
KONSTRUKCJA I FUNKCJONOWANIE KLAUZULI OGÓLNEJ ZAPOBIEGAJĄCEJ UNIKANIU OPODATKOWANIA W AUSTRALIJSKIM PODATKU DOCHODOWYM

AGNIESZKA OLESIŃSKA

SPIS TREŚCI

1. Uwagi wstępne	93
2. Historia klauzuli zapobiegającej unikaniu opodatkowania w australijskim systemie podatków	96
3. Orzecznictwo w okresie poprzedzającym wprowadzenie klauzuli w obecnym brzmieniu	98
4. Wprowadzenie części IVA.....	100
5. Part IVA Uwagi ogólne – treść normy	102
6. Hipoteza normy.....	102
7. Dyspozycja normy.....	122
8. GAAR a przepisy szczególne	124
9. Stosowanie klauzuli.....	126
10. Ocena funkcjonowania klauzuli w Australii	132

1. UWAGI WSTĘPNE

Klauzula ogólna zapobiegająca unikaniu opodatkowaniu ma w australijskim systemie podatkowym długą, mniej więcej stoletnią tradycję.

Obecnie obowiązująca norma o takim charakterze zawarta jest w części IVA ustawy o podatku dochodowym i ma zastosowanie do podatku dochodowego. Obowiązuje od 1981 r. Głosi ona, w

uproszczeniu, że jeżeli podatnik przystąpił do realizacji planu, którego głównym celem było osiągnięcie korzyści podatkowej, wówczas zostanie on tej korzyści pozbawiony.

Na hipotezę normy składają się zatem jak widać dwa warunki: pierwszy to osiągnięcie przez podatnika korzyści podatkowej w związku z planem (*scheme*), a drugi – ustalenie, że głównym celem uczestnika planu było umożliwienie - sobie albo komu innemu – osiągnięcia korzyści podatkowej.¹ Warto nadmienić, że rzeczywisty zamiar uniknięcia podatku (*tax avoidance*) nie stanowi niezbędnego składnika umożliwiającego zastosowanie australijskiej klauzuli antyabuzywnej.² To, jaki był główny cel przyświecający podatnikowi przystępującemu do planu, podlega bowiem ustaleniu na podstawie okoliczności obiektywnych. Warto też od razu na wstępie nadmienić, że dyspozycja normy nie poprzestaje na prostym podważeniu skuteczności dokonanych przez podatnika czynności, lecz idzie dalej – wyposaża organ podatkowy w uprawnienie do swoistej rekonstrukcji podatkowoprawnego stanu faktycznego. Pozbawienie korzyści podatkowej polegać bowiem może na ustaleniu konsekwencji podatkowoprawnych w oparciu o fakty, które w istocie nie miały miejsca.

Oprócz tej klauzuli, mającej najszersze zastosowanie i najbardziej uniwersalny charakter, australijski system podatkowy od niedawna zawiera także normy o podobnym charakterze odnoszące się do podatku od wartości dodanej³, opodatkowania dodatkowych świadczeń pracowniczych⁴ oraz regulacje mające zastosowanie do pewnych opłat obowiązujących w kilku stanach Australii.⁵

Niniejsze opracowanie poświęcone jest wyłącznie wskazanej na wstępie klauzuli zawartej w ustawie o podatku dochodowym. Konstrukcja i funkcjonowanie tej właśnie normy warte są analizy z kilku powodów.

Po pierwsze, jej założenia i konstrukcja prawna kształtowały się przez bardzo długi okres. Dziś można stwierdzić, że norma już okrzepla w systemie. Zanim to się jednak stało, wypróbowano w praktyce różne modele i rozwiązania. Dzisiejsza treść i sposób funkcjonowania klauzuli stanowią zatem efekt bogatych i różnorodnych doświadczeń zebranych przez dziesięciolecia. Długość tego

¹ A.O. Ferrers, *Tax Avoidance – The Commissioner's Last Word*, TPI Review, 2006 July.

² G. T. Pagone, *Part IVA: the general anti-avoidance provisions in Australia taxation law*, Melbourne University Law Review, 2003 Dec., s. 1.

³ Division 165 w ustawie o podatku od wartości dodanej (GST Act), mająca zastosowanie do czynności dokonanych po 2 grudnia 1998 r. W literaturze i orzecznictwie na oznaczenie tej klauzuli stosuje się powszechnie skrót GST GAAR. Szerzej na temat GST GAAR w Australii zob. np. M. Keating, *GST Tax Avoidance: A New Zealand Perspective on the Application of Div 165*, eJournal of Tax Research 2010, June, vol. 8, No 1, s. 64 – 89.

⁴ Section 67 ustawy Fringe Benefits Tax Assessment Act 1986 (FBTAA). Klauzula ta jest wzorowana na klauzuli obowiązującej w podatku dochodowym, została jednak sformułowana znacznie bardziej zwięźle.

⁵ Klauzule ogólne zapobiegające unikaniu obowiązku uiszczania tych opłat (stamp duty GAARs) obowiązują w sześciu stanach, zob. R.A.Tooma, *Legislating against tax avoidance*, Amsterdam IBFD 2008, s. 237 i n.; N.Orow, *Comparative analysis of duties general anti-avoidance rules*, AT Review 2004, 204, s. 204 - 215.

okresu wzbogaca perspektywę badawczą, gdyż umożliwia zaobserwowanie takiego choćby zjawiska, jak sinusoidalna wręcz zmienność orzecznictwa, dająca się stwierdzić dopiero w długim okresie.

Po drugie, klauzula od dawna stanowi istotny element australijskiego systemu podatkowego. Jej funkcja nie sprowadza się bynajmniej do prewencji, jest nie tylko narzędziem „odstraszenia” od podejmowania śmielszych działań na płaszczyźnie planowania podatkowego, lecz jest szeroko stosowana w praktyce, co zaowocowało zarówno stosunkowo obszernym orzecznictwem, komentarzami publikowanymi przez administrację podatkową, zawierającymi jej oficjalne stanowisko, jak i wieloma analizami o charakterze teoretycznym i praktycznym, prezentującymi rozmaite punkty widzenia oraz oceny formułowane zarówno z perspektywy naukowo-badawczej, jak i praktycznej. Australijskie doświadczenia, w dużej mierze ze względu na swe bogactwo, wydają się zatem szczególnie pouczającym materiałem badawczym.

Po trzecie, australijska klauzula oraz doświadczenia związane z jej funkcjonowaniem posłużyły jako istotny punkt odniesienia przy wprowadzaniu klauzuli przez inne państwa (np. Kanadę) lub też tylko żywo odnoszono się do nich w toku prac i dyskusji w tych państwach, w których – póki co – klauzuli nie wprowadzono, lecz możliwość taką poważnie rozważano lub nawet przeprowadzono swoisty eksperyment w tym zakresie (np. Wielka Brytania – klauzulę wprowadzono, a następnie uchylono). Przykład Australii jest zatem obecny jako - pozytywny lub negatywny - punkt odniesienia w dyskusjach i literaturze wszędzie tam, gdzie klauzula ostatnio była wprowadzona lub gdzie zamierzano ją wprowadzić.

W samej Australii klauzula obowiązująca na gruncie podatku dochodowego, a zwłaszcza dorobek orzeczniczy wypracowany w oparciu o nią, służą za punkt odniesienia przy rozstrzyganiu spraw na gruncie stosunkowo niedawno wprowadzonej klauzuli zapobiegającej unikaniu opodatkowania w podatku od wartości dodanej (GST GAAR). Z uwagi na krótki okres obowiązywania tej ostatniej regulacji nie ma jeszcze bowiem wydanych w oparciu o nią samą wystarczającej liczby orzeczeń sądowych, a zarazem – treść klauzuli obowiązującej na gruncie VAT i podatku dochodowego wykazuje istotne podobieństwo, co usprawiedliwia opieranie się na dorobku orzeczniczym wypracowanym na gruncie wcześniejszej, w pewnym sensie wzorcowej regulacji.⁶

⁶ Pierwsze rozstrzygnięcie administracyjnego trybunału rozpatrującego odwołania od decyzji organów podatkowych (Administrative Appeals Tribunal) zapadło na gruncie GST GAAR dopiero w 2006 roku (VCE v Commissioner of Taxation, AATA 2006, 821. Wiele uwagi poświęcono w tym rozstrzygnięciu wskazaniu podobieństw pomiędzy „nową” klauzulą wprowadzoną do ustawy o podatku od wartości dodanej a mającą długą tradycję klauzulą obowiązującą w podatku dochodowym, co otwierać miało drogę do czerpania z dorobku orzeczniczego wypracowanego na gruncie klauzuli obowiązującej w podatku dochodowym. R.A.Tooma, *Legislating...*, op. cit., s. 227 i n.

Podobnie rzecz się ma w odniesieniu do klauzul obowiązujących w niektórych stanach Australii, a odnoszących się do opłat.⁷

Powyższe względy, uzasadniające bliższe poznanie australijskich doświadczeń, odnoszą się do wyłącznie do klauzuli obowiązującej na gruncie podatku dochodowego i jej to będą poświęcone dalsze rozważania.

2. HISTORIA KLAUZULI ZAPOBIEGAJĄCEJ UNIKANIU OPODATKOWANIA W AUSTRALIJSKIM SYSTEMIE PODATKÓW

Poprzednikiem obecnie obowiązującej regulacji była - znacznie krótsza - sekcja 260 ustawy o podatku dochodowym⁸. Przepis o podobnej treści obowiązywał jednak już wcześniej, bo przynajmniej od 1915 roku⁹. W literaturze wskazuje się nawet na wcześniejsze akty prawne, obowiązujące już w 1895 r., a zawierające analogiczne regulacje.¹⁰

Doszukano się nawet jeszcze głębszych źródeł, wskazując w prawie angielskim najwcześniejszą regulację, która uchodzić może za ideową poprzedniczkę australijskiej (i nowozelandzkiej) klauzuli. Chodzi o przepis z 1523 roku¹¹, który za nieskuteczne uznawał pewne postanowienia umowne zawarte pomiędzy właścicielem ziemi a dzierżawcą, które to postanowienia przesunęły ciężar opodatkowania z właściciela na dzierżawcę.¹² Istnienie takiego przepisu świadczy po pierwsze o tym, że tego typu porozumienia pomiędzy właścicielami gruntów i dzierżawcami –

⁷ Zob. N. Orow, Eu-Jin Teo, *Duties general anti-avoidance rules: lesson from income taxation*, *Journal of Australian Taxation* 2004, 7 (2), s. 251 – 297.

⁸ Income Tax Assessment Act 1936 (ITAA 36).

⁹ Sekcja 53 Income Tax Assessment Act 1915; w literaturze można spotkać informację, że przepis ten był wzorowany na regulacji wprowadzonej wcześniej w Nowej Zelandii, zob. P.A.Harris, *The English Origins of the Australasian Anti-Avoidance Rule – Part I*, *Bulletin for International Taxation* 2007, N 61, s. 66.

¹⁰ Sekcja 260 była identyczna w treści z przepisami sekcji 53 Income Tax Assessment Act 1915, przed nimi zaś obowiązywały już w Australii podobne w treści regulacje zawarte w Land Assessment Act 1910 (sekcja 63), Income Tax Act 1895 (sekcja 44) oraz Land and Income Tax Assessment Act 1895 (sekcja 63) – szerzej zob. P.A.Harris, *The English Origins of the Australasian Anti-Avoidance Rule – Part II*, *Bulletin for International Taxation* 2007, No 62, s. 109 i n.

¹¹ An Act of Subsidy, 14 & 15 Hen. VIII, sec. 11. Zob. P.A.Harris, *The English Origins of the Australasian Anti-Avoidance Rule – Part I*, *Bulletin for International Taxation* 2007, No 61, s. 69, przypis 18.

¹² Aby wyjaśnić sens tej regulacji należy po pierwsze wskazać, że prawo przewidywało wówczas, iż w razie gdy właściciel ziemski nie zapłacił należnego podatku, poborca mógł ów podatek ściągnąć z dzierżawcy; ten ostatni natomiast potrącał sobie tę sumę z czynszu należnego od niego właścicielowi. Przepis będący dalekim przodkiem klauzuli z kolei stanowił, że porozumienie umowne pomiędzy właścicielem a dzierżawcą, które zakazywałyoby dzierżawcy takiego potrącenia z czynszu, jest nieskuteczne. W rezultacie ciężar opodatkowania musiał zatem spaść na właściciela ziemi. Ideą, o którą chodzi, jest ustanowienie przez Parlament zasady, że pewne umowne porozumienia pomiędzy stronami mogą być uznane za nieskuteczne ze względu na ich konotacje podatkowe.

mające na celu zmianę rozkładu ekonomicznego ciężaru opodatkowania - występowały w praktyce, a po drugie – że intencją Parlamentu było dopilnowanie, aby faktyczny ekonomiczny ciężar podatku dotyczył tego, kto został wskazany w ustawie jako zobowiązany. W tym celu prawo pozwalało na ignorowanie prywatnych ustaleń między stronami.¹³ Taka sama – lub co najmniej podobna - idea (ignorowanie – na płaszczyźnie podatkowej - rzeczywiście dokonanych przez podatnika czynności prawnych, jeśli torpedują one intencję ustawodawcy podatkowego co do zakresu opodatkowania) legła u podstaw współczesnych klauzul zapobiegających unikaniu opodatkowania.

Wracając do unormowań bardziej współczesnych, bezpośrednia poprzedniczka dzisiejszej australijskiej klauzuli, tj. sekcja 260 ustawy z 1936 r. stanowiła¹⁴, że każda umowa, porozumienie, ustalenie jest nieskuteczne na gruncie podatku dochodowego, jeśli ma, lub wskazuje na to że ma osiągnąć, określony cel lub efekt. Ten niepożądany cel lub efekt, uzasadniający zastosowanie klauzuli, polegać mógł na:

- zmianie zakresu opodatkowania podatkiem dochodowym,
- uwolnieniu od obowiązku zapłacenia podatku lub uzyskaniu zwrotu podatku,
- zniesieniu, obejściu lub ominięciu konieczności zapłaty zobowiązania podatkowego,
- uniemożliwieniu oddziaływania ustawy o podatku dochodowym w jakikolwiek sposób.

Tak proste i zarazem pojemne sformułowania okazały się być w praktyce źródłem istotnych problemów interpretacyjnych. W orzecznictwie prezentowano niekiedy szersze, niekiedy węższe rozumienie tych przepisów, z punktu widzenia podatników nie było zatem pożądanej pewności prawa w tym zakresie.¹⁵ Z tego powodu regulacja była krytykowana i podejmowano próby nadania jej znaczenia, które dawałoby pewność rozsądnego i przewidywalnego zastosowania.¹⁶ Sformułowania klauzuli były tak pojemne, że niosły ze sobą ryzyko zbyt szerokiego, wykraczającego poza zamiar

¹³ Szerzej na ten temat zob. P.A.Harris, *The English Origins of the Australasian Anti-Avoidance Rule – Part I*, Bulletin for International Taxation 2007, No 61, s. 69.

¹⁴ Every contract, agreement or arrangement was absolutely void as against the Commissioner of Taxation insofar as it had, or purported to have, a certain purpose or effect. That purpose or effect was described in the section as being any one of: (a) altering the incidence of any income tax; (b) relieving any person from liability to pay any income tax or make any return; (c) defeating, evading or avoiding any duty or liability imposed on any person by this Act; or (d) preventing the operation of this Act in any respect.

¹⁵ R.A.Tooma, *Legislating Against Tax Avoidance*, s. 143.

¹⁶ Pagone, Part IVA, s. 1. Zob. też Y.Grbich, *Section 260 Re-examined: Posing Critical Questions about Tax Avoidance*, UNSW Law Journal 1976, vol. 1, s. 238-240. Między innymi autor ten zaproponował wprowadzenie przepisu, który uniemożliwiłaby zawężanie zakresu oddziaływania sekcji 260 przez sądy (konkretnie przez stosowanie wypracowanych w orzecznictwie „testów”). Niektóre propozycje tego autora zostały urzeczywistnione w obecnie obowiązującej klauzuli.

ustawodawcy zastosowania przepisu.¹⁷ Paradoksalnie jednak, do jej uchylenia doszło z całkiem przeciwnych powodów. Pod koniec obowiązywania sekcji 260 orzecznictwo wykazywało bowiem tendencję do tak wąskiej jej interpretacji¹⁸, że władze podatkowe uznały klauzulę za nieskuteczne narzędzie zwalczania unikania opodatkowania. W efekcie doprowadziło to do uchylenia tej regulacji i zastąpienia jej przez nową, obecnie obowiązującą Część IV A ustawy o podatku dochodowym.

3. ORZECZNICTWO W OKRESIE POPRZEDZAJĄCYM WPROWADZENIE KLAUZULI W OBECNYM BRZMIENIU

Pierwsza sprawa dotycząca zastosowania klauzuli była rozpatrywana przez australijski Sąd Najwyższy w 1921 r., czyli jeszcze w okresie obowiązywania przepisów sekcji 53 ITAA 1915.¹⁹ Mimo iż ówczesne brzmienie klauzuli było bardzo szerokie, to w wyroku tym (*DTC v Purcell*) sąd stwierdził, iż nie ma ona zastosowania do wszystkich transakcji, które przynoszą podatnikowi korzystny rezultat podatkowy.²⁰

W okresie obowiązywania sekcji 260 w orzecznictwie wypracowano dwie istotne zasady odnoszące się do interpretacji i stosowania klauzuli.

Pierwsza z nich – tzw. *predication test* – sformułowana została w 1958 r. w sprawie *Newton v FSC*. Zgodnie z nią na podstawie zewnętrznych, widocznych okoliczności należy stwierdzić, czy transakcja została dokonana w celu uniknięcia podatku. Jeśli stwierdzić tego nie można, należało jeszcze ustalić, czy transakcja mieści się w zwykłych relacjach rodzinnych lub biznesowych. Test ten

¹⁷ 1921, Knox CJ in *Federal Commissioner of Taxation v Purcell* said of the precursor to s 260 of the 1936 Act: "The section, if construed literally, would extend to every transaction whether voluntary or for value which had the effect of reducing the income of any taxpayer. Cyt. Za Pagone, Part IVA: ..., s. 1.

¹⁸ W orzecznictwie wypracowano i konsekwentnie kierowano się tak zwaną "choice principle", która – w skrócie – sprowadzała się do tego, że nie można zakwestionować takiego działania podatnika, które co prawda prowadzi do osiągnięcia korzyści podatkowej, ale stanowi wybór jednej z dostępnych, przewidzianych ustawą możliwości. Sztandarowym rozstrzygnięciem był wyrok w sprawie *Peate v Federal Commissioner of Taxation* z 1964 r. (111 CLR 443), w którym Sąd Najwyższy odmówił zastosowania klauzuli w stanie faktycznym, w którym grupa lekarzy prowadzących praktykę w ramach spółki zmieniła formę prawną działalności (założono spółkę kapitałową, która zyski wypłacała spółkom rodzinnym, które to z kolei wypłacały wynagrodzenie poszczególnym lekarzom), co zaowocowało niższym opodatkowaniem.

¹⁹ M.Cashmere, *A GAAR for the United Kingdom? The Australian Experience*, British Tax Review 2008, No 2, s. 130.

²⁰ M.Cashmere, *A GAAR for the United Kingdom? The Australian Experience*, British Tax Review 2008, No 2, s. 130.

prowadził do konkluzji, że klauzula nie ma zastosowania, jeśli transakcja ma racjonalne uzasadnienie gospodarcze.²¹

Drugą wypracowaną w orzecznictwie zasadą była tzw. zasada wyboru („choice principle”). Sąd Najwyższy w sprawie *Keighery Pty Ltd v Federal Commissioner of Taxation* sformułował zasadę, iż podatnik ma prawo wybrać pomiędzy wyższym opodatkowaniem, jakiemu podlega spółka prywatna, a większym zakresem kontroli, jakiemu podlega spółka publiczna. Przekształcenia spółki prywatnej w publiczną nie uznano z tego powodu za czynność zmierzającą do uniknięcia opodatkowania. W sprawie tej przyznano, że przekształcenie miało miejsce wyłącznie ze względów podatkowych. Mimo to uznano, iż podatnikowi nie można odebrać prawa wyboru, który to wybór otwiera przed nim ustawa.²² Były to narodziny zasady orzeczniczej zwanej „choice principle”. Do jej rozszerzenia – na zdarzenia inne niż restrukturyzacja - doszło w sprawach *Mullens* (1976), *Slutzkin* (1977) i *Cridland*.²³

Istotne były ustalenia orzecznictwa odnośnie do zakresu uprawnień, jakie klauzula przyznaje organowi podatkowemu. Dylemat dotyczył tego, czy klauzula daje organom podatkowym prawo wyłącznie do odmowy uznania skuteczności dokonanej transakcji, czy też uprawnienie organu jest dalej idące, bo obejmuje możliwość dokonania swoistej rekonstrukcji stanu faktycznego. Orzecznictwo opowiedziało się jednoznacznie za tą pierwszą koncepcją. Pod rządami sekcji 260 w orzecznictwie doszło do ugruntowania zasady, że klauzula daje podstawy co najwyżej do odmowy skuteczności czynności na płaszczyźnie podatkowej, swoistego ‘unieważnienia’ (*Annihilation Only*), które jednak nie wiąże się z podstawieniem w jej miejsce czynności innej niż zakwestionowana, chyba że odmowa skuteczności czynności „odkryła”, „odsłoniła”, pozostawiła fakt lub fakty, które same niejako układają się w czynność o innym charakterze, z której to czynności wypływają skutki podatkowe.²⁴ Zasadę tę w skrócie przywoływano jako *Annihilation Only*.²⁵

²¹ M.Cashmere, *Towards an appropriate interpretative approach to Australia's general tax avoidance rule – Part IV A*, Australian Tax Review 2006, No 35, s. 232.

²² *Keighery* (1957) 100 CLR 66, 93-4 (Dixon CJ, Kino and Taylor JJ).

²³ (1976) 135 CLR 290 (*Mullens*); (1977) 140 CLR 314 (*Slutzkin*), (1977) 140 CLR 330 (*Cridland*).

²⁴ “(...) unless the annihilation left exposed a 'set of actual facts' from which liability did arise”. Zob. *Clarke v Federal Commissioner of Taxation* (1932) 48 CLR 56, 77 (Rich, Dixon and Evatt JJ); *Bell v Federal Commissioner of Taxation* (1953) 87 CLR 548, 5727 (Dixon CJ, Williams, Webb, Fullagar and Kitto J J); *Rowdell Pty Ltd v Federal Commissioner of Taxation* (1963) 111 CLR 106, 125 (Dixon CJ, Kitto and Menzies JJ). See also *Mullens* (1976) 135 CLR 290, 302-3 (Barwick CJ); *War Assets Pty Ltd v Federal Commissioner of Taxation* (1954) 91 CLR 53, 97 (Dixon CJ, Williams and Kitto JJ). Zob. G.T.Pagone, *The Australian Experience: Peabody, Spotless, and Beyond*, 1997 Conference Report, Report of Proceedings of the Forty-Ninth Tax Conference, s. 35:6; M.Cashmere, *A GAAR for the United Kingdom? The Australian Experience*, British Tax Review 2008, No 2, s. 133.

²⁵ G.T.Pagone, *Part IVA: the general...*, s. 3.

Zasygnalizowane wyżej zagadnienia, a raczej sposób ich rozstrzygnięcia przez orzecznictwo, stał się przyczyną uznania przez władze podatkowe, iż sekcja 260 nie stanowi skutecznego narzędzia zwalczania unikania opodatkowania. Problemy te jednak nadal są w orzecznictwie obecne – częściowo dlatego, że ustawodawca nie do końca precyzyjnie uregulował sporne obszary, a częściowo dlatego, że orzecznictwo wykazuje pewną skłonność do tego, aby odnosić się do wypracowanych wcześniej koncepcji pomimo tego, iż nastąpiła zmiana przepisów.

4. WPROWADZENIE CZĘŚCI IVA

Część IVA została wprowadzona do ustawy o podatku dochodowym²⁶ zamiast sekcji 260 aby przezwyciężyć problemy, które ujawniły się w praktyce – zwłaszcza w orzecznictwie sądowym - na tle jej stosowania. W memorandum wyjaśniającym przyczyny zmiany regulacji i zamierzenia projektodawcy wskazano na cztery znajdujące odbicie w orzecznictwie problemy, które utrudniały stosowanie sekcji 260.²⁷ Problemy te były następujące:

„zasada wyboru” to reguła interpretacji sekcji 260, która nie pozwala pozbawić podatnika prawa wyboru takiej formy transakcji, którą ustawa czyni dostępną dla podatnika – nawet jeśli czynność została dokonana w celu uniknięcia lub obniżenia podatku;

w świetle tego, jak sformułowano przepis, nie ma znaczenia cel, zamiar, motyw, jaki w rzeczywistości przyświecał podatnikowi przy zawieraniu transakcji; motyw ten jest ustalany raczej *ex post* na podstawie efektów transakcji;

nie jest jasne, czy transakcja, do której zastosowano klauzulę, musi zostać uznana za nieważną w całości, czy możliwe jest uznanie jej za nieważną częściowo, w takim tylko stopniu, jaki jest niezbędny do wyeliminowania nieuprawnionej korzyści podatkowej, do której osiągnięcia podatnik dążył,

przepis daje podstawę wyłącznie do unieważnienia czynności, nie zaś do rekonstrukcji jej kształtu prawnego, co pozwoliłoby ustalić, iż miała miejsce czynność podlegająca opodatkowaniu.

²⁶ Przyjęta 2 czerwca 1981 r., lecz dotyczy zdarzeń zaistniałych po 27 maja 1981 r. (tak stanowi sekcja 177D).

²⁷ Explanatory Memorandum, Income Tax Laws Amendment Bill (No 2) 1981 (Cth) 1 2.

Nowa regulacja te problemy (uznane za niedogodności) miała wyeliminować.²⁸ Dotychczasowe szerokie i nieostre sformułowania zastąpiono precyzyjnym wyliczeniem, co należy rozumieć przez korzyść podatkową.²⁹ Dotychczasowy brak uprawnień organu podatkowego (i sądu) to rekonstrukcji podatkowoprawnego stanu faktycznego (*'anihilation only'*) został zastąpiony przez regulację, która daje podstawy do pozbawienia podatnika prawa do odliczenia od dochodu pewnych kwot lub – odwrotnie - do doliczenia do jego dochodu określonych kwot. Organ podatkowy zyskał więc uprawnienie do ustalenia konsekwencji podatkowych w oparciu o zrekonstruowany przez siebie stan faktyczny.

Zmodyfikowano też regulację odnoszącą się do celu transakcji; o ile dotąd miał on być ustalany tylko na podstawie efektów, jakie operacja przyniosła, to po zmianie cel ów ma być ustalany na podstawie ośmiu kryteriów ustawowych, również co prawda o charakterze zobiektywizowanym, odnoszących się jednak do różnych cech i elementów planu oraz okoliczności towarzyszących, nie tylko ostatecznego efektu.

Przy określaniu istoty zjawiska, które miała obejmować klauzula, brano pod uwagę dotychczasowe orzecznictwo. Stąd też między innymi w treści klauzuli nie znalazło się wyłączenie z jej zasięgu takich transakcji, które mają uzasadnienie rodzinne lub biznesowe – gdyż uznano takie wyłączenie za zbędne w sytuacji, gdy już wcześniej wyłączenie takie zaaprobowano w orzecznictwie³⁰. Na podobnej zasadzie, co ma istotne znaczenie dla stosowania klauzuli, w świetle deklaracji projektodawcy kryterium objęcia zakwestionowanych transakcji klauzulą miało być to, czy mogą być one uznane za rażące, nienaturalne lub sztuczne.³¹ Tego kryterium sformułowanego w orzecznictwie również nie uznano za konieczne uwzględnić w treści nowego przepisu, gdyż jego aktualność i obowiązywanie uznano za oczywiste³².

²⁸ G.T. Pagone, *The Australian Experience: Peabody, Spotless, and Beyond*, 1997 Conference Report, Report of Proceedings of the Forty-Ninth Tax Conference, s. 35:7.

²⁹ M. Cashmere, *A GAAR for the United Kingdom? The Australian Experience*, British Tax Review 2008, No 2, s. 134.

³⁰ Tak G.T. Pagone, Part IVA..., s. 5. Chodzi o tzw. *predication test* zastosowany w sprawie Newton; wyłączenia tego orzecznictwo konsekwentnie przestrzegало.

³¹ Minister Skarbu przedstawiając w Parlamencie projekt regulacji wskazał, że ma ona mieć zastosowanie do transakcji, które są „*blatant, artificial, contrived or paper nature*”, nie zaś do tych, które mają charakter gospodarczy, choć wiążą się z korzyściami podatkowymi, które podatnik czerpie wykorzystując możliwości dane mu przez ustawę. Wskazał też, że klauzula nie ma dotyczyć zwykłych czynności biznesowych lub rodzinnych; to stanowisko zaprezentowano także w Explanatory Notes. Zob. M.Cashmere, *Towards an appropriate interpretative approach to Australia's general tax avoidance rule – Part IVA*, Australian Tax Review 2006, No 35, s. 233.

³² Pagone, *Part IVA...*, s. 5. R.A.Tooma cytuje fragmenty stenogramu z prac parlamentarnych (drugiego czytania projektu), w którym mowa jest o tym, że klauzula ma na celu zwalczanie czynności „*blatant, artificial or contrived*”, nie godzi natomiast w normalne transakcje gospodarcze - zob. R.A. Toma, *Legislation...*, op. cit., s.

5. PART IVA UWAGI OGÓLNE – TREŚĆ NORMY

Norma zawierająca klauzulę zapobiegającą unikaniu opodatkowania jest bardzo rozbudowana. Jej treść należy odtworzyć na podstawie szeregu przepisów, których tekst ma pokaźną objętość.

Treść normy w skrócie można oddać następująco:

Jeżeli plan, którego celem było osiągnięcie korzyści podatkowej, doprowadził do uzyskania takiej korzyści, podatnik zostanie tej korzyści pozbawiony.

Podstawowe elementy hipotezy to: osiągnięcie przez podatnika korzyści podatkowej w związku z planem (scheme) oraz ustalenie, że głównym celem uczestnika planu było umożliwienie - sobie albo komu innemu – osiągnięcia korzyści podatkowej.³³ Kluczową rolę odgrywają zatem pojęcie planu i jego celu oraz pojęcie korzyści podatkowej. Stosowanie klauzuli wiąże się po pierwsze z koniecznością ustalenia treści tych pojęć, a po drugie – istotne jest to, na podstawie jakich kryteriów i w jaki sposób ma być ustalone, czy te elementy hipotezy występują w danym stanie faktycznym.

Plan (scheme), do którego ma zastosowanie część IVA, został przybliżony w sekcji 177A i 177D. Korzyść podatkowa, o której tu mowa, została zdefiniowana w sekcji 177C. Australijska klauzula nie operuje wprost pojęciem unikania opodatkowania (tax avoidance), nie ulega jednak wątpliwości, że odnosi się do czynności, które mają taki właśnie charakter. Przepisy nie definiują pojęcia unikania opodatkowania; to, jakie czynności do niego – zdaniem ustawodawcy – zmierzają, zostało określone w hipotezie normy prawnej zawierającej klauzulę.³⁴

6. HIPOTEZA NORMY

W hipotezie normy kluczową rolę odgrywają trzy elementy: plan, korzyść podatkowa oraz cel działania.

a) Plan (scheme)

145-146. W literaturze zauważono jednak krytycznie, że w samej treści klauzuli niestety brak jest postanowień, które w ten sposób ograniczałyby zakres jej zastosowania – zob. M.T.R. Binetter, *A reflection on Part IVA*, TIA 1987, January, s. 407.

³³ A.O.Ferrers, *Tax Avoidance – The Commissioner's Last Word*, TPI Review, 2006 July.

³⁴ Gdyby szukać definicji pojęcia unikania opodatkowania (tax avoidance) na gruncie australijskiej klauzuli, to kluczową rolę należałoby przypisać sekcji 177D, zob. Ch. Ohms, *Part IV A: A Critical Examination*, IBFD Bulletin 1995, April, s. 165.

Pojęcie planu³⁵ (intrygi, knowania, *scheme*) ma znaczenie podstawowe i kluczowe dla stosowania klauzuli.

Jest to pojęcie oznaczające właśnie to działanie podatnika, do którego będzie mieć zastosowanie klauzula, czyli czynności, które mogą być za pomocą klauzuli zakwestionowane, podważone. Pojęcie *scheme* w klauzuli australijskiej stanowi odpowiednik - także bardzo szerokiego - pojęcia „transakcji” występującego w klauzuli kanadyjskiej. Oznacza tu samo działanie, ale i podkreśla jego celowość, to, że towarzyszy mu z góry powzięty zamysł. Istnienie i zidentyfikowanie owego planu – *scheme* - jest podstawowym warunkiem, otwierającym drogę do zastosowania klauzuli. Nie wystarcza ogólne przekonanie, że miało miejsce przedsięwzięcie zmierzające do uniknięcia podatku, ani też nawet wykazanie skutku w postaci korzyści podatkowej. Plan działania podatnika musi zostać precyzyjnie zidentyfikowany. Organ podatkowy musi wskazać, jaki był plan podatnika, jaką uknuł on „intrygę”, aby uzyskać korzyść podatkową. Zazwyczaj bowiem nie jest to jedna czynność, lecz więcej działań powiązanych ze sobą funkcjonalnie, w które obok podatnika zaangażowanych bywa więcej podmiotów.

Pojęcie planu zostało zdefiniowane w sekcji 177A(1) i przybliżone w sekcji 177D. Stanowi ona, że jest to ten plan, w związku z którym powstała lub miała powstać korzyść podatkowa, przy czym biorąc pod uwagę okoliczności można zasadnie twierdzić, że osiągnięcie tej korzyści było głównym celem, dla którego całe działanie (plan) przedsięwzięto. Taki jest rdzeń znaczeniowy pojęcia „plan” w australijskiej regulacji. Plan w rozumieniu przepisów Części IVA ITAA (36) to nie jest po prostu specyficzne ułożenie biegu spraw, ale taka ich aranżacja, odnośnie do której spełnione są łącznie obie przesłanki: zarówno ta dotycząca korzyści podatkowej, jak i druga – dotycząca głównego celu.³⁶

Scheme, czyli plan, intryga w tym specyficznym znaczeniu to zgodnie z ustawową definicją:

³⁵ Słowo „*scheme*” będzie w tej pracy tłumaczone jako „plan” – mimo iż autorka ma świadomość niepełnej adekwatności semantycznej tego polskiego odpowiednika. Po pierwsze jednak trudno znaleźć lepsze określenie w języku polskim, po wtóre – dosłowność tłumaczenia nie jest tu najistotniejsza, gdyż nawet w języku angielskim słowo „*scheme*” nabrało specyficznego znaczenia na gruncie fachowej terminologii podatkowej. Temu specyficznemu odcieniowi językowemu terminu angielskiego polskie słowo „plan” odpowiada tylko częściowo, gdyż ma zabarwienie bardzo neutralne. Odpowiedniejsze zabarwienie miałyby może wyraz „intryga” lub „knowanie”, mają one jednak z kolei w języku polskim nieco zbyt silne konotacje tajno-spiskowe i znaczenie zbyt pejoratywne jak na potrzeby oznaczenia działania legalnego, co prawda niepożądanego ze strony państwa, mieszczącego się jednak w granicach legalności oraz występującego w normalnej praktyce obrotu gospodarczego.

³⁶ H. Paynter, Application of the income tax anti-avoidance rule, 16 May 2007, s. 1, www.freehills.com.au

umowa, porozumienie, przyrzeczenie, przedsięwzięcie, wyraźnie wyrażone lub dorozumiane, możliwe do wyegzekwowania na drodze prawnej lub nie;

intryga, plan, propozycja, działanie, sposób postępowania.³⁷

Jak widać definicja jest bardzo szeroka³⁸. Wydaje się, że ustawodawcy towarzyszył zamiar uczynienia jej jak najbardziej pojemną.³⁹ Świadczy o tym chyba najlepiej fakt, że obejmuje ona nawet „propozycję” oraz „przyrzeczenie”. W praktyce uznano nawet, że zaniechanie podjęcia jakiegoś działania może zostać uznane za element planu.⁴⁰ Od początku orzecznictwo borykało się z rozległością tej definicji, próbując wyznaczyć jej granice.⁴¹

Interpretacja pojęcia planu to jedno zagadnienie; osobną kwestią pozostaje sposób jego identyfikacji w danym stanie faktycznym. Identyfikacja następuje w efekcie procesu myślowego, stanowi rezultat analizy, wnioskowania.⁴² Akcentuje się, że zidentyfikowany przez organ podatkowy plan musi być realistyczny⁴³.

Początkowo uznawano w orzecznictwie, że pod pojęciem planu nie można rozumieć części, fragmentu szerszego przedsięwzięcia.⁴⁴ Na takim stanowisku orzecznictwo konsekwentnie stało aż do wyroku w sprawie *Hart*. Za plan mogła być uznana transakcja, ale nie jej etap, coś, co samodzielnie pozbawione jest praktycznego sensu i znaczenia.⁴⁵ W końcu jednak uznano, że takie rozumienie nie znajduje oparcia w ustawie, stanowi dodanie warunku ponad ustawową treść definicji, i

³⁷ (a) any agreement, arrangement, understanding, promise or undertaking, whether express or implied and whether or not enforceable, or intended to be enforceable, by legal proceedings; and (b) any scheme, plan, proposal, action, course of action or course of conduct.

³⁸ „Extremely broad”, a nawet jak twierdzili niektórzy – wręcz wszechogarniająca: “as pervasive as possible” – zob. R.A.Tooma, *Legislation...*, *op.cit.*, s. 146-147.

³⁹ W literaturze stwierdzono, że tak szerokie sformułowania mają zapewnić kontynuację szerokiego zakresu przedmiotowego klauzuli dotąd wyrażonej w sekcji 260, zob. Ch. Ohms, *Part IV A: A Critical Examination*, IBFD Bulletin 1995, April, s. 166.

⁴⁰ *Corporate Initiatives Pty Ltd v. Commissioner of Taxation* [2005] at [26]: “Part of the statutory definition of “scheme” is “any ... course of action or course of conduct”. This conveys the notion of a series of interrelated acts by a person or persons over a period of time. The non-doing of an act can form part of such a course, as for example where it is said that a student regularly fails to hand in essays.”

⁴¹ M.Cashmere, *Part IVA after Hart*, AT Review 2004, N 33, s. 134.

⁴² J.Roberts, *Recognising Tax Avoidance: An analysis...*, *op. cit.*, s. 231. O znaczeniu prawidłowej identyfikacji planu tamże, s. 232.

⁴³ Interesujące przykłady z orzecznictwa podaje J.Roberts, *Recognising Tax Avoidance: An analysis...*, *op. cit.*, s. 231. Plan nie ma być projekcją fantastycznych wizji i domysłów organu podatkowego.

⁴⁴ J.Roberts, *Recognising Tax Avoidance: An analysis...*, *op. cit.*, s. 225. Spektakularnie wypowiedział się Sąd Najwyższy m.in w sprawie *Peabody*: “Part IVA does not provide that a scheme includes part of a scheme (...).”

⁴⁵ W wyroku w sprawie *Peabody* Sąd Najwyższy stwierdził, że okoliczności, stan faktyczny, który zostaje zidentyfikowany jako *scheme*, „must be capable of standing on their own without being robbed of all practical meaning”. To twierdzenie – jako niemające oparcia w ustawie – zanegowano później w wyroku w sprawie *Hart*.

dotychczasowy punkt widzenia został odrzucony.⁴⁶ Stwierdzono m.in., że zasadne jest rozważanie, czy ktoś przystąpił do planu aby umożliwić podatnikowi osiągnięcie korzyści podatkowej wynikającej lub związanej z tą konkretną częścią planu. Ostatecznie (jak się wydaje)⁴⁷ w orzecznictwie przyjęto, że jako plan można traktować na potrzeby stosowania klauzuli także jego część, fragment większej całości. Uznano, iż proceduralna rzetelność⁴⁸ pozwala na to, aby organ podatkowy według swego wyboru prezentował przed sądem szersze lub węższe podejście i skoncentrował się albo na całości, albo na części przedsięwzięcia, planu.⁴⁹

W orzecznictwie prezentowane jest stanowisko, że pojęcie planu w danym stanie faktycznym nie może być interpretowane na tyle wąsko (czyli: *Commissioner* nie może zidentyfikować planu w ujęciu tak wąskim), aby uniemożliwiało to podatnikowi wykazywanie, iż całe przedsięwzięcie miało głównie cel niepodatkowy – co wyklucza zastosowanie klauzuli.⁵⁰ Tak samo bowiem jak korzyść podatkowa, tak i cel muszą być powiązane z planem, zawężenie granic planu pozbawia podatnika możliwości obrony swoich racji.

W praktyce obecnie dominuje podejście polegające na tym, że organ podatkowy w tej samej sprawie dostarcza sądowi zarówno analizy planu w ujęciu szerszym, jak i węższym.⁵¹ W każdym przypadku jednak za plan może być uznana tylko taka aranżacja, w związku z którą powstaje korzyść podatkowa.

Odnosnie do prawidłowej identyfikacji planu pojawiło się w praktyce interesujące zagadnienie, takie mianowicie, czy błędna identyfikacja planu przez organ podatkowy niweczy możliwość zastosowania klauzuli do danego przypadku. Sąd Najwyższy stwierdził, że błędne określenie planu przez organ nie stoi na przeszkodzie, aby – na etapie rozpatrywania sprawy przez sąd

⁴⁶ *Federal Commissioner of Taxation v. Hart [2004] at [89]: “The use of the singular, narrow words, proposal, action or course of action in s177A(1)(b) in juxtaposition with, for example, agreement or arrangement in s177A(1)(a) indicates that something done which is less than the whole of an arrangement or agreement may be capable of itself being a scheme. This view is I think not only consistent with, and a true reflection of the statutory language, but also with the legislative intention discernible from the Explanatory Memorandum”.*

⁴⁷ W literaturze zwraca się uwagę na szereg niekonsekwencji i niespójności w poszczególnych wypowiedziach sądów dotyczących tej kwestii – zob. J.Roberts, *Recognising Tax Avoidance: An analysis...*, *op. cit.*, s. 226-227.

⁴⁸ Tak w sprawach *Peabody* i *Hart* – sąd widział to zagadnienie jako problem z zakresu „procedural fairness” i takim też pojęciem się posługiwał.

⁴⁹ *Federal Commissioner of Taxation v. Peabody (1994) at [351]: “But the Commissioner is entitled to put his case in alternative ways. If, within a wider scheme which has been identified, the Commissioner seeks also to rely upon a narrower scheme as meeting the requirement of Pt IVA, then in our view there is no reason why the Commissioner should not be permitted to do so, provided it causes no undue embarrassment or surprise to the other side. If it does, the situation may be cured by amendment, provided the interests of justice allow such a course”.*

⁵⁰ R. A. Tooma, *Legislating against...*, *op. cit.*, s. 147-148.

⁵¹ Por. informacje zawarte w: Australia Taxation Office, Tax Office comments on the operation of Pt IVA, http://www.ato.gov.au/content/downloads/TIA_March_2005_Att.pdf

- prawidłowych ustaleń w tym zakresie dokonał tenże sąd. Innymi słowy, nie stoi na przeszkodzie zastosowaniu klauzuli fakt, że pierwotny zarzut organu był obarczony błędem w zakresie identyfikacji planu.

Z kolei w wyroku w sprawie *Peabody*⁵² Sąd Najwyższy stwierdził, że błędne zidentyfikowanie planu (*scheme*) prowadzi do wadliwego zastosowania klauzuli tylko jeśli korzyść podatkowa, której organ w oparciu o klauzulę zamierza pozbawić podatnika, nie stanowi korzyści podatkowej w rozumieniu przepisów części IVA.⁵³ Błąd ustaleń co do szczegółów planu nie podważa samego rozstrzygnięcia, chyba że błąd ustaleń polega na wadliwym zidentyfikowaniu osoby podatnika. Zastosowanie klauzuli uzależnione jest zatem nie tyle od subiektywnej opinii sformułowanej przez organ podatkowy, co od obiektywnie istniejących faktów, które rodzą korzyść podatkową.

Pojęcie *scheme* w rozumieniu części IVA było przedmiotem licznych debat i dyskusji.⁵⁴ Wiele uwagi poświęcono mu w orzecznictwie. W literaturze zauważono jednak, jak się wydaje trafnie, że szeroka definicja świadczy o tym, że intencją ustawodawcy raczej nie było to, aby pojęcie *scheme* uczynić tym elementem, który w razie zaistnienia niewielkich wątpliwości blokuje zastosowanie klauzuli.⁵⁵ Elementem newralgicznym, kluczowym dla stosowania klauzuli w świetle australijskiej praktyki pozostaje nie sam plan, ale jego cel (*purpose*). Prawidłowa identyfikacja planu ma co prawda kluczowe znaczenie, gdyż kolejny element hipotezy – cel przystąpienia do realizacji planu – musi być odniesiony do danego, konkretnego, a nie – jakiegokolwiek, planu.⁵⁶ Prawidłowa identyfikacja planu w praktyce okazuje się jednak nieco mniej istotna, niż by to się wydawać mogło na pierwszy rzut oka na podstawie analizy przepisu oraz sformułowanych przez sądy deklaracji odnośnie do znaczenia identyfikacji planu.⁵⁷ Takie też stanowisko prezentuje ostatnimi laty Sąd Najwyższy.⁵⁸

⁵² (1994) 181 CLR359 ('*Peabody*').

⁵³ *Federal Commissioner of Taxation v. Peabody* (1994): "The erroneous identification by the Commissioner of a scheme as being one to which Pt IVA applies or a misconception on his part as to the connexion of a tax benefit with such a scheme will result in the wrongful exercise of the discretion conferred by s. 177F(1) only if in the event the tax benefit which the Commissioner purports to cancel is not a tax benefit within the meaning of Pt IVA. That is unlikely to be the case if the error goes to the mere detail of a scheme relied upon by the Commissioner."

⁵⁴ Referuje je m.in. J.Roberts, *Recognising Tax Avoidance: An analysis...*, op. cit., s. 225-230.

⁵⁵ J.Roberts, *Recognising Tax Avoidance: An analysis...*, op. cit., s. 238.

⁵⁶ Tak Sąd Najwyższy w sprawie *Hart*, zob. J.Roberts, *Recognising Tax Avoidance: An analysis...*, op. cit., s. 231.

⁵⁷ Wytyczne par. 53: "What constitutes a scheme is ultimately meaningful only in relation to the tax benefit that has been obtained since the tax benefit must be obtained in connection with the scheme".

⁵⁸ Sędziowie Gummow i Hayne w sprawie *Hart* (2004), zob. M.Cashmere, *A GAAR for the United Kingdom? The Australian Experience*, *British Tax Review* 2008, No 2, s. 145.

b) Korzyść podatkowa

Klauzula ma zastosowanie tylko w razie wskazania osiągniętej bądź potencjalnej korzyści podatkowej (potencjalnej – gdyż z uwagi choćby na interwencję organu podatkowego mogło nie dojść do jej osiągnięcia). Korzyść podatkowa musi być związana z planem, o którym wyżej była mowa. Korzyść podatkowa to drugi element hipotezy normy; jeśli jest spełniony, to dopiero jako kolejne do zbadania i analizy otwiera się zagadnienie celu planu.

Pojęcie korzyści podatkowej jest na gruncie klauzuli bardzo szerokie. Zostało ono zdefiniowane w sekcji 177C, która do takich korzyści zalicza m.in. nieosiągnięcie dochodu podlegającego opodatkowaniu, podwyższenie odliczenia, poniesienie straty, podwyższenie zagranicznego kredytu podatkowego. Może to być także odsunięcie w czasie opodatkowania.⁵⁹ Chodzi o korzyść (w powyższym rozumieniu), która została lub zostałaby osiągnięta oraz korzyść, której – rozsądnie oceniając - należałoby oczekiwać.⁶⁰ Rozsądne oczekiwanie to jednak – w świetle poglądów prezentowanych w orzecznictwie - zawsze więcej niż „możliwość”.⁶¹

Ustalenie, czy wystąpiła korzyść podatkowa, wymaga porównania rzeczywistego stanu rzeczy ze stanem, który zaistniałby, gdyby podatnik nie dokonał tego, co uznano za „plan” w rozumieniu hipotezy normy zawierającej klauzulę, i co umożliwiło zastosowanie klauzuli. Należy zatem ustalić, co stałoby się lub co – rozsądnie oceniając – mogłoby się stać, gdyby nie miały miejsca czynności zakwestionowane na podstawie klauzuli.⁶² Organ podatkowy dla celów porównawczych winien więc skonstruować hipotetyczny, alternatywny podatkowopravny stan faktyczny.⁶³

Zastosowanie klauzuli zależy od ustalenia dokonanego przez organ podatkowy⁶⁴ na podstawie sekcji 177F ustawy o podatku dochodowym. Mowa jest w nim o rozmaitych sposobach ustalenia i

⁵⁹ Na określenie takiej sytuacji w literaturze i orzecznictwie używa się terminu *deferral arrangement*, a opisowo: *a scheme, which deferred the derivation of the income*. Zob. Ch. Ohms, *Part IV A: A Critical Examination*, IBFD Bulletin 1995, April, s. 174.

⁶⁰ Za korzyść podatkową może być uznane na przykład niezaliczenie pewnych kwot do dochodu podlegającego opodatkowaniu, które to kwoty potencjalnie powinny być do niego zaliczone lub które – rozsądnie oceniając – można byłoby oczekiwać, że zostaną do niego zaliczone (w pierwszym przypadku – większy, w drugim - mniejszy stopień prawdopodobieństwa).

⁶¹ *Federal Commissioner of Taxation v. Peabody* (1994): “A reasonable expectation requires more than a possibility. It involves a prediction as to events which would have taken place if the relevant scheme had not been entered into or carried out and the prediction must be sufficiently reliable for it to be regarded as reasonable.” Paragraf 71 Wytocznych: “A reasonable expectation requires more than a possibility”.

⁶² Ch. Ohms, *Part IV A: A Critical Examination*, IBFD Bulletin 1995, April, s. 174.

⁶³ Par 69 Wytocznych; w praktyce stosuje się tu termin *'counterfactual(s)'*. Dopuszczalne jest skonstruowanie przez organ dwu lub więcej alternatywnych hipotetycznych stanów faktycznych, zob. par. 73 Wytocznych (PS LA 2005/24).

⁶⁴ Commissioner

postaciach, jakie może przybrać korzyść podatkowa (*tax benefit*), której uzyskanie przez podatnika ma być wyeliminowane w drodze zastosowania klauzuli.

Warunki wstępne dokonania tych ustaleń są następujące:

korzyść podatkowa była osiągnięta lub mogła zostać osiągnięta przez podatnika, gdyby nie zastosowanie klauzuli; warunek ten oznacza, że korzystny dla podatnika rezultat przewidują przepisy podatkowe mające zastosowanie do danej, ukształtowanej przez podatnika sytuacji.

korzyść podatkowa pozostaje w związku z planem podatnika (*scheme*) - w rozumieniu przepisów części IVA.⁶⁵

Reasumując, musi zatem wystąpić: 1. korzyść podatkowa; 2. związek pomiędzy korzyścią podatkową a planem, „intrygą” (*scheme*), a ponadto: 3. plan (*scheme*) realizowany przez podatnika mieści się w zakresie objętym przepisami części IVA.

Korzyść podatkowa nie musi być bezpośrednim skutkiem planu – wystarczy, jeśli pozostaje z nim w związku.⁶⁶ Wskazanie planu – jako źródła korzyści – jest wstępnym, podstawowym i nieodłącznym elementem zastosowania klauzuli.⁶⁷ Istotny jest związek korzyści ze zdarzeniami. Zwraca się uwagę, że nie chodzi o proste wskazanie związku w sensie negatywnym; nie wystarczy wskazanie, że gdyby jakiś fakt nie miał miejsca – to korzyść podatkowa nie wystąpiłaby. Jako swoiste *reductio ad absurdum* wskazuje się, że przecież gdyby podatnik nie urodził się, to nie odniósłby korzyści podatkowej; nie oznacza to jednak, że źródłem korzyści podatkowej – czy choćby elementem planu – jest urodzenie się podatnika. Tego typu analizy przyczynowości na gruncie australijskiej klauzuli są prowadzone w literaturze z pewnym upodobaniem.⁶⁸

Ustalenie, że korzyść podatkowa wystąpiła, wymaga porównania stanu zaistniałego w wyniku przeprowadzenia planu z hipotetycznym stanem, jakiego – rozsądnie oceniając – należałoby oczekiwać, gdyby planu nie wprowadzono w życie.⁶⁹ W ślad za orzecznictwem przyjęto, że chodzi tu o wiarygodną prognozę (*reliable prediction*), nie zaś przypuszczenie, spekulację.⁷⁰ Takie przewidywanie, prognoza wymaga hipotetycznego odniesienia się do działań, których podatnik w rzeczywistości nie podjął. Powstaje pytanie, jakich skutków podatkowych w takim wypadku można było lub - rozsądnie oceniając - należało oczekiwać. W wielu sprawach, jak podkreśla się w

⁶⁵ “(...) a tax benefit has been obtained, or would but for this section be obtained, by a taxpayer in connection with a scheme to which this Part applies (...)”.

⁶⁶ Sekcja 177D (a): “a taxpayer (...) has obtained (...) a tax benefit in connection with the scheme...”.

⁶⁷ Zob. J.Roberts, *Recognising Tax Avoidance: An analysis...*, op. cit., s. 232.

⁶⁸ Zob. J.Roberts, *Recognising Tax Avoidance: An analysis...*, op. cit., s. 232 -233 i cytowana tam literatura.

⁶⁹ *Macquarie Finance Ltd v FC of T* [2004] FCA 1170 (Hill J)

⁷⁰ *Peabody*

piśmiennictwie, takie hipotezy są niezwykle trudne do sformułowania.⁷¹ W praktyce dopuszcza się sformułowanie przez organ dwu lub więcej alternatywnych scenariuszy i uwzględnienie ich wszystkich w uzasadnieniu rozstrzygnięcia.⁷²

Odnosnie do porównania warto jeszcze wskazać, że sądy co do zasady odrzucają argument, iż punktem odniesienia do porównań powinien być stan, jaki by zaistniał, gdyby podatnik nie podjął żadnego działania. Raczej dokonuje się porównania z hipotetycznym stanem, który odzwierciedlałby gospodarczy sens, rezultat czynności, czyli – zakłada się, że podatnik przejawiłby jakąś aktywność, gdyż zamierzał osiągnąć jakiś rezultat gospodarczy, a nie wyłącznie podatkowy.⁷³ Niekiedy tylko – w szczególności tam, gdzie osiągnięcie korzyści podatkowej było jedynym celem planu – uznaje się za uzasadnione przyjęcie, że w razie nieprzystąpienia do planu podatnik nie podjąłby żadnego działania.⁷⁴

Ciężar wykazania korzyści spoczywa na organie podatkowym. Jednak ciężar dowodu w instancji apelacyjnej spoczywa już na podatniku⁷⁵. Skoro podatnik ma wykazać fakty, na których opiera swoje zaprzeczenie twierdzeniom organu podatkowego, czyli ma dowieść przeciwności tego, czego w tym wypadku starał się dowieść organ – to jego zadanie jest trudne. Obie strony sporu poruszają się bowiem w dużej mierze w obrębie hipotez, a nie zaistniałych faktów. Przykładowo, obalenie twierdzeń organu podatkowego (odnośnie do tego, iż hipotetycznie należało oczekiwać określonego rezultatu czynności) wymaga od podatnika, aby – odnosząc się cały czas do hipotez – wykazał, że wbrew twierdzeniom organu nie można było „rozsądnie oceniając oczekiwać” innego rezultatu.

W praktyce podważenie wystąpienia korzyści podatkowej możliwe jest przez wykazanie, że hipotetyczny rezultat, jakiego należałoby oczekiwać w wypadku podjęcia przez podatnika innych czynności, byłby – z podatkowego punktu widzenia – taki sam, jak przy zastosowaniu planu zakwestionowanego przez organ podatkowy.⁷⁶ Inny argument, który może podważyć zasadność

⁷¹ GT Pagone, *Part IVA: the general ...*, s. 6.

⁷² Paragraf 73 Wytucznych: *“It is possible for different conclusions to be reached as to what might reasonably be expected to have happened if the particular scheme had not been entered into or carried out. In that event, the Commissioner may rely on both or all the reasonable expectations, and therefore on more than one counterfactual, to support a determination made under subsection 177F(1).”*

⁷³ J. Roberts, *Recognising Tax Avoidance: An analysis...*, *op. cit.*, s. 242.

⁷⁴ Paragraf 75 Wytucznych: *“If the scheme had no effect or outcome other than the obtaining of the relevant tax benefit(s), it will be reasonable to assume that nothing would have happened if the scheme had not been entered into or carried out.”*

⁷⁵ Taxation Administration Act 1953 (Cth), ss 14ZZK9b).

⁷⁶ Cf. Donovan P., *The aftermath of Hart’s case – a case for reform of Pt IVA*, *Taxation In Australia 2004*, s. 255.

zastosowania klauzuli, polega na wykazaniu, że organ podatkowy niewłaściwie wskazał podmiot, który osiągnął korzyść podatkową.⁷⁷

W orzecznictwie daje się zauważyć zindywidualizowane podejście do interpretowania miary „rozsądnego oczekiwania”; odnosi się je *ad casum* i to, co w jednej sprawie mieściłoby się w granicach „rozsądnych oczekiwań”, w innym stanie faktycznym będzie już poza nimi. Jest to w dużej mierze kwestia wnioskowania z dowodów, np. na podstawie kontaktów podatnika z kontrahentami – czy można zasadnie przyjąć, że ponownie by do takiego kontaktu z kontrahentem doszło, czy też nie. Oczywiście niemożliwe jest udowodnienie, co stałoby się – skoro określone działania nie były podjęte; można jednak na podstawie dowodów (faktów) wnioskować, na ile prawdopodobne byłyby określone zdarzenia. „Rozsądne oczekiwania” muszą być zatem wsparte dowodami. Ze zrozumiałych względów nie może to być co prawda pewność, ale co najmniej uzasadnione przypuszczenie. Jednym z wyznaczników sposobu poszukiwania punktu odniesienia do porównania jest wytyczna, aby podatnik nie był narażony na przypisywanie mu czynności sztucznych i zawiłych, one nie mogą być uznane za takie, których można byłoby „rozsądnie oczekiwać”, gdyż nie są prawdopodobne, lecz wręcz przeciwnie - niepewne.⁷⁸

Projekt zmian do Części IVA⁷⁹ przewidywał między innymi taką zmianę brzmienia sekcji 177C, która dawałaby wyraźne zapewnienie, że stan faktyczny skonstruowany przez organ podatkowy w miejsce tego, który rzeczywiście miał miejsce, i przyjęty za wzorzec odniesienia przy ustalaniu korzyści, będzie odzwierciedlał gospodarczą istotę transakcji. W literaturze sformułowano ocenę, że taka zmiana ustawy miała stanowić wyraźną tamę dla dowodzenia przez podatnika, że gdyby nie przystąpił do planu – nie przedsięwziąłby nic, a zatem również nie osiągnąłby korzyści podatkowej.⁸⁰

Definicja korzyści podatkowej, sformułowana w ustawie dla potrzeb stosowania klauzuli, jest bardzo szeroka, zdolna objąć najrozmaitsze rodzaje przychodów, odliczeń, strat – których objęcie nie było intencją prawodawcy, lub też które logicznie rzecz biorąc nie powinny znaleźć się w zasięgu tej definicji. Dlatego definicja opatrzona jest szeregiem szczegółowych wyłączeń. W szczególności wyłączono te sytuacje, gdy odliczenie, wyłączenie itp. wynika częściowo z przyczyny wyraźnie przewidzianej w postanowieniach ustawy.⁸¹ Zakres i znaczenie tego wyłączenia jak dotąd nie zostało

⁷⁷ To doprowadziło do odmowy zastosowania klauzuli przez sąd w sprawie Peabody.

⁷⁸ J.Roberts, *Recognising Tax Avoidance: An analysis...*, op. cit., s. 243.

⁷⁹ Przyjęty 11 listopada 1999, do dziś jednak nieuchwalony.

⁸⁰ R.A.Tooma, *Legislating...*, op. cit., s. 159.

⁸¹ Section 177C (2) (ii)

precyzyjnie określone w orzecznictwie.⁸² Wyłączenie to raczej nie może być uznane za zaadoptowanie do ustawy doktryny orzeczniczej „*choice principle*”; zakres tego wyjątku uznaje się za węższy.⁸³

Ustalenie, czy wystąpiła korzyść podatkowa, najczęściej nie będzie zbyt trudne⁸⁴. Trudniejsze w praktyce okazuje się określenie jej rozmiaru.⁸⁵ Rozmiar korzyści podatkowej (kwota) musi zostać precyzyjnie ustalony, gdyż celem klauzuli jest pozbawienie podatnika tej właśnie korzyści. Rzecz sprowadza się zatem nie tylko do wykrycia samego faktu odniesienia korzyści, lecz także określenia jej rozmiarów, gdyż dopiero to ustalenie może doprowadzić do zastosowania klauzuli.

Problemy z ustaleniem rozmiarów korzyści podatkowej biorą się między innymi z tego, że nie zawsze równa jest ona całemu – przykładowo – odliczeniu, którego podatnik dokonał. Część korzystnych skutków podatkowych jest wyłączona z pojęcia korzyści – ta mianowicie część, która – jak zasadnie należałoby oczekiwać – i tak byłaby rezultatem działania podatnika. Korzyścią, której pozbawiony ma być podatnik, jest tylko ta część, która pozbawiona jest legitymizacji na skutek zastosowania klauzuli. Powstaje zatem pytanie, kiedy podatnik ma być pozbawiony całego, a kiedy tylko części korzystnego skutku podatkowego, a jeśli w części – to jaki ma być zakres tego pozbawienia. W praktyce sąd odnosi się do rozmiarów korzyści, której podatnik ma być pozbawiony w świetle ustaleń organu podatkowego. Rozstrzygnięcie organu może zostać uchylone ze względu na to, że sąd nie zaakceptował go w części odnoszącej się do rozmiarów korzyści, jakiej podatnik ma być pozbawiony.⁸⁶

c) Cel działania (– sekcja 177D)

- Pojęcie celu; kryteria obiektywne, nie cel subiektywny

Normy prawne mające charakter klauzul zapobiegających unikaniu opodatkowania zazwyczaj nawiązują do celowości jako cechy charakteryzującej działania podatnika. Celowość najczęściej jest tym elementem kwalifikującym, który pozwala określone działanie zakwestionować w oparciu o klauzulę. Element celowości w poszczególnych – zmiennych historycznie i geograficznie - regulacjach bywa jednak różnie ujmowany na płaszczyźnie normatywnej. W tej sferze obecna

⁸² G.T.Pagone, Part IVA: the general..., s. 7.

⁸³ G.T.Pagone, Part IVA: the general..., s. 7.

⁸⁴ Aczkolwiek kilka głośnych spraw na gruncie klauzuli zostało rozstrzygniętych na korzyść podatnika z uwagi na to, że organy podatkowe nie zdołały wykazać istnienia korzyści podatkowej. Tak było m.in. w sprawach *Peabody* (1994) oraz *Vincent v Federal Commissioner of Taxation* (2002 ATC 4742) - zob. N. Wilson-Rogers, *Coming out of the Dark? The Uncertainties that Remain in Respect of Part IV A: How Does Recent Tax Office Guidance Help?* eJournal of Tax Research 2006, vol. 4, No 1, s. 31.

⁸⁵ J.Roberts, *Recognising Tax Avoidance: An analysis...*, op. cit., s. 246 i n.

⁸⁶ J.Roberts, *Recognising Tax Avoidance: An analysis...*, op. cit., s. 247-8.

klauzula różni się od regulacji poprzednio obowiązującej w Australii, tj. sekcji 260. Pod jej rządami zakwestionowane mogło być działanie, którego celem było uniknięcie podatku,⁸⁷ obecna klauzula ma natomiast zastosowanie, jeśli jedynym lub co najmniej dominującym celem uczestnika planu (*scheme*) było osiągnięcie korzyści podatkowej przez siebie lub umożliwienie komu innemu (podatnikowi) osiągnięcia korzyści podatkowej.

Cel ma być zatem odniesiony nie do planu jako takiego, lecz do konkretnego podmiotu związanego z planem. Istotne jest jednak to, że temu podmiotowi, który osiągnął korzyść podatkową, cel ów nie musiał towarzyszyć; klauzula znajdzie zastosowanie do planu, jeśli cel ten można przypisać jakiemukolwiek podmiotowi, który brał w nim udział.⁸⁸

Za adekwatne dla interpretacji przepisów części IVA ITAA orzecznictwo uznaje takie rozumienie, zgodnie z którym celem (*purpose*) jest to, co ma na względzie dany podmiot; rezultat, jaki chce osiągnąć; to, do czego dąży. Celu – w świetle podejścia australijskich sądów - nie należy utożsamiać z motywem (powodem), który stanowi raczej impuls emocjonalny do podjęcia określonego działania.⁸⁹

Norma nie posługuje się przy tym w ogóle pojęciem unikania opodatkowania; kryterium uznania czynności za taką, do której klauzula ma zastosowanie, jest właśnie cel w postaci chęci osiągnięcia korzyści podatkowej, a nie - „uniknięcia podatku”. Na gruncie australijskiej klauzuli ten cel jest elementem odróżniającym planowanie podatkowe od unikania opodatkowania, któremu ustawodawca stara się poprzez klauzulę zapobiegać.⁹⁰ Samo osiągnięcie korzyści podatkowej nie wystarcza jednak do zastosowania klauzuli. Musi zostać ustalone, że głównym celem (*dominant purpose*) dokonującego czynności było umożliwienie sobie lub innemu podatnikowi osiągnięcia korzyści podatkowej.

Gdy transakcja ma widoczny cel gospodarczy, ale oprócz tego wyraźna jest też w niej chęć osiągnięcia korzyści podatkowej – należy ustalić cel główny, którym w świetle orzecznictwa jest cel dominujący, najważniejszy, decydujący o dokonaniu czynności.⁹¹ Jeśli dominuje cel gospodarczy lub

⁸⁷ *Purpose of tax avoidance.*

⁸⁸ M.Cashmere, *A GAAR for the United Kingdom? The Australian Experience*, British Tax Review 2008, No 2, s. 136.

⁸⁹ Cel i motyw jest utożsamiany na gruncie GAAR w RPA – zob. R.C.Williams, *The 1996 Amendments to the general Anti-Avoidance Section of the Income Tax Act*, South African Law Journal 1997, 114, s. 682.

⁹⁰ J.Roberts, *Recognising Tax Avoidance: An analysis...*, *op. cit.*, s. 224.

⁹¹ Tak wypowiedział się sąd w sprawie *Spotless*.

rodzinny – nie zmierza ona do uniknięcia podatku, a zatem klauzula antyabuzywna nie znajdzie zastosowania.⁹² Miarodajna ma być ocena przeprowadzana z punktu widzenia „rozsądnej osoby”.⁹³

Jeszcze pod rządami sekcji 260 w orzecznictwie wypracowano zasadę, że cel działania podatnika ma być ustalany na podstawie obiektywnych kryteriów. Ta orzecznicza koncepcja została włączona do normatywnej konstrukcji klauzuli w jej obecnym kształcie. Przepisy części IVA szczegółowo wskazują obiektywne kryteria, na podstawie których cel ma być ustalony. Różnica w stosunku do poprzednio wypracowanej koncepcji orzeczniczej polega na tym, że obecne przepisy wskazują na cel przystąpienia określonego podmiotu do realizacji planu, podczas gdy *predication test* (jak i przepisy sekcji 260) stawiały pytanie o cel porozumienia (transakcji) jako takiego.

Klauzula w dzisiejszym brzmieniu nie nawiązuje zatem do rzeczywistego celu, obecnego w umyśle podmiotu podejmującego określone działanie; chodzi o taki cel, jaki można temu podmiotowi przypisać na podstawie zewnętrznych okoliczności.⁹⁴ Podmiot odnoszący korzyść podatkową nie musi zatem nawet mieć świadomości, jaki będzie podatkowy skutek przedsięwzięcia, planu, do którego przystąpił. Także ten, kto nieświadomie, nienaumyślnie odnosi korzyść podatkową z planu, w którym wziął udział, może ponieść skutki zastosowania klauzuli.⁹⁵

Przepis szczegółowo określa, co należy brać pod uwagę ustalając, jaki był główny cel podmiotu dokonującego czynności. Cel może być ustalany poprzez wnioskowanie na podstawie okoliczności należących – bądź nie należących - do planu jako takiego, leżących niejako na

⁹² Lord Denning: “*In order to bring the arrangement within the section you must be able to predicate--by looking at the overt acts by which it was implemented that it was implemented--that particular way so as to avoid tax. If you cannot so predicate, but have to acknowledge that the transactions are capable of explanation by reference to ordinary business or family dealing, without necessarily being labelled as a means to avoid tax, then the arrangement does not come within the section. Thus, no one, by looking at a transfer of shares cum dividend, can predicate that the transfer was made to avoid tax. Nor can anyone, by seeing a private company turned into a non-private company, predicate that it was done to avoid Division 7 tax ... Nor could anyone, on seeing a declaration of trust made by a father in favour of his wife and daughter, predicate that it was done to avoid tax.*” (1958) CLR 1 (“*Newton’s case*”), 8-9.

Analogicznie orzekano w późniejszych sprawach, np. *Hancock v Federal Commissioner of Taxation* (1961).

⁹³ Tak Sąd Najwyższy w sprawie *Spotless*, zob. R.A. Toma, *Legislating...*, op. cit., s. 152. Test „rozsądnych oczekiwań”, przeprowadzany już teraz na podstawie klauzuli w nowym brzmieniu, nadal znany jest pod nazwą ‘*statutory predication test*’.

⁹⁴ W regulacji będącej poprzedniczką obecnej klauzuli, tj. sekcji 260 ITAA36, kryterium było jeszcze bardziej zobiektywizowane, gdyż klauzula miała zastosowanie jeśli „celem lub skutkiem” (*purpose or effect*) działania podatnika był korzystny efekt podatkowy, scharakteryzowany w przepisach. Orzecznictwo ten niesłychanie pojemny warunek traktowało jednak w praktyce jako wymóg, aby zakwestionowana transakcja miała „*effect and purpose*” w postaci korzyści podatkowej opisanej w ustawie, w przeciwnym bowiem razie zbyt wiele standardowych i usprawiedliwionych działań byłoby narażonych na zastosowanie klauzuli. Był to jeden z przejawów zawężającej interpretacji sekcji 260. Zob. J.Roberts, *Recognising Tax Avoidance: An analysis...*, op. cit., s. 254. Obecna klauzula zawiera o wiele bardziej precyzyjne kryteria ustalania celu niż to miało miejsce w sekcji 260 ITAA36 a nawet w orzeczniczym *predication test*.

⁹⁵ J.Roberts, *Recognising Tax Avoidance: An analysis...*, op. cit., s. 240.

zewnątrz.⁹⁶ Wśród wymienionych w ustawie ośmiu okoliczności⁹⁷ mających znaczenie wymienia się m.in. treść i formę czynności, czas jej dokonania oraz – ewentualnie – trwania, sposób działania⁹⁸, finansowy skutek planu dla podmiotów w nim uczestniczących, relacje pomiędzy podmiotami dokonującymi czynności.⁹⁹ W orzecznictwie ugruntowany jest pogląd, że z jednej strony jest to katalog zamknięty, z drugiej zaś – że w każdej sprawie należy brać pod uwagę wszystkie z ośmiu wymienionych kryteriów oceny.¹⁰⁰

Wszystkie one stanowią – jak nietrudno zauważyć – okoliczności obiektywnie stwierdzalne. Obiektywizm oceny odnośnie celu podkreśla to, iż przepis używa sformułowania, iż na podstawie tych okoliczności „można stwierdzić, że”¹⁰¹ celem było osiągnięcie korzyści podatkowej. W orzecznictwie sformulowano pogląd, że ocena ma być dokonywana z perspektywy „rozsądnej osoby”.¹⁰² W świetle wypowiedzianych w orzecznictwie poglądów jest jasne, że nie należy poszukiwać rzeczywistych motywów, jakie przyświecały podatnikowi¹⁰³, jego rzeczywiste intencje w zasadzie są bez znaczenia¹⁰⁴ i nie są przedmiotem dowodzenia. Problem prawny nie sprowadza się do odkrycia, jaki był zamiar podatnika, ale do ustalenia tego zamiaru na podstawie rozsądnej oceny dokonywanej w oparciu o okoliczności wymienione w przepisie. Ten cel – ustalany na podstawie obiektywnych

⁹⁶ J.Roberts, *Recognising Tax Avoidance: An analysis...*, op. cit., s. 227.

⁹⁷ Trzy z nich nawiązują do samego przystąpienia do planu, cztery – do rezultatu, a ostatni – do związków między uczestnikami.

⁹⁸ W ramach tego kryterium bierze się pod uwagę m.in. to, czy sposób działania podatnika był niezwykłym, sztucznym, skomplikowanym, a zatem w przybliżeniu te okoliczności, które składają się zazwyczaj na określenie „artificial”, czyli - ukształtowanie transakcji w sposób sztuczny, co przemawia przeciwko podatnikowi.

⁹⁹ S 177D.

¹⁰⁰ Takie podejście ugruntowało się od czasów rozstrzygnięcia w sprawie *Peabody v FCT* (1993) 93 ATC 4104, gdzie sędzia Hill stwierdził (at 4113-4114), że "*the Commissioner must have regard to each and every one of the matters referred to in s 177D(b) when ascertaining the dominant purpose underlying the scheme*". Zob. też R.A.Tooma, *Legislating...*, op. cit., s. 152.

¹⁰¹ *It would be concluded that...*

¹⁰² "...the question is whether, having regard, as objective facts, to the matters answering the description in paragraph (b), a reasonable person would conclude that the taxpayers entered into or carried out the scheme for the dominant purpose of enabling the taxpayers to obtain a tax benefit in connection with the scheme." *Spotless* (1966) 186 CLR 404, 416.

¹⁰³ In *Peabody v FCT* (1993) 93 ATC 4104 at 4113-4114, Hill J held that the dominant purpose is to be determined on an objective basis, having regard solely to the factors detailed in s 177D(b) (at 4113). Hence, strictly, no reference should be made to the subjective motives of the taxpayer. Zob. J.Cassidy, *Are Tax Schemes Legitimate Commercial Transactions? Commissioner of Taxation v Spotless Services Ltd and Commissioner of Taxation v Spotless Finance Pty Ltd*, Commentary on a judgment of the Full Court of the Federal Court of Australia 27 November 1995, (reported in (1995) 95 ATC 4775), <http://www.austlii.edu.au/au/journals/HCR/1996/7.html>

¹⁰⁴ *Eastern Nitrogen v Commissioner of Taxation* (2001) 108 FCR 27; *Consolidated Press Holdings*. Orzecznictwo dostrzega fakt, że podatnik mógł zaangażować się w jakieś przedsięwzięcie ze względów gospodarczych, a nie podatkowych, jeśli jednak obiektywne okoliczności przemawiają „przeciwko” niemu, czystość intencji nie obroni go przed zastosowaniem klauzuli. To samo dotyczyć może rozbieżności subiektywnych intencji podatnika oraz doradcy podatkowego zalecającego dokonanie określonej czynności.

kryteriów – jest niezależny od rzeczywistego celu, jaki podatnikowi przyświecał.¹⁰⁵ Nawiązanie w ustawie do celu ustalanego według zobiektywizowanych znamion zewnętrznych z perspektywy proceduralnej należy uznać za istotne udogodnienie, gdyż nie trzeba dokonywać ustaleń odnośnie stanu umysłu, procesów myślowych osób zaangażowanych w plan, co – na płaszczyźnie dowodowej – byłoby niesłychanie trudne.

Gdyby rzeczywisty cel decydował o zastosowaniu klauzuli – identyczny plan, analogiczne działania mogłyby być różnie kwalifikowane na płaszczyźnie klauzuli. Ocenia się, że wprowadzenie do ustawy zobiektywizowanych kryteriów ustalania celu ma lepsze uzasadnienie aksjologiczne – jeśli plan wygląda na taki, który miał na celu uniknięcie podatku – jako taki będzie traktowany ze wszystkimi prawnymi konsekwencjami. To wywiera pożądany wpływ na płaszczyźnie ogólniejszej, gdyż pozytywnie wpływa na – jak można by to ująć – morale podatników, czyli nie podważa gotowości innych podatników do podporządkowania się wymogom narzucanym przez system podatkowy.¹⁰⁶ Z drugiej strony – takie postawienie sprawy stwarza pole do popisu dla profesjonalistów, którzy potrafią gromadzić argumenty wskazujące na biznesowy – a nie podatkowy – cel transakcji. Ustawa co prawda nie zabrania ustalania rzeczywistego celu i w wyraźny sposób nie odmawia takim ustaleniom znaczenia prawnego, w praktyce jednak, jeśli takie ustalenie zostanie dokonane (w szczególności w wyniku przyznania przez podatnika), to jego znaczenie ogranicza się do tego, że rzuca ono pewne światło na cel ustalany w oparciu o obiektywne kryteria.¹⁰⁷ W literaturze wskazuje się niekiedy, że gdyby klauzula nawiązywała do rzeczywistego zamiaru podatnika, to jej zakres mógłby okazać się szerszy, niż ma to miejsce przy obecnym brzmieniu.¹⁰⁸ Z drugiej jednak strony, odmawianie jakiegokolwiek znaczenia prawnego rzeczywistym motywom, jakie przyświecały podatnikowi, może się okazać dla tego ostatniego zgubne w skutkach, tak jak to miało miejsce w głośniejszej i kontrowersyjnej sprawie Hart.¹⁰⁹

Na marginesie rozważań o znaczeniu subiektywnego, rzeczywistego zamiaru podatnika warto nadmienić, że do innych ustaleń dochodzą sądy odmawiając co do zasady znaczenia elementom

¹⁰⁵ Tak *FC v Hart HCA* [2004] 26; *Consolidated Press Holdings Ltd* [2001] HCA 32.

¹⁰⁶ J.Roberts, *Recognising Tax Avoidance: An analysis...*, *op. cit.*, s.256.

¹⁰⁷ J.Roberts, *Recognising Tax Avoidance: An analysis...*, *op. cit.*, s. 255.

¹⁰⁸ J.Roberts, *Recognising Tax Avoidance: An analysis...*, *op. cit.*, s. 256.

¹⁰⁹ Uznano w niej, że subiektywny cel podatnika nie ma żadnego znaczenia, mimo iż po pierwsze, obiektywne okoliczności nie przemawiały jednoznacznie przeciwko podatnikowi, a co więcej – nie ulegało wątpliwości, że rzeczywistym celem państwa Hart nie było osiągnięcie korzyści podatkowej. W literaturze zacytowano wypowiedź Pana Hart, który w postępowaniu deklarował, że jakkolwiek oboje z żoną sądzili, iż transakcja będzie podatkowo korzystna, to w najmniejszym stopniu nie wpłynęło to na ich decyzję o jej przeprowadzeniu. Pan Hart dał też wyraz swojemu rozczarowaniu, że nie dano mu szansy, aby wyjaśnił, jakie były rzeczywiste motywy przeprowadzenia zakwestionowanej operacji. Zob. F Buffini, *'Loan was Not a Rort'*, *Australian Financial Review*, 28 May 2004.

subiektywnym o ile dotyczą samego podatnika, a do innych wniosków – jeśli chodzi o profesjonalnych doradców podatnika uczestniczącego w planie. Ustalenia odnośnie tego, jakie racje - w rzeczywistości, a nie tylko hipotetycznie - kierowały doradcą zalecającym dokonanie określonej czynności mogą stanowić dowód tego, jakie były „główne motywy” dokonania transakcji. Praktycznie oznacza to, że główny cel może zostać ustalony nie na podstawie hipotetycznej oceny „rozsądnej osoby”, ale na podstawie ustaleń co do motywów doradcy, które to motywy zostają przypisane podmiotowi dokonującemu transakcji.¹¹⁰ Przypisanie tego celu podatnikowi polega na tym, że obiektywny cel został ustalony na podstawie zastosowania się do zalecenia profesjonalnego doradcy.

W literaturze dość krytycznie odniesiono się do tych ostatnich poglądów (odnośnie do przypisywania znaczenia motywom doradcy), przypominając o tym, że przepis statuuje jednak obiektywne kryteria oceny.¹¹¹ Mimo to orzecznictwo wydaje się kontynuować tę linię. Przykładowo, w wyroku *Vincent v Commissioner of Taxation*¹¹² sąd potwierdził, iż rozważanie, jaki był główny cel transakcji, może odbywać się z uwzględnieniem roli doradcy.

Przy ustalaniu celu należy brać pod uwagę cel doradcy czy organizatora (*promotor*), ale także każdej osoby, która była zaangażowana w realizację planu lub jego części, uczestnicząc w transakcji czy porozumieniu, nie tylko podatnika, w którego organ podatkowy wymierzył ostrze klauzuli.¹¹³ Musi to być jednak cel takiej osoby, która stwarza warunki do osiągnięcia korzyści podatkowej w związku z planem.¹¹⁴

Wracając jeszcze do zobiektywizowanych kryteriów, jakie w świetle przepisu należy brać pod uwagę ustalając cel podatnika, w literaturze¹¹⁵ zwraca się uwagę, że nie jest całkiem jasna treść niektórych sformułowań wskazujących okoliczności, które mają być brane pod uwagę przy dokonywaniu tej zobiektywizowanej oceny zamiaru podatnika. Jako przykład wskazuje się formę i treść czynności (*form and substance*) i wątpliwość, czy chodzi o treść prawną, czy też ekonomiczną lub jeszcze inną. Kolejna wątpliwość – czy sformułowanie „forma i treść” należy traktować jako zbitkę oznaczającą w gruncie rzeczy jedno pojęcie, czy też są to dwa obszary, a zatem – dwa kierunki poszukiwań przy dokonywaniu oceny zamiaru. Dalej, jeśli to są dwa obszary – to czy ustawodawcy chodziło o zaakcentowanie, iż są one przeciwnej natury, o przeciwstawienie treści – formie dokonanej

¹¹⁰ Consolidated Press Holdings (2001) 207 CLR 235, 264 (cyt. za G.T. Pagone, *Part IVA: a general...*, op. cit., s. 14.

¹¹¹ G.T. Pagone, *Part IVA: the general...*, op. cit., s. 15.

¹¹² (2002) 193 ALR 686 ('*Vincent*').

¹¹³ J.Roberts, *Recognising Tax Avoidance: An analysis...*, op. cit., s. 250 podaje, że takie wnioski płyną ze sprawy *Consolidated Press Holdings* oraz *Explanatory Memorandum*.

¹¹⁴ *Peabody*.

¹¹⁵ G.T.Pagone, *Part IVA: the general...*, s. 8.

czynności?¹¹⁶ Odnośnie do innych przesłanek oceny, takich np. jak czas dokonania czynności, wskazuje się z kolei, że nie jest jasne, jak na ich podstawie można byłoby oceniać cel transakcji, choć z drugiej strony w orzecznictwie zauważono, że nagle ożywienie aktywności akurat pod koniec roku podatkowego może wskazywać na to, że pewne działania są podjęte celem uzyskania podstaw do odliczeń.¹¹⁷ Odnośnie do przesłanki ostatniej – znaczenia wzajemnych relacji pomiędzy podmiotami biorącymi udział w planie – zwraca się np. uwagę, że szczególnie bacznie należy analizować te przedsięwzięcia, w których biorą udział podmioty powiązane kapitałowo, gdyż dokumentacja w takich sytuacjach może nie odzwierciedlać precyzyjnie zamiarów stron, a jawnie deklarowane cele stron mogą nie być zgodne z rzeczywistymi intencjami.¹¹⁸

Sądy deklarują, że w każdej sprawie konieczne jest zindywidualizowane podejście; należy odnieść się do wszelkich okoliczności bez przypisywania im z góry określonej wagi. W literaturze można spotkać się z krytyką pod adresem sądów, które zbyt dużą wagę – zdaniem niektórych autorów – przywiązują do tego, w jaki sposób plan był przeprowadzony, czyli do kryterium określonego w sekcji 177D (b)(i).¹¹⁹ Stanowisko organów podatkowych odnośnie do właściwej interpretacji oraz znaczenia poszczególnych kryteriów zostało przedstawione w oficjalnych dokumentach.¹²⁰

Tak czy inaczej, określanie, jaki był główny cel czynności, ma być dwuetapowe. Etap pierwszy polega na zebraniu, ustaleniu wszystkich faktów i okoliczności relewantnych dla oceny w świetle treści sekcji 177D, a etap drugi polega na dokonaniu oceny, wyciągnięciu wniosków z zebranego materiału. Cel ma być ustalany biorąc pod uwagę okoliczności istniejące w dacie przystąpienia i realizacji planu i z uwzględnieniem stanu prawnego obowiązującego w tym momencie (okresie).¹²¹

- Cel główny – ranga celu, hierarchia celów

Jakkolwiek przepis nie używa sformułowania, iż ma to być cel „główny” czy też „dominujący”, to tak się właśnie w praktyce interpretuje treść sekcji 177D („*dominant purpose*”)¹²². Zazwyczaj działania podatników mają więcej niż jeden cel; stąd istotne staje się pytanie o to, jakie jest znaczenie określenia „główny”. Chodzi o główny cel oceniany z perspektywy osoby, które przystąpiła

¹¹⁶ To kryterium (*substance and form*) analizowane było szczególnie szeroko w sprawie *Eastern Nitrogen LTD v FCT* [2001]. Sąd wyraził w nim pogląd, że nie ma podstaw, aby analizę prowadzić wyłącznie przeciwstawiając treść formie, oba elementy należy także rozpatrywać jako osobne kryteria, poszukując w każdym z nich odpowiedzi na pytanie o cel.

¹¹⁷ Tak w sprawie *Sleight v FCT* 2003, zob. R.A.Tooma, *Legislating...*, *op. cit.*, s. 153.

¹¹⁸ Takie wątki rozważano np. w sprawie *WD&HO Wills (Australia) Pty Ltd v FCT*.

¹¹⁹ J.Roberts, *Recognising Tax Avoidance: An analysis...*, *op. cit.*, s. 276.

¹²⁰ *Tax Office Comments...*, *op.cit.*, s. 5 i nast. oraz w wewnętrznych – lecz powszechnie dostępnych - oficjalnych wytycznych (*Explanatory notes...*).

¹²¹ J.Roberts, *Recognising Tax Avoidance: An analysis...*, *op. cit.*, s.250.

¹²² J.Roberts, *Recognising Tax Avoidance: An analysis...*, *op. cit.*, s. 251.

do realizacji planu. Nie musi zatem to być cel jedyny, wyłączny; z drugiej strony – nie wystarczy, że jest to cel „ważny”.

Nie oznacza to, iż w każdym przypadku prawdziwe byłoby twierdzenie, że podatnik nie dokonałby jakiejś czynności, iż byłaby ona dla niego pozbawiona sensu, gdyby nie wzgląd na osiągnięcie korzyści podatkowej. Taki test¹²³ stosowano niekiedy w orzecznictwie, zdaniem niektórych autorów¹²⁴ – błędnie na gruncie sekcji 177D. Test ten stawia pytanie: czy dokonanie określonej czynności byłoby racjonalne z gospodarczego punktu widzenia, gdyby nie spodziewana korzyść podatkowa?¹²⁵ Jeśli to korzyść podatkowa sprawiła, że przystąpienie do planu było racjonalne z punktu widzenia podatnika – to klauzula ma zastosowanie.¹²⁶

Sztuczny i błędny byłby jednak dychotomiczny podział na decyzje podyktowane celami podatkowymi i decyzje racjonalne z gospodarczego punktu widzenia.¹²⁷ Racjonalny cel gospodarczy nie wyklucza, że dana transakcja może zarazem być uznana za taką, której głównym celem była chęć osiągnięcia korzyści podatkowej.¹²⁸ Cel podatkowy może wręcz taką decyzję uczynić racjonalną gospodarczo.¹²⁹ Za cel główny powinien być uznany wówczas, gdy miał największy wpływ (*most influential*) na przystąpienie do planu, był nadrzędny (*ruling*), przeważający (*prevailing*)¹³⁰, aczkolwiek nie we wszystkich wyrokach sądy kierują się takim kryterium.¹³¹ Rozumowanie takie opiera się na założeniu, że podatnik stara się osiągnąć rezultat gospodarczy na możliwie najlepszych warunkach. W uzasadnieniu do wprowadzenia Part IVA znalazło się z kolei stwierdzenie, że dominujący cel, do którego nawiązuje klauzula, to taki, który przeważa nad innymi celami razem wziętymi.¹³²

Ustalenie, jaki był główny cel planu, odbywa się kolejno poprzez: 1. rozważenie, które z korzyści wynikających z planu powinny być uznane za jego cel lub cele; 2. ustalenie, które z celów są

¹²³ “No sens test”.

¹²⁴ J.Roberts, *Recognising Tax Avoidance: An analysis...*, op. cit., s. 257.

¹²⁵ J.Roberts, *Recognising Tax Avoidance: An analysis...*, op. cit., s. 259.

¹²⁶ Przykładowo w sprawie *Spotless* Sąd Najwyższy stwierdził, że gdyby nie chęć osiągnięcia korzyści podatkowej – tak ukształtowana operacja byłaby dla podatnika pozbawiona sensu ekonomicznego, zob. J. Azzi, *Spotless: A Lesson in Form and Substance but not in Substance over Form*, *Revenue Law Journal* 1998, vol. 8, issue 1, article 8, s. 183, źródło: <http://epublications.bond.edu.au/rlj/vol8/iss1/8>

¹²⁷ *Spotless*.

¹²⁸ *Spotless*.

¹²⁹ J.Roberts, *Recognising Tax Avoidance: An analysis...*, op. cit., s. 260.

¹³⁰ Tak w wyroku w sprawie *Spotless* (1996) at 416.

¹³¹ J.Roberts, *Recognising Tax Avoidance: An analysis...*, op. cit., s. 264.

¹³² *Explanatory Memorandum* 1981, s. 8. Dla porównania, przepisy obowiązujące w Hong Kongu stanowią, że klauzula ma zastosowanie, jeśli cel podatkowy przeważa nad wszystkimi pozostałymi celami traktowanymi łącznie (combined). Warto nadmienić, że klauzula obowiązująca w Hong Kongu, zawarta w sekcji 61A *Inland Revenue Ordinance*, wzorowana jest na regulacji australijskiej; zob. J.Dabner, *The spin of a coin – in serach of workable GAAR*, *Journal of Australia Taxation* 2000, N 3, s. 241.

więcej niż zwykłej wagi; 3. wyważenie, który cel miał istotniejszą wagę – podatkowy czy niepodatkowy.¹³³ Ten trzystopniowy test w większości wypadków powinien pozwolić uzyskać klarowną odpowiedź na pytanie, jaki był główny cel planu.¹³⁴ Nasuwa się jednak spostrzeżenie, że na każdym z tych etapów przed podmiotem przeprowadzającym go piętrzą się istotne trudności.

- Trudności z ustaleniem głównego celu

Nie można tracić z oczu trudności dowodowych, jakie dla podatnika stwarza sytuacja sporu na tle tego, który cel uznać należy za dominujący. Podważenie stanowiska organu podatkowego odnośnie do głównego celu zakwestionowanej czynności wymaga poruszania się nie tyle w sferze faktów, co ocen. W orzecznictwie ustabilizował się pogląd, że ocena ma być dokonywana z perspektywy „rozsądnej osoby” – ustawa jednak ani tej „rozsądnej osoby” w ogóle nie wymienia w treści przepisu, ani też jej – co oczywiste – nie charakteryzuje i nie dostarcza żadnych wskazówek w tym zakresie. Nie wiadomo więc w istocie, kim ten hipotetyczny podmiot wnioskujący o głównym celu ma być, poza tym, że orzecznictwo wymaga, aby był „rozsądny”.¹³⁵ Pewne jest wszelako, że choć ma to być osoba oceniająca podstawiona niejako w miejsce podatnika przystępującego do realizacji planu, to jednak nie ma to być osoba, która byłaby wyposażona w cechy, przymioty podatnika lub jego doradcy¹³⁶, lecz chodzi o miernik osobowy bardziej zobiektywizowany. Można się też zastanawiać, czy w danym stanie faktycznym da się wskazać tylko jedną jedyną konkluzję, jaka mogłaby być przez rozsądną osobę sformułowana. Powstaje pytanie, jak dalece dyskrejonalna może być ostatecznie sądowa ocena w tym względzie.

- Znaczenie występowania ogólnego celu gospodarczego transakcji

Orzecznictwo dość długo stało na stanowisku, że jeśli transakcji można przypisać ogólny cel gospodarczy, to wyklucza to zastosowanie do niej klauzuli.¹³⁷

Przełomowy okazał się wyrok w sprawie *Spotless*. Uznano w nim, że jeżeli głównym motywem przesądającym o finansowej atrakcyjności transakcji jest jej skutek w postaci korzyści podatkowej, to klauzula ma zastosowanie – mimo iż cel finansowy jako taki jest wszak celem gospodarczym.¹³⁸ Uznano w niej, że to, iż transakcja ma widoczny, określony cel gospodarczy, samo

¹³³ J.Roberts, *Recognising Tax Avoidance: An analysis...*, *op. cit.*, s. 275.

¹³⁴ Tamże.

¹³⁵ Wyrok w sprawie *Spotless*; zob. J.Roberts, *Recognising Tax Avoidance: An analysis...*, *op. cit.*, s. 255.

¹³⁶ J.Roberts, *Recognising Tax Avoidance: An analysis...*, *op. cit.*, s.255.

¹³⁷ Przykładowo, w sprawie *Hely and Conti 230-1* (*Hely J*), *232* (*Conti J*) gospodarczy skutek transakcji zaważył na ocenie, iż mimo pewnego „antypodatkowego” ukształtowania transakcji, cel podatkowy nie miał charakteru dominującego.

¹³⁸ Tak właśnie było w sprawie *Spotless*, gdzie podatnik inwestował duże sumy pieniędzy w instrumenty depozytowe, które przyniosły mu nie tylko dochód, ale i korzyści podatkowe. Wybór takich a nie innych sposobów lokowania aktywów finansowych podyktowany był względami podatkowymi.

w sobie nie wyklucza zastosowania do niej klauzuli.¹³⁹ Decydujące znaczenie ma to, co było głównym motywem jej zawarcia. Jeśli na kształt transakcji w największym stopniu wpłynął zamiar osiągnięcia korzyści podatkowej – fakt, iż ma ona zarazem cel biznesowy, nie uchroni jej przed zastosowaniem klauzuli.¹⁴⁰ W sprawie *Spotless* Sąd Najwyższy stanął na stanowisku, że dychotomiczny podział transakcji na takie, które mają cel podatkowy oraz na takie, które mają cel gospodarczy, byłby sztuczny i nie znajduje on podstaw.¹⁴¹ Ważne jest tu też orzeczenie w sprawie *Consolidated Press Holdings* z 2001 r. Po pierwsze, ogólny cel biznesowy nie usprawiedliwił w oczach sądu transakcji w stopniu wystarczającym do wykluczenia zastosowania klauzuli. Po drugie, sąd zaakceptował fakt, iż z całego skomplikowanego przedsięwzięcia finansowego (planu, schematu działania składającego się z serii transakcji) organ podatkowy wyłączył i zakwestionował tę część, w której motyw podatkowy był – zdaniem tych organów – oczywisty i dominujący.

Choć od wyroku w sprawie *Spotless* niepodważalne jest stanowisko, że klauzula może mieć zastosowanie także do zwykłych transakcji gospodarczych (*ordinary commercial transaction*), jednak nadal w orzecznictwie nie ustalono ogólnych, jasnych kryteriów, których spełnienie powodowałoby, że klauzula znajdzie zastosowanie.¹⁴²

W jednej ze spraw za znaczący argument przemawiający za zastosowaniem klauzuli uznano to, iż korzyści podatkowe płynące dla podatnika z transakcji były pewne, podczas gdy korzyści gospodarcze pewne nie były.¹⁴³

Co do zasady poglądy orzecznictwa ustabilizowały się w ten sposób, że ogólny cel biznesowy przedsięwzięcia nie uzasadnia odstąpienia od zastosowania klauzuli, jeśli części (jednej lub kilku transakcjom) z całego przedsięwzięcia może zostać przypisany - jako dominujący - cel podatkowy.¹⁴⁴

¹³⁹ Wyrok sądu niższej instancji (Federal Court) był dla podatnika korzystny, uznano w nim bowiem, że klauzula nie ma zastosowania przede wszystkim dlatego, że źródło dochodu z odsetek leży poza Australią (Wyspy Cooka). Co do głównego celu przystąpienia przez podatnika do planu – zdania członków składu orzekającego były podzielone. Część sędziów wyraziła przekonanie, że celem podatnika było osiągnięcie jak najwyższej stopy zwrotu z inwestowania pieniędzy – a jedną z metod maksymalizacji zysku było obniżenie podatku, mające w tym wypadku znamiona usprawiedliwionego celu gospodarczego. Zob. J.Cassidy, *Are Tax Schemes Legitimate Commercial Transactions? Commissioner of Taxation v Spotless Services Ltd and Commissioner of Taxation v Spotless Finance Pty Ltd*, Commentary on a judgment of the Full Court of the Federal Court of Australia 27 November 1995, (reported in (1995) 95 ATC 4775), <http://www.austlii.edu.au/au/journals/HCREv/1996/7.html>

¹⁴⁰ *Spotless*, wyrok ten omawia G.T.Pagone, *Part IVA: the general...*, s. 10.

¹⁴¹ Stanowiłoby to wyraz “*acceptance of a false dichotomy*” podczas gdy “*a particular course of action may be ... both ‘tax driven’ and bear the character of a rational commercial decision*” *Spotless* [1996] at 84. Zob. M.Cashmere, *A GAAR for the United Kingdom? The Australian Experience*, *British Tax Review* 2008, No 2, s. 135.

¹⁴² M.Cashmere, *Towards...*, op. cit., s. 243.

¹⁴³ *Puzey v Commissioner of Taxation* [2003] FCAFC 197 [70] [79].

¹⁴⁴ J. Dabner, *The Spin of a Coin - In Search of a Workable GAAR*, *Journal of Australian Taxation* 2000, 15, 3(3), 232, <http://www.austlii.edu.au/au/journals/JIATax/2000/15.html>

Niekiedy tylko sąd odmawia wyłączenia z całości przedsięwzięcia tego elementu, który był ukształtowany „antypodatkowo”, jeśli pozbawiałoby to całość praktycznego znaczenia.

Ustalanie celu niepodatkowego odbywa się przez uwzględnienie tych samych kryteriów, na podstawie których ustala się wystąpienie korzyści podatkowej.¹⁴⁵ Ma on mieć charakter raczej oczywisty w kategoriach obiektywnych niż subiektywnych.¹⁴⁶ Inną kwestią obecną w orzecznictwie i komentarzach jest: jak ustalać jego wagę i znaczenie.¹⁴⁷ Należy podkreślić, że niepodatkowy cel może być uznany za ważny, a nawet dominujący, nawet gdy nie został zrealizowany zgodnie z oczekiwaniami podatnika.

Jeśli chodzi o mierzenie znaczenia biznesowego charakteru transakcji w literaturze wskazuje się, że przy braku sprecyzowanych kryteriów rozstrzygnięcia sądów siłą rzeczy są w dużej mierze uznaniowe, podyktowane osobistymi poglądami poszczególnych sędziów, a przez to – brak jest dostatecznej pewności prawa.¹⁴⁸ Co ciekawe, w literaturze wskazuje się na dostrzegalną różnicę podejścia prezentowanego przez sądy niższe i Sąd Najwyższy. Niższe sądy interpretują klauzulę dość dowolnie, orzecznictwo jest chwiejne, naznaczone indywidualizmem poszczególnych sędziów, a kryteria przyjmowane *ad casum*. Sąd Najwyższy z kolei stara się w swoich wyrokach wskazywać zasady, którymi należy się kierować. Co prawda te zasady – jak zauważono – nieco faworyzują stronę reprezentowaną przez organy podatkowe, jednakowoż przynajmniej wprowadzają bardzo pożądaną pewność do tych z natury rzeczy zawiłych i dyskusyjnych spraw.¹⁴⁹

- Znaczenie braku gospodarczego uzasadnienia transakcji (*lack of commerciality*)

Brak gospodarczego uzasadnienia transakcji (*lack of commerciality*) przemawia na niekorzyść podatnika, podważa legitymizację transakcji na płaszczyźnie podatkowej. Prowadzi bowiem do wniosku, że cel podatkowy – o ile jest widoczny – miał dominujące znaczenie, a zatem klauzula znajdzie zastosowanie. W orzecznictwie ów „brak gospodarczego uzasadnienia transakcji” w wielu orzeczeniach stanowił uzasadnienie dla rozstrzygnięcia o tym, jaki był główny cel przedsięwzięcia. W literaturze stawiane są jednak pytania, jak ów sens gospodarczy mierzyć i oceniać, jakie ma on – tak naprawdę – znaczenie w świetle sekcji 177D, wymieniającej – przypomnijmy - 8 okoliczności, które mają być brane pod uwagę przy ustalaniu, czy celem transakcji było osiągnięcie korzyści podatkowej;

¹⁴⁵ J.Roberts, *Recognising Tax Avoidance: An analysis...*, *op. cit.*, s. 266-268.

¹⁴⁶ J.Roberts, *Recognising Tax Avoidance: An analysis...*, *op. cit.*, s. 274,

¹⁴⁷ J.Roberts, *Recognising Tax Avoidance: An analysis...*, *op. cit.*, s. 269 i n.

¹⁴⁸ J.Roberts, *Recognising Tax Avoidance: An analysis...*, *op. cit.*, s. 280.

¹⁴⁹ J.Roberts, *Recognising Tax Avoidance: An analysis...*, *op. cit.*, s.282.

„brak gospodarczego uzasadnienia transakcji (*lack of commerciality*)” wśród tych okoliczności nie figuruje.

Wyrok w sprawie *Hart* uczynił aktualnym pytanie o to, jaki jest zasięg oraz wzajemne relacje pomiędzy pojęciami planowania podatkowego (budowania struktur efektywnych na płaszczyźnie podatkowej, przynoszących oszczędności podatkowe, ograniczających zakres opodatkowania - *tax effective structuring*) a niedopuszczalnym unikaniem opodatkowania¹⁵⁰. Nie ulega wątpliwości, że efekt transakcji jest brany pod uwagę przy zwykłych umowach gospodarczych, a kształt i forma transakcji często znajdują wyjaśnienie w powstałych konsekwencjach podatkowych.

- Cel – konkluzje

Problem ustalenia celu planu jest kluczowy; odpowiedź na pytanie o cel przesądza o tym, czy mamy do czynienia z akceptowalnym planowaniem podatkowym, czy z unikaniem opodatkowania. Zagadnienie celu wiąże w całość wszystkie elementy normy zawierającej klauzulę.¹⁵¹ Analiza orzecznictwa prowadzi do wniosku, że to kryterium pełni pierwszoplanową rolę, kwestie związane z pojęciem „planu” (*scheme*) i „korzyści podatkowej” odsunięte są na nieco dalszy plan.¹⁵² Pewne nieporozumienia związane są z rozumieniem określenia „dominujący”. O ile w literaturze wskazuje się, że należałoby to pojęcie interpretować jako „mający największy wpływ”, to w orzecznictwie w wielu wypadkach uznano, że aby cel podatkowy mógł zostać uznany za dominujący, musi przeważać nad pozostałymi celami rozumianymi jako całość.¹⁵³

Za jedną z najistotniejszych kwestii odnośnie do celu należy uznać rozstrzygnięcie przez Sąd Najwyższy, że gospodarczy cel, a nawet widoczny gospodarczy rezultat planu sam w sobie nie przesądza o tym, że klauzula do takiego planu nie będzie mieć zastosowania.

7. DYSPOZYCJA NORMY

Konsekwencje prawne spełnienia przesłanek określonych w hipotezie normy zawierającej klauzulę wskazuje sekcja 177F. Na dyspozycję normy składają się uprawnienia organu podatkowego określone w tej sekcji. Wynika z nich, że celem zastosowania klauzuli jest pozbawienie podatnika

¹⁵⁰ G.T.Pagone, *Part IVA: the general...*, s. 24.

¹⁵¹ L.Zeman, *Federal Commissioner Of Taxation v Hart: Did the High Court set the Threshold too Low?* Revenue Law Journal 2007, vol. 17, article 3, <http://epublications.bond.edu.au/rlj/vol17/iss1/3>, s. 3.

¹⁵² J.Roberts, *Recognising Tax Avoidance: An analysis...*, *op. cit.*, s. 281.

¹⁵³ J.Roberts, *Recognising Tax Avoidance: An analysis...*, *op. cit.*, s. 281.

korzyści podatkowej, którą osiągnął (lub miał osiągnąć) w wyniku planu, a także – gdy jest to zasadne - ustalenie dalszych, adekwatnych konsekwencji podatkowych. Praktycznie uprawnienie organu podatkowego może przybrać postać albo zaliczenia dodatkowej kwoty do dochodu podlegającego opodatkowaniu, albo wyłączenia części (lub całego) odliczenia, którego podatnik dokonał.¹⁵⁴ Skutek jest zawsze ten sam: podwyższenie podstawy opodatkowania (lub też jej wygenerowanie, jeśli rzeczywiście dokonane czynności w ogóle nie doprowadziły do powstania obowiązku podatkowego).

Zagadnienie to ma jednak nie tylko podłoże – można by rzec – rachunkowe, ale wiąże się z istotnym problemem natury prawnej.

W odniesieniu do regulacji takich jak analizowana tu klauzula zawsze pojawia się pytanie o to, czy jej oddziaływanie kończy się na pozbawieniu podatnika nieuprawnionych korzyści podatkowych, czy też norma idzie jeszcze dalej. Jest to zarazem pytanie o to, jak daleko idące uprawnienia ustawodawca przyznał organowi podatkowemu: czy może on tylko unieważnić zakwestionowaną czynność (uznać ją za bezskuteczną na płaszczyźnie podatkowej itp.), czy też może dokonać jej reklasyfikacji. Obecnie obowiązująca regulacja sekcji 177F australijskiej ustawy o podatku dochodowym wyraźnie opowiada się za tą szerszą opcją.¹⁵⁵

Przepisy poprzednio obowiązującej sekcji 260 dawały organowi podatkowemu jedynie prawo do odmówienia skuteczności kwestionowanej czynności na płaszczyźnie podatkowej. Organ podatkowy miał uprawnienie do ustalenia konsekwencji podatkowych tak, jakby dana czynność nie miała miejsca, nie mógł jednak w jej miejsce „podstawić” innej - bardziej (w jego ocenie) adekwatnej do sytuacji - czynności i przypisać podatnikowi jej konsekwencji podatkowych tak, jakby została przez podatnika dokonana.

Istotna różnica pomiędzy przepisami poprzednio obowiązującej sekcji 260 a obecną klauzulą polega na przyznaniu organowi podatkowemu uprawnienia nie tylko do zakwestionowania (negacji) zaprezentowanego stanu faktycznego, ale do rekonstrukcji podatkowoprawnego stanu faktycznego. Konsekwencje prawne na płaszczyźnie podatkowej ustalone zostaną nie na podstawie czynności rzeczywiście dokonanych (a zakwestionowanych przez organ), lecz na podstawie podatkowoprawnego stanu faktycznego wykreowanego przez organ podatkowy. Uprawnienie do tej rekonstrukcji stanu faktycznego przysługuje wyłącznie organowi podatkowemu, który wydaje decyzję. Uprawnienia

¹⁵⁴ Ch. Ohms, *Part IV A: A Critical Examination*, IBFD Bulletin 1995, April, s. 178.

¹⁵⁵ Podobnie ukształtowane uprawnienie do reklasyfikacji zmierzającej do rekonstrukcji podatkowoprawnego stanu faktycznego istnieje w Kanadzie, Hong-Kongu, Irlandii, Nowej Zelandii; nieco odmiennie formułę rekonstrukcji przyjęto w projekcie klauzuli dla Zjednoczonego Królestwa z 1998 r.

takiego nie ma sąd, którego rola polega wyłącznie na kontroli, czy organ podatkowy nie nadużył swoich uprawnień w tym względzie.¹⁵⁶

Można mieć zastrzeżenia odnośnie do tego, że ustawa wprowadza nieostry miernik „rozsądnej oceny” tego, co mogłoby się stać (w miejsce zakwestionowanego planu), zamiast dostarczyć obiektywnych normatywnych kryteriów tej oceny.¹⁵⁷ Faktem jest jednak, że nawet w wypadku wprowadzenia takich kryteriów istotne zmniejszenie dyskrecjonalności rozstrzygnięć w tym zakresie nie wydaje się realne. Normatywne kryteria siłą rzeczy bowiem musiałyby być określone w ustawie także za pomocą pojęć nieostrych.

8. GAAR A PRZEPISY SZCZEGÓLNE

W związku z tym stosowaniu klauzuli towarzyszy stale pewien dylemat. Jeśli przyjąć, że celem klauzuli jest ograniczanie możliwości redukcji obciążeń podatkowych, a drugiej strony – wiele przepisów rangi ustawowej na pewną redukcję wyraźnie pozwala, to jakie kryterium należy uznać za decydujące o tym, czy działanie podatnika mieści się jeszcze kategoriach akceptowanego planowania podatkowego, czy też można lub nawet należy już zakwalifikować je jako unikanie opodatkowania? Oficjalnie prezentowane stanowisko organów podatkowych jest takie, że w tego rodzaju wypadkach działania podatnika nie mogą być podważone, nawet jeśli jego głównym celem była chęć zredukowania obciążenia podatkowego.¹⁵⁸

Orzecznictwo prezentuje podejście, które niektórzy autorzy uważają za lekceważenie istnienia i umniejszanie wagi przepisów szczególnych. I tak na przykład tego, iż dokonanie pewnej czynności jest jednoznacznie usprawiedliwione w świetle przepisów szczególnych nie uważa się za okoliczność, która powodowałaby automatyczne wykluczenie możliwości zastosowania do niej klauzuli. Nie dotyczy to wyraźnych wyłączeń zawartych w sekcji 177C(2). Warto jednak zauważyć, że sekcja 177B gwarantuje, iż zakres oddziaływania klauzuli nie ma być ograniczany poprzez inne regulacje.

¹⁵⁶ M.Cashmere, *A GAAR for the United Kingdom? The Australian Experience*, British Tax Review 2008, No 2, s. 147. Sąd pełni też wyłącznie funkcję kontrolną w zakresie weryfikacji stanu faktycznego przez organ podatkowy, innymi słowy – bada, czy organ prawidłowo zidentyfikował plan i czy prawidłowo ustalił wysokość korzyści podatkowej, nie może jednak tych ustaleń naprawiać (tamże, s. 147).

¹⁵⁷ R.A.Tooma, *Legislation...*, op. cit., s. 156.

¹⁵⁸ Dla porządku warto tu zauważyć, że aby uniknąć pewnej niekonsekwencji albo choćby niejasności administracja używa w tym wypadku sformułowania „*main purpose*”, w odróżnieniu od „*dominant purpose*”, który to jest uznawany za przesłankę kwalifikującą plan (*scheme*) do kategorii unikania opodatkowania, zob. *Tax Office Comments...*, s. 1.

Pojawił się interesujący problem relacji między klauzulą a przepisami przewidującymi ulgi z tytułu dokonywania wydatków na preferowane przez ustawodawcę cele, np. badania i rozwój czy produkcję filmów australijskich.¹⁵⁹ W wielu sytuacjach dokonanie takich działań będzie mogło być uznane za takie, do których klauzula ma zastosowanie, gdyż spełnione będą wszystkie kryteria. W literaturze wskazuje się, że w takim wypadku byłoby jednak dyskusyjne, czy korzystny skutek podatkowy (odliczenie) mógłby być uznany za korzyść podatkową w rozumieniu klauzuli, gdyż umożliwienie uzyskania podatnikowi takiej korzyści ewidentnie leżało w intencjach prawodawcy tworzącego regulację przyznającą te ulgi.¹⁶⁰ Przeciwno podatnikowi mógłby jednak przemawiać jakiś element sztuczności takich działań, gdyby w danych okolicznościach wystąpił.¹⁶¹

Inny interesujący problem podobnej natury dotyczy podatkowoprawnych skutków konsolidacji podmiotów¹⁶². Podjęcie decyzji o utworzeniu grupy to wybór przewidzianej ustawą korzystnej opcji opodatkowania, z drugiej jednak strony – działanie nakierowane na osiągnięcie korzyści podatkowej. Konsolidacja bowiem może okazać się podatkowo korzystna dla łączących się podmiotów, gdyż w wielu wypadkach obciążenie podatkiem dochodowym grupy okazuje się być mniejsze, niż miałyby to miejsce, gdyby podatek był obliczany oddzielnie dla poszczególnych podmiotów ją tworzących. Powstaje w związku z tym pytanie o dopuszczalność zastosowania klauzuli w wypadku dokonania takiej operacji¹⁶³. Administracja podatkowa stoi na stanowisku, że nie jest to wykluczone.¹⁶⁴ Należy jednak zwrócić uwagę, że zagadnienie jest szczególnie złożone między innymi

¹⁵⁹ J.Roberts, *Recognising Tax Avoidance: An analysis...*, op. cit., s. 278.

¹⁶⁰ J.Roberts, *Recognising Tax Avoidance: An analysis...*, op. cit., s. 278.

¹⁶¹ Takie stanowisko prezentuje administracja podatkowa – zob. *Tax Office Comments...*, s. 3. Na ten temat także m.in. J.Roberts, *Recognising Tax Avoidance: An analysis...*, op. cit., s. 279; J.F. Avery Jones, *Nothing either good or bad, but thinking makes it so – the mental element in anti-avoidance legislation – I*, *British Tax Review* 1983, N 9, s. 32.

¹⁶² Chodzi o konsolidację polegającą nie na połączeniu podmiotów, ale ich zgrupowaniu wyłącznie dla celów podatkowych (podatek dochodowy) poprzez utworzenie tworu stanowiącego odpowiednik polskiej podatkowej grupy kapitałowej. Właściwe przepisy znajdują się w *Income Tax Assessment Act 1997, Part 3-90*. („*The amendment allows for certain companies, trusts and partnerships to be taxed as if they are one taxpaying entity. The option to consolidate is offered to the head entity of a group of entities.*”)

¹⁶³ E.Mercuri, *Application of Part IVA of the Income Tax Assessment Act (1936) to the consolidation of entities (Consolidations)*, Paper submitted for the 2007 ALPN Conference, Coffs Harbour, New South Wales, 17 August 2007

¹⁶⁴ Comissioner omówił te zagadnienia w opinii, prezentującej stanowisko administracji podatkowej, opublikowanej na stronie internetowej ATO w 2003 r. (*The application of Part IVA to elections to consolidate*, dostępny: <http://www.ato.gov.au/content/downloads/PartIVAandconsolidation09oct03.pdf>).

Celem opublikowania opinii – jak wynika z jej treści – było dostarczenie zarówno podatnikom, jak i profesjonalistom praktycznej wiedzy odnośnie możliwości zastosowania klauzuli do działań konsolidacyjnych. Ogólny wniosek z niej płynący jest taki, że podatnik może zostać pozbawiony korzyści podatkowej płynącej z konsolidacji, jeśli spełnione są wszystkie przesłanki zastosowania klauzuli (plan, korzyść podatkowa, główny cel), co samo w sobie zdaniem administracji podatkowej nie jest wykluczone. Opinia zawiera wyjaśnienia oraz omawia hipotetyczne stany faktyczne pod kątem ewentualnego zastosowania klauzuli. Nie wyjaśnia jednak do

ze względu na to, że sam ustawodawca dopuszcza wybór korzystnej opcji opodatkowania. Na płaszczyźnie niejako technicznej złożoność zagadnienia pogłębia to, że w wyniku konsolidacji łączące się podmioty tracą podmiotowość na gruncie podatku dochodowego.¹⁶⁵ Przepisanie korzyści podatkowej oraz jej ewentualne pozbawienie w następstwie zastosowania klauzuli wiązałyby się zatem z finansowym obciążeniem podmiotu innego niż ten, który przystąpił do planu konsolidacyjnego.

9. STOSOWANIE KLAUZULI

Stosowanie klauzuli leży w gestii organów podatkowych pierwszej instancji. Proceduralnie rozstrzygnięcie w tej kwestii stanowi element decyzji zawierającej rozstrzygnięcie o wysokości kwoty podatku przypadającej do zapłaty. Warto nadmienić, że obowiązuje w tym wypadku dość długi termin przedawnienia. Organ może dokonać weryfikacji rozliczenia podatkowego z uwzględnieniem sekcji 177f(1), tj. uczynić użytek z klauzuli, w okresie 6 lat licząc od dnia, kiedy prawidłowo obliczony podatek stałby się wymagalny.¹⁶⁶

Ta część rozstrzygnięcia organu podatkowego, która dotyczy zakresu pozbawienia korzyści podatkowej, w zakresie ustaleń nie podlega od razu weryfikacji w trybie sądowym. Podatnikowi przysługuje tu sprzeciw w innym trybie, a mianowicie poprzez podważenie wysokości kwoty podatku do zapłaty. Sprzeciw taki organ może uwzględnić w całości lub w części, lub też odrzucić. W takim wypadku podatnik ma otwartą drogę sądową, to na nim spoczywa wówczas ciężar wykazania, iż

końca dylematów, jakie tu powstają, nie ma też charakteru wiążącego dla organów podatkowych. W literaturze postuluje się w związku z tym opracowanie oficjalnych wytycznych, które zapewniłyby zainteresowanym podmiotom możliwie wysoki stopień pewności co do możliwego zastosowania klauzuli, zob. E.Mercuri, *Application of Part IVA of the Income Tax Assessment Act (1936) (Cth) to the consolidation of entities (Consolidations)*, Paper submitted for the 2007 ALPN Conference, Coffs Harbour, New South Wales, 17 August 2007, s. 16.

¹⁶⁵ Dlatego niektórzy negują w tym wypadku możliwość zastosowania klauzuli – zob. G.T. Pagone, *Part IVA – The voyage continues*. The Tax Specialist. Vol. 10 No. 1 August 2006, s. 45.

¹⁶⁶ Sekcja 177G(1), zob. Ch. Ohms, *Part IV A: A Critical Examination*, IBFD Bulletin 1995, April, s. 179-180. Konsekwencją takiego działania organu podatkowego może być korekta wysokości podatku (w dół) w innym okresie rozliczeniowym oraz ewentualnie korekta wysokości zobowiązania podatkowego innego podmiotu niż ten, wobec którego bezpośrednio zastosowano klauzulę (korekta wyrównująca, *compensating adjustment*), jeśli wysokość jego obciążenia podatkowego pozostaje w związku z działaniami zakwestionowanymi na podstawie przepisów Części IV A. Organ podatkowy może dokonać takiej korekty na korzyść zainteresowanymi na każdym czasie, z urzędu lub na wniosek. Podstawą prawną są przepisy sekcji 177(3). Zob. Ch. Ohms, *Part IV A: A Critical Examination*, IBFD Bulletin 1995, April, s. 179.

ustalenia organu podatkowego odnośnie – w szczególności – rozmiaru korzyści podatkowej, a w konsekwencji - wysokości kwoty podatku przypadającego do zapłaty, są nieprawidłowe.¹⁶⁷

Jeśli dwa lub więcej podmiotów uczestniczy w planie odnosząc korzyści podatkowe, organ podatkowy wobec każdego z tych podmiotów wydaje odrębne rozstrzygnięcie; jeśli plan był rozciągnięty w czasie, to na dodatek odrębne rozstrzygnięcie musi być wydane w odniesieniu do każdego roku podatkowego. W myśl propozycji zmian z 1999 r. organ podatkowy miał jednym rozstrzygnięciem dokonywać ustaleń odnośnie wszystkich podmiotów uczestniczących w zakwestionowanym planie; propozycje te jednak do chwili obecnej nie znalazły się w ustawie.¹⁶⁸

Na rozstrzygnięcie w zakresie zastosowania klauzuli podatnikowi przysługują zwykle środki zaskarżenia tj. sprzeciw do organu wyższej instancji, a następnie skarga do sądu.¹⁶⁹ Co do zasady ciężar udowodnienia faktów spoczywa na skarżącym.¹⁷⁰

Zastosowanie klauzuli pociąga dla podatnika nie tylko skutek w postaci utraty korzyści podatkowej oraz – w następstwie – konieczność zapłacenia podatku od sytuacji przyjętej jako adekwatny podatkowoprawny stan faktyczny w miejsce zakwestionowanego planu. Kolejną konsekwencją jest bowiem obowiązek zapłaty sankcyjnej kwoty (*penalty tax*), której wysokość zależy od wysokości korzyści podatkowej, którą podatnik osiągnął lub zamierzał osiągnąć. Kary te nakładane są na podstawie sekcji 284-145, Schedule 1, TAA53. Wysokość nakładanej sankcji wynosi 50% kwoty podatku niezapłaconego na skutek zastosowania planu (zaległości podatkowej), a w przypadkach mniej rażących (przesłanki są szczegółowo ujęte w przepisach) - 25%.¹⁷¹ Na tej ostatniej płaszczyźnie dla oceny, której z tych sankcji podatnik podlega, istotne okazują się m.in. ustalenia odnośnie dominującego celu planu. Co prawda, skoro klauzulę zastosowano, to jest oczywiste, że cel podatkowy był dominujący, ale dla nałożenia sankcji ma znaczenie, na ile był on „rażący”, czy oprócz celu podatkowego był także inny zasługujący na akceptację cel, na ile był on istotny itp.¹⁷²

W ostatnich latach wprowadzono system kar dla organizatorów finansowych planów, które nastawione są na osiąganie korzyści podatkowych.¹⁷³ Regulacje te wymierzone są w podmioty,

¹⁶⁷ R.A. Tooma, *Legislating...*, op. cit., s. 159.

¹⁶⁸ R.A. Tooma, *Legislating...*, op. cit., s. 160. Środowiska praktyków krytykowały tę propozycję z uwagi na to, że cele i motywy, dla których poszczególne podmioty wzięły udział w planie, mogą istotnie się różnić. Wydawanie jednego rozstrzygnięcia dotyczącego wszystkich uczestników planu miało sprzyjać przypisywaniu jednemu podmiotowi celu, który był adekwatny do sytuacji innego podmiotu.

¹⁶⁹ Ch. Ohms, *Part IV A: A Critical Examination*, IBFD Bulletin 1995, April, s. 180.

¹⁷⁰ Ch. Ohms, *Part IV A: A Critical Examination*, IBFD Bulletin 1995, April, s. 180.

¹⁷¹ Ch. Ohms, *Part IV A: A Critical Examination*, IBFD Bulletin 1995, April, s. 180.

¹⁷² R.A. Tooma, *Legislating...*, op. cit., s. 158.

¹⁷³ G.S. Cooper, *Promoter Penalties*, eJournal of Tax Research 2006, vol. 4, No 2, s. 117 i n. Na marginesie, kary przewidziane są dla organizatorów “tax exploitation schemes”, które zostały zdefiniowane jako “schemes that

których przedmiotem działalności jest konstruowanie planów (scheme) oraz organizowanie tego typu przedsięwzięć (*promoters*).¹⁷⁴ Związane jest to z faktem, że oddziaływanie samej klauzuli okazało się niezbyt skuteczne¹⁷⁵ w powstrzymaniu unikania opodatkowania polegającego na wykorzystywaniu gotowych instrumentów, planów dostarczanych niejako na rynek przez wyspecjalizowane podmioty. O ile klauzula i wspomniane wcześniej grzywny dotyczą podmiotów osiągających korzyści podatkowe, to ostatnio wprowadzone, wymienione wyżej środki represji finansowej skierowane są przeciwko mózgom operacji organizowanych na szerszą skalę.

Administracja podatkowa stoi na stanowisku, że zastosowanie klauzuli jest sprawą na tyle poważną, że wymaga w praktyce szczególnie ostrożnego podejścia. Tryb zastosowania klauzuli został tak ukształtowany, aby podatnicy mieli podstawy wierzyć, iż organy podatkowe przywiązują szczególną wagę do rozstrzygnięć podejmowanych na tej płaszczyźnie i w żadnej mierze nie działają pochopnie.

Zastosowanie klauzuli przez organ podatkowy wymaga przed podjęciem ostatecznej decyzji przeprowadzenia konsultacji na kilku poziomach.

Na najniższym szczeblu, w wypadku dostrzeżenia przesłanek do zastosowania klauzuli pracownik organu podatkowego prowadzący sprawę referuje ją Tax Counsel Network (TCN). Jeśli tamtejszy urzędnik widzi potrzebę zastosowania klauzuli, informuje o tym urzędnika organu podatkowego, który sprawę prowadzi, a zarazem przedstawia ją swojemu przełożonemu¹⁷⁶ celem sformułowania ostatecznego stanowiska TCN.

Na tym etapie, w razie dostrzeżenia celowości zastosowania klauzuli, wymagane jest zwrócenie się o zajęcie stanowiska do specjalnego organu opiniodawczego. Organem tym jest GAAR Panel, powołanym specjalnie do udzielania organom podatkowym konsultacji w sprawie zastosowania klauzuli.¹⁷⁷ Członkami Panelu są osoby z kręgów biznesowych, profesjonaliści zajmujący się prawem podatkowym oraz szczególnie doświadczeni przedstawiciele administracji podatkowej; jeden z tych ostatnich pełni funkcję przewodniczącego. Panel funkcjonuje niejako na obrzeżach struktury

exploit the tax system through avoidance or evasion.” (paragraph 3.52 of the EM). Co do zasady karom takim nie podlegają jednak w szczególności doradcy podatkowi, gdyż przepisy wyłączają ich z zakresu pojęcia „organizatorów” (*“financial planners, tax agents, accountants, legal practitioners and others are not promoters merely because they provide advice about a tax exploitation scheme, even if that advice provides alternative ways to structure a transaction, or sets out the tax risks of the alternatives”*). [Schedule 3, item 1, subsection 290-60(2)], cyt. za G.S. Cooper, jw. Szczególnie aktywna postawa wymienionych podmiotów może jednak spowodować uznanie ich za „promoters”, co otwiera drogę do nałożenia kary.

¹⁷⁴ Zob. A.O.Ferrers, *Tax Avoidance – The Commissioner’s Last Word*, TPI Review, 2006 July, s. 3.

¹⁷⁵ R.Edmonds, *Living with GAAR: The Australian Experience*, ITPA Journal 2002, No 3, s. 37 i n.

¹⁷⁶ Deputy Chief Tax Counsel (DCTC) – paragraf 16 Wytucznych.

¹⁷⁷ ATO Practice Statement Law Administration PS LA 2005/24, paragraf 17, 23 i nast.

administracji podatkowej, pełniąc wobec niej funkcję konsultacyjną.¹⁷⁸ Jego udział przy wydawaniu decyzji ma zapewnić obiektywizm podejścia organów podatkowych oraz – poprzez scentralizowanie wydawania opinii - wpływać na jednolitość praktyki w zakresie stosowania klauzuli.

Formą działania Panelu jest udzielanie niezależnych opinii organom prowadzącym sprawy, w których rozważane jest zastosowanie klauzuli. Elementem opinii wydawanej przez panel jest też stanowisko co do zastosowania wobec podatnika właściwej w danym przypadku sankcji. Opinia jest wydawana na podstawie materiału zebranego przez organ podatkowy i przedstawionego przez podatnika, procedura wydawania opinii przez Panel nie obejmuje prowadzenia postępowania dowodowego¹⁷⁹, aczkolwiek w razie wątpliwości może on sugerować organowi podatkowemu poczynienie dodatkowych ustaleń. Posiedzenia Panelu odbywają się co do zasady raz w miesiącu. Przewodniczący Panelu może wezwać podatnika do złożenia wyjaśnień na piśmie.¹⁸⁰ Podatnik jest zawiadamiany o terminie posiedzenia Panelu, ma prawo wziąć w nim udział, może też zostać zaproszony do udziału w posiedzeniu.¹⁸¹ Przedtem jest informowany o stanowisku organu podatkowego i zebranych w jego sprawie materiale dowodowym.¹⁸² Udział podatnika w posiedzeniu Panelu nie ma jednak ściśle procesowego charakteru; nie występuje on jako strona w sporze, nie jest w szczególności przesłuchiwany, jego udział i zaprezentowane przez niego stanowisko oraz ewentualne wyjaśnienia udzielone co do niektórych zagadnień mają dopomóc członkom Panelu w podjęciu właściwej decyzji.¹⁸³ Wytyczne gwarantują mu prawo do ustnego przedstawienia swojego stanowiska na posiedzeniu.¹⁸⁴ Patrząc z pewnej perspektywy, nie sposób oprzeć się wrażeniu, że udział podatnika w posiedzeniu ma też jemu samemu zapewnić poczucie uczestniczenia w rozstrzygnięciu jego sprawy, ma przeciwdziałać powstaniu wrażenia, iż o jego losach decyduje w niedostępnej dla niego samej procedurze organ, niebędący wszak nawet sądem. Pozytywną rolę spełnia nie tylko możliwość

¹⁷⁸ Nie ma nawet umocowania ustawowego.

¹⁷⁹ Niektórzy autorzy widzą w tym ograniczenie roli Panelu, por. H. Paynter, *Application of the income tax anti-avoidance rule*, 16 May 2007, s. 2, www.freehills.com.au

¹⁸⁰ Zgodnie z Wytycznymi wezwanie do złożenia pisemnych wyjaśnień nie powinno nastąpić później niż 7 dni przed terminem posiedzenia. Paragraf 37

¹⁸¹ Zgodnie z Wytycznymi (par. 37), podatnik powinien być poinformowany o terminie posiedzenia co najmniej na 28 dni przed wyznaczoną datą. Jeśli taka jest wola podatnika, może reprezentować go pełnomocnik.

¹⁸² Przed skierowaniem sprawy pod obrady Panelu organ doręcza podatnikowi na piśmie swoje stanowisko w sprawie; podatnik z zasady ustosunkowuje się do niego, choć formalnie nie ma takiego obowiązku. Zob. A.O.Ferrers, *Tax Avoidance – The Commissioner’s Last Word*, TPI Review, 2006 July, s. 3.

¹⁸³ Podatnik co do zasady nie jest obecny podczas gdy przedstawiciel administracji podatkowej prezentuje jej stanowisko na posiedzeniu Panelu, zob. H. Paynter, *Application of the income tax anti-avoidance rule*, 16 May 2007, s. 2, www.freehills.com.au

¹⁸⁴ Sprezyzowano nawet, że podatnikowi przysługuje na wypowiedzenie się odpowiednia ilość czasu, przy czym za wystarczającą co do zasady uznaje się 1 godzinę (par. 38 wytycznych).

przysłuchiwania się obradom, ale też umożliwienie podatnikowi wypowiedzenia się, zaprezentowania własnego stanowiska temu organowi.

Pewną ciekawostką proceduralną jest to, że aczkolwiek nie obowiązuje tu zasada, że wyjaśnienia złożone przez podatnika (ustnie lub pisemne) nie mogą działać na jego szkodę, to Przewodniczący może przychylić się do wniosku podatnika, który zwróci się o udzielenie mu takiej ochrony, iż jego wyjaśnienia odnośnie poszczególnych kwestii nie mogą zostać wykorzystane na jego niekorzyść (*without prejudice basis*, par. 40 Wytycznych).

Opinie Panelu nie są wiążące dla organów, jednakże w praktyce zgodnie z wewnętrznymi zasadami funkcjonowania administracji podatkowej¹⁸⁵ są brane pod uwagę przy rozstrzygnięciu spraw. Organ prowadzący postępowanie co do zasady nie może wydać decyzji przed uzyskaniem stanowiska Panelu¹⁸⁶, jeśli sprawa została mu przedstawiona do zaopiniowania.¹⁸⁷

Sprawy analogiczne do tych, które już były przedmiotem analizy GAAR Panel, nie są z nim konsultowane, aczkolwiek decyzję w tej sprawie zawsze podejmuje szef GAAR Panel lub DCTC. W razie wątpliwości regułą jest skierowanie sprawy pod obrady GAAR Panel. Szef GAAR Panel ma też kompetencję do tego, aby sprawy przedłożonej temu organowi do opinii nie kierować pod obrady.

Administracja podatkowa oficjalnie prezentuje swój punkt widzenia odnośnie do stosowania klauzuli. Na wniosek podatnika organ podatkowy wydaje interpretację zawierającą stanowisko odnośnie do tego¹⁸⁸, czy klauzula ma zastosowanie do planowanych przez podatnika czynności.¹⁸⁹ Nawet jeśli wniosek podatnika nie zawiera pytania o zastosowanie klauzuli, dotyczy jednak takich działań, do których zdaniem wydającego interpretację klauzula mogłaby mieć zastosowanie, organ udzielający interpretacji jest zobowiązany z urzędu w treści interpretacji zwrócić podatnikowi uwagę na tę możliwość i pouczyć go o prawie zwrócenia się do organu o odrębną interpretację dotyczącą zastosowania klauzuli odnośnie tych działań.¹⁹⁰

¹⁸⁵ W szczególności chodzi tu o par. 24 Wytycznych (*ATO Practice Statement Law Administration PS LA 2005/24*).

¹⁸⁶ Par. 25 Wytycznych.

¹⁸⁷ Organ podatkowy nie jest zobowiązany, lecz może poinformować podatnika, że jego sprawa jest analizowana przez Panel (paragraf 28 Wytycznych).

¹⁸⁸ Tzw. *private ruling*.

¹⁸⁹ Wydanie interpretacji wskazującej, iż klauzula ma zastosowanie, wymaga pozytywnej opinii Tax Counsel Network. Co do zasady jednak nie jest tu już wymagana opinia GAAR Panel, w szczególności dlatego, że zbyt długo by to proces wydania interpretacji. Opinia GAAR Panel jest jednak zasięgana jeśli wnioskodawca tego żąda, zgadzając się na wydłużenie czasu oczekiwania na interpretację (Wytyczne par 19). Jeśli interpretacja zawiera stanowisko, że klauzula ma zastosowanie do przedstawionego przez podatnika stanu faktycznego, obok zwykłych środków zaskarżenia podatnikowi przysługuje żądanie rozpatrzenia sprawy przez GAAR Panel (Wytyczne paragraf 20).

¹⁹⁰ Paragraf 10 i 11 wytycznych; określają one nawet formułę słowną, która obowiązkowo ma się znaleźć w tym wypadku w treści interpretacji. Jeśli wniosek podatnika nie zawiera pytania o klauzulę, lecz dotyczy innych

Informacja na temat spodziewanego stanowiska organów podatkowych co do określonych typów zachowań i przedsięwzięć jest szeroko dostępna.¹⁹¹ Stanowisko administracji podatkowej jest prezentowane w:¹⁹²

- urzędowych interpretacjach (*public rulings*,) będących odpowiednikiem polskich interpretacji ogólnych,¹⁹³
- publikowanych informacjach o podejściu administracji do poszczególnych problemów pojawiających się w praktyce na tle stosowania klauzuli¹⁹⁴,
- indywidualnych urzędowych interpretacjach wydawanych na wniosek zainteresowanego.

Oprócz tego Australian Tax Office (ATO) publikuje na swojej stronie internetowej zestawienia orzeczeń sądowych dotyczących stosowania klauzuli.

ATO dokłada starań, aby praktyka organów podatkowych w zakresie stosowania klauzuli była jednolita i odpowiadała przyjętym standardom.¹⁹⁵ Jest to ważne w obliczu dość chwiejnego orzecznictwa sądów; pożądaną przez zainteresowanych pewnością prawną trudno uzyskać analizując orzecznictwo sądów, wobec czego poznanie oficjalnie prezentowanego stanowiska administracji podatkowej daje minimum wiedzy odnośnie do spodziewanego kierunku jej potencjalnych rozstrzygnięć.

kwestii podatkowych, jednak organ podatkowy dostrzega możliwość jej zastosowania do działań, których dotyczy pytanie, lub do ich części albo działań z nimi związanych, przyjęto iż organ udziela odpowiedzi na pytanie zadane przez podatnika, natomiast nie udziela w tej interpretacji definitywnej odpowiedzi co do potencjalnego zastosowania klauzuli. Wymaga to bowiem co do zasady zgromadzenia pełnej informacji o stanie faktycznym – pod kątem klauzuli. Stąd wybrano rozwiązanie takie, w którym podatnik może zainicjować wydanie nowej interpretacji, odnoszącej się tym razem wprost do klauzuli, składając w tej sprawie nowy wniosek i przedstawiając pełny materiał faktograficzny.

¹⁹¹ W literaturze niekiedy formułowane są opinie, że (co poniekąd zrozumiałe) wyjaśnienia publikowane przez administrację podatkową w niewystarczający sposób odnoszą się do najbardziej kontrowersyjnych elementów regulacji – zob. N. Wilson-Rogers, *Coming out of the Dark? The Uncertainties that Remain in Respect of Part IV A: How Does Recent Tax Office Guidance Help?* eJournal of Tax Research 2006, vol. 4, No 1, ss. 25-50.

¹⁹² M. D'Ascenzo, *A Practical Guide on Part IV A*, Australian Tax Review 2001, June, vol. 30, s. 89.

¹⁹³ Są one jednak prawnie wiążące dla organów podatkowych (wynika to z *Taxation Administration Act 1953, Part IVA*). Przykładem tego typu interpretacji jest *Taxation Ruling TR 2008/1*. Dokument ten dotyczy zastosowania Part IVA of the *Income Tax Assessment Act 1936* (Cth) (ITAA 1936) do transakcji typu "wash sale". („A wash sale involves the sale and subsequent repurchase of the same, or substantially the same, asset within a short period of time. The result is that there is effectively no change in the economic exposure of the owner to the asset. The purpose of the transaction is to incur a capital loss which can be used to offset capital gains made in the same, or a subsequent, financial year. The taxpayer thereby offsets the gains but still effectively owns the same asset as they did before the transaction, albeit with a lower cost base than the asset originally had. The ruling also covers transactions where shares are transferred to family members, companies or trusts that are controlled by the same person, again incurring a capital loss without losing economic exposure to the asset). Omówienie i krytyczna analiza tej interpretacji – zob. P. O'Keefe, *Part IV A and wash sale arrangements – will it all become clear in the wash?* Journal of the Australasian Tax Teachers Association 2008 Vol. 3, No.2, s. 189 – 201.

¹⁹⁴ *Practice statements*.

¹⁹⁵ M. D'Ascenzo, *A Practical Guide...*, op. cit., s. 89 - 90.

Z drugiej strony warto nadmienić, że administracja podatkowa z założenia nie unika procesów sądowych na tle stosowania klauzuli,¹⁹⁶ dążąc do tego, aby sporne kwestie były rozstrzygnięte na najwyższych szczeblach sądowniczych.¹⁹⁷ Za pożyteczny aspekt uznaje pojawianie się precedensowych wyroków, stanowiących na przyszłość wskazówkę dla praktyki.¹⁹⁸

10. OCENA FUNKCJONOWANIA KLAUZULI W AUSTRALII

W ocenie samych organów podatkowych generalną funkcją klauzuli jest zredukowanie wynikających z systemu podatkowego możliwości zmniejszenia zakresu obciążeń podatkowych w poszczególnych przypadkach.¹⁹⁹

Komentatorzy są zgodni co do tego, że GAAR zarówno w poprzednich kształtach normatywnych, jak i obecnie, pełni ważną rolę w australijskim systemie podatkowym.²⁰⁰ W okołostuletniej historii obowiązywania GAAR w Australii norma ta miała jednak zmienną skuteczność jako narzędzie przeciwdziałania unikaniu opodatkowania. Decydującą rolę ogrywało tu, jak się wydaje, podejście sądów. W okresie, gdy treść klauzuli zakreślona była bardzo szeroko – tak jak poprzednio obowiązująca sekcja 260 – sądy wykazywały tendencję do stosowania interpretacji zawężającej. Z kolei bardziej ukierunkowane, precyzyjniejsze sformułowanie klauzuli (tak jak obecnie) zwiększa prawdopodobieństwo, że sąd zaakceptuje jej zastosowanie.²⁰¹ Jest to pewien paradoks – im szerszy zakres normy, tym bardziej restrykcyjne i wąskie okazuje się być jej zastosowanie. Pod koniec okresu obowiązywania sekcji 260 sądy uczyniły ją w zasadzie

¹⁹⁶ Jednak nie zawsze tak było – przez 8 lat od wprowadzenia klauzuli w nowym brzmieniu żadna sprawa nie trafiła na wokandę sądową, gdyż administracja podatkowa konsekwentnie unikała procesów w tym obszarze tłumacząc, że oczekuje na właściwą sprawę, która stanowiłaby odpowiedni materiał dla precedensowego rozstrzygnięcia. Wobec braku sądowych rozstrzygnięć w tym względzie panował stan istotnej niepewności co do właściwego sposobu interpretowania klauzuli, który – jak uważano – działał na korzyść administracji podatkowej.

¹⁹⁷ Od połowy 1999 r. działa specjalny zespół prawników powołany do reprezentowania ATO w procesach sądowych, które dotyczą stosowania klauzuli, zob. M. D'Ascenzo, *A Practical Guide...*, op. cit., s. 93.

¹⁹⁸ M. D'Ascenzo, *A Practical Guide...*, op. cit., s. 93.

¹⁹⁹ *Tax Office Comments on the Operation of Part IV A*, opublikowane przez Commissioner of Taxation on 17 March 2005, http://www.ato.gov.au/content/downloads/TIA_March_2005_Att.pdf

²⁰⁰ Ch. Evans, *The Battle Continues: Recent Australian Experience with Statutory Avoidance and Disclosure Rules* [w:] J. Freedman (red.) *Beyond Boundaries. Developing Approaches to Tax Avoidance and Tax Risk Management*, Oxford 2008, s. 46.

²⁰¹ M. Cashmere, *A GAAR for the UK?*, op. cit., s. 157.

nieskutecznym narzędziem zwalczania unikania opodatkowania; remedium okazało się wprowadzenie normy o węższym zakresie, lecz efektywniejszej w praktyce, gdyż sądy jej nie kontestują.²⁰²

Aktualnie klauzula interpretowana jest przez australijskie sądy raczej szeroko. Wprost odrzucono²⁰³ zasadę, że każdy ma prawo tak układać bieg swoich interesów, by minimalizować swoje obciążenia podatkowe (tzw. *Westminster principle*). Klauzula bywa stosowana nawet do takich działań, których podatkowy cel jest co prawda ewidentny, ale nie można się w nich dopatrzeć sztuczności. Jeśli tylko w sposobie działania podatnika, formie transakcji występuje jakiś niezwykły element, to często przekłada się to na restrykcyjność podejścia Sądu Najwyższego.

Współcześnie Sąd Najwyższy jest często krytykowany za to, że w swoim orzecznictwie przyjął szersze zastosowanie klauzuli niż to miało wynikać z intencji prawodawcy.²⁰⁴ Krytycy stanowiska Sądu Najwyższego powołują się na sformułowanie użyte w Explanatory Notes, które deklarując intencję projektodawcy wskazywały, iż klauzula ma mieć zastosowanie do czynności sztucznych i naciąganych (*artificial or contrived*), nie zaś normalnych operacji rodzinnych lub biznesowych. Explanatory Notes wskazują, że intencją prawodawcy jest, aby klauzula miała zastosowanie do czynności *artificial, blatant and contrived or of a paper nature*.²⁰⁵ Najwyższa instancja sądownicza w swoim rozumieniu tej normy obecnie dalece jednak wykracza poza ten zakres. Sądy, a zwłaszcza Sąd Najwyższy odrzuca w swoich orzeczeniach nie tylko deklaracje projektodawcy, ale także intencje ustawodawcy ujawnione w Explanatory Notes.²⁰⁶ Sąd Najwyższy wydaje się więc nie stosować wykładni celowościowej normy.²⁰⁷

Klauzula z założenia nie miała też dotyczyć takich transakcji, których biznesowy charakter jest niepodważalny. W orzecznictwie jednak przyjęto, że ta koncepcja była chybiona. Warto jednak przy tym zauważyć, że projektodawca zapewne nie zamierzał objąć klauzulą „normalnych” transakcji rodzinnych czy biznesowych. Tam zaś, gdzie występuje element rodzinny lub biznesowy, ale chodzi o uniknięcie opodatkowania, zastosowanie klauzuli nie wykracza – jak się wydaje – poza intencję prawodawcy.²⁰⁸

²⁰² M.Cashmere, *A GAAR for the UK? ...*, op. cit., s. 157.

²⁰³ Sprawa *Spotless*.

²⁰⁴ Nie są „*contrived or blatant*”. Jako przykład wskazuje się sprawę *Spotless*, zob. M.Cashmere, *A GAAR for the United Kingdom? The Australian Experience*, *British Tax Review* 2008, No 2, s. 146.

²⁰⁵ M.Cashmere, *A GAAR for the United Kingdom? The Australian Experience*, *British Tax Review* 2008, No 2, s. 134.

²⁰⁶ M.Cashmere, *Towards an appropriate interpretative approach to Australia's general tax avoidance rule – Part IV A*, *Australian Tax Review* 2006, No 35, ss. 234, 245.

²⁰⁷ M.Cashmere, *A GAAR for the UK? ...*, op. cit., s. 157.

²⁰⁸ J.Roberts, *Recognising Tax Avoidance: An analysis...*, op. cit., s. 279.

Mimo upływu prawie 30 lat od wprowadzenia do australijskiej ustawy o podatku dochodowym klauzuli w obecnym brzmieniu, nadal nie ma pełnej zgody co do właściwego sposobu jej zastosowania. Wątpliwości najczęściej nie dotyczą interpretacji pojęcia planu i tego, w jaki sposób ma być identyfikowany na gruncie przepisów Części IVA. W miarę jasne są też zagadnienia związane z pojęciem i ustalaniem rozmiarów korzyści podatkowej. Istotne wątpliwości i dyskusje budzą natomiast nadal kwestie związane z ustalaniem dominującego celu planu.²⁰⁹ Nasiliły się one po zapadnięciu wyroku w sprawie *Hart*. Częściowo zakwestionowano dotychczasową linię orzeczniczą i zaproponowano inne, szersze podejście do zagadnienia, liberalizujące wymagania, które zdaniem sądu muszą być spełnione, aby cel (osiągnięcie korzyści podatkowej) mógł zostać uznany za dominujący, co z kolei otwiera drogę do pozbawienia podatnika korzyści podatkowej płynącej z planu.

Wyrok Sądu Najwyższego w sprawie *Hart*, który zapadł w 2004 r., uchodzi za znaczące, a wręcz przełomowe orzeczenie odnoszące się do przepisów Part IVA. Na podstawie literatury przedmiotu, ilości miejsca, jakie poświęcono analizie tego rozstrzygnięcia, oraz natężenia uwagi, z jaką to czyniono, można odnieść wrażenie, że historia stosowania klauzuli w Australii dzieli się wręcz na dwie epoki: przed oraz po wydaniu wyroku w sprawie *Hart*. Analiza, którą dziś już można przeprowadzić z pewnym dystansem zarówno merytorycznym, jak i czasowym, prowadzi do wniosku, że wyrok ten istotnie miał doniosłe znaczenie. Po pierwsze, w sprawie tej jak w soczewce skupiło się wiele wątków wymagających ustaleń oraz rozstrzygnięć kluczowych dla stosowania klauzuli. Po drugie, wielu komentatorów jest zdania, że Sąd Najwyższy w sprawie *Hart* rozszerzył zastosowanie klauzuli wbrew jej ustawowemu brzmieniu.²¹⁰ W rezultacie tego czynności, które w zamyśle ustawodawcy nie miały być poddane działaniu klauzuli, mogą zostać nią objęte. Postawiono nawet dość dramatycznie brzmiącą tezę, że wyrok w sprawie *Hart* oznacza koniec dozwolonego planowania podatkowego.²¹¹ W dość powszechnym mniemaniu wyrok w sprawie *Hart* zapoczątkował nawet swoistą ekspansję zastosowania klauzuli.²¹²

Historia obowiązywania i stosowania klauzuli w Australii pokazuje, że sądowe podejście do interpretacji klauzuli okresowo ulega złagodzeniu lub zaostrzeniu. Zmiany sądowego podejścia do interpretacji klauzuli niekiedy pociągają za sobą zmianę legislacyjną (zastąpienie sekcji 260 przez

²⁰⁹ M.Cashmere, *A GAAR for the United Kingdom? The Australian Experience*, British Tax Review 2008, No 2, s. 145.

²¹⁰ L.Zeman, Federal Commissioner Of Taxation V Hart: Did the High Court set the Threshold too Low? Revenue Law Journal 2007, vol. 17, article 3, <http://epublications.bond.edu.au/rlj/vol17/iss1/3>, s. 8.

²¹¹ L.Zeman, Federal Commissioner Of Taxation V Hart: Did the High Court set the Threshold too Low? Revenue Law Journal 2007, vol. 17, article 3, <http://epublications.bond.edu.au/rlj/vol17/iss1/3>, s. 8.

²¹² Zdaniem wielu tendencja ta ma charakter trwały, a jej kres przynieść może albo „opamiętanie się” sądów, albo wyczekiwana przez niektórych nowelizacja klauzuli; zob. H. Paynter, Application of the income tax anti-avoidance rule, 16 May 2007, s. 2, www.freehills.com.au

część IV A), częściej jednak – po pewnym czasie – daje się zaobserwować korekta kursu w orzecznictwie. W literaturze przypomina się, że poprzednio obowiązującą sekcję 260 uchylono, gdyż sądy swoim orzecznictwem w dużej mierze pozbawiły ją praktycznego znaczenia.²¹³ Piśmiennictwo zwraca uwagę, że kierunek orzecznictwa po wprowadzeniu klauzuli w obecnej postaci początkowo uzasadniał przypuszczenie, że podzieli ona los swojej poprzedniczki; jako przykład podaje się tu pierwszy wyrok, jaki zapadł na gruncie klauzuli (sprawa Peabody)²¹⁴. Można było spotkać zarzuty, że Sąd Najwyższy interpretuje klauzulę zbyt wąsko, w efekcie czego nadal w praktyce występuje zbyt daleko idąca akceptacja planowania podatkowego i unikania opodatkowania.²¹⁵

W późniejszym okresie w orzecznictwie dała się zaobserwować tendencja do coraz szerszego zastosowania klauzuli²¹⁶, aż do spektakularnego rozstrzygnięcia Sądu Najwyższego w sprawie *Hart*, które dość powszechnie zostało uznane przez komentatorów za zbyt daleko idące w zwalczaniu już nawet nie zjawiska unikania opodatkowania, ale wręcz torpedowania działań, które są gospodarczo uzasadnione, tyle że zarazem podatkowo korzystne dla podatnika. Tę mniej korzystną dla podatnika linię w orzecznictwie Sądu Najwyższego dość nagminnie popierają też sądy niższych instancji, stąd w literaturze klauzulę nazwano nawet bronią masowej zagłady w rękach organów podatkowych.²¹⁷ Obawy co do tego, że orzecznictwo podąży w kierunku takiej interpretacji, która ograniczy praktyczne znaczenie klauzuli, tym razem jak widać się nie sprawdziły.

W literaturze nie ma pełnej zgody co do tego, jakie wnioski na przyszłość należy wyciągnąć z wyroku w sprawie *Hart*. Po wydaniu tego wyroku wyraźnie odżyły dyskusje i ponownie zgłaszano te same lub podobne wątpliwości, które były obecne zarówno w debacie publicznej, jak i literaturze naukowej w latach 1979 – 1981, tj. w okresie bezpośrednio poprzedzającym zmianę poprzednio obowiązującej sekcji 260 na klauzulę w obecnym brzmieniu. Ponownie – tym razem w kontekście praktyki - postawiono pytanie, jak daleko powinna iść klauzula, jaką zasadę powinna ucieleśniać, co należy kwalifikować jako unikanie opodatkowania, i wreszcie – co sprawia, że tak trudno jest napisać dobrą regulację w tym zakresie?²¹⁸

²¹³ Pisano, że sądy dokonały „kastracji” klauzuli, zob. D.Pickup, *In Relation to General Anti-Avoidance Provisions: A Comparative Study of the Legal Frameworks Used by Different Countries to Protect Their Tax Revenues*, [w:] J. Freedman (red.) *Beyond Boundaries. Developing Approaches to Tax Avoidance and Tax Risk Management*, Oxford 2008, s. 9-22.

²¹⁴ G. Cooper, *Conflicts, Challenges, and Choices: The Rule of Law and Anti-Avoidance Rules* [w:] G. Cooper (red.), *Tax Avoidance and the Rule of Law*, IBFD Publications, Amsterdam 1997, 42 (“[t]he inauspicious inauguration of [Part IVA] may be the portent of its imminent emasculation”).

²¹⁵ J.Roberts, *Recognising Tax Avoidance: An analysis...*, *op. cit.*, s. 282.

²¹⁶ Kolejne rozstrzygnięcia Sądu Najwyższego zapadły w sprawach *Spotless* oraz *Consolidated Press Holdings*.

²¹⁷ Ch. Evans, *The Battle...*, s. 39.

²¹⁸ Tax Office Comments on the Operation of Part IVA (17 March 2005), s. 1.

Analiza orzecznictwa²¹⁹ dotyczącego klauzuli stwarza wrażenie, że nie dostarczyło ono jasnej odpowiedzi na pytania o generalne i jasne kryteria, którymi sądy kierują się stosując klauzulę bądź odmawiając jej zastosowania w poszczególnych przypadkach.²²⁰ Wskazuje się na znaczną niepewność odnośnie właściwego stosowania klauzuli, brak ze strony Sądu Najwyższego jasnych wskazówek.²²¹ Stwarza to stan istotnej niepewności prawnej, niewątpliwie niedogodny dla zainteresowanych podmiotów. Na liście zagadnień wciąż nierozstrzygniętych w wystarczającym stopniu, rodzących wątpliwości, są kwestie tak istotne, jak: znaczenie zamiaru osiągnięcia korzyści podatkowej, znaczenie celu przyświecającego doradcy podatkowemu oraz to, czy i na ile ów cel może być przypisany podatnikowi, zidentyfikowanie „planu” oraz „korzyści podatkowej”, a także to, czy i na ile zastosowanie klauzuli jest możliwe, gdy podatnik dokonał wyboru opcji wyraźnie dopuszczonej przepisami itd.²²² Jeden z uznanych przedstawicieli doktryny wskazuje, że klauzula jest sformułowana tak szeroko, że w swym literalnym brzmieniu w istocie może objąć każdą transakcję, która przynosi korzyść podatkową.²²³ Trzeba jednak oddać sprawiedliwość administracji podatkowej, że kładzie ona duży nacisk na zagadnienie pewności prawa i stara się dostarczać zainteresowanym podmiotom wskazówek, które wobec chwiejności orzecznictwa sądowego mają na celu zwiększenie stopnia tej pewności.²²⁴ Organy podatkowe co do zasady kierują się stanowiskiem zaprezentowanym w publikowanych wyjaśnieniach, aczkolwiek nie stanowią one oczywiście źródeł prawa powszechnie obowiązującego i w szczególności nie wiążą sądu, jeśli sprawa trafi przed jego oblicze. Znaczenie wytycznych nieco umniejsza też fakt, że szereg wątpliwości pomijają one milczeniem.

²¹⁹ Peabody – pierwsza sprawa przed Sądem Najwyższym odnośnie Part IV A. Zob. M.Cashmere, *Towards...*, op. cit., s. 244.

²²⁰ Zob. m.in. M Cashmere, *Towards an Appropriate Interpretative Approach to Australia's General Tax Avoidance Rule – Part IVA*, (2006) 35 Australian Tax Review 4; T. Pagone, 'Part IVA—The Voyage Continues' (2006) 10 The Tax Specialist 1; W Thomson, 'Applying Part IVA' (2007) 10 The Tax Specialist 4; C. Evans, *Barriers to Avoidance: Recent Legislative and Judicial Developments in Common Law Jurisdictions* (2007) 37 Hong Kong Law Journal 103.

²²¹ M.Cashmere, *A GAAR for the United Kingdom? The Australian Experience*, British Tax Review 2008, No 2, s. 146.

²²² T. Pagone, *Part IVA – The Voyage...*

²²³ M Cashmere, *Towards an Appropriate Interpretative Approach to Australia's General Tax Avoidance Rule –Part IVA*, Australian Tax Review 2006, nr 35, s. 4

²²⁴ *Commissioner of Taxation released – in December 2005 – a series of publications designed to outline the ATO approach to the application of the general anti-avoidance rules, with a particular focus on the application of Part IVA. The package*¹⁸ *includes a two-page statement outlining how the ATO will refocus its test case program on the application of Part IVA to income-splitting arrangements; an eight-page practical guide outlining the basic principles of how and when Part IVA applies to tax schemes;*¹⁹ *and an ATO Practice Statement Law Administration (PS LA 2005/24) comprising nearly 100 pages which updates advice to ATO staff on the application of Part IVA and other broadly equivalent general anti-avoidance rules of other tax laws. The practice statement provides extensive detail on the operation of these provisions and the processes leading to a decision on their application.*

Podsumowując istniejący stan rzeczy można stwierdzić, że w chwili obecnej w Australii nadal istnieją spore obszary niejasności odnośnie do potencjalnego zastosowania klauzuli.²²⁵ Zauważa się, że ta niepewność generalnie działa na korzyść administracji podatkowej²²⁶, bowiem nakazuje ostrożność w podejmowaniu działań, które potencjalnie mogą być rozpatrywane w kontekście klauzuli. Tym samym istniejąca niepewność – paradoksalnie - wzmacnia praktyczne znaczenie klauzuli jako narzędzia przeciwdziałającego unikaniu opodatkowania. Niepewność podejścia do interpretacji przepisów takich jak klauzula uważana jest za nieuchronną, nieodłącznie towarzyszącą tego typu przepisom. Wskazuje się zarazem, że spełnienie postulatu uchylecia klauzuli bynajmniej nie przywróciłoby pewności prawa, lecz przeciwnie: zwiększyło niepewność sytuacji.²²⁷ Ogólnie rzecz biorąc, klauzula jest obecnie uważana w Australii za wystarczająco efektywne narzędzie zwalczania unikania opodatkowania i aktualnie nie planuje się działań zmierzających do jej wzmocnienia.²²⁸ Nie budzi też wątpliwości, że istnienie klauzuli nie pozostawia już pola do stosowania tzw. sądowych doktryn orzeczniczych, pełniących w systemach *common law* funkcję narzędzia zwalczania zjawiska unikania opodatkowania.²²⁹

Sądy stoją na stanowisku, że klauzuli nie można stosować literalnie do każdej transakcji, w której pojawia się korzyść podatkowa. Z drugiej jednak strony, nie zaakceptowano w orzecznictwie założenia wyrażonego przez prawodawcę w Explanatory Notes, że predication test obecny w orzecznictwie od sprawy *Newton* ma być zaadoptowany do nowej rzeczywistości normatywnej i stanowić test pozwalający wyznaczać granice pomiędzy czynnościami „*artificial, contrived and blatant*”, które stanowią unikanie opodatkowania, a zwykłymi posunięciami gospodarczymi. Ponieważ jednak nie zaaprobowano *predication test* – powstała potrzeba sformułowania nowego testu,

²²⁵ Ch. Evans, *The Battle Continues: Recent Australian Experience with Statutory Avoidance and Disclosure Rules* [w:] J. Freedman (red.) *Beyond Boundaries. Developing Approaches to Tax Avoidance and Tax Risk Management*, Oxford 2008, s. 41.

²²⁶ Ch. Evans, *The Battle Continues: Recent Australian Experience with Statutory Avoidance and Disclosure Rules* [w:] J. Freedman (red.) *Beyond Boundaries. Developing Approaches to Tax Avoidance and Tax Risk Management*, Oxford 2008, s. 46.

²²⁷ J. Roberts, *Recognising Tax Avoidance: An analysis...*, *op. cit.*, s. 282.

²²⁸ W 1999 roku rząd ogłosił plan wzmocnienia klauzuli poprzez rozszerzenie zakresu pojęcia „korzyści podatkowej”, zmiany w zakresie testu odnoszącego się do „rozsądnych oczekiwań” oraz przyznania organom podatkowym szerszych kompetencji w zakresie pozbawiania „korzyści podatkowej”. Zob. The Treasurer, Commonwealth of Australia, *New Business Tax System: Stage 2 Response No 74* (1999). Zaniechanie wprowadzenia w życie tych zmian świadczy o tym, że – generalnie – klauzula w ocenie władz jest narzędziem wystarczająco skutecznym. Zob. Ch. Evans, *The Battle...*, *op. cit.*, s. 39.

²²⁹ Takich przykładowo, jak *Ramsay principle*. Tak SN w sprawie *John v. FCT* (1989), zob. P.A.Harris, *The Ramsay principle: Does it Now Apply in Australia?* *University of Queensland Law Journal* 1993, 204, 17; P.A.Harris, *The English Origins of the Australasian Anti-Avoidance Rule*, *Bulletin for International Taxation* 2007, Part I - No 61, s. 65.

co jednak jak dotąd się nie stało.²³⁰ Sądy interpretują klauzulę jakby w oparciu o rozszerzony *predication test* – taki wniosek nasuwa się, jeśli wziąć pod uwagę, że za unikanie opodatkowania uchodzić też może w świetle orzecznictwa normalna transakcja mająca gospodarcze uzasadnienie. W orzecznictwie nie ma zgody co do tego, jak oddzielić transakcje, które mają uzasadniony charakter gospodarczy, a jednak głównym celem ich było osiągnięcie korzyści podatkowej (czyli – do nich ma zastosowanie klauzula) od takich, gdzie takiego głównego celu dopatrzeć się nie można.²³¹

W piśmiennictwie oceniono, że istnieją spore praktyczne trudności ustalenia zakresu stosowania klauzuli. Wskazano obszary rodzące w niepewność co do tego, czy klauzula w danej sytuacji może znaleźć zastosowanie, oraz przeprowadzono analizę, na ile użyteczne w ograniczaniu tej niepewności są oficjalne urzędowe wytyczne i wyjaśnienia, adresowane co prawda do pracowników organów podatkowych, ale publikowane z taką intencją, aby dostarczyć wszystkim zainteresowanym pomocnych wskazówek co do sposobu interpretacji normy.²³² Na podstawie tej analizy sformułowano dość pesymistyczną ocenę odnośnie do tego, na ile oficjalnie zaprezentowane stanowisko ATO jest pomocne przy ustalaniu przez zainteresowanych potencjalnego zakresu zastosowania klauzuli.²³³

W literaturze sformułowano pogląd, że stosowanie klauzuli odbywa się niejako dwuetapowo. Etap pierwszy polega na ustaleniu, czy w sprawie występują – jak je nazwano - warunki wstępne²³⁴ zastosowania klauzuli (plan, korzyść podatkowa, główny cel). Ustalenia te mają znamiona ustaleń faktycznych, a organ prowadzący postępowanie nie korzysta tu z władzy dyskrecjonalnej. Drugi etap natomiast polega na podjęciu decyzji co do zastosowania klauzuli – i tutaj już upatruje się pewnej sfery luzu decyzyjnego.²³⁵ Oficjalne wyjaśnienia dostarczają wskazówek co do sposobu interpretacji trzech wymienionych wcześniej elementów hipotezy normy, nazwanych warunkami wstępnymi jej zastosowania. Wytyczne również w pewnej mierze odnoszą się do sposobu wykorzystania oraz zakresu luzu decyzyjnego, wskazują bowiem przykładowe typy transakcji podlegających oraz niepodlegających klauzuli, a także formułują pewne ogólne zasady, jakimi mają się kierować organy

²³⁰ M.Cashmere, *Towards...*, op. cit., s. 246.

²³¹ M.Cashmere, *Towards...*, op. cit., s. 247.

²³² N. Wilson-Rogers, *Coming out of the Dark? The Uncertainties that Remain in Respect of Part IV A: How Does Recent Tax Office Guidance Help?* eJournal of Tax Research 2006, vol. 4, No 1, ss. 25-50.

²³³ N. Wilson-Rogers, *Coming out ...*, op. cit., s. 59.

²³⁴ Preconditions of part IV A – zob. N. Wilson-Rogers, *Coming out of the Dark? The Uncertainties that Remain in Respect of Part IV A: How Does Recent Tax Office Guidance Help?* eJournal of Tax Research 2006, vol. 4, No 1, s. 29.

²³⁵ Istnienie elementu dyskrecjonalności deklarują wytyczne ATO (PS LA 2005/24): “47. *Before the Commissioner can exercise the discretion contained in 177C (1) the requirements of Part IV A must be satisfied*”. Na ile szeroki luz decyzyjny tu występuje – analizuje na tle wytycznych i orzecznictwa N. Wilson-Rogers, *Coming out of the Dark? The Uncertainties that Remain in Respect of Part IV A: How Does Recent Tax Office Guidance Help?* eJournal of Tax Research 2006, vol. 4, No 1, s. 45 i n.

podejmując ostateczną decyzję o zastosowaniu klauzuli bądź też odstąpieniu od tego.²³⁶ Siłą rzeczy jednak, ponieważ organy mają możliwość elastycznego stosowania klauzuli, żadne wytyczne nie mogą dostarczyć zainteresowanym podmiotom zbyt wysokiego stopnia pewności odnośnie potencjalnego jej zastosowania.²³⁷ Na ów element niepewności zwraca się w literaturze uwagę, nie zawsze jednak są to głosy krytyczne.²³⁸ Są bowiem i tacy²³⁹, którzy dowodzą, że element niepewności, jaki niesie ze sobą istnienie klauzuli, jest znacznie mniejszy, niż miałyby to miejsce wówczas, gdyby klauzula nie istniała, a rolę czynnika tamującego zjawisko unikania opodatkowania pełniłoby orzecznictwo.

Na zakończenie warto odnotować, że w piśmiennictwie wysunięto propozycję²⁴⁰ wprowadzenia do australijskiego systemu podatkowego jednej, ogólnej ustawowej klauzuli mającej zastosowanie do wszystkich podatków – w miejsce obowiązujących obecnie odrębnych klauzul odnoszących się do podatku dochodowego, VAT, opodatkowania dodatkowych świadczeń pracowniczych (*fringe benefits*) oraz obowiązujących w sześciu stanach regulacji odnoszących się do niektórych opłat.

²³⁶ N. Wilson-Rogers, *Coming out of the Dark? The Uncertainties that Remain in Respect of Part IV A: How Does Recent Tax Office Guidance Help?* eJournal of Tax Research 2006, vol. 4, No 1, s. 29.

²³⁷ Przykładowo – zob. N. Wilson-Rogers, *Coming out of the Dark? The Uncertainties that Remain in Respect of Part IV A: How Does Recent Tax Office Guidance Help?* eJournal of Tax Research 2006, vol. 4, No 1, s. 59.

²³⁸ N. Wilson-Rogers, *Coming out of the Dark? The Uncertainties that Remain in Respect of Part IV A: How Does Recent Tax Office Guidance Help?* eJournal of Tax Research 2006, vol. 4, No 1, s. 59.

²³⁹ R.A.Tooma, *Legislating...*, *op.cit.*, s. 1.

²⁴⁰ R.A.Tooma, *Legislating...*, *op. cit.*, s. 1, s. 227.