowania. Jeżeli zatem sąd stoi na stanowisku, że podatnicy są opodatkowani na podstawie treści prawnej transakcji (a ekonomiczna treść nie ma znaczenia), a także nie ma znaczenia to, że zawarto transakcję wyłącznie w celu osiągnięcia korzyści podatkowych, to przy braku odmiennych przepisów ustawowych podatnicy mogą tak organizować swe sprawy, by unikać obciążenia podatkowego. Zwalczanie unikania opodatkowania jest uważane za zadanie Parlamentu, nie zaś sądu .

Większość autorów jest zgodna co do tego, że wprowadzenie generalnej klauzuli antyabuzyjnej (GAAR) było reakcją na brak aktywności sądów w zwalczaniu unikania opodatkowania i ich przywiązanie do językowej, ścisłej interpretacji przepisów prawa podatkowego.

### 3. POJĘCIE I RODZAJE DOKTRYN ORZECZNICZYCH

---

#### 3.1 UWAGI OGÓLNE.

---

Doktryna orzecznicza to zespół dyrektyw uznanych przez sądy za użyteczne przy rozstrzygnięciu – między innymi - spraw podatkowych. Immanentne cechy doktryn orzecznich są następujące:

- a) ich formułowanie (krystalizacja) ma miejsce w procesie stosowania prawa podatkowego przez sądy,
- b) nie znajdują one umocowania w treści przepisów prawa podatkowego,

- c) nawiązują one swoją treścią do aksjologii systemu prawa,
- d) mogą mieć one różny stopień ogólności.

Doktryny orzecznicze w najszerszym zakresie stosowane są w Stanach Zjednoczonych. Nawet tam nie jest to pozbawione kontrowersji, co powoduje, że są one przedmiotem ożywionej dyskusji od wielu już lat. Wspomniana dyskusja toczy się już wokół samego ich charakteru prawnego. Z jednej strony uznaje się je niekiedy za przejaw tworzenia prawa przez sądy/sędziów. Z drugiej strony część judykatury i doktryny uznaje je za rezultat wykładni prawa. Należy podkreślić, że w innych państwach systemu common law, doktryny orzecznicze stosowane są w nieco węższym zakresie - zwłaszcza tam, gdzie wprowadzono do prawa podatkowego generalną klauzulę antyabuzywną. Ta ostatnia to ogólny przepis prawa podatkowego, umożliwiający zignorowanie lub recharakteryzację transakcji w przypadku uznania jej za mającą na celu uniknięcie opodatkowania. Stąd też nie sposób rozważać kwestii doktryn orzeczniczych bez chociażby ogólnego odwołania się od zasad wypracowanych przez sądy amerykańskie, gdzie katalog mających zastosowanie w praktyce orzeczniczej doktryn jest najszerszy.

Rozgraniczenie poszczególnych doktryn antyabuzywnych jest dość trudne, gdyż do pewnego stopnia wszystkie one powiązane są z doktryną economic substance, bądź też są uważane za doktryny uzupełniające tę ostatnią doktrynę. Pojęcie treści ekonomicznej (economic substance) jest często rozumiane bardzo szeroko i stosowane zamiennie z koncepcją przewagi treści nad formą czynności prawnych (substance over form). Jeżeli mówi się o treści ekonomicznej w znaczeniu, jakie nadawane jej jest w Stanach Zjednoczonych, to ma się zwykle na myśli sytuacje, gdy konkretne transakcje badane są w oparciu o kryteria zarówno subiektywne, jak i obiektywne, w celu ustalenia, czy istniało jakieś prawdopodobieństwo osiągnięcia przez podatnika korzyści innej niż korzyść podatkowa. W przypadku odpowiedzi negatywnej na to pytanie transakcje takie są ignorowane (tj. pomija się ich skutki przy ustalaniu wysokości należności podatkowych).

W Stanach Zjednoczonych doktryny mające na celu zapobieganie unikaniu opodatkowania rozwinęły się w drodze orzeczeń sądów w poszczególnych sprawach, gdzie administracja próbowała podważyć stanowisko podatników co do relewantności podatkowej określonych czynności prawnych. Prezentowane było przy tym stanowisko, że nie ma potrzeby petryfikacji wspomnianych doktryn w formie przepisów prawa pozytywnego, gdyż rozwinęły się one jako składnik common law. Szczegółowe przepisy antyabuzywne, zawarte w Kodeksie Dochodu Wewnętrznego mają – w myśl tej koncepcji - charakter jedynie uzupełniający wobec zasad common law.

Sztandarowym orzeczeniem amerykańskim, dotyczącym zapobiegania unikaniu opodatkowania było orzeczenie w sprawie *Gregory v. Helvering*, gdzie Sąd nie uznał skuteczności dla celów podatkowych transakcji, która w zgodzie z językową interpretacją ustawy uwalniała podatnika od opodatkowania. Sąd podkreślił w tym orzeczeniu, że obowiązkiem sądów jest upewnienie się, że



stosowanie ustawy następuje w oparciu o treść, a nie formę czynności prawnej. Chodzi o to, by został uwzględniony nie tylko tekst ustawy, ale także cel przyświecający wprowadzeniu danego przepisu.

Początkowo owe sędownicze zasady, mające na celu zapewnienie przewagi treści nad formą określane były – w tym wypadku niezbyt, jak sądzimy, trafnie - jako doktryna czynności pozornej (sham doctrine). W miarę jak pojawiało się coraz więcej orzeczeń, wykształciły się dodatkowe doktryny, a pojęcie czynności pozornej (sham) zostało doprecyzowane. Jako najbardziej generalne doktryny wymienia się doktryny substance over form i economic substance.

Niekiedy za przejaw stosowania doktryny substance over form uznaje się takie sytuacje, w których chodzi o zastosowanie przepisów podatkowych do czynności prawnej, dla której strony tej czynności użyły nazwy nie odpowiadającej treści czynności w kontekście jej typizacji w prawie prywatnym (przykładowo: sprzedaż na raty/leasing). Jeżeli sąd uzna, że transakcja została błędnie nazwana, to zostanie ona potraktowana w ten sposób, że jej skutki podatkowe odpowiadać będą rzeczywistej treści transakcji. Sąd Najwyższy w sprawie *Helvering v. F. & R. Lazarus & Co.*, , podsumował tę doktrynę następująco: „W dziedzinie opodatkowania, adresaci przepisów prawa i sądy biorą pod uwagę treść postanowień umowy, a nazwa dokumentu odzwierciedlającego treść stosunku prawnego nie jest bezwzględnie wiążąca.” Doktrynę tę stosuje się generalnie wtedy, gdy istnieją dwie, wyłączające się kategorie prawne, które są łatwe do zidentyfikowania np. dywidenda i odsetki, sprzedaż i leasing. Istnienie określonej alternatywy między nazwą dokumentu odzwierciedlającego czynność prawną a jego postanowieniami jest dla sądów punktem wyjścia do badania tak rozumianej treści .

Wydaje się jednak, że w takich wypadkach trudno mówić o jakiegokolwiek doktrynie sędowniczej, gdyż jest to kwestia niezwiązana z interpretacją czy stosowaniem przepisów, ale z ustaleniem stanu faktycznego.

### 3.2 DOKTRYNA RESPEKTOWANIA EKONOMICZNEJ TREŚCI CZYNNOŚCI PRAWNYCH (ECONOMIC SUBSTANCE DOCTRINE).

---

Zgodnie z tą doktryną, aby czynność prawna mogła być uznana za relewantną w prawie podatkowym, musi ona mieć treść ekonomiczną inną niż ta, która sprowadza się do osiągnięcia korzyści w postaci obniżenia lub uniknięcia podatku. Sądy generalnie odmówią możliwości uzyskania przez podatnika określonej korzyści podatkowej, jeżeli transakcja będąca jej podstawą nie ma treści ekonomicznej niezależnej od aspektu podatkowego . Podstaw tej doktryny doszukiwać się można w orzeczeniu Sądu Najwyższego w sprawie *Gregory v. Helvering* . Co do zasady, doktrynę economic substance stosuje się do transakcji, w której podatnik spełnił ustawowe wymogi przewidziane dla jej skuteczności czy ważności, ale w taki sposób, że istnieją podstawy do przyjęcia, że określony rezultat

tej transakcji lub serii transakcji nie był przewidziany przez ustawodawcę. Doktryna ta zakłada potrzebę dokonania dwóch testów w celu ustalenia, czy dana transakcja będzie respektowana przy stosowaniu norm prawa podatkowego (two prong test).

Test obiektywny polega na badaniu, czy transakcja doprowadziła do osiągnięcia jakichkolwiek innych rezultatów niż korzyść podatkowa. W najszerszym rozumieniu test obiektywny polega na ocenie zmian w sytuacji ekonomicznej podatnika (poza zmianami wynikającymi z osiągnięcia korzyści podatkowej). W węższym znaczeniu zwraca się uwagę na korzyści, jakie podatnik osiągnął (a zatem musi nie tylko zaistnieć zmiana w sytuacji ekonomicznej podatnika, ale zmiana ta musi być jednocześnie dla niego korzystna).

W najwęższym ujęciu bierze się pod uwagę jako kryterium oceny rozsądnie oczekiwany zysk z transakcji. Konieczność uwzględnienia zysku wiąże się z tym, że podatnicy argumentując prawidłowość zajętą przez siebie stanowiska wskazują na chęć osiągnięcia zysku jako niepodatkowy powód zawarcia transakcji. Podejście sądów do tego, w jaki sposób ów zysk ma być ustalony, nie jest jednolite. Najczęściej bada się sytuację przed uwzględnieniem konsekwencji podatkowych. Ma to być odzwierciedleniem koncepcji, w myśl której uczciwa transakcja przy-niesie wyższy zysk przed opodatkowaniem niż po jego dokonaniu. Niekiedy sądy wymagają jedynie, by istniało rozsądne prawdopodobieństwo osiągnięcia zysku (poza korzyścią podatkową) .

W przeciwieństwie do sytuacji, jaka wiąże się z doktryną substance over form, test obiektywny ma zastosowanie do transakcji, która miała miejsce w rzeczywistości, ale nie ma oczywistej dla niej alternatywy, a transakcja jest skomplikowana na tyle, że analiza wymaga czegoś więcej niż tylko wyboru pomiędzy dwoma kategoriami z dziedziny prawa prywatnego. Sądy generalnie postrzegają sens tego testu jako wybór pomiędzy uwzględnieniem bądź też nieuwzględnieniem transakcji w kontekście przepisów prawa podatkowego. A zatem ma on odpowiedzieć na pytanie, czy transakcja powinna być zignorowana, mimo tego, że faktycznie miała miejsce .

Natomiast drugi test, mający charakter subiektywny, jest tzw. testem celu gospodarczego (business purpose test), gdzie ustala się subiektywny zamiar podatnika, tzn. to, czy podatnik miał jakiś niepodatkowy cel gospodarczy, który realizował w drodze analizowanej transakcji.

Podatnicy w trakcie sporów sądowych często argumentują, że transakcja podjęta była w celu osiągnięcia zysku i że wiązało się to z podjęciem określonego ryzyka przez podatnika, wynikającego z niepewności osiągnięcia owego zysku. Równie często sądy stają na stanowisku, że jeżeli podatnik dokonał określonej transakcji w celu osiągnięcia pewnej korzyści, a jednocześnie nie wiązało się to dla niego z podjęciem ryzyka typowego dla danego rodzaju transakcji, to transakcja ta ma charakter abuzywny. Jako przykład orzeczenia idącego nieco dalej w tej kwestii można wskazać orzeczenie w sprawie Goldstein, gdzie Sąd stwierdził, że doktryna economic substance znajdzie także zastosowanie w sytuacji, gdy podatnik podejmie pewne ryzyko i gdzie istnieje potencjalnie możliwość osiągnięcia

zysku innego niż podatkowy, ale ryzyko i potencjalny zysk są tu mało znaczące w porównaniu do korzyści podatkowych.

W literaturze cytuje się też sprawę *Frank Lyon Co v. United States* jako tę, w której po raz pierwszy zastosowano ów wspomniany wyżej, dwuczłonowy test. Sąd Najwyższy uznał potrzebę zaistnienia następujących przesłanek dla ustalenia, czy transakcja powinna być uwzględniona przy ustalaniu należności podatkowych: „Tam, gdzie mamy do czynienia z rzeczywistą, wielostronną transakcją, treścią ekonomiczną, na którą wpłynęły okoliczności wynikające z biznesowych lub prawnych realiów, a także niezależne od tego w grę wchodziły względy podatkowe i gdzie transakcja ta nie jest skonstruowana wyłącznie ze względu na wspomniane tu aspekty podatkowe, czyniąc jej postanowienia pozbawionymi znaczenia określeniami - powinna ona być honorowana przez administrację podatkową”. Oznacza to, że najpierw należy ustalić, że podatnik miał inny jeszcze cel niż podatkowy, a następnie to, że istniała realna możliwość (a co najmniej możliwość potencjalna) osiągnięcia w konsekwencji tej czynności zysku.

Niekiedy sądy wymagają, by w ocenianej transakcji zaistniały oba elementy: treść ekonomiczna – obiektywny element polegający na zaistnieniu mającej znaczenie korzystnej zmiany w sytuacji podatnika i cel gospodarczy – (element subiektywny) polegający na istnieniu innego niż podatkowy celu działania podatnika. Innym razem sędziowie wystarczają, że zaistnieje jeden z tych dwóch elementów. Trzecie jeszcze podejście do tej kwestii to uznanie tych elementów jedynie za dodatkowe czynniki pozwalające na ustalenie, czy transakcja miała jakieś ekonomiczne rezultaty poza korzyściami podatkowymi. Sądy jednak w wielu przypadkach uznawały, że należy uznać i respektować istnienie celu gospodarczego nawet wówczas, gdy podatnik był w przeważającej mierze motywowany chęcią osiągnięcia korzyści podatkowych. Przy takim rozumowaniu stwierdzenie niewystępowania celu gospodarczego transakcji ma miejsce wówczas jedynie, gdy jedyną motywacją podatnika było uniknięcie podatku.

Sąd Najwyższy Stanów Zjednoczonych w orzeczeniach wydanych w stosunkowo nieodległym czasie w sprawach: *Coltec Industries Inc. v. United States* i *The Dow Chemical Co. v. United States* uznał, że w ocenianych w tych wyrokach transakcjach nie było treści ekonomicznej; tym niemniej wydaje się, że pozostawił on ostatecznie decyzję odnośnie zastosowania doktryny *economic substance* w gestii sądów niższej instancji.

### 3.3. DOKTRYNA SHAM TRANSACTION

---

Sham oznacza czynność pozorną, to jest sytuację w której zdarzenie gospodarcze, które miało być podstawą uzyskania pewnych korzyści podatkowych w ogóle nie miało miejsca (*sham in fact*), a

w pewnych sytuacjach także wówczas, gdy zdarzenie miało miejsce, czyli transakcja była rzeczywista, ale nie miała treści ekonomicznej (sham in substance) . To ostatnie, przykładowo, miało miejsce w sprawie *Yosha v. Commissioner*, gdzie podatnik jednocześnie wystawił na sprzedaż i nabył opcje, tzn. instrumenty finansowe dające prawo nabycia innych instrumentów finansowych (tzw. straddle) nie w celu osiągnięcia zysku, co jest istotą tej transakcji, ale po to by ponieść stratę i uzyskać związane z tym korzyści podatkowe .

Generalnie można powiedzieć, że konsekwencją zastosowania doktryny sham transaction jest zignorowanie transakcji na gruncie prawa podatkowego. Rozróżnienie pomiędzy tą doktryną, a doktryną economic substance i business purpose jest niekiedy trudne. Często nie traktuje się tej doktryny jako samodzielnej, ale jako taką, która jest swoistym wzmocnieniem działania innych doktryn.

### 3.4. DOKTRYNA BUSINESS PURPOSE

---

Doktryna celu gospodarczego (business purpose doctrine) polega na dokonywaniu oceny, czy transakcje podatnika miały cel gospodarczy, czy tylko osiągnięcie korzyści podatkowych. W sytuacji, gdy brak jest nawet potencjalnej możliwości osiągnięcia innych korzyści niż podatkowe, sądy pozbawiają podatnika korzyści podatkowych wynikających z takiej transakcji .

Doktryna ta często łączona jest w praktyce z innymi doktrynami, zwłaszcza doktryną sham i economic substance. Jest ona częścią tzw. two prong test, który stosuje się by ustalić, czy dana transakcja powinna być zignorowana z punktu widzenia podatkowego na zasadzie braku treści ekonomicznej transakcji. Elementem tego testu jest ustalenie, czy podatnik kierował się celem ekonomicznym innym, niż osiągnięcie korzyści podatkowych wynikających z dokonania transakcji. A zatem business purpose test to badanie subiektywnych motywów działania podatnika. Drugi element (obiektywny) to ustalenie, że transakcja pozbawiona jest treści ekonomicznej . Zastosowanie business purpose test „nie jest ograniczone do sytuacji, w których odpowiednie przepisy ustawowe wymagają celu ekonomicznego lub możliwości osiągnięcia zysku”.

### 3.5. DOKTRYNA STEP TRANSACTION

---

Zgodnie z doktryną step transaction, w pewnych sytuacjach sąd po-traktuje kilka transakcji mających odrębny byt na gruncie prawa prywatnego jako jedną całość. Seria formalnie oddzielnych “kroków” (steps), traktowana jest jako jedna całość, jeżeli są one co do treści zintegrowane, uzależnione od siebie i mają na celu osiągnięcie określonego rezultatu . Sądy wypracowały trzy

metody ustalania, czy doktryna ta będzie miała zastosowanie w konkretnym przypadku. Pierwsza to tzw. test końcowego rezultatu (end result test) - gdzie bada się to, czy każdy z serii kroków podatnika podjęty został po to, by osiągnąć określony, końcowy, z góry założony rezultat. Druga metoda to test współzależności (the interdependence test), gdzie próbuje się wykazać, że każdy z kroków jest tak współzależny od innych, iż wykonanie pojedynczego kroku nie miałoby znaczenia bez wykonania pozostałych. I wreszcie trzeci to tzw. binding commitment test – test wiążącego zobowiązania, gdzie bierze się pod uwagę to, czy w czasie kiedy wykonano pierwszy krok istniało prawnie wiążące zobowiązanie do wykonania pozostałych. Sądy oceniają zamiar podatnika i czasową bliskość pomiędzy poszczególnymi krokami. Jeżeli podatnik jest w stanie wykazać, że w czasie dokonywania pierwszego kroku nie miał planu czy też zamiaru wykonania pozostałych, to nie powinno się jej stosować. Przykładem może być sytuacja, gdy pozostałe kroki zostały wywołane przez zewnętrzne, nieoczekiwane wydarzenia, na które podatnik nie miał wpływu. Znaczny upływ czasu, w sytuacji gdy nie istniało zobowiązanie do podjęcia następnych kroków także wyklucza zastosowanie tej doktryny.

Nie ma jednak jednolitego stanowiska co do rozgraniczenia wspomnianych wyżej doktryn. Jak już wspomniano, najbardziej ogólne z nich to doktryna przewagi treści nad formą i doktryna treści ekonomicznej. Według niektórych autorów doktryny sham i step transaction są pochodnymi innej doktryny, tj. substance over form, przy czym doktryna sham obejmuje sham in fact (czynność pozorna co do faktycznego jej zaistnienia) i sham in substance (pozorność treści). Ta ostatnia, badana jest zaś przy pomocy testów: business purpose i economic substance. Można się też spotkać z poglądem, że zasady economic substance, business purpose, step transaction, i sham transaction są podkategoriami generalnej reguły substance over form. Według innych autorów generalna doktryna substance over form zawiera w sobie dwie podkategorie: economic substance/sham (z testem celu gospodarczego, jako elementem subiektywnym) i step transaction doctrine.

Z jednej strony podkreśla się, że doktryna treści ekonomicznej to jedna z zasad interpretacyjnych. Z drugiej jednak strony, biorąc pod uwagę to, że jest ona luźno powiązana z bardziej konwencjonalnymi technikami wykładni oraz biorąc pod uwagę fakt, że stosuje się ją bez jakiegось głębszego odwołania do tekstu, intencji i zamiaru podatnika, nie wydaje się to jednak być takie oczywiste. Gdyby jednak rozpatrywać ją w kategoriach zbieżności z uznawanymi powszechnie metodami wykładni, to jest ona najbardziej zbieżna z celowościową metodą interpretacji.

Od 2002 roku w projektach wielu ustaw, które znalazły się w Kongresie Stanów Zjednoczonych, próbowano przeforsować kodyfikację tej doktryny. Idea ta była bardziej popularna w Senacie niż w Izbie Reprezentantów, gdzie była postrzegana jako potencjalny mechanizm pozyskiwania dodatkowych dochodów budżetowych. Praktycy generalnie są przeciwni kodyfikacji tej doktryny, podobnie zresztą jak i amerykański Departament Skarbu. Przeciwnicy wskazują, że kodyfikacja

spowoduje, że doktryna stanie się nieelastyczna i zatem trudna do zastosowania do przyszłych transakcji, oraz że stworzy zasadę, która jest jednocześnie „za szeroka” i „za wąska”, a ponadto że wprowadzi niepotrzebne komplikacje w funkcjonowaniu organów podatkowych i spowolni przeprowadzane przez nie kontrole podatkowe. Ponadto podkreśla się, że sądy i tak chętnie stosują doktrynę treści ekonomicznej, a w związku z tym nie ma potrzeby jej kodyfikacji. Kodyfikacja była natomiast popierana przez administrację Clintona; prezydent Bush był jej przeciwnikiem a z kolei prezydent Obama był jej zwolennikiem. Ostatecznie doszło do ujęcia wspomnianej doktryny w sekcji 7701(o) Kodeksu Dochodu Wewnętrznego.

#### 4. KLAUZULE ANTYABUZYWNE A DOKTRYNY ORZECZNICZE W KANADZIE

---

Badanie i recharakteryzacja transakcji na podstawie rzeczywistej treści ekonomiczno-gospodarczej nie ma głębszych tradycji w Kanadzie. Rzeczywistość ekonomiczna, co do zasady, nie może być zatem podstawą recharakteryzacji transakcji, która ma charakter zupełny pod względem prawnym i nie jest pozorna (sham).

Historycznie rzecz biorąc w Kanadzie oprócz pewnych szczegółowych klauzul antyabuzyjnych istniejących w ustawodawstwie stosowano różne doktryny antyabuzywne stworzone przez sądy w celu zwalczania unikania opodatkowania. Można tu wymienić takie koncepcje jak: sham (uznanie czynności za pozorną), agency (agencja), legally ineffective/incomplete transactions (prawnie nieskuteczna/niekompletna transakcja) i legal substance over form (przewaga treści prawnej nad formą). W mniejszym stopniu stosowano business purpose test (test celu gospodarczego) i step transaction doctrine (całościowe traktowanie formalnie odrębnych działań). Po wyroku w sprawie *Stubart*, gdzie Sąd uznał, że test celu gospodarczego nie może być stosowany w sprawach podatkowych, w Kanadzie zdecydowano się na wprowadzenie generalnej klauzuli antyabuzywnej, utrzymując jednak w mocy istniejące klauzule szczegółowe i dodając nowe klauzule tego rodzaju.

### 5. PRZEGLĄD DOKTRYN ORZECZNICZYCH STOSOWANYCH W ORZECZNICTWIE KANADYJSKIM

---

#### 5.1. SHAM DOCTRINE

---

Jeżeli chodzi o koncepcję czynności pozornej (sham), to koncepcja ta przejęta została przez sądy kanadyjskie z angielskiej tradycji sądowniczej, a w szczególności orzeczenia w sprawie *Snook*.

Pozorność ma miejsce w sytuacji, gdy działania stron są skierowane na wywołanie wobec osób trzecich pozorów istnienia pomiędzy nimi praw i obowiązków innych niż rzeczywiste. Przyjmuje się *implicite*, że ustalenie pozorności (*sham*) wymaga wystąpienia elementu oszustwa (*deceit*). W tradycji angielskiej chodzi tu o niezgodność treści prawnej z tym, w jaki sposób została ona zmanifestowana wobec osób trzecich (a więc formą). Nie bierze się tu pod uwagę treści ekonomicznej. Pojęcie to szerzej rozumiane jest w Stanach Zjednoczonych, gdzie stosowanie tej koncepcji nie jest zawężone do sytuacji, gdzie występuje element oszustwa i sądy nie są ograniczone do badania jedynie treści prawnej. W Kanadzie, podobnie jak w Zjednoczonym Królestwie bada się rzeczywiste istnienie transakcji pod względem prawnym. Nie stosuje się tej koncepcji do sytuacji, gdzie forma transakcji nie odpowiada jej ekonomicznej treści. W pewnych sprawach - przed wyrokiem w sprawie *Stubart* - koncepcja ta była mylona z *business purpose doctrine* (doktryna celu gospodarczego) i *substance over form doctrine* (doktryna przewagi treści nad formą). W szczególności chodzi tu o sprawę *MNR v. Leon*, gdzie Sąd rozszerzył pojęcie czynności pozornej na wzór amerykański i uznał transakcję niemającą celu gospodarczego za czynność pozorną. Klasyczna definicja została jednak powtórzona w głośniejszej sprawie *Stubart*. Nieco odmiennie natomiast podszedł do tego Sąd w sprawie *Bronfman Trust*, gdzie mimo braku elementu oszustwa uznał, że transakcja może być uznana za pozorną. Późniejsze orzeczenia nie poszły jednak po linii rozumowania przyjętej w tej sprawie. Powrót do klasycznego rozumienia miał miejsce w sprawach *McClurg* i *Antosko*. Pewnej klaryfikacji koncepcji czynności pozornej dokonano w sprawie *The Queen v. Alberta and Southern Gas Co.*, gdzie Sąd Najwyższy stwierdził: „Jeżeli strony umowy robią dokładnie to, do czego się zobowiązały, to nie można mówić o pozorności”.

## 5.2. LEGALLY INEFFECTIVE (ILLEGAL) OR INCOMPLETE TRANSACTION

W myśl koncepcji *legally ineffective (illegal) or incomplete transaction* (transakcja nie rodząca skutków prawnych bądź transakcja niekompletna) transakcja mająca powyższe cechy nie może być uznana za relewantną z punktu widzenia prawa podatkowego. Należy podkreślić, że prawo podatkowe w Kanadzie ma charakter pochodny wobec prawa prywatnego w tym sensie, że sądy w pierwszej kolejności stosować będą instytucje prawa prywatnego, by poprawnie ustalić treść czynności prawnej. Ustawa podatkowa nie definiuje tego, czy dany stosunek prawny zaistniał na gruncie prawa prywatnego, a jedynie określa jego konsekwencje podatkowoprawne.

Transakcja jest nieskuteczna prawnie (*legally ineffective*), gdy strony nie dopełniły wszystkich wymogów formalnych koniecznych dla jej skuteczności. W odróżnieniu od pozorności nie wchodzi tu w grę element oszustwa. Jeżeli transakcja zostanie uznana za nieskuteczną, to nie wywołuje skutków

prawnych - w odróżnieniu od transakcji pozornej, gdzie zobowiązanie podatnika zostanie ustalone w oparciu o jego rzeczywistą sytuację prawną.

Nie jest jasne to, jaki stopień niedoskonałości prawnej transakcji uzasadnia uznanie czynności za pozbawioną – na gruncie prawa podatkowego - skutków prawnych. W sprawach *HMQ v. Daly*, *Atinco Paper* i *Daggett* wystarczyły braki w dokumentacji, by uznać transakcje za niewywierające skutków prawnych. W sprawach *Stubart* i *Continental Bank* uznano, że pomniejsze wady niekoniecznie przesądzą o tym, że transakcja będzie nieskuteczna prawnie.

Co do samego procesu analizy transakcji, to sąd w pierwszym etapie zbada czy transakcję należy uznać za *legally ineffective*. Jeżeli transakcja zostanie uznana za nieskuteczną prawnie, nie ma potrzeby dalszego jej badania, gdyż nie wywołuje skutków prawnych. Jeżeli natomiast sąd uzna, że transakcja wywołuje skutki prawne, to w następnym etapie zajmie się badaniem, czy miała ewentualnie miejsce czynność pozorna. Jeżeli transakcji nie można uznać za pozorną, to sąd rozważy możliwość zastosowania GAAR. W sprawie *Antle v. The Queen* 2009 TCC 465, 2010 FCA 280 podatnik w wyniku transakcji z udziałem spółki powierniczej (trust) sprzedał akcje w taki sposób że uniknął konieczności zapłaty podatku od zysków kapitałowych Sąd Podatkowy (Tax Court of Canada) uznał że transakcja nie była skuteczna prawnie (*legally effective*), ponieważ spółka powiernicza nie została skutecznie utworzona. W wyniku analizy dokumentacji i postępowania podatnika sąd uznał, że podatnik nie zamierzał utworzyć spółki powierniczej. Sąd uznał także, iż nie była to czynność pozorna, ale uznał że będzie miała zastosowanie generalna klauzula antyabuzyjna jako alternatywna podstawa zacepienia transakcji. Jednocześnie sąd skomentował swą decyzję następująco: „Wpisywanie wcześniejszych dat, niejasne intencje, braki w dokumentacji, brak uprawnień do zawierania transakcji, brak celu handlowego, dostarczenie dokumentów potwierdzających rozporządzenie majątkiem spółki powierniczej zanim te rozporządzenia nastąpiły - wszystko to wskazuje, że czynność nie spełnia wymogów, by uznać ją za skuteczną.”.

### 5.3 STEP TRANSACTION DOCTRINE

---

Istotę doktryny *step transaction* jest to, że przy badaniu konsekwencji podatkowych szeregu następujących po sobie transakcji sąd nie jest ograniczony w tym sensie, że musi traktować każdą transakcję z osobna, tak jakby była ona odrębnym bytem prawnym, ale może patrzeć na nie jako na jedną całość. W przypadku braku celu gospodarczego (innego niż korzyść podatkowa) sąd może zignorować skutki podatkowe jednej z tych transakcji lub całej ich serii. Koncepcja ta dość dobrze rozwinięta w Anglii i USA, nie ma jednak co do zasady zastosowania w Kanadzie, chyba że jej



stosowanie jest przewidziane ustawą (co ma miejsce w wypadku generalnej klauzuli antyabuzywnej – sekcja 245 ustawy o podatku dochodowym - Income Tax Act).

#### 5.4. LEGAL SUBSTANCE OVER FORM

---

Legal substance over form to koncepcja przewagi treści prawnej czynności nad jej formą. Ma zastosowanie w sytuacji, w której sądy badają „prawdziwą naturę” prawną stosunku prawnego na podstawie praw i obowiązków stron transakcji. W takich przypadkach sąd może dojść do przekonania, że – przykładowo - transakcja jest w istocie umową leasingu, a nie sprzedaży (jak deklarowały to strony umowy), i ustali konsekwencje podatkowoprawne na podstawie własnej oceny transakcji. Należy podkreślić, że badaniu podlegają tu rzeczywiste prawa i obowiązki składające się na istniejący stosunek prawny. Sąd nie bada natomiast tego, czy dana transakcja miała jakikolwiek cel ekonomiczny. Jako jeden z przykładów przewagi treści prawnej nad formą podaje się stosunek agencji.

Agencja (agency) – jak pisze Brian Felsky - to „stosunek, który istnieje pomiędzy dwoma osobami, z których jedna, zwana agentem jest uznawana wobec prawa za przedstawiciela drugiej, zwanej pryncypałem, w taki sposób, że jest w stanie wpłynąć na sytuację prawną pryncypała odnośnie osób trzecich poprzez zawieranie umów w jego imieniu lub dysponowanie jego majątkiem”.

W przypadku agencji działania agenta są uznawane za działania pryncypała. W tej kwestii zapadło szereg orzeczeń, które dotyczyły sytuacji dość podobnych, a mianowicie stworzenia przez podatnika bądź to osób prawnych, bądź jednostek organizacyjnych, które albo to pośredniczyły w transakcji, albo w inny sposób przyczyniały się do odniesienia korzyści podatkowej poprzez odpowiednie przesunięcie dochodu. Generalnie sądy stoją na stanowisku, że samo stworzenie przez podatnika korporacji lub innej jednostki organizacyjnej, nad którą sprawuje on kontrolę nie przesądza o tym, że twór ten jest agentem podatnika z punktu widzenia prawa podatkowego. Sądy będą zatem badać rzeczywiste prawa i obowiązki stron stosunku prawnego, nie ograniczając się jedynie do czysto językowego respektowania formy.

#### 5.5. DOKTRYNA CELU GOSPODARCZEGO (BUSINESS PURPOSE)

---

Według doktryny celu gospodarczego (business purpose) transakcja, która pod każdym innym względem wywołuje skutki prawne, może być zignorowana z punktu widzenia prawa podatkowego, jeżeli nie została dokonana w celu osiągnięcia celu gospodarczego innego niż korzyść podatkowa.

Dogłębną analizę historyczną tej doktryny na gruncie orzecznictwa w Kanadzie przedstawił Sąd Najwyższy w sprawie *Stubart*, gdzie podkreślił on rozdzielną doktrynę *business purpose* i *sham*.

Po raz pierwszy do koncepcji celu gospodarczego odwołano się w sprawie *Lagacé v. Minister of National Revenue*, gdzie Sąd uznał, że dochód z działalności gospodarczej prowadzonej przez podatnika podlegał opodatkowaniu na jego imię, mimo powołania przez niego do życia szeregu innych osób prawnych, ze względu na brak celu gospodarczego w transakcjach zawieranych pomiędzy tymi osobami a podatnikiem. Natomiast w sprawie *Dominion Bridge* Sąd zinterpretował stosunek prawny w kategorii *sham*, a nie *business purpose*, a w sprawie *MNR v. Leon* pomieszał (jak już wcześniej wspomniano) te dwie koncepcje. W sprawie *Massey-Ferguson Ltd. v. The Queen* Federalny Sąd Apelacyjny powrócił do klasycznego rozumienia czynności pozornej, ale nie zanegował koncepcji wymagalności celu gospodarczego. W kolejnych sprawach sądy, w przypadku braku podstaw do uznania transakcji za pozorną, nie odwołują się jednak do testu celu gospodarczego.

Ostatecznie w sprawie *Stubart* wykluczono możliwość stosowania doktryny celu gospodarczego w Kanadzie. Przedmiotem badania przez Sąd była tu sytuacja, w której firma *Stubart* (produkcja aromaty dla przemysłu spożywczego) sprzedała swoje aktywa spółce pokrewnej *Grover* (zajmującej się produkcją cementu), która poniosła dość znaczące straty w rozumieniu przepisów prawa podatkowego. Jednocześnie firma *Grover* ustanowiła firmę *Stubart* swoim agentem do prowadzenia działalności w zakresie produkcji aromatów, gdzie firma *Stubart* wypłacała firmie *Grover*, na koniec każdego roku, zysk osiągnięty na tej działalności. Firma *Grover* ujawniła ten zysk w swojej deklaracji podatkowej i jednocześnie pomniejszyła go o swoje straty. Organy podatkowe uznały, że zysk ten należy przypisać firmie *Stubart*. Sąd uznał, że transakcja była kompletna i nie miała miejsca pozornie, kwestionując jednocześnie możliwość odmowy uznania transakcji na gruncie prawa podatkowego ze względu na brak celu gospodarczego.

## 5.6. DOKTRYNA ECONOMIC SUBSTANCE

---

Doktryna *economic substance* w rozumieniu przewagi treści ekonomicznej nad treścią prawną daje możliwość recharakteryzacji transakcji poprawnych pod względem prawnym dla celów podatkowych. Efekt końcowy zastosowania koncepcji *legal substance over form* – przewagi treści prawnej nad formą może być taki sam jak w przypadku *economic substance over form*, ale też nie musi taki być. W tym drugim bowiem przypadku sąd idzie bowiem o jeden krok dalej i dopuszcza recharakteryzację czynności, która jest poprawna pod względem jej treści prawnej (czyli czynności, która pozytywnie przeszła test *legal substance over form*).

W Kanadzie, przed wprowadzeniem w 1988 roku generalnej klauzuli antyabuzywnej (GAAR) doktryna przewagi treści ekonomicznej nad formą nie miała zastosowania. Bardzo duży wpływ na linię orzecznictwa sądów miało tu wspomniane już orzeczenie angielskiej Izby Lordów w sprawie *Duke of Westminster* z 1935 roku .

Dyskusja wokół treści ekonomicznej rozgorzała na gruncie stosowana generalnej klauzuli antyabuzywnej, a zwłaszcza po wydaniu orzeczeń w sprawach *Canadian Pacific* i *Canada Trustco*.

## 6. SYTUACJA PRZED WPROWADZENIEM GAAR.

---

Pierwsze orzeczenie nawiązujące do potrzeby oceny treści ekonomicznej transakcji zostało wydane w Kanadzie już w 1939 roku. Utrzymano tu zasadę, że władze podatkowe nie mają uprawnień do tego, by wychodzić poza prawną konstrukcję stosunku prawnego między stronami. „Władze podatkowe nie są uprawnione - wobec braku fałszerstwa lub innego niewłaściwego zachowania - do tego, by ignorować oddzielne istnienie firmy (wnoszącego apelację - podatnika), i by ustalać kim są udziałowcy, i jaki jest ich stosunek do ich poprzedników. Podatnikiem jest firma, a nie jej udziałowcy” .

W sprawach *Dominion Taxicab* i *Front & Simcoe* Sąd skupił się na badaniu rzeczywiście istniejących praw i obowiązków stron i orzekł na podstawie rezultatów przeprowadzonej analizy. Zastosował więc koncepcję *legal substance over form* . W tej drugiej sprawie odwołano się też do orzeczenia angielskiej Izby Lordów *I.R.C. v. Wesleyan and General Assurance Society* gdzie stwierdzono: „Po pierwsze, nazwa transakcji nadana przez strony niekoniecznie przesądza o naturze transakcji. [...] Pytaniem zawsze pozostaje to, jaki jest rzeczywisty charakter płatności, a nie to, jak ją strony nazywają. Po drugie, transakcja, która na podstawie jej rzeczywistej konstrukcji uciekłaby opodatkowaniu, nie podlega opodatkowaniu na tej podstawie, że ten sam rezultat mógłby być osiągnięty przez transakcję w innej formie, która byłaby opodatkowana” .

Sprawa *Susan Hosiery* jest ciekawa z tego punktu widzenia, że Sąd mógł tu orzec stosując doktrynę *economic substance*; uciekł się jednak do koncepcji *sham* i *legal substance*. Pracownicy-udziałowcy podatnika utworzyli plan emerytalny; następnie podatnik (firma) pożyczył z banku sumę 200 tysięcy dolarów i przekazał ją zarządcy planu emerytalnego na poczet obecnych i przyszłych składek. Natychmiast po tym plan emerytalny został zlikwidowany, a pieniądze wypłacone pracownikom-udziałowcom, którzy z kolei pożyczyci te pieniądze z powrotem firmie, by ta mogła spłacić pożyczkę bankowi. Sąd ustalił tu rzeczywiste prawa i obowiązki stron na podstawie zachowania stron i ich intencji, które nie były udokumentowane i uznał, że konieczne z punktu

widzenia wywarcia skutków podatkowych korzystnych dla podatnika stosunki prawne nigdy nie istniały.

Doktrynę przewagi treści prawnej nad formą zastosował Sąd także we wcześniej cytowanych orzeczeniach w sprawach Dominion Bridge, Esskay Farms, Alberta and Southern Gas i Atinco Paper oraz w sprawie Ouellette and Brett, gdzie po zbadaniu dokumentów uznał, że nomenklatura w nich używana była w zgodzie z treścią prawną.

Orzeczeniem, które nieco odbiega od prezentowanej tu linii orzecznictwa jest wyrok w sprawie Cox Estate. Sąd Najwyższy, podobnie jak w sprawie Susan Hosiery zajął się tu transakcją typu cyrkularnego. Sytuacja faktyczna w tej sprawie przedstawiała się tak, że mąż uczynił pieniężną darowiznę na rzecz żony, która z kolei kupiła od męża ubezpieczenie na jego życie. Czeki będą w tym wypadku forma płatności zostały wymienione pomiędzy stronami w tym samym czasie, przy czym żadna ze stron nie miała wystarczających środków na dostępnych rachunkach bankowych. Sąd stwierdził, że żaden z czeków nie mógłby być zapłacony bez istnienia drugiego i w efekcie sprowadził te dwie transakcje (darowizny i zakupy ubezpieczenia) do jednej – darowizny polisy ubezpieczeniowej. W tym przypadku stanowisko sądu może być jednak uzasadnione zarówno koncepcją przewagi treści ekonomicznej nad formą jak i doktryną przewagi treści prawnej nad formą.

Najczęściej cytowanym orzeczeniem, które miałyby dowodzić tezy o stosowaniu doktryny economic substance w Kanadzie jest wyrok w sprawie Bronfman . Zarządcy spółki powierniczej zdecydowali przekazać beneficjentowi spółki powierniczej 500 tys. dolarów amerykańskich jako transfer kapitału, a następnie - rok później - dwa miliony dolarów amerykańskich. Ze względu na to, że większość aktywów była zainwestowana w instrumenty finansowe, których nie można było spieniężyć w tym czasie, zarządcy uznali, że zamiast zlikwidować kapitał spółki powierniczej, pożyczyci ona większość pieniędzy od banku. Jednocześnie odliczono od podatku odsetki tej pożyczki na podstawie sekcji 20 (1)(c) ustawy o podatku dochodowym, która pozwalała na odliczenie odsetek, jeżeli pożyczone środki pieniężne były użyte w celu osiągnięcia dochodu. Sąd zajmował się tu badaniem tego, czy rzeczywiście został tu spełniony warunek, że pieniądze użyte w celu uzyskania dochodu, a ponadto kwestią, czy wysokość kwoty odsetek, jakie odliczono, była uzasadniona. Sąd Najwyższy odrzucił orzeczenia sądów niższej instancji (Federal Court-Trial Division i Court of Appeal), które opowiedziały się za kierowaniem się w takim wypadku raczej rzeczywistym rezultatem transakcji niż „prawnym” jej aspektem.

Sąd Najwyższy stanął na stanowisku, że należy wziąć pod uwagę aktualny i bezpośredni użytek z pożyczonych pieniędzy, a nie użytek docelowy. A zatem pożyczanie pieniędzy w sytuacji, gdy ich bezpośrednie przeznaczenie nie jest przeznaczeniem pozwalającym na dokonanie odliczenia, mimo że docelowo fundusze te służą utrzymaniu kapitału przynoszącego dochód - nie jest pożyczaniem w celu osiągnięcia dochodu z tego kapitału. „Nie można ignorować bezpośredniego użytku, jaki podatnik

czyni z pożyczonych pieniędzy.[...] W przeciwnym wypadku odliczenie musiałoby przysługiwać jakimkolwiek podatnikowi, który jest zadłużony i posiada jakieś aktywa przynoszące dochód. Taki podatnik mógłby wykorzystać środki uzyskane z pożyczki i wykupić ubezpieczenie na życie, pojechać na wakacje, czy zakupić jakiś inny majątek dla celów spekulacyjnych i mimo to odliczyć oprocentowanie od podatku. Natomiast podatnik mniej zamożny, nieposiadający majątku przynoszącego dochód, nie byłby do takiego odliczenia uprawniony w przypadku pożyczek użytych w tym samym celu” .

Sąd uznał, że bezpośrednim celem, dla którego użyto funduszy było przekazanie kapitału beneficjentom spółki powierniczej. Sporo dyskusji wywołał komentarz Sądu (*obiter dicta*) o następującej treści: "Ostatnio widoczny jest trend odchodzenia od sztywnej interpretacji ustaw podatkowych (zob. *Stuart Investments Ltd. v. The Queen*, [1984] 1 SCR 536, 573 79, i *The Queen v. Golden*, [1986] 1 SCR 209, 214 15), a zatem i w orzeczeniach w sprawach podatkowych widoczne są próby ustalenia prawdziwej gospodarczej i praktycznej natury transakcji dokonywanych przez podatników”.

Nie jest jednak jasne to, czy owo „uwzględnienie handlowej i ekonomicznej rzeczywistości” miało być jedynie potwierdzeniem od dawna stosowanej zasady, że dla celów podatkowych znaczenie mają przede wszystkim rzeczywiste prawa i obowiązki stron, a nie nazwa, jaką przyjęły dla określenia swej transakcji (*legal substance over form*) - czy też opowiedzenie się za stosowaniem doktryny *economic substance over form*. Większość autorów skłania się ku stanowisku, że mamy tu raczej do czynienia z potwierdzeniem doktryny *legal substance over form* niż *economic substance*. Wydaje się, że tak też rozumiały to orzeczenie sądy niższej instancji, gdyż w kolejnych sprawach potwierdzały one stosowanie doktryny *legal substance over form* .

W sprawie *Alberta Gas* podatnik odwołał się do rzeczywistości ekonomicznej, domagając się zignorowania dla celów podatkowych istnienia spółki pokrewnej w Stanach Zjednoczonych ze względu na to, że została ona stworzona jedynie w celu pożyczania pieniędzy od banku amerykańskiego. Sąd stanął na stanowisku, że nie można zignorować istnienia spółki pokrewnej pod względem prawnym w wypadku gdy transakcja nie ma cechy pozorności (*sham*). Nie oznacza to, że sąd nie może zbadać rzeczywistych stosunków pomiędzy spółką dominującą a spółką zależną. W tym przypadku, skoro spółka zależna była stroną umów, które nakładały na nią określone zobowiązania i przyznawały jej określone prawa, nie można było uznać jej jedynie za agenta spółki dominującej. W konsekwencji Sąd stwierdził, że spółka zależna działała w swoim imieniu, a nie jedynie w imieniu i na rzecz spółki dominującej.

W sprawie *Irving Oil* Federalny Sąd Apelacyjny odwołał się także do uzasadnienia ze sprawy *Bronfman* i uznał, że należy jedynie badać to, czy miała miejsce czynność pozorna (*sham*). Ponieważ w tym konkretnym przypadku rzeczywiste prawa i obowiązki zostały prawidłowo odzwierciedlone w

dokumentacji i zachowanie stron było z nimi zgodne – uznano, że transakcja nie miała charakteru czynności pozornej. Sąd poprzestał więc na stwierdzeniu zgodności treści prawnej (legal substance) z formą.

W sprawie McClurg stan faktyczny przedstawiał się tak, że podatnik i jego wspólnik – będący dyrektorami spółki - nie otrzymali w latach 1978, 1979, 1980 żadnych dywidend z tytułu posiadania akcji spółki, mimo że akcje te przewidywały prawo do dywidend. Otrzymali natomiast wypłaty i premie. Żony dyrektorów z kolei otrzymały w każdym z tych lat po dziesięć tysięcy dolarów, każda tytułem dywidendy. Pani McClurg była aktywnie zaangażowana w działalność bieżącą spółki i w związku z tym otrzymywała skromne wynagrodzenie. Administracja podatkowa stanęła na stanowisku, że osiem tysięcy dolarów z dziesięciu tysięcy otrzymanych przez panią McClurg powinny być wliczone do dochodu pana McClurg, jako że dywidendy zadeklarowane w tych latach powinny być równomiernie wypłacone wszystkim posiadaczom akcji spółki. Sąd większością głosów uznał, że dywidendy nie powinny być zaliczone do dochodu męża, ze względu na to, że małżonka podatnika uczestniczyła w prowadzeniu przedsiębiorstwa, a zatem dywidendy były uprawnionym quid pro quo, a nie próbą uchylania się od zapłaty podatku. Zdanie odrębne w imieniu mniejszości sędziów zgłosił sędzia La Forest, uznając, że wzięcie pod uwagę pracy pani McClurg wypacza naturę dywidend. Dywidendy bowiem wypłacane są posiadaczom akcji z tytułu samego ich posiadania, nie są uzależnione natomiast od określonego zachowania akcjonariusza, a zatem fakt że pani McClurg aktywnie angażowała się w działalność spółki nie ma w sprawie znaczenia. Jednakże oponująca stanowisku mniejszość sędziów zgodziła się z podejściem większości co do kwestii interpretacji przepisów podatkowych i konieczności ustalenia prawdziwej natury transakcji. Z dalszych wywodów sędziego La Forest wynika, że przez „prawdziwą naturę” rozumie on naturę prawną raczej niż ekonomiczną. „Każda technika planowania podatkowego może być zakwestionowana na tej podstawie, że konstrukcja prawna jest nieprawidłowa. Wynika to z podstawowej zasady obowiązującej w prawie podatkowym, że gdy chodzi o obowiązek podatkowy, rzeczywisty rezultat prawny transakcji, a nie jej forma mają znaczenie”. A zatem znowu odwołano się do doktryny legal substance over form.

Podobnie w sprawie *Continental Bank Leasing Corporation v. The Queen* Sąd Podatkowy stwierdził, że „Istota transakcji nie może być zmieniona dla celów podatkowych przez nadanie jej innej nazwy. To rzeczywisty i prawdziwy stosunek prawny jest decydujący, a nie użyta nomenklatura. Minister nie może zatem powiedzieć podatnikowi: „Użyłeś jednej struktury prawnej, ale osiągnąłeś ten sam cel ekonomiczny, jaki byś osiągnął gdybyś użył innej. A zatem zignoruję strukturę, której użyłeś i będę Cię traktować tak, jakbyś użył tej innej”.

Ostatecznie możliwość zastosowania doktryny economic substance została wykluczona przez Sąd Najwyższy w sprawie *Shell*. Firma Shell potrzebowała około 100 milionów amerykańskich dolarów

na wydatki związane z ogólnymi potrzebami korporacji. By uzyskać taką sumę przy jak najmniejszym opodatkowaniu zawarła umowę z trzema zagranicznymi kredytodawcami i pożyczyła 150 milionów dolarów nowozelandzkich, a następnie zawarła kontrakt terminowy umożliwiający zakup dolarów nowozelandzkich po określonych cenach w dniach odpowiadających dniom wymaganych spłat kredytu. Przy obliczaniu podatku dochodowego firma powołała się na sekcję 20(1)(c) ustawy o podatku dochodowym i odliczyła od dochodu odsetki, jakie musiała zapłacić zgodnie z umową pożyczki. Administracja podatkowa zmieniła kwotę odliczenia twierdząc, że firma mogła jedynie odliczyć odsetki, jakie by zapłaciła, gdyby pożyczyła dolary amerykańskie (9.1% a nie 15.4%). Stwierdzono tu, że „Sądy muszą być wrażliwe na ekonomiczną rzeczywistość towarzyszącą danej transakcji, a nie są związane tym, co na pierwszy rzut oka wydaje się być zgodne z formą prawną. Są jednak pewne ograniczenia, jeśli chodzi o tę zasadę. Po pierwsze, stosunki prawne zaistniałe na gruncie prawa prywatnego muszą być respektowane na gruncie prawa podatkowego, chyba że ustawa stanowi inaczej albo gdy stwierdzono, że czynność ma charakter czynności pozornej (sham). Recharakteryzacja jest dopuszczalna jedynie wtedy, gdy nazwa, jaką nadał danej transakcji podatnik, nie odzwierciedla w sposób właściwy jej rzeczywistego skutku prawnego. Po drugie, dość mocno ugruntowany jest pogląd, że szukanie „treści ekonomicznej” poszczególnych transakcji, czy też generalnego celu i ducha określonego postanowienia nie może nigdy zastąpić obowiązku sądu stosowania przepisu niebudzącego wątpliwości w odniesieniu do transakcji podatnika. W przeciwnym wypadku doprowadziłoby to do powstania błędnej zasady, że w sytuacjach, gdzie możliwe jest skonstruowanie transakcji na różne sposoby sąd musiałby uwzględnić tylko tę transakcję, która nie przynosi korzyści podatkowych (przy założeniu, że bez względu na to, który sposób wybrano, skutki ekonomiczne są takie same – przyp. aut.). Kanadyjski Sąd Najwyższy w ostatnich swych orzeczeniach jednoznacznie stoi na stanowisku, że - w przypadku braku szczegółowych przepisów stanowiących odmiennie - zadaniem sądów nie jest powstrzymywanie podatników od konstruowania swych transakcji w finezyjny, nietypowy sposób, o ile stworzone relacje prawne pozostają w zgodzie z przepisami ustawy – tylko na tej podstawie, że byłoby to niesprawiedliwe w odniesieniu do tych podatników, którzy skonstruowali swe transakcje inaczej. „O ile ustawa nie stanowi inaczej, podatnik ma prawo być opodatkowanym na podstawie tego, co rzeczywiście uczynił, a nie na podstawie tego co mógł uczynić, a w szczególności nie na podstawie tego, co mniej biegły w prawie podatnik mógł uczynić” .

## 7. GAAR

---

Klauzula ogólna służąca zapobieganiu unikania opodatkowania to przepis prawa podatkowego, pozwalający organowi administracji podatkowej przy ustalaniu należności podatkowej na zignorowanie określonej czynności prawnej podatnika bądź też na przyjęcie, że ma ona inną treść prawną niż deklarowana przez podatnika. To ostatnie nazywa się niekiedy recharakteryzacją czynności prawnej. Należy podkreślić, że ani zignorowanie czynności prawnej, ani też uznanie jej dla celów podatkowych za inną czynność nie deprecjonuje jej znaczenia w stosunkach prywatnoprawnych.

Generalna klauzula antyabuzywna weszła w życie w Kanadzie w 1988 roku i ma zastosowanie do transakcji zawartych po 12 września 1988 roku. Sekcja 245 ustawy o podatku dochodowym (Income Tax Act) ma osiem paragrafów. Zgodnie z paragrafem trzecim transakcja ma charakter transakcji służącej unikaniu opodatkowania (avoidance transaction), jeżeli samodzielnie lub jako część serii transakcji powoduje bezpośrednio lub pośrednio powstanie korzyści podatkowej (tax benefit), chyba że można rozsądnie uznać, że została ona dokonana bona fide dla osiągnięcia celu innego, niż osiągnięcie korzyści podatkowej.

Według punktu pierwszego sekcji 245 z korzyścią podatkową mamy do czynienia wówczas, gdy ma miejsce zmniejszenie, uniknięcie lub odroczenie podatku lub innej kwoty, której zapłata jest wymagana zgodnie z ustawą podatkową, lub też zwiększenie kwoty zwrotu podatku lub innej kwoty wymagalnej na podstawie ustawy podatkowej. Po ustaleniu, że podatnik odniósł korzyść podatkową oraz że transakcja miała na celu unikanie opodatkowania (jako że nie ma innego celu niż osiągnięcie korzyści podatkowej), należy ustalić, czy transakcja stanowiła nadużycie (misuse albo abuse) konkretnego przepisu ustawy lub przepisów ustawy rozumianych jako całość (sekcja 245(4) ustawy o podatku dochodowym). W rezultacie ustalenia, że klauzula generalna ma zastosowanie, konsekwencje podatkowe zostaną ustalone w rozsądny sposób podyktowany okolicznościami sprawy – tak, by uniemożliwić podatnikowi uzyskanie korzyści podatkowej (sekcja 245(2) ustawy o podatku dochodowym). Rolą sądów jest zbadanie, czy organy podatkowe, odmawiając odniesienia korzyści podatkowej przez podatnika, działały w sposób racjonalny.

Należy podkreślić, że klauzula, o której mowa, odnosi się jedynie do federalnego podatku dochodowego.



## 8. GAAR A EKONOMICZNA TREŚĆ TRANSAKЦИИ

---

Zasadniczym pytaniem w odniesieniu do zastosowania generalnej klauzuli w omawianym tu kontekście jest to, czy na którymkolwiek etapie jej stosowania sądy będą się odwoływać do koncepcji treści ekonomicznej transakcji w szerokim tego słowa znaczeniu, tzn. czy mogą posłużyć się którąś z wcześniej omawianych doktryn. Mogłoby to mieć miejsce w szczególności na etapie ustalania, czy transakcja stanowi nadużycie w rozumieniu sekcji 245(4) ustawy o podatku dochodowym. Analizy tej kwestii dokonał Brian Arnold, powołując się m.in. na noty techniczne, jakie zostały opublikowane przy wprowadzaniu do systemu prawa podatkowego klauzuli generalnej. W odniesieniu do ustalenia, czy transakcja ma charakter abuzywny (sekcja 245(3) potwierdzono w notach konieczność stosowania w kanadyjskim prawie podatkowym koncepcji legal substance. Oznacza to że dla ustalenia czy transakcja ma charakter abuzywny nie można dokonać jej recharakteryzacji odwołując się do treści ekonomicznej. Nic nie stoi natomiast na przeszkodzie temu, by badać rzeczywiste prawa i obowiązki stron – treść prawną transakcji. Ocena transakcji musi opierać się na tym, co podatnik faktycznie uczynił, a więc z uwzględnieniem formy i treści prawnej transakcji, a nie przez odwołanie się do innej transakcji, którą można uznać za ekwiwalentną ekonomicznie.

„Punkt trzeci nie zezwala na recharakteryzację transakcji w celu ustalenia, czy miała ona charakter transakcji służącej uchylaniu się od opodatkowania. Innymi słowy nie zezwala on na uznanie transakcji za służącą uchylaniu się opodatkowaniu z tego powodu, że inna transakcja umożliwiałaby osiągnięcie tego samego celu przy wyższym opodatkowaniu. (...) Jeżeli podatnik wybierze transakcję, która zmniejsza jego obciążenie podatkowe i jej podstawowym celem nie jest odniesienie korzyści podatkowej, nie powinien być opodatkowany tak jakby dokonał innej transakcji, która skutkowałaby wyższymi podatkami”. W odniesieniu natomiast do ustalenia, czy transakcja stanowi nadużycie przepisu ustawy podatkowej (sekcja 245(4) ustawy o podatku dochodowym) ekonomiczna treść będzie miała znaczenie. „Punkt czwarty uwzględnia fakt, że przepisy ustawy podatkowej odnoszą się do transakcji mających rzeczywistą treść ekonomiczną, a nie do transakcji mających na celu nadużycie, wykorzystanie, udaremnienie zastosowania przepisów ustawy, tak by uchylić się od podatku”. Brian Arnold pisze: „GAAR ma zastosowanie jako ostatni środek ratunku jedynie do transakcji, które są w zgodzie z innymi przepisami ustawy podatkowej (...). Trudno sobie wyobrazić, jak można byłoby uznać transakcję za abuzywną, jeżeli ekonomiczna treść tego, co uczynił podatnik, nie mogłaby być wzięta pod uwagę”.

Autor ten proponuje, by nie badać treści ekonomicznej na etapie ustalania, czy transakcja ma na celu unikanie opodatkowania. Uważa natomiast, że należałoby ją zastosować w celu ustalenia, czy miało miejsce nadużycie prawa. O konieczności odwołania się do koncepcji economic substance w

odniesieniu do GAAR przekonany jest także Jinyan Li, który podkreśla, że recharakteryzacja transakcji jest generalnie zabroniona, chyba że ma zastosowanie art. 245(4) ustawy o podatku dochodowym, tzn. gdy ustala się, czy transakcja ma charakter nadużycia (abuse) konkretnego przepisu lub przepisów ustawy rozumianej jako całość .

Jeżeli chodzi o podejście sądów, to o ile wcześniejsze orzeczenia są zgodne z tym poglądem, to późniejsze mają już inny wydźwięk.

Pierwszym orzeczeniem wydanym na gruncie GAAR jest orzeczenie w sprawie McNichol . W sprawie tej Sąd, po ustaleniu, że osiągnięta została korzyść podatkowa i że podstawowym celem transakcji było osiągnięcie tej korzyści (a zatem transakcja miała na celu unikanie opodatkowania) doszedł do wniosku, że nastąpiło nadużycie prawa podatkowego. Podobnie rozumowano w sprawie RMM Canadian Enterprises Inc. et al., v. The Queen .

W obu tych sprawach Sąd uwzględnił zastosowaną przez podatnika formę transakcji, tj. zawartą umowę sprzedaży, na etapie ustalania, czy mamy do czynienia z transakcją zawartą w celu uniknięcia opodatkowania (sekcja 245(3) ustawy o podatku dochodowym) a jednocześnie zdecydował się wyjść poza legalną formę transakcji by ustalić, czy nastąpiło nadużycie ustawy (sekcja 245(4) ustawy). Ciekawe jest natomiast to, że ten sam sędzia, który orzekał w sprawie RMM - w kolejnej sprawie (Evans), w której stan faktyczny był dość podobny, zaprzeczył swym wcześniejszym deklarami stwierdzając, że jedyną podstawą do zastosowania GAAR byłoby istnienie w kanadyjskim prawie podatkowym zasady, w myśl której dystrybucja na rzecz akcjonariuszy musiałby być opodatkowana jako dywidenda.

Różnica ta wynika z odmiennego podejścia sądu do kwestii badania transakcji na gruncie sekcji 245(4) ustawy o podatku dochodowym. W sprawie Evans Sąd stwierdził że centralnym zagadnieniem jest wzgląd na tekst, kontekst i cel przepisów, na których opiera się podatnik, w celu ustalenia czy transakcja narusza cel bądź ducha tych postanowień, a sądy nie powinny doszukiwać się w ustawie podatkowej jakiejś zasady, który byłaby ważniejsza i uchylałaby interpretację ustawy opartą na jednolitym, tekstualnym, kontekstualnym i celowościowym podejściu zgodnym z polityką parlamentu, jako że prawo powinno być pewne, przewidywalne i sprawiedliwe. W sprawach RMM i McNichol sędzia Bowman uznał natomiast, że istnieje ogólna zasada, zgodnie z którą przekazanie zysku osoby prawnej na rzecz osób fizycznych musi nastąpić w formie dywidendy.

Sprawą, którą uznaje się za źródło testu służącego badaniu, czy GAAR powinien znaleźć zastosowanie jest sprawa OSFC Holdings Ltd. v. The Queen .

Sąd ustalił wówczas następujący algorytm podejmowania decyzji co do tego, czy ma zastosowanie GAAR. Po pierwsze, należy zadać pytanie, czy podatnik osiągnął korzyść podatkową. Jeżeli nie miało to miejsca, to GAAR nie ma zastosowania i badanie na tym się kończy. Jeżeli jednak jest inaczej, to należy ustalić, czy transakcja miała na celu unikanie opodatkowania. Jeżeli to nie

miało miejsca, to GAAR nie ma zastosowania i badanie się na tym kończy. Jeżeli jednak jest inaczej, to należy ustalić, czy nastąpiło nadużycie prawa.

Ten ostatni krok ma dwa etapy: po pierwsze sąd musi ustalić, czy „można rozsądnie uznać, że transakcja nie stanowi bezpośredniego lub pośredniego nadużycia (misuse)” postanowień ustawy podatkowej. W tym celu sąd musi zidentyfikować cel lub założenia polityki (zasadę) stanowiące podstawę budowy odpowiednich przepisów i w jej kontekście zdecydować, czy transakcja stanowi nadużycie. Po drugie, jeżeli transakcja nie stanowi nadużycia prawa, to należy zastanowić się, czy nie stanowi ona wykorzystania (abuse) postanowień ustawy podatkowej branej pod uwagę w całości. Jednocześnie Federal Court of Appeal zauważył, że jedynie „jasny i bezsprzeczny” cel przepisu ma znaczenie. „Paragraf 4 Sekcji 245 nie może być rozumiany jako zrzeczenie się przez Parlament jego roli prawodawcy na rzecz subiektywnej oceny sądu lub sędziów. Tam, gdzie Parlament nie wyraził się w sposób jasny i jednoznaczny, jeżeli chodzi o zamierzony kierunek polityki, sąd nie może uznać, że nastąpiło nadużycie lub wykorzystanie (abuse), i musi orzec o zgodności postępowania podatnika z ustawą”. W wyroku tym sąd dość niefortunnie przeciwstawił ową „politykę, zasadę” - słowom ustawy. Jak pisze sędzia Rothstein, oznaczałoby to szukanie czegoś poza słowami ustawy po to, aby usprawiedliwić ich zignorowanie. Według Briana Arnolda o wiele bardziej prawidłowe byłoby użycie przez sąd sformułowania, że analiza mająca na celu ustalenie, czy miało miejsce abuse/misuse powinna się odbywać przez „odwołanie się do pewnych słów jakimi posłużył się Parlament w celu nieuwzględnienia innych słów”, czyli analiza podobna do tej, jaka ma miejsce w przypadku, gdy mamy do czynienia z dwoma przepisami będącymi w konflikcie.

Jednym z najbardziej znanych i cytowanych wyroków pod rządami przepisów o GAAR jest wyrok w sprawie Canada Trustco Mortgage. Co do samego procesu badania, czy w sprawie ma zastosowanie GAAR, Sąd Najwyższy powtórzył tu pogląd wyrażony już wcześniej w orzeczeniu w sprawie OSFC odnośnie dwóch pierwszych kroków, jakie należy podjąć, obejmujących ustalenie, czy osiągnięta została korzyść podatkowa i czy transakcja ma na celu uniknięcie opodatkowania. Tym razem jednak Sąd Najwyższy przyjął nieco szerszą interpretację celu innego niż osiągnięcie korzyści podatkowej. Otóż według Sądu Najwyższego „cel inny niż korzyść podatkowa” to pojęcie szersze niż cel gospodarczy (business purpose). Na przykład transakcje, które można z punktu widzenia rozsądnego człowieka uznać za zawarte przede wszystkim w celach związanych z potrzebami rodziny lub dla celów inwestycyjnych będą „odporne” na zarzuty na gruncie sekcji 245(3). Co do trzeciego kroku, tj. ustalenia, czy transakcja miała charakter nadużycia (misuse albo abuse) Sąd uznał, że nie są to dwie odrębne kategorie. W celu ustalenia, że nastąpiło nadużycie przepisów należy najpierw interpretować przepis stosując „jednolitą, tekstualną, kontekstową i celowościową wykładnię”, a następnie przeanalizować stan faktyczny sprawy dla ustalenia, czy transakcja mająca na celu unikanie opodatkowania „zaprzecza przedmiotowi, duchowi i celowi mających zastosowanie w sprawie

przepisów”. A zatem - według sądu - mamy to do czynienia z badaniem kwestii prawnych i faktycznych. W uzasadnieniu wyroku napisano: „Ta tekstualna, kontekstowa i celowościowa interpretacja poszczególnych przepisów jest w gruncie rzeczy kwestią dotyczącą prawa, a stosowanie tych przepisów do stanu faktycznego sprawy odbywa się z większym naciskiem na sferę faktów”. Czynność mającą charakter nadużycia ma miejsce na przykład wtedy, gdy podatnik konstruuje transakcje w oparciu o określone przepisy ustawy podatkowej, by osiągnąć cel, któremu te przepisy są przeciwne albo gdy transakcja jest sprzeczna z celem, jakiemu służyło wprowadzenie danego przepisu.

To, czy podatnik był motywowany celem ekonomicznym, handlowym, rodzinnym czy też innym niepodatkowym celem może stanowić część stanu faktycznego, który sądy mogą uwzględnić przy analizie na podstawie sekcji 245(4) ustawy o podatku dochodowym. Jednakże jakiegokolwiek ustalenie w tej kwestii stanowić będzie jedynie część stanu faktycznego sprawy i nie jest samo w sobie podstawą ustalenia, że transakcja miała charakter abuzywny. Centralnym zagadnieniem jest tu interpretacja poszczególnych przepisów w świetle ich kontekstu i celu. Sądy nie mogą doszukiwać się elementów polityki podatkowej, która stałaby ponad postanowieniami ustawy podatkowej i która nie wynika z jednolitej, tekstualnej, kontekstualnej i celowościowej interpretacji poszczególnych przepisów. Byłoby to sprzeczne z generalną polityką Parlamentu, zgodnie z którą prawo podatkowe powinno być pewne, przewidywalne i sprawiedliwe - tak żeby podatnicy mogli w sposób inteligentny układać swoje sprawy.

To że organ podatkowy ma obowiązek dokonywać wykładni prawa, nie znaczy, że może on wychodzić poza to, co wynika z ustawy po zastosowaniu odpowiedniej metody interpretacji. Sąd odrzucił też istnienie generalnej zasady economic substance w oderwaniu od przepisów. Sąd pisze dalej: „Transakcja może być uznana za pozorną lub niemającą treści w odniesieniu do konkretnych przepisów ustawy podatkowej, jeżeli uzyskanie korzyści podatkowej nie byłoby w zgodzie z przedmiotem, duchem i celem tych przepisów”. Większość autorów komentujących to orzeczenie skłania się ku pogładowi, że treść ekonomiczna ma duże znaczenie przy rozpatrywaniu spraw na gruncie GAAR. Jak wyżej wspomniano, Brian Arnold uważa iż powinna ona mieć zastosowanie na gruncie sekcji 245(4) ustawy o podatku dochodowym, tzn. przy ustalaniu tego, czy miało miejsce nadużycie prawa. O konieczność odwołania się do treści ekonomicznej na gruncie sekcji 245(4) ustawy przekonany jest także Jinyan Li, który wskazuje m.in. na to, że jest to wymagane przez ten przepis. Kładzie on bowiem nacisk na słowo „rozsądnie”, co podkreśla obiektywny, zewnętrzny charakter oceny oraz na konsekwencje transakcji „co sugeruje, że wszystkie konsekwencje transakcji – prawne, finansowe, gospodarcze i ekonomiczne powinny być wzięte pod uwagę”.

W tym trzyetapowym procesie badania spraw na gruncie GAAR, w praktyce decydującym jest krok trzeci, czyli ustalenie, czy miało miejsce nadużycie prawa. W kolejnych, późniejszych

orzeczeniach sądy niższej instancji nie były jednak konsekwentne. I tak w sprawie Evans Sąd Podatkowy uznał że nie miało miejsca nadużycie w rozumieniu sekcji 245(4), jako że „nie ma w ustawie podatkowej generalnego założenia, że dochód korporacji musi być wypłacany w postaci podlegającej opodatkowaniu dywidendy”.

W sprawie *Overs v. The Queen* Sąd Podatkowy uznał, że transakcja nie miała charakteru czynności mającej na celu unikanie opodatkowania, ponieważ podatnik „zastosował się do wymogów poszczególnych przepisów”. W sprawie *MIL (Investments) v. The Queen* nie stwierdzono nadużycia prawa, bo podatnik „po prostu postępował zgodnie z postanowieniami umowy międzynarodowej”. W sprawach tych sąd zastosował ścisłą wykładnię językową. W sprawie *Cophorn* Sąd Podatkowy posłużył się natomiast interpretacją kontekstualną i uznał, że miało miejsce nadużycie prawa .

## 9. GAAR A WYKŁADNIA PRAWA PODATKOWEGO

---

Brzmienie sekcji 245(4) ustawy o podatku dochodowym sugeruje, że transakcja, której skutki są zgodne z celem i duchem przepisów, na podstawie których ów skutek osiągnięto oraz z duchem ustawy podatkowej czytanej w całości – przejdzie pozytywnie test na gruncie generalnej klauzuli antyabuzywnej. Test ten przebiegać będzie dwuetapowo. Sąd musi najpierw ustalić cel konkretnego przepisu i ustawy czytanej w całości, by następnie stwierdzić, czy transakcja jest z nimi zgodna.

Generalnie można wyróżnić dwa podejścia do interpretacji przepisów, a w tym i tych dotyczących GAAR. W pierwszym przypadku interpretacja ustaw podatkowych będzie dokonywana tekstualnie, kontekstualnie i celowościowo - wtedy znaczenie GAAR będzie nad wyraz ograniczone. Jeżeli bowiem transakcja nie jest zgodna z przepisami interpretowanymi w ten sposób, to będzie nieskuteczna bez konieczności odwoływania się do GAAR. W drugim przypadku przepisy ustaw podatkowych należy interpretować przy użyciu ścisłej wykładni językowej, a szersza interpretacja byłaby możliwa jedynie wówczas, gdy zachodzi podejrzenie że transakcja ma charakter abuzywnej. GAAR miałyby zatem zastosowanie do transakcji, które są zgodne z literalnie rozumianymi przepisami ustawy, ale naruszają jej „ducha”. W celu ustalenia czy transakcja stanowi „nadużycie” w rozumieniu sekcji 245(4) ustawy o podatku dochodowym sąd mógłby odejść od językowej, literalnej interpretacji i wziąć pod uwagę cel przepisu. Jak pisze Brian Arnold, każda antyabuzywne klauzula generalna, a także sądowa doktryna antyabuzywne musi uwzględnić treść ekonomiczną transakcji. Pomimo tego, że w notach technicznych towarzyszących wprowadzeniu GAAR znalazły się stwierdzenia, że celem generalnej klauzuli jest zapewnienie, by przepisy ustawy podatkowej znalazły zastosowanie jedynie do transakcji posiadających rzeczywistą treść ekonomiczną, Sąd Najwyższy stwierdził, że treść ekonomiczna ma znaczenie na gruncie GAAR jedynie wówczas, gdy konkretny

przepis będący przedmiotem badania odwołuje się do niej. Nawet jeśli przepis odwołuje się do treści ekonomicznej, to jej brak jest tylko jednym z elementów branych pod uwagę i jest niewystarczający, by sam w sobie stanowił podstawę do stwierdzenia, że transakcja ma na celu unikanie opodatkowania i narusza przepisy prawa (abusive avoidance).

W sprawie Canada Trustco pojęcie kosztu zostało zinterpretowane w ujęciu „prawnym” i fakt, że nie było ekonomicznego czy gospodarczego celu nie był wystarczający, by uznać, że nastąpiło naruszenie prawa. Uznano, że treść ekonomiczna musi być brana pod uwagę w relacji do odpowiedniej interpretacji poszczególnych przepisów. Tutaj przepisy nie odwoływały się do ryzyka ekonomicznego, ale do kosztu, które to pojęcie w kontekście obowiązującego ustawodawstwa jest dobrze rozumianym pojęciem prawnym.

Z kolei w sprawie Mathew, w oparciu o tekstualną, kontekstualną i celowościową interpretację poszczególnych przepisów, które były przedmiotem sporu ustalono, że Parlament nie zamierzał aprobować transakcji takiego typu, jak ta, dokonana przez podatnika podatnik. Sąd potwierdził tu, że w procesie interpretacji przepisu będącego przedmiotem analizy należy ustalić zamiar ustawodawcy biorąc pod uwagę jego tekst, kontekst i cel. Wymagane jest także i to, by wziąć pod uwagę całokształt postanowień ustawy i szerszy kontekst legislacyjny.

## 10. PODSUMOWANIE

---

Analizując kwestie związane z interpretacją ustaw podatkowych należy stwierdzić, że w praktyce orzeczniczej funkcjonuje tu kilka różnych koncepcji, przy jednoczesnym braku konsekwencji w stosowaniu przez sądy relewantnej terminologii. Brak też jednoznacznego stanowiska Sądu Najwyższego co do konkretnych koncepcji, czego rezultatem jest duża rozbieżność w sposobie, w jaki sądy niższej instancji podchodzą do kwestii unikania opodatkowania.

Odnosnie natomiast bardziej ogólnego zagadnienia, będącego przedmiotem tego artykułu, tj. przewagi treści nad formą i doktryn, jakie się rozwinęły w tej dziedzinie, można generalnie zauważyć, że w Kanadzie nie mają one zastosowania w tak szerokim zakresie, jak ma to miejsce w Stanach Zjednoczonych. W zasadzie można jedynie mówić o stosowaniu doktryny czynności pozornej (sham) i przewagi prawnej treści nad formą (substance over legal form).

Przypominając losy doktryn orzeczniczych opartych na koncepcji treści ekonomicznej trzeba wskazać, że w 1984 roku w sprawie Stubar odrzucono możliwość stosowania doktryny celu gospodarczego (business purpose), potwierdzając zasadę z wyroku w sprawie Duke of Westminster, że podatnicy mogą tak zorganizować swoje sprawy, by zmniejszyć obciążenie podatkowe. Podejście to zostało zaakceptowane w Kanadzie w licznych orzeczeniach z końca lat 90-tych XX w.

Sąd Najwyższy, przy okazji orzekania w sprawach dotyczących unikania opodatkowania zajął się w kilku przypadkach kwestią treści ekonomicznej. Znaczące są tu orzeczenia w sprawach Bronfman, Bon Secours i Tennant v. The Queen, gdzie rozstrzygając odwołano się do pojęcia „treści ekonomicznej” (economic substance). W szeregu orzeczeń z lat 1997-1999 odrzucono jednak możliwość stosowania doktryny treści ekonomicznej (economic substance doctrine) jako samoistnej podstawy do recharakteryzacji czynności prawnej (szczególnie ważne jest tu orzeczenie w sprawie Shell).

Wydawałoby się, że doktryna ta czy chociażby samo odwołanie się do treści ekonomicznej znajdzie szersze zastosowanie na gruncie generalnej klauzuli antyabuzywnej. Skoro bowiem została ona wprowadzona jako remedium na brak aktywności sądów w zwalczaniu unikania opodatkowania i ich przywiązanie do ścisłej, literalnej interpretacji przepisów, to można byłoby oczekiwać, że da ona sądom większą swobodę odnośnie kwestii, które mogą one uwzględnić przy orzekaniu w sprawach z tego zakresu. Jak już wspomniano wcześniej, na gruncie obowiązującej klauzuli generalnej, dla jej zastosowania nie jest wystarczające to, że transakcja zostanie uznana za zawartą w celu uniknięcia opodatkowania. Przy czym dla ustalenia, czy ma ona taki cel, sąd nie może posłużyć się koncepcją treści ekonomicznej i recharakteryzować transakcję. Oznacza to, że nie może on brać pod uwagę innych transakcji, które mają ten sam skutek ekonomiczny dla ustalenia, czy transakcja analizowana ma na celu unikanie opodatkowania. Możliwość odwołania się do treści ekonomicznej pojawia się dopiero na kolejnym etapie badania sprawy, tj. przy ustaleniu, czy transakcja stanowi „nadużycie” przepisów ustawy. Stwierdzenie braku treści ekonomicznej transakcji na tym etapie nie będzie jednak samo w sobie podstawą uznania, że owo nadużycie nastąpiło.

Moment, w którym prawo krajowe schodzi na dalszy plan, ustępując miejsca prawu Unii Europejskiej, jest trudny do uchwycenia<sup>1</sup>. Jest tak dlatego, że prawo unijne i prawo krajowe są (a przynajmniej powinny być) brane pod uwagę równolegle – zgodność prawa krajowego z prawem unijnym powinna być stale monitorowana, praktycznie na każdym szczeblu postępowania przez organami krajowymi państw członkowskich.

Moment, w którym należy zastosować – lub zbadać konieczność zastosowania - prawa Unii Europejskiej następuje z pewnością w czasie postępowania przed sądami krajowymi państwa członkowskiego. Sądy krajowe są zatem tymi podmiotami, które na codzień stosują lepiej lub gorzej zaimplementowanie do krajowych porządków prawnych prawo unijne. To one decydują o zgodności przepisów krajowych z unijnymi czy też o ewentualnej konieczności zadania pytania prejudycjalnego, o sposobie jego sformułowania, o przedstawieniu swojej propozycji odpowiedzi na to pytanie oraz o

---

<sup>1</sup> S. Prechal, *Community law in national courts: the lessons from van Schnijdel*, Common Market Law Review 1998, nr 35, str. 681.

treści tej odpowiedzi<sup>2</sup>. Wykładnia dokonywana właśnie przez te podmioty<sup>3</sup> ma kluczowe znaczenie z punktu widzenia prawa unijnego. Jakość stosowania przez sądy krajowe prawa unijnego<sup>4</sup>, a zatem i jakość wykładni, zależy w dużej mierze od znajomości tego prawa przez personel sądów, a także od świadomości prawnej stron sporu<sup>5</sup>, a co za tym idzie – ich doradców<sup>6</sup>. Co ważne, na wykładni sądów zawartej w orzecznictwie powinny wzorować się organy podatkowe. Są one również zobowiązane do dokonywania wykładni unijnego prawa podatkowego.

Obowiązek stosowania prawa podatkowego Unii Europejskiej<sup>7</sup> przez organy administracji podatkowej wynika z przepisów tego prawa (w szczególności z art. 4 ust. 3 tiret 3 i 4 Traktatu o Unii Europejskiej<sup>8</sup> oraz art. 288 tiret 3 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej).

Z orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości (dalej: TS) wynika, że obowiązek podjęcia wszelkich środków koniecznych dla osiągnięcia rezultatu przewidzianego dyrektywami dotyczy wszystkich organów państw członkowskich, a nie tylko sądów<sup>9</sup>. Organ podatkowy są zatem również tymi organami państwa, na których ciąży obowiązek stosowania prawa unijnego.

Obowiązek uwzględniania prawa unijnego przez krajowe organy podatkowe jest podkreślany w orzecznictwie sądów polskich. Warte z pewnością zacytowania jest stwierdzenie zawarte w kilkuset

---

<sup>2</sup> S. A. Nyikos, *The European Court of Justice and national courts – strategic interaction within the EU judicial process* [w:] Materiały z konferencji *Constitutional Courts*, która odbyła się w dniach 1-3 listopada 2001 r. na Washington University. Materiały zamieszczone są na stronie: <http://law.wustl.edu/higls/index.asp?id=1786>

<sup>3</sup> Wchodzą w grę wszystkie podmioty uważane za sądy przez TS - zob. przegląd orzecznictwa zawarty w opinii RzG R. J. Colomera w sprawie C-17/00 z 28 czerwca 2001 r. Zob. też A. Arnulf, *European Union Law*, Londyn 2006, str. 508-509, J. Steinter, *EU Law*, Oxford 2006, str. 204-207, M. Lasota, *Wykładnia autonomiczna w europejskim prawie wspólnotowym – kilka uwag na przykładzie znaczenia terminu 'sąd'* [w:] *Polska kultura prawna a proces integracji europejskiej* pod red. S. Wronkowskiej, Zakamycze 2005, str. 197-199.

<sup>4</sup> Zbiór zasad dotyczących stosowania prawa unijnego przez sądy krajowe, wynikających z orzecznictwa TS, zawiera obszerne opracowanie A. Wróbla (red.), *Stosowanie prawa Unii Europejskiej przez sądy*, tom II, M. Szwarc-Kuczer, K. Kowalik-Bańczyk (red.) *Zasady-orzecznictwo-piśmiennictwo*, Warszawa 2007. Interesujące rozważania na temat stosowania przepisów prawa unijnego przez sądy krajowe *ex officio* zawiera artykuł J.J. van Dam, J.A.R. van Eijdsen, *Ex officio application of EC law by national courts of law in tax cases, dostrretionary authority or obligation?*, *EC Tax Review* 2009, nr 1, str. 16-28.

<sup>5</sup> Potrzeba skierowania pytania prejudycjalnego do TS może być sugerowana przez strony w czasie postępowania. Zdarza się, iż strony przygotowują treść pytania oraz przedstawiają swoją propozycję odpowiedzi w pismach procesowych.

<sup>6</sup> Szerzej na ten temat S. A. Nyikos, *The European Court... op. cit.*

<sup>7</sup> Próba zdefiniowania pojęcia *prawo podatkowe Unii Europejskiej* została podjęta w opracowaniu I. Andrzejewskiej-Czernek, *Wykładnia językowa prawa podatkowego Wspólnoty Europejskiej w orzecznictwie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości*, *Kwartalnik Prawa Podatkowego* 2006, nr 2, str. 10-14.

<sup>8</sup> Zob. wersje skonsolidowane Traktatu o Unii Europejskiej i Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (dalej: TFUE), Dz.U.U.E. seria C nr 115 z 9 maja 2008 r., str. 0001 – 0388.

<sup>9</sup> Tak np. TS w wyroku z 24 października 1996 r. *Aannemersbedrijf P.K. Kraaijeveld BV e.a. przeciwko Gedeputeerde Staten van Zuid-Holland*, nr C-72/95, par. 55, a także w wyroku z 13 listopada 1990 r., *Marleasing SA przeciwko La Comercial Internacional de Alimentacion SA.*, nr C-106/89, par. 8., oraz w wyroku z 15 czerwca 2000 r., *Brinkmann Tabakfabriken GmbH przeciwko Haupzollamt Bielefeld*, nr C-365/98, par. 40.



orzeczeniach wojewódzkich sądów administracyjnych (dalej: w.s.a. )<sup>10</sup> oraz Naczelnego Sądu Administracyjnego (dalej: NSA)<sup>11</sup>: (...) *zastosowanie prawa unijnego w sprawach podatkowych jest obowiązkiem nie tylko sądów administracyjnych, ale także organów władzy państwa, czyli organów podatkowych. Wynika to z faktu, jak wskazano wyżej, że organy podatkowe mają obowiązek przestrzegania prawa i działania w jego granicach, czyli również w granicach prawa unijnego.*

W wyroku z 2 kwietnia 2009 r. (I FSK 4/08), NSA wskazuje również istotne argumenty przemawiające za stosowaniem prawa unijnego przez organy podatkowe:

1. sformułowanie orzeczeń TS dotyczących stosowania prawa unijnego przez organy krajowe wyraźnie wskazuje na to, że sądy są tylko jedną z kategorii organów krajowych mających obowiązek stosowania prawa unijnego,
2. organy administracyjne w państwach członkowskich mają w wielu dziedzinach kompetencje do wydawania aktów administracyjnych lub do podejmowania innych działań, które są normowane w całości lub w części prawem unijnym,
3. TS wyraził pogląd, że również organy administracji, obok sądów, są zobowiązane do przestrzegania zasady pierwszeństwa prawa unijnego wobec prawa krajowego i do odmowy stosowania prawa krajowego niezgodnego z prawem unijnym<sup>12</sup>,
4. akty administracyjne, a także inne czynności organów administracji podlegają kontroli sądowej, a nałożenie obowiązku stosowania prawa unijnego jedynie na sądy, przy równoczesnym braku takiego obowiązku w odniesieniu do organów administracyjnych, prowadziłyby do przyjmowania z góry podwójnego standardu stosowania prawa i powodowałyby stan niepewności co do sytuacji prawnej,
5. nieuwzględnienie prawa unijnego przez organy podatkowe i zapłata z tego powodu przez podatnika określonej kwoty wymierzonego podatku, w przypadku uchylecia decyzji przez sąd administracyjny, który zastosował prawo unijne, jest naruszeniem prawa, które może prowadzić do odpowiedzialności odszkodowawczej państwa polskiego.

Szerokie odniesienie do kwestii stosowania prawa unijnego przez polskie organy podatkowe zawiera również wyrok WSA w Warszawie z 11 kwietnia 2008<sup>13</sup>, w którym Sąd udzielił wprost odpowiedzi na pytanie, czy Minister Finansów, wydając interpretację na mocy przepisów artykułów

---

<sup>10</sup> Gros wyroków (ponad 300) podkreślających obowiązek stosowania prawa unijnego przez organy podatkowe wydał WSA w Gliwicach, począwszy od wyroku z 19 stycznia 2007 r., (III SA/GI 947/06), do wyroku z 27 listopada 2009 r., (III SA/GI 781/09).

<sup>11</sup> Wyrok z 2 kwietnia 2009 r., I FSK 4/08.

<sup>12</sup> Sprawy nr C-103/88 (Fratelli Constanzo) pkt 33, C-97/90 (Hansgeorg Lennartz) pkt 33, C-62/00 (Marks & Spencer).

<sup>13</sup> III SA/Wa 263/08.

14a-14p Ordynacji podatkowej<sup>14</sup>, ma obowiązek uwzględnić przepisy dyrektyw unijnych, czy też, jak wynikało z treści interpretacji będącej przedmiotem zaskarżenia, organy podatkowe mają prawo stosować jedynie polskie przepisy ustaw podatkowych z pominięciem przepisów unijnych dyrektyw. WSA w Warszawie odpowiedział na to pytanie następująco: *nie tylko sądy, ale i organy podatkowe mają obowiązek dokonywać interpretacji przepisów prawa podatkowego z uwzględnieniem regulacji zawartej w przepisach prawa unijnego*. Sąd stwierdził również, że polskie organy podatkowe są zobowiązane - w razie stwierdzenia, że normy prawa polskiego są niezgodne z prawem unijnym - zastosować normy prawa unijnego jako podstawę swoich rozstrzygnięć, odmawiając równocześnie zastosowania norm prawa polskiego<sup>15</sup>. Stwierdzenia te poparł NSA, co wynika z wyroku z 11 marca 2010 r. (sygn. I FSK 61/09). Sąd ten odniósł się do często powoływanego przez organy podatkowe argumentu, że w postępowaniu o wydanie interpretacji dokonują one interpretacji *przepisów prawa podatkowego*, o których mowa w art. 3 pkt 2 Ordynacji podatkowej<sup>16</sup>. Zdaniem organów podatkowych wyklucza to interpretację przepisów prawa pochodnego Unii Europejskiej. NSA wskazał jednak przeciwnie, że dyrektywy są źródłem prawa pochodnego, wydawanego na podstawie Traktatu Ustanawiającego Wspólnotę Europejską i dlatego powinny być zaliczane do *przepisów prawa podatkowego* w rozumieniu powyższej definicji. Zdaniem Sądu organ podatkowy, który wydaje interpretację indywidualną, nie może ignorować treści dyrektywy; dotyczy to także tych przypadków, w których prawo krajowe jest z nią sprzeczne. Jeżeli dyrektywa przyznaje podatnikowi pewne prawa, których nie przewiduje prawo krajowe, to – wydając interpretację – organ powinien odnotować, że dyrektywa została niewłaściwie implementowana lub nie została implementowana w ogóle<sup>17</sup>.

---

<sup>14</sup> Ustawa z 29 sierpnia 1997 r., j.t. Dz. U. z dnia 14 stycznia 2005 r. Nr 8, poz. 60 z późn. zm., dalej: Ordynacja podatkowa.

<sup>15</sup> Tak również S. Biernat, *Przystąpienie Rzeczypospolitej Polskiej do Unii Europejskiej: wyzwania dla organów stosujących prawo*, [w:] *Prawo polskie a prawo Unii Europejskiej, pod red. naukową E. Pionka*, Warszawa 2003, s. 106-107.

<sup>16</sup> Zob. chociażby pismo DIS w Warszawie z 22 lutego 2010 r. nr IPPP1-443-116/10-2/EK.

<sup>17</sup> Na podstawie ustnych motywów wyroku, przedstawionych na rozprawie.