



## Rocznik 2011

### STUDIA

**Marek Kalinowski**

Pojęcie przedmiotu podatku

**Piotr Skalimowski**

Podatkowe skutki nieważności czynności prawnej

**Bogumił Brzeziński, Robert Korgol**

Doktryna substance over form w orzecznictwie podatkowym sądów w Kanadzie

**Agnieszka Olesińska**

Konstrukcja i funkcjonowanie klauzuli ogólnej zapobiegającej unikaniu opodatkowania w australijskim podatku dochodowym

### ARTYKUŁY

**Hanna Filipczyk**

O elementach negocjacyjnych w sporach między podatnikami a organami podatkowymi

**Katarzyna Święch**

Kumulacja dochodów rodziny jako element polityki podatkowej

© Copyright by Katedra Prawa Finansów Publicznych  
Wydział Prawa i Administracji  
Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu  
Polska

ISSN 2080-9573

**Toruń 2011**

**Rada programowa:**

**Przewodniczący Rady programowej:**

Prof. dr hab. Bogumił Brzeziński

**Członkowie Rady programowej:**

Prof. dr hab. Jan Głuchowski

Prof. dr hab. Marek Kalinowski

Prof. dr hab. Włodzimierz Nykiel

**Redakcja:**

Redaktor Naczelny: Dr Agnieszka Olesińska

Sekretarz redakcji: Dr Ewa Prejs

Redaktor językowy: Mgr Magdalena Odejewska

Redaktor tematyczny (europejskie i międzynarodowe prawo podatkowe): Dr Ewa Prejs

**Kontakt:**

Katedra Prawa Finansów Publicznych  
Wydział Prawa i Administracji  
Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu  
ul. Gagarina 15  
87-100 Toruń  
Polska

tel. +48 56 611 40 86

fax. +48 56 611 40 89

<http://www.trp.umk.pl>

[redakcja@trp.umk.pl](mailto:redakcja@trp.umk.pl)

**Projekt okładki:**

Ewa Prejs

---

# SPIS TREŚCI

---

## **STUDIA**

1. MAREK KALINOWSKI

POJĘCIE PRZEDMIOTU PODATKU ..... 4

2. PIOTR SKALIMOWSKI

PODATKOWE SKUTKI NIEWAŻNOŚCI CZYNNOŚCI PRAWNEJ..... 19

3. BOGUMIŁ BRZEZIŃSKI, ROBERT KORGOL

DOKTRYNA SUBSTANCE OVER FORM W ORZECZNICTWIE PODATKOWYM SĄDÓW W KANADZIE ..... 59

4. AGNIESZKA OLESIŃSKA

KONSTRUKCJA I FUNKCJONOWANIE KLAUZULI OGÓLNEJ ZAPOBIEGAJĄCEJ UNIKANIU OPODATKOWANIA W AUSTRALIJSKIM PODATKU DOCHODOWYM .....93

## **ARTYKUŁY**

5. HANNA FILIPCZYK

O ELEMENTACH NEGOCJACYJNYCH W SPORACH MIĘDZY PODATNIKAMI A ORGANAMI PODATKOWYMI .....141

6. KATARZYNA ŚWIĘCH

KUMULACJA DOCHODÓW RODZINY JAKO ELEMENT POLITYKI PODATKOWEJ .....163

# STUDIA

---

# POJĘCIE PRZEDMIOTU PODATKU

---

MAREK KALINOWSKI

---

## SPIS TREŚCI

---

---

1. Normatywne ujęcie przedmiotu podatku .....	4
2. Pojęcie przedmiotu podatku w polskiej nauce prawa podatkowego .....	7
3. Pojęcie przedmiotu podatku w nauce prawa podatkowego innych państw .....	11
4. Podsumowanie .....	16

---

## 1. NORMATYWNE UJĘCIE PRZEDMIOTU PODATKU

---

Przedmiot podatku jest jednym z podstawowych elementów konstrukcji podatku. W tekście ustaw podatkowych jest on unormowany z różnym stopniem szczegółowości i wyrazistości, co skłania niekiedy do refleksji, iż sposób jego normowania nie jest zadowalający<sup>1</sup>.

Analiza ustaw podatkowych prowadzi do wniosku, że w tekstach aktów normatywnych regulujących poszczególne podatki sposób unormowania przedmiotu podatku jest bardzo zróżnicowany.

W ustawach podatkowych ustawodawca stosunkowo rzadko używa zwrotu „przedmiotem opodatkowania jest”<sup>2</sup>. Znacznie częściej spotykanym zwrotem normatywnym poprzedzającym określenie przedmiotu opodatkowania jest zwrot „opodatkowaniu podlega”, który używany jest również w przepisach normujących podmiot podatku<sup>3</sup>. Niekiedy ustawodawca posługuje również innymi zwrotami, takimi, jak choćby „ustawa reguluje opodatkowanie (...) niektórych przychodów (dochodów)”<sup>4</sup>.

---

<sup>1</sup> A. Kostecki, *Elementy konstrukcji instytucji podatku* (w:) System instytucji prawno-finansowych PRL, t. III, pod red. M. Weralskiego, s. 167.

<sup>2</sup> Por. np. art. 7 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2000 r., nr 54, poz. 654 ze zm.); art. 8 ust. 1-5 i art. 9 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. z 2009 r., nr 3, poz. 11).

<sup>3</sup> A. Kostecki, *Elementy konstrukcji instytucji podatku*, op.cit., s. 168.

<sup>4</sup> Por. art. 1 ustawy z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz.U. nr 144 poz. 930 ze zm.). Podobny zwrot został również użyty na gruncie art. 1 ustawy z dnia 24 sierpnia 2006 r. o podatku tonażowym (Dz.U. nr 183, poz. 1353 ze zm.).

Również sam sposób ujęcia przedmiotu opodatkowania jest zróżnicowany.

Przepis art. 9 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>5</sup> stanowi, że „opodatkowaniu podatkiem dochodowym podlegają wszelkiego rodzaju dochody”. W przepisie tym przedmiot opodatkowania został zatem określony jako dochód. Podobnego rodzaju ujęcie przedmiotu opodatkowania występuje w art. 7 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, zgodnie z którym „przedmiotem opodatkowania podatkiem dochodowym jest dochód”. W tych podatkach przedmiot podatku został zatem ujęty w sposób urzeczowiony, jako dochód.

Także w podatku od nieruchomości przedmiot podatku został ujęty w sposób urzeczowiony. Zgodnie bowiem z przepisem art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych „opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają następujące nieruchomości lub obiekty budowlane:

- 1) grunty;
- 2) budynki lub ich części;
- 3) budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Taki sam sposób ujęcia przedmiotu opodatkowania występuje na gruncie ustawy o podatku rolnym oraz ustawy o podatku leśnym. W świetle art. 1 ust. 1 pierwszej ze wskazanych ustawy, przedmiotem opodatkowania są bowiem grunty sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne lub jako grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych. Natomiast zgodnie z art. 1 ust. 1 drugiej ze wskazanych ustaw, przedmiotem opodatkowania są lasy.

Podobnie został określony przedmiot podatku na gruncie przepisów regulujących podatek od środków transportowych, w którym przedmiotem opodatkowania zostały ustanowione określone ustawowo środki transportowe<sup>6</sup>.

W końcu, w podobny sposób ujęty został przedmiot podatku na gruncie ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych, w który za przedmiot podatku zostały uznane czynności prawne, zmiany umów oraz orzeczenia sądów<sup>7</sup>.

Inaczej przedmiot podatku został unormowany na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług. Zgodnie z art. 5 tej ustawy, opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlegają:

- 1) odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju;
- 2) eksport towarów;
- 3) import towarów;
- 4) wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów za wynagrodzeniem na terytorium kraju;

<sup>5</sup> Dz.U. z 2010 r., nr 51, poz. 307 ze zm.

<sup>6</sup> Por. art. 8 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

<sup>7</sup> Por. art. 1 ust. 1 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych.

5) wewnątrzspółnotowa dostawa towarów.

W podobny sposób został uregulowany przedmiot podatku akcyzowego, którym są określone zdarzenia o zróżnicowanym charakterze prawnym lub faktycznym<sup>8</sup>.

Tożsamy do przedstawionego wyżej sposób zdefiniowania przedmiotu podatku występuje również na gruncie podatku od gier. Zgodnie bowiem z art. 71 ust. 2 ustawy o grach hazardowych, przedmiotem opodatkowania w tym podatku są czynności polegające na urządzeniu gier lub też udziale w grach.

W końcu, również w przepisach regulujących opłatę targową, miejscową oraz uzdrowiskową, za przedmiot opodatkowania zostały uznane określone zdarzenia.

W jeszcze inny sposób został unormowany przedmiot podatku w przepisach normujących podatek od spadków i darowizn. Zgodnie z art. 1 ust. 1 i 2 tego aktu, opodatkowaniu podatkiem od spadków i darowizn podlega nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych wskutek określonych w tych przepisach zdarzeń cywilnoprawnych.

Z kolei w ustawie o podatku tonażowego, za przedmiot podatku został uznany dochód osiągany przez określone podmioty<sup>9</sup>. Przepis ten można zatem odczytać w ten sposób, iż ustanawia przedmiotem podatku osiągnięcie dochodu.

W podobny sposób przedmiot podatku został ujęty w przepisach regulujących opłatę od psów, w których przedmiotem tym jest posiadanie psa<sup>10</sup>.

Analiza przywołanych wyżej przepisów prowadzi do wniosku, że ustawodawca w trojaki sposób definiuje przedmiot podatku.

Pierwszą grupą wypowiedzi normatywnych stanowią te, w których przedmiot podatku ujmowany jest w sposób urzeczowiony. Taki zabieg legislacyjny został wykorzystany np. w podatku dochodowym od osób fizycznych oraz w podatku dochodowym od osób prawnych, w których za przedmiot podatku został uznany dochód, oraz na gruncie podatku od nieruchomości, podatku rolnego, podatku leśnego, czy w końcu na gruncie podatku od środków transportowych, w których przedmiotem podatku są określone składniki majątku.

Do drugiej grupy wypowiedzi normatywnych należy zaliczyć te, w których za przedmiot podatku zostały uznane określone zdarzenia. Ustawodawca posłużył się nimi m.in. w przepisach regulujących podatek od towarów i usług, podatku akcyzowego, czy też podatek od gier.

W końcu, trzecią grupę wypowiedzi normatywnych stanowią te, w których przedmiot podatku został unormowany w sposób najbardziej rozbudowany. W pierwszej kolejności ustawodawca określił zdarzenia stanowiące przedmiot podatku, a następnie wskazał „obiekty” do których zdarzenia te

<sup>8</sup> Por. art. 8 ust. 1-2 ustawy o podatku akcyzowym.

<sup>9</sup> Por. art. 1 ustawy o podatku tonażowym.

<sup>10</sup> Por. art. 18a ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

odnoszą się. Taki sposób unormowania przedmiotu podatku występuje w podatku od spadków i darowizn, podatku tonażowego, czy też w opłacie od psów.

## 2. POJĘCIE PRZEDMIOTU PODATKU W POLSKIEJ NAUCE PRAWA PODATKOWEGO

---

Także w literaturze z zakresu finansów publicznych i prawa podatkowego przedmiot podatku definiowany jest w sposób zróżnicowany. Co więcej, analiza wypowiedzi przedstawicieli doktryny prawa podatkowego wskazuje, że owo zróżnicowanie stanowi w jakimś stopniu refleks stanu pozytywnego prawa podatkowego.

Zatem również w literaturze można znaleźć grupę wypowiedzi, w których przedmiot podatku traktowany jest w sposób „urzeczowiony”. Tytułem przykładu można wskazać, że dla E. Strasburgera przedmiotem podatku jest „rzecz lub czynność, która wywołuje powstanie podatku”, czy też „każda rzecz, do której przytwierdzony jest podatek”<sup>11</sup>.

Po części do tej grupy wypowiedzi można także zaliczyć wypowiedź Z. Fedorowicza. Dla tego autora przedmiotem podatku są „rzeczy fizyczne lub zdarzenia (akty i czynności prawne), z którymi wiąże się powstanie obowiązku podatkowego”<sup>12</sup>. Jednakże to ujęcie przedmiotu podatku różni się od poprzedniego, że za przedmiot podatku uznawane są również zdarzenia (akty i czynności).

Kolejna grupa wypowiedzi dotyczących przedmiotu podatku charakteryzuje się tym, że za przedmiot ten uznawane są zjawiska, czy też zdarzenia. Według K. Ostrowskiego, „przedmiotem opodatkowania jest określona sytuacja faktyczna lub prawna, z której zaistnieniem u podmiotu podatkowego norma prawna wiąże powstanie obowiązku świadczenia podatkowego”<sup>13</sup>. Z kolei N. Gajl stwierdza, że „przedmiotem podatku jest określona sytuacja faktyczna lub prawna, z zaistnieniem której norma prawna łączy powstanie obowiązku podatkowego u określonych podmiotów”<sup>14</sup>. Dla B. Brzezińskiego „najkrótsza definicja przedmiotu podatku sprowadza się do stwierdzenia, że „przedmiotem podatku jest to, od czego płacony jest podatek”. Autor ten wyjaśnia ponadto, że jest to sytuacja faktyczna lub prawna, z której zaistnieniem przepisy prawa wiążą obowiązek zapłaty podatku”<sup>15</sup>.

Natomiast C. Kosikowski definiuje przedmiot podatku jako „stan faktyczny (zachowanie lub zdarzenie), z którym ustawa łączy powstanie, zmianę lub ustanie obowiązku podatkowego (tzw.

---

<sup>11</sup> E. Strasburger, *Nauka skarbowości*, Warszawa 1924, s. 191.

<sup>12</sup> Z. Fedorowicz, *Finanse w gospodarce socjalistycznej*, Warszawa 1966, s. 396.

<sup>13</sup> K. Ostrowski, *Prawo finansowe. Zarys ogólny*, Warszawa 1970, s. 146.

<sup>14</sup> N. Gajl, *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 1980, s. 206-207.

<sup>15</sup> B. Brzeziński, *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, Toruń 2003, s. 52-53.



podatkowy stan faktyczny)<sup>16</sup>. Także według W. Nykiela, podmiot podatku to określona w hipotezie normy podatkowoprawnej sytuacja faktyczna lub prawna, z której zaistnieniem norma ta wiąże powstanie obowiązku świadczenia podatkowego. Dodatkowo, autor ten wskazuje, że przedmiotu tego nie można utożsamiać z przedmiotem w sensie fizycznym<sup>17</sup>.

Wspólną cechą tej drugiej grupy wypowiedzi jest to, że traktują one przedmiot podatku jako szeroko rozumiane zdarzenie, czy też zjawisko, unormowane w hipotezie normy podatkowo-prawnej, z którego zaistnieniem norma ta wiąże albo powstanie obowiązku podatkowego, albo też powstanie zobowiązania podatkowego, czy też obowiązku zapłaty podatku.

W końcu, według A. Kosteckiego, który jest autorem najszerszej wypowiedzi dotyczącej analizowanego zagadnienia, przedmiot opodatkowania to część stanu faktycznego, objętego hipotezą normy podatkowo-prawnej, która określa zachowanie się podmiotu podatkowego, a nadto z reguły również i przedmiot tego zachowania się, w postaci dobra materialnego lub niematerialnego<sup>18</sup>. Dalej stwierdza on, że skutkiem zaistnienia tego stanu faktycznego w części odpowiadającej przedmiotowi opodatkowania jest zawiązanie stosunku prawno-podatkowego, który określić można jako stosunek pierwszego stopnia, a zarazem jako powstanie obowiązku podatkowego<sup>19</sup>.

Podobnie przedmiot podatku rozumiany jest przez A. Gomułowicza i J. Małeckiego<sup>20</sup>. Autorzy ci stwierdzają, że przedmiot opodatkowania należy rozumieć jako taką część stanu faktycznego, objętego hipotezą normy podatkowoprawnej, która określa nie tylko zachowanie się podmiotu podatku, ale także obiekt tego zachowania się w postaci dobra materialnego lub niematerialnego.

Wspólną cechą tej ostatniej grupy wypowiedzi jest to, że traktują one przedmiot podatku jako pewne zdarzenie, którego zajście wywołuje określone skutki w sferze prawa podatkowego. Przy tym, skutkiem tym ma być albo powstanie obowiązku podatkowego, albo też powstanie obowiązku zapłaty podatku, czy też obowiązku świadczenia podatkowego. Zdarzenia te są w jakiś sposób powiązane pewnymi obiektami (przedmiotami). W tym ujęciu przedmiot podatku traktowany jest jako złożony wewnętrznie element konstrukcji podatku. Z jednej strony składa się na niego zachowanie się podmiotu podatkowego, z drugiej zaś - przedmiot, czy też obiekt, którego dotyczy to zachowanie<sup>21</sup>.

Powyższa analiza wypowiedzi doktrynalnych dotyczących przedmiotu podatku wskazuje, że można wyróżnić trzy wyraźne grupy poglądów dotyczących tego elementu konstrukcji podatku.

---

<sup>16</sup> C. Kosikowski, *Ustawa podatkowa*, Warszawa 2006, s. 86.

<sup>17</sup> W. Nykiel, *Pojęcie i konstrukcja podatku* (w:) System prawa finansowego, t. III, Prawo daniowe, pod red. L. Etela, Warszawa 2010, s. 31.

<sup>18</sup> A. Kostecki, *Elementy konstrukcji instytucji podatku*, op. cit., s. 190.

<sup>19</sup> Ibid., s. 191.

<sup>20</sup> A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2002, s. 118.

<sup>21</sup> A. Kostecki, *Elementy konstrukcji instytucji podatku*, op. cit., s. 177; A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, op. cit., s. 118.

Pierwsza z nich charakteryzuje się tym, iż przedmiot podatku jest w nich ujmowany jako pewien, szeroko rozumiany, obiekt. Do drugiej grupy poglądów należy zaliczyć te, w których przedmiot podatku traktowany jest jako określone zdarzenie, którego zaistnienie powoduje określone skutki w sferze prawa podatkowego. W końcu, do trzeciej grupy poglądów dotyczących przedmiotu podatku należy zaliczyć te z nich, w których przedmiot podatku traktowany jest jako złożony wewnętrznie element konstrukcji podatku, na który składają się: zachowanie się podmiotu podatkowego, z drugiej zaś - przedmiot, czy też obiekt, którego dotyczy to zachowanie.

Szczegółowa analiza przytoczonych wyżej wypowiedzi prowadzi do wniosku, że jedynie pierwsza ich grupa w znaczący sposób odbiega od dwóch pozostałych. Jak wskazano wyżej, dla E. Strasburgera przedmiot podatku to „rzecz lub czynność, która wywołuje powstanie podatku”, czy też „każda rzecz, do której przytwierdzony jest podatek”. Także dla Z. Fedorowicza, przedmiotem podatku są rzeczy fizyczne lub zdarzenia, z którymi także związany jest skutek w postaci powstania obowiązku podatkowego.

W wypowiedziach tych można dostrzec bardzo silne nawiązanie do sposobu określenia przedmiotu podatku występującego w ustawach podatkowych, w których deklarowanym wprost przedmiotem podatku bywały albo szeroko rozumiane „obiekty” (np. dochody majątek itp.), albo też określone zdarzenia (np. sprzedaż, nabycie, posiadanie itp.).

Ze względu na to, że przywołani autorzy nie wyjaśniają szerzej swoich poglądów na przedmiot podatku, można byłoby uznać, że postrzegają oni przedmiot podatku w sposób charakterystyczny dla ekonomicznej nauki podatku, ujmując go w sposób urzeczowiony.

Nie wyklucza to możliwości uznania, że zaprezentowane wyżej podejście stanowi jedynie pewien skrót myślowy. W takim wypadku można byłoby dojść do wniosku, że stwierdzenie E. Strasburgera, iż przedmiot podatku to „rzecz lub czynność, która wywołuje powstanie podatku”, oznacza, że autor ten wyraźnie wiąże z przedmiotem podatku powstanie skutku w postaci „powstania podatku”. Jeśli zaś weźmie się pod uwagę to, że podatek stanowi określonego rodzaju świadczenie, wypowiedź tę będzie należało zinterpretować w ten sposób, że za przedmiot podatku uznawany jest w niej ten element konstrukcji, którego wystąpienie powoduje powstanie obowiązku spełnienia świadczenia podatkowego w ramach stosunku podatkowoprawnego. Jeśli zaś uwzględni się, że stosunek podatkowoprawny, tak jak każdy inny stosunek prawny zawiązuje się wskutek zajścia określonego zdarzenia prawnego, to w konsekwencji całą przytoczoną wypowiedź będzie należało rozumieć w ten sposób, iż przedmiot podatku to pewnego rodzaju zdarzenie prawne, którego zajście powoduje powstanie obowiązku zapłaty podatku.

W swojej wypowiedzi E. Strasburger wskazuje również, że przedmiotem podatku są „rzeczy”. Jednakże skutku w postaci powstania obowiązku zapłaty nie może wywołać rzecz jako taka, lecz pewne, szeroko rozumiane zdarzenie, które z tą rzeczą się wiąże. Stąd też należałoby stwierdzić, że

uznanie za przedmiot podatku rzeczy stanowi pewien skrót myślowy. W istocie, przedmiotem podatku byłoby zdarzenie prawne wiążące się z tą rzeczą, którego wystąpienie u podatnika powoduje – jak to jest ujmowane w literaturze – „powstanie podatku, czy też obowiązku zapłaty podatku.

W podobny sposób należałoby również rozumieć wypowiedź Z. Fedorowicza, który – podobnie jak E. Strasburger – uznaje za przedmiot podatku rzeczy fizyczne lub zdarzenia, z którymi także związany jest skutek w postaci powstania obowiązku podatkowego.

Z kolei autorzy, którzy uznają za przedmiot podatku zdarzenia, czy też zjawiska, z wystąpieniem których norma podatkowoprawna wiąże albo powstanie obowiązku podatkowego, albo też zobowiązania podatkowego, także nawiązują w swych wypowiedziach do przedmiotów podatku rozumianych w sposób urzeczowiony. Przykładowo, B. Brzeziński wskazuje, że przedmiot podatku stanowi to, od czego płacony jest podatek. Tę wypowiedź należy również potraktować jako pewnego rodzaju skrót myślowy i interpretować ją w kontekście całej wypowiedzi dotyczącej przedmiotu podatku. Stąd też, skoro autor ten wskazuje, że przedmiotem podatku jest to od czego płacony jest podatek, a następnie stwierdza, że przedmiotem tym są określone zdarzenia, to błędem byłoby przypisywanie mu, iż uznaje, że podatek płacony jest od tego zdarzenia. Należy raczej wypowiedź tę rozumieć w ten sposób, że to zajście zdarzenia powoduje obowiązek zapłaty podatku, natomiast owo zdarzenie wiąże się tym, od czego płacony jest podatek. Zatem cała ta wypowiedź powinna być rozumiana w ten sposób, że przedmiotem podatku są określone zdarzenia związane w określony sposób z pewnymi obiektami, których wystąpienie u podatnika powoduje powstanie określonego skutku prawnego w sferze prawa podatkowego. Natomiast ta część wypowiedzi, w której jako przedmiot podatku traktowane jest od czego płacony jest podatek powinna być również rozumiana jako pewnego rodzaju skrót myślowy, wskazujący na tę okoliczność, iż w procesie ustalania kwoty zobowiązania podatkowego to właśnie obiekt owego zachowania zostaje poddany kwantyfikacji, zaś jego wielkość, czy też wartość decyduje o wielkości świadczenia podatkowego. Zatem zarówno o tym, czy powstanie zobowiązanie podatkowe, oraz jaka będzie wielkość świadczenia podatkowego, decyduje okoliczność, czy będzie istniał przedmiot podatku oraz jaki będzie jego rozmiar.

Tym samym należy uznać, że mimo pewnych różnic w werbalnym ujęciu przedmiotu podatku, polska doktryna prawa podatkowego ujmuje przedmiot podatku jako konstrukcję o charakterze złożonym, na którą składa się zdarzenie prawnie relewantne, oraz jakich obiekt, do którego odnosi się owo zdarzenie.

### 3. POJĘCIE PRZEDMIOTU PODATKU W NAUCE PRAWA PODATKOWEGO INNYCH PAŃSTW

---

O ile we współczesnej polskiej nauce prawa podatkowego przedmiot podatku rozumiany jest zazwyczaj jako określone zdarzenie podlegające opodatkowaniu, o tyle w nauce prawa podatkowego innych państw nie zawsze przedmiot podatku rozumiany jest w taki właśnie sposób. Wyraźnie inne ujęcie przedmiotu podatku występuje we francuskiej nauce prawa podatkowego. G. Gest i G. Tixier stwierdzają, że przedmiotem podatku jest np. nieruchomości, towar, dochód, czy też majątek<sup>22</sup>. Według tych autorów, samo stwierdzenie istnienia przedmiotu opodatkowania nie ma jednak żadnych konsekwencji podatkowych. Co najwyżej można go uznać za przyczynę materialną opodatkowania. Aby określona osoba mogła zostać podatnikiem, musi zajść zdarzenie, akt lub sytuacja, która spowoduje powstanie zobowiązania na rzecz państwa. Te zaś noszą nazwę faktu generującego podatek („fait générateur de l'impôt”)<sup>23</sup>, który jest przyczyną prawną podatku<sup>24</sup>.

Z kolei L. Mehl i P. Beltrame określają przedmiot podatku jako element lub zbiór elementów mających wartość ekonomiczną, poprzez które ustala się podstawę opodatkowania w trakcie operacji nakładania podatku<sup>25</sup>. Ci ostatni autorzy wskazują przykładowo, że w podatku obrotowym przedmiotem opodatkowania jest obrót, zaś podstawę opodatkowania stanowi obrót osiągnięty w pewnym okresie<sup>26</sup>. Z kolei w podatku akcyzowym przedmiotem opodatkowania jest produkt, zaś podstawa opodatkowania może być mierzona czy to ilością, czy też wartością tego produktu<sup>27</sup>. Natomiast, jak wskazują ci autorzy, w podatku od spadków przedmiotem opodatkowania jest majątek zmarłego, zaś podstawę opodatkowania stanowi czysta wartość tego majątku<sup>28</sup>. W końcu, w podatkach dochodowych przedmiot podatku stanowi dochód, zaś podstawę opodatkowania ustala się jako wielkość tego dochodu zrealizowanego w roku podatkowym<sup>29</sup>.

Jak wyjaśniają przywołani autorzy, przedmiot podatku i podstawa opodatkowania mają taką samą naturę. Są to pojęcia ogólne i abstrakcyjne. Są to ponadto wielkości rachunkowe, albo co najmniej dające się wyrazić cyfrowo. Ponadto mają one tę samą naturę, co zasoby ekonomiczne

---

<sup>22</sup> G. Gest, G. Tixier, *Manuel de droit fiscal*, LGDJ, Paryż 1986, s. 155.

<sup>23</sup> Pojęcie to jest również tłumaczone na język polski jako zdarzenie powodujące powstanie zobowiązania podatkowego.

<sup>24</sup> Ibidem, s. 155.

<sup>25</sup> L. Mehl, P. Beltrame, *Science et technique fiscales*, PUF, Paryż 1984, s. 79.

<sup>26</sup> Ibidem, s. 83.

<sup>27</sup> Ibidem, s. 83.

<sup>28</sup> Ibidem, s. 84.

<sup>29</sup> Ibidem, s. 84.

obciążone podatkiem, są to zatem: dochód zrealizowany, wielkość obrotu, dochód wydatkowany czy majątek<sup>30</sup>.

Powyższa wypowiedź jest jednymi z niewielu we francuskiej nauce prawa podatkowego, które w sposób wyraźny określają przedmiot podatku. Natomiast jest on najczęściej jedynie wzmiankowany przy okazji omawiania zagadnienia ustalania podstawy opodatkowania. Przy tym, z kontekstu tych wypowiedzi wynika, że ta ostatnia operacja polega właśnie na ustaleniu wielkości przedmiotu podatku<sup>31</sup>.

Z powyższego przeglądu wynika zatem bardzo wyraźnie, że we francuskiej doktrynie prawa podatkowego przedmiot podatku rozumiany jest w sposób urzeczowiony, jako szeroko rozumiany obiekt mający wartość ekonomiczną i stąd podlegający opodatkowaniu. Jego rola sprowadza się do tego, iż w procesie wymiaru podatku jego wielkość zostaje wyrażona cyfrowo i w ten sposób zostaje ustalona podstawa opodatkowania.

Natomiast zdarzenie, które w polskiej nauce prawa podatkowego jest uznawane za drugi – obok „obektu” - element współtworzący przedmiot podatku, w nauce francuskiej jest traktowane jako odrębny element konstrukcji podatku, który - obok podmiotu i przedmiotu podatku - wyznacza zakres zastosowania normy podatkowoprawnej<sup>32</sup>. W konsekwencji, zdarzenie to, obok podmiotu podatku, jego przedmiotu, czy podstawy opodatkowania, stanowi odrębny element konstrukcji podatku<sup>33</sup>.

Analizę pojęcie przedmiotu podatku na gruncie niemieckiej nauki prawa podatkowego należy rozpocząć od uwagi, że posługuje się ona szeregiem zróżnicowanych terminów wiążących się z przedmiotem podatku. Są to takie terminy, jak: *Verpflichtungsgrund*<sup>34</sup>, *Steuerobjekt*<sup>35</sup>, *Gegenstand der Besteuerung*<sup>36</sup>, *Steuergegenstand*<sup>37</sup>, *Steuerbare Handlung*<sup>38</sup>, *Entstehungstatbestand*<sup>39</sup>. Dodatkowo, ich znaczenie nie jest ustalone sposób jednoznaczny, co powoduje, że samo ustalenie znaczenia zwrotu przedmiot podatku jest utrudnione.

<sup>30</sup> Ibidem, s. 84.

<sup>31</sup> Por. J.-J. Biennu, *Dront fiscal*, PUF, Paryż 1987, s. 92 ; M. Sieracek-Abitan, *Termes de droit fiscal*, wyd. Guliano éditeur, Paryż 2007, s. 14.

<sup>32</sup> Por. L. Mehl, P. Beltrame, *Science et technique fiscales*, op. cit. s. 85.

<sup>33</sup> Ibidem, s. 78-79.

<sup>34</sup> F. Von Myrbach-Rheinfeld, *Grundriss des Finanzrechts*, Berlin 1909, 69.

<sup>35</sup> Por. np. O. Bühler, G. Stickrodt, *Steuerrecht*, Berlin 1958, s. t. I, s. 70; K. Tipke, J. Lang, *Steuerrecht*, Kolonia, 2002, s. 166; F. Fleiner, *Institutionen des deutschen verwaltungsrechts*, Berlin 1963, s. 391.

<sup>36</sup> Por. np. O. Bühler, G. Stickrodt, *Steuerrecht*, Berlin 1958, s. t. I, s. 70; Hensel A., *Steuerrecht*, Berlin 1927, s. 57; G. Strutz, *Grundlehren des Steuerrechts*, Berlin 1922, s. 9.

<sup>37</sup> Por. np. K. Tipke, J. Lang, *Steuerrecht*, op cit., s. 166; V. Kreft, *Steuerrecht*, Berlin 2002, s. 284.

<sup>38</sup> H.-W. Bayer. H. Grundbegriffe des Steuerrechts, Berlin 1990, s. 10; tegoż autora, *Steuerlehre. Steuerverfassung, Steuergesetz, Steuergericht*, Berlin 1997, s. 192.

<sup>39</sup> W. Merk, *Steuerschuldrecht*, Tübingen, 1926, s. 35.

Najistotniejsze znaczenie dla wypracowania na gruncie niemieckiej nauki prawa podatkowego miał niewątpliwie A. Hensel<sup>40</sup> Wyróżnia on stan faktyczny w sensie szerszym (Steuertatbestand) oraz w sensie węższym (Steuergegenstand). Przy tym, według tego autora, będąc „stroną faktyczną” podatkowego stanu faktycznego (Tatbestand), ma on najistotniejsze znaczenie dla jego powstania.

Ponadto z wywodów Hensela wynika, że przedmiot podatku stanowi zdarzenie określone w normie prawnej, które jest związane z szeroko rozumianym obiektem, czy też dobrem. Oba te elementy traktowane łącznie współtworzą podatkowy stan faktyczny (Tatbestand). To zaś oznacza, że jest to zdarzenie unormowane w hipotezie normy podatkowoprawnej, którego zajście pociąga za sobą skutki w sferze prawa podatkowego.

Z kolei K. Tipke i J. Lang<sup>41</sup> wskazują, że przedmiotem podatku jest pewne „dobro”, które ustawodawca uznał za godne stypizowania w normie podatkowej. Poprzez owo stypizowanie, staje się ono przedmiotem podatku. Z punktu widzenia technicznoprawnego, przedmiotem podatku mogą być zdarzenia, takie jak nabywanie nieruchomości w drodze spadkobrania, czy też sprzedaż rzeczy. Przedmiotem podatku mogą być również obiekty fizyczne, takie jak nieruchomości czy inne aktywa, towary konsumpcyjne, takie jak oleje mineralne, czy wyroby tytoniowe. W końcu, mogą nim być pewne działania, takie jak posiadanie pojazdu, czy psa, korzystanie z automatów do gier.

Autorzy ci stwierdzają jednak, że samo normatywne ujęcie owych obiektów, zdarzeń, czy też stanów nie może przesłaniać faktu, że obciążenie podatkiem zawsze będzie dotyczyło elementów świadczących o zdolności do świadczenia podatkowego, którymi są dochód, majątek oraz konsumpcja<sup>42</sup>. Z drugiej jednak strony stwierdzają oni, że przedmiotem podatku jest określone „dobro”, wraz z realizowanym stanem faktycznym.

Podobnie ujmują przedmiot podatku inni współcześni przedstawiciele niemieckiej doktryny prawa podatkowego<sup>43</sup>.

Na koniec należy przytoczyć wypowiedź H. Hahna<sup>44</sup>, który przeanalizował kształtowanie się pojęcia przedmiot podatku na gruncie nauki niemieckiej. Zauważył on, że jego znaczenie ulegało istotnej ewolucji. Do XIX w. na gruncie niemieckiej nauki finansów pod tym pojęciem rozumiano różnego rodzaju rzeczy mające określoną wartość ekonomiczną. Dopiero w 1816 r. kameralista H.F. Krehl wyróżnił przedmiot podatku (Besteuerungsgegenstand) i źródło podatku (Besteuerungsquelle),

---

<sup>40</sup> H. Hahn, *Die Grundsätze der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung und Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung in rechtsvergleichender Sicht*, Berlin 1984, s. 151-152.

<sup>41</sup> K. Tipke, J. Lang, *Steuerrecht*, wyd. OUS, Kolonia 2010, s. 183.

<sup>42</sup> *Ibidem*, s. 183.

<sup>43</sup> Por. np. S. Braun, B. Dennerlein, M. Wunsche, *Steuerrecht und betriebliche Steuerlehre: mit Übungsklausuren für die IHK*, Wiesbaden 2011, s. 29; D. Birk, *Steuerrecht*, Heidelberg 2010, s. 30.

<sup>44</sup> H. Hahn, *Die Grundsätze der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung und Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung in rechtsvergleichender Sicht*, op. cit. s. 151.



wskazując, że to właśnie ten pierwszy podatek podlega obciążeniu w ustawie podatkowej. Natomiast podatek uiszczany jest z masy bogactwa, jaką stanowi dochód lub majątek podatnika.

To spostrzeżenie zostało wykorzystane w okresie po pierwszej wojnie światowej, gdy zaczęły kształtować się podwaliny prawa podatkowego jako odrębnej gałęzi prawa. Przestano bowiem traktować przedmiot podatku w sposób urzeczowiony, jako pewną masę bogactwa. Szczególną rolę odegrał w tym procesie A. Hensel, który jako pierwszy przestał traktować przedmiot podatku jako majątek, jak to miało miejsce na gruncie nauki finansów, lecz jako element normy podatkowej. W ten sposób doszło do utożsamienia przedmiotu podatku (Steuerobjekt) ze stanem faktycznym (Steuergegenstand) stanowiącym element podatkowego stanu faktycznego, będącego z kolei elementem normy podatkowej.

Hahn zauważa również, że mimo ewolucji, jaką przeszło pojęcie przedmiotu podatku, również współcześnie jest on niekiedy ujmowany jest w sposób urzeczowiony.

Z powyższych rozważań wynika, że traktowanie przedmiotu podatku jako pewnego dobra, czy też masy bogactwa, było charakterystyczne dla ekonomicznej nauki finansów. Dopiero dla nauki prawa podatkowego, traktującej przedmiot podatku w sposób jurydyczny, jest on rozumiany jako zdarzeniem wraz z obiektem do którego się ono odnosi, a którego zajście powoduje określone skutki w sferze prawa podatkowego.

Podobnie, jak w niemieckiej nauce prawa podatkowego, przedmiot podatku prezentowany jest we nauce włoskiej.

J. Falsitta stwierdził, że w nauce prawa podatkowego panuje bardzo duże zamieszanie dotyczące terminów, którym posługuje się doktryna dla określenia zdarzenia, z którego zaistnieniem przepisy prawa podatkowego wiążą skutek w postaci powstania zobowiązania do świadczenia podatku. Zauważył on, że znaczący przedstawiciele doktryny prawa podatkowego posługują się takimi terminami jak: „situazione di fatto” (sytuacja faktyczna) i „presupposto dell'imposta” (hipoteza podatku) (A.D. Giannini), „fattispecie imponibile” (fakty podlegające opodatkowaniu) albo „Situazione-base) (sytuacja-podstawa) (Allorio), „fatto generatore” (fakt generujący) albo „fatto tributario” (fakt podatkowy) (A. Berliri), „fattispecie d'imposta” (fakty podatkowe) (Vanoni, Hensel), czy w końcu – „oggetto dell'imposta” (przedmiot podatku) (Blumenstein)<sup>45</sup>.

Także F. Tezauro podniósł, że we współczesnym języku prawniczym na określenie zdarzenia powodującego pośrednio lub bezpośrednio skutek w postaci powstania zobowiązania podatkowego, używanych jest szereg terminów, takich jak: „fakt podatkowy”, „fakt podlegający opodatkowaniu”, „fakt generujący”, „sytuacja-podstawa”, „hipoteza”. Według niego, „preferowanie bądź to jednego bądź też innego terminu jest kwestią czysto językową, choć termin hipoteza jest tym, który jest częściej używany we Włoszech. Natomiast, jak zauważa ten autor, w dyrektywach wspólnotowych

<sup>45</sup> G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario*, wyd. Edam, Mediolan 2008, s. 220.

używane jest wyrażenie „fakt generujący” (odpowiadający wyrażeniom używanym w innych językach europejskich)<sup>46</sup>.

Dalej zauważył on, że we włoskim języku prawnym termin hipoteza podatkowa oraz termin przedmiotem podatku są używane zamiennie, co można w szczególności dostrzec na gruncie opłaty skarbowej oraz podatku od spadków. W ustawach regulujących ten podatek używany jest bowiem termin przedmiot podatku. Natomiast na gruncie podatku od wartości dodanej używany jest termin czynność opodatkowana, zaś w podatku dochodowym – termin hipoteza.

Tym niemniej, oba wskazane terminy mogą mieć również różne znaczenia. Dzieje się z tej przyczyny, że termin przedmiot podatku jest preferowany w języku ekonomicznym. Natomiast, jak wynika pośredni z wypowiedzi F. Tezauro, na gruncie języka ekonomicznego przedmiot podatku używany jest na oznaczenie dobra, które ma być obciążone podatkiem i które świadczy o posiadaniu zdolności do świadczenia podatkowego.

Z kolei Vanoni stwierdza, że stan faktyczny podatku odpowiada przedmiotowi podatku, i jest on przedmiotem badań nauk politycznych i ekonomicznych<sup>47</sup>.

Z powyższych rozważań wynika, że we włoskiej nauce prawa podatkowego przedmiot podatku rozumiany jest jako element hipotezy normy podatkowoprawnej, którego zaistnienie powoduje powstanie konsekwencji unormowanych w jej dyspozycji. Z tej też przyczyny często zwrotu „przedmiot podatku” nie jest używany we włoskim języku prawniczym, lecz jest zastępowany zwrotami używanymi właśnie na określenie hipotezy normy prawnej.

Z kolei w hiszpańskiej nauce prawa podatkowego wskazuje się, że ustawa wymaga dla powstania zobowiązania podatkowego elementów materialnych, które są nazywane w doktrynie zdarzeniami albo sytuacjami podlegającymi opodatkowaniu<sup>48</sup>. Także Sainz de Bujanda ujmuje przedmiot podatku jako zdarzenie podlegające opodatkowaniu, określone w normie prawnej<sup>49</sup>.

Z kolei Blumenstein, przedstawiciel szwajcarskiej nauki prawa podatkowego, stwierdza, że zadaniem porządku prawnego jest unormowanie faktów (przedmiotu podatku), koniecznych w procesie wymiaru i poboru podatków<sup>50</sup>. Wskazuje on dalej, że cechą specyficzną przedmiotu podatku jest to, że wejście podmiotu podatku w relację z przedmiotem podatku jest powstanie stosunku podatkowoprawnego<sup>51</sup>. Autor ten uznaje zatem również przedmiot podatku za zdarzenie, którego zajście powoduje powstanie konsekwencji prawnych na gruncie prawa podatkowego.

<sup>46</sup> F. Tezauro, *Istituzioni di diritto tributary*, t. I, wyd. Wolters Kluwer Italia, Rzym 2008, s. 101.

<sup>47</sup> E. Vanoni, *Opere giuridiche*, vol. II, Milano 1961, s. 321.

<sup>48</sup> E. G. de Enterior, *Codigo de Leyes Administrativas*, Madryt 1969, nb. 5.

<sup>49</sup> B. Sainz de Bujanda, *Análisis Jurídico del Hecho Imponible*, RDF 1965, s. 779.

<sup>50</sup> E. Blumenstein, *Rechtsordnung der öffentlichen Finanzwirtschaft* (w:) *Handbuch der Finanzwissenschaft*, t. 1, Tübingen, s. 117.

<sup>51</sup> E. Blumenstein, *Handbuch der Finanzwissenschaft*, op. cit., s. 117.



## 4. PODSUMOWANIE

---

Przeprowadzona analiza prowadzi do wniosku, iż zarówno w ustawodawstwie, jak też w doktrynie prawa podatkowego można dostrzec dwa ujęcia przedmiotu podatku. Według pierwszego z nich, przedmiot podatku stanowi określone dobro, czy też szeroko rozumiana „rzecz”, która ma określoną wartość ekonomiczną i z którym jest związane opodatkowanie. Natomiast według drugiego z nich, przedmiotem podatku jest zdarzenie, z którego zaistnieniem przepisy prawa podatkowego wiążą określone konsekwencje prawne i które zazwyczaj odnosi się do szeroko rozumianych dóbr, czy też.

Można przy tym zauważyć, że w ustawodawstwie podatkowym termin ten współcześnie używany jest zarówno w pierwszym, jak też w drugim znaczeniu.

Inaczej jest natomiast w doktrynie prawa podatkowego. Można bowiem zauważyć, iż rzeczowe ujęcie przedmiotu podatku dominowało w starszej literaturze. Było to wynikiem przejęcia na jej grunt znaczenia tego terminu zastanego w ekonomicznej nauce o podatkach. Natomiast we współczesnej literaturze zwrotowi „przedmiot podatku” nadaje się zasadniczo drugie ze wskazanych wyżej znaczeń.

Taki stan rzeczy zdaje się być wynikiem ewolucji refleksji na instytucją podatku<sup>52</sup>. Podatki są dziedziną, która stanowi przedmiot zainteresowania zarówno nauk ekonomicznych, jak też nauk prawnych. Przy tym refleksja dotycząca ekonomicznych aspektów opodatkowania była wcześniejsza, niż refleksja prawnicza<sup>53</sup>. Ta ostatnia znacznie rozwinęła się dopiero na przełomie XIX i XX w.<sup>54</sup> Właśnie w jej ramach, na tle rozważań dotyczących zasady legalizmu prawa podatkowego, zaszła również konieczność zerwania ze ściśle ekonomicznym podejściem do przedmiotu opodatkowania i poszukiwania jego treści jurydycznej, a tym samym również określenia jego znaczenia zarówno dla normy podatkowoprawnej i dla stosunku podatkowoprawnego. Efektem tych poszukiwań było ukształtowanie nowego znaczenia terminu „przedmiot podatku”, uwzględniającego jego treść jurydyczną.

Jurydyczne pojęcie przedmiotu podatku, rozumianego jako zdarzenie prawne wraz z „obiektem”, do którego się odnosi, przyjęte zostało w doktrynie większości państw europejskich. Nie dotyczy to jednak francuskiej nauki prawa podatkowego, która – jak zauważa A. Kostecki - pozostaje pod wpływem ekonomicznej nauki o podatkach<sup>55</sup>. Na jej gruncie przedmiot podatku (matèrie

---

<sup>52</sup> Por. H. Hahn, *Die Grundsätze der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung* ..., op. cit., s. 152.

<sup>53</sup> Ibidem, s. 151-152.

<sup>54</sup> Por. A. Kostecki, *Teoria podatkowego stanu faktycznego* (w:) *Sysem podatkowy. Zagadnienia teoretycznoprawne*, pod red. C. Kosikowskiego i T. Dębowskiej-Romanowskiej, Łódź 1992, s. 31-32.

<sup>55</sup> Ibidem, s. 41-42.

imposable) nadal rozumiany w sposób urzeczowiony i rozumie się pod tym pojęciem różnego rodzaju dobra zarówno o charakterze materialnym i niematerialnym, czy też pojęcie ekonomiczne, takie jak dochód.

Stąd też w dyskursie prawniczym dotyczącym kształtowania się stosunków podatkowych francuskiej nauce prawa podatkowego pojęcia, którego zajście wywoływałoby skutki w sferze prawnej. Dla uzupełnienia tej luki zostało wypracowane pojęcie „fait générateur de l'impôt”<sup>56</sup>, które jest rozumiane właśnie jako zdarzenie, którego zaistnienie u podatnika powoduje powstanie zobowiązania. Przy tym, zdarzenie to traktowane jest w oderwaniu od obiektu, którego dotyczy.

Oba wskazane elementy traktowane są jako dwa odrębne elementy konstrukcji podatku. Stąd też według francuskiej nauki prawa podatkowego, kwalitatywnymi elementami konstrukcji podatku są: podmiot podatku, przedmiot podatku oraz „fait générateur de l'impôt”<sup>57</sup>.

Powyższe uwagi dotyczące rozumienia pojęcia przedmiot podatku na gruncie nauki prawa podatkowego skłaniają do kilku refleksji bardziej ogólnej natury.

Przede wszystkim należy zauważyć, że przedmiot podatku ma dwa wymiary: prawny i ekonomiczny. Przedmiot podatku pojmowany w sposób prawny jest zdarzeniem, którego zajście powoduje określone skutki w sferze prawa podatkowego. Jest to określony fakt życiowy, który uzyskuje znaczenie prawne poprzez stypizowanie go w hipotezie normy podatkowoprawnej.

Jednakże przedmiot podatku ma również określony wymiar ekonomiczny. Nałożenie podatku ma bowiem doprowadzić do zapłaty określonej sumy pieniędzy na rzecz państwa lub innego związku publicznoprawnego. Cel ten zostanie osiągnięty, gdy podmiot na który zostanie nałożony obowiązek świadczenia, będzie posiadał zdolność do tego świadczenia, tj. będzie w stanie uiścić podatek. Ten zaś będzie mógł zostać uiszczony, gdy podmiot na który zostanie nałożony obowiązek świadczenia będzie dysponował określonymi zasobami rozumianymi jako źródło podatku, czy też źródło zapłaty podatku.

Stąd też przy konstruowaniu przedmiotu podatku należy tak ukształtować zdarzenie, z którego zaistnieniem przepisy ustawy podatkowej będą wiązały powstanie zobowiązania podatkowego, by świadczyły one albo bezpośrednio, albo też pośrednio o dysponowaniu przez podatnika odpowiednim bogactwem, które pozwoli mu na spełnienie świadczenia. Zatem obiekt do którego będzie odnosiło się zdarzenie współtworzące przedmiot podatku, powinien posiadać taką właśnie treść ekonomiczną, że jego wystąpienie będzie w praktyce świadczyło - przynajmniej statystycznie - o posiadaniu bogactwa, a tym samym o posiadaniu zdolności do świadczenia podatkowego.

Oczywiście, ta ostatnia okoliczność będzie miała istotne znaczenie jedynie w procesie tworzenia prawa podatkowego. Natomiast znacznie mniejsze znaczenie będzie ona miała w procesie

---

<sup>56</sup> Por. G. Jèze, *Le fait générateur de l'impôt*, *Revue de science financière* 1936, s. 607 i n.; pojęcie to zostało zaakceptowane przez orzecznictwo podatkowe, a następnie zostało również przejęte przez ustawodawcę podatkowego.

<sup>57</sup> L. Mehl, P. Beltrame, *Science et technique fiscales*, op. cit., s. 79.

jego stosowania. Jeśli bowiem ustawodawca uzna, że określone „dobro” jest godne, by stypizować je w hipotezie normy podatkowoprawnej pod postacią elementu współtworzącego przedmiot podatku, zajście przedmiotu podatku u określonego podmiotu będzie zawsze prowadziło do powstania skutków w sferze prawa podatkowego.

---

# PODATKOWE SKUTKI NIEWAŻNOŚCI CZYNNOŚCI PRAWNEJ

---

PIOTR SKALIMOWSKI

---

## SPIS TREŚCI

---

---

1. Wstęp.....	20
2. Skutki nieważności czynności prawnych na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług....	21
2.1. Ustawowe regulacje dotyczące opodatkowania czynności niemogących być przedmiotem prawnie skutecznej umowy.....	21
2.2. Prawo do odliczenia podatku naliczonego w przypadku nieważnych czynności prawnych.	28
2.3. Przestanki odliczenia podatku naliczonego przez nieświadomego uczestnika w procedurze tzw. karuzeli podatkowej.....	32
3. Skutki nieważności czynności prawnej w sferze podatków dochodowych.....	36
3.1. Kwestia uznania przychodu od czynności prawnych nieważnych w podatku dochodowym od osób fizycznych i prawnych.....	36
3.2. Zaliczenie kosztów uzyskania przychodu od czynności prawnych nieważnych na gruncie podatków dochodowych.....	43
4. Skutki nieważności czynności prawnej na gruncie podatku od czynności cywilnoprawnych. .	47
4.1. Uwagi ogólne .....	47
4.2. Konstrukcja zwrotu podatku na gruncie ustawy .....	49
4.3. Nieważność czynności prawnych a instytucje bezskuteczności, odstąpienia i rozwiązania umowy w świetle podatku od czynności cywilnoprawnych.....	53
4.4. Podatkowe skutki nieważności umowy zobowiązującej i rozporządzającej do dokonania czynności prawnej.....	55
5. Podsumowanie.....	57

## 1. WSTĘP

---

Zagadnienie podatkowych skutków nieważności czynności prawnej dotyczy grupy czynności prawnych, które w świetle prawa cywilnego obarczone są najostrzejszą sankcją. We współczesnym obrocie prawnym, wadliwie zawarta umowa nie jest rzadko spotykanym przypadkiem. Z uwagi na liczne przepisy prawa prywatnego, osoby prowadzące działalność gospodarczą lub uczestniczące w obrocie gospodarczym mogą nie zdawać sobie sprawy z faktu, że transakcja, której są stroną, z powodu niespełnienia wymaganych prawem przesłanek, nie wywoła zamierzonych skutków. Zjawisko takie nabiera na znaczeniu, gdy strona takiej czynności prawnej jest podatnikiem. Powstaje wtedy pytanie, czy od nieważnej umowy podatnik będzie zobowiązany do zapłaty podatku. Odpowiedź przecząca wydawałaby się uzasadniona tym, że prawo podatkowe należy do jednego i spójnego systemu prawa, który zasadniczo nie powinien pozostawać w sprzeczności z pozostałymi gałęziami prawa. Nie ulega bowiem wątpliwości, że sytuacja, w której podmiot w razie nieważności kontraktu, z jednej strony musiałby zwrócić uzyskane korzyści, z drugiej zaś zapłacić podatek, byłaby niezrozumiała dla osoby nie orientującej się w przepisach prawa. Specyfika i różnorodność podatków wymaga osobnego przeanalizowania ewentualnych skutków, jakie na ich gruncie będą wywoływały czynności nieważne. Problematyka ta zostanie przedstawiona zatem na gruncie czterech ustaw podatkowych, które najpełniej obrazują istotę omawianego zagadnienia z uwzględnieniem charakterystycznych odmienności poszczególnych danin.

Warto zaznaczyć, że nie ukazała się dotychczas praca monograficzna poruszająca tematykę skutków podatkowych wadliwych czynności prawnych. Nie ma również opracowania, które w szerszym zakresie dotyczyłoby wzajemnych relacji prawa podatkowego i cywilnego. Wyjątkami są monografie poświęcone koncepcji obejścia prawa podatkowego oraz tzw. klauzul ogólnych przeciwdziałających unikaniu opodatkowania.

Należy jednak zauważyć, że problematyka nieważnych czynności prawnych w kontekście prawa podatkowego była już wielokrotnie poruszana w piśmiennictwie i doktrynie. Mimo licznych publikacji na ten temat, częste są przypadki błędnych interpretacji, orzeczeń lub poglądów, które niejednokrotnie w dużym stopniu wpływają na postrzeganie skutków podatkowych nieważności czynności prawnych.

Z pewnością niewłaściwe byłoby przyjęcie z góry poglądu, który zakładałby, że określona przesłanka nieważności zawsze będzie wpływała na pojawienie się skutków lub przeciwnie na ich brak na gruncie określonej ustawy podatkowej. Niewątpliwie różnorodność zjawisk w sferze prawa

prywatnego uniemożliwia przyjęcie założeń apriorycznych. Co pewien czas przedmiotem szczególnej uwagi staje się jedna z przewidzianych przez prawo cywilne przesłanek nieważności. Jest to często przyczynek to szerszych rozważań na temat instytucji wadliwości czynności prawnych na płaszczyźnie prawa podatkowego. Każdorazowe pojawienie się takiej „nowej” przesłanki nieważności, uwidacznia charakterystyczny proces ewolucji jaki przechodzi omawiana problematyka. Początkowo stwierdza się bowiem, że określona przesłanka nieważności nie wpłynie w żaden sposób na prawo podatnika do odliczenia podatku naliczonego; możliwość zaliczenia wydatków do kosztów uzyskania przychodów itd. Stwierdza się, że nieważność czynności eliminuje ją z obrotu prawnego, przez co fakt jej dokonania w prawie podatkowym ma trzeciorzędne znaczenie. Drugim etapem owego procesu jest uznanie, że w określonych przypadkach i po spełnieniu pewnych warunków dopuszczalne jest przyjęcie, że nieważna czynność prawna, mimo swej wadliwości będzie wywierać ograniczone skutki w sferze prawa podatkowego. W końcu, przyjmuje się, że czynność prawna dotknięta wadą nieważności zasadniczo wpływa na sytuację prawną podatnika, oczywiście wtedy, gdy nie wyłącza tego wyraźny przepis ustawy. Niestety zmienność poglądów wraz z postępowaniem procesu wpływa negatywnie na ocenę, jakie jest aktualne stanowisko organów podatkowych.

## 2. SKUTKI NIEWAŻNOŚCI CZYNNOŚCI PRAWNYCH NA GRUNCIE USTAWY O PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG

---

### 2.1. USTAWOWE REGULACJE DOTYCZĄCE OPODATKOWANIA CZYNNOŚCI NIEMOGĄCYCH BYĆ PRZEDMIOTEM PRAWNIE SKUTECZNEJ UMOWY

---

Jedną z podstawowych zasad konstrukcyjnych tworzących podatek od towarów i usług jest tzw. powszechność opodatkowania, a więc obciążenie podatkiem wszystkich faz obrotu i wszelkiego rodzaju transakcji dokonywane przez podmioty gospodarcze. Dyrektywa 2006/112 WE Rady z dnia 28 listopada 2006r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (dalej: Dyrektywa VAT) w art. 1 ust. 2 podkreśla konsumpcyjny i proporcjonalny charakter daniny oraz jego neutralność dla podmiotów gospodarczych. Aby jednak powszechność opodatkowania mogła być zrealizowana ustawodawca, implementując przepisy prawa unijnego musiał określić, które czynności będą rodzić zobowiązanie podatkowe na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług. W tym zakresie największe znaczenie ma art. 5 ustawy o podatku od towarów i usług (dalej: u.p.t.u.). Przepis ten określa przedmiot opodatkowania, jednak w zakresie powstania obowiązku podatkowego nie odwołuje się do zjawisk prawnych, ale w głównej mierze do zjawisk i procesów ekonomicznych. Ustawodawca nie uzależnia opodatkowania od rodzaju prowadzonej działalności (działalność

gospodarcza nie zawsze jest warunkiem niezbędnym do tego aby powstało zobowiązanie podatkowe). Wyliczenie czynności podlegających opodatkowaniu z art. 5 ust. 1 ma charakter wyczerpujący, wszelkie inne zdarzenia i zjawiska niewymienione w powołanym przepisie nie będą podlegać opodatkowaniu. Podkreślić należy, że krajowy prawodawca do takich transakcji zalicza wszystkie wymienione w art. 2 ust. 1 Dyrektywy VAT tj. odpłatną dostawę towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju; wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów; import towarów a także nie wymienione wprost w Dyrektywie VAT eksport towarów i wewnątrzwspólnotową dostawę towarów. Jak zauważa się w literaturze dodanie tych dwóch ostatnich czynności w ustawie jest zbędne z uwagi na to, że zarówno eksport towarów jak i wewnątrzwspólnotowa dostawa jest dostawą towarów w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług, polegającą na wywozie towarów poza terytorium Polski, co wiąże się z opodatkowaniem stawką 0%. Należy więc stwierdzić, że zarówno eksport towarów jak i wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów wchodzi w zakres przedmiotowy art. 5 ust. 1 pkt. 1 ustawy o podatku od towarów i usług; taka niekonsekwencja ustawodawcy nie rodzi jednak problemów natury praktycznej. Do najczęstszych przypadków opodatkowania należy odpłatna dostawa towarów oraz odpłatne świadczenie usług, jednakże w pewnych okolicznościach na równi z nimi, traktowane będą czynności nieodpłatne. Jak wspomniano art. 5 ust. 1 zawiera numerus clausus zdarzeń będących przedmiotem opodatkowania w tym sensie, że żadna inna czynność, która nie jest w rozumieniu ustawy dostawą towarów, świadczeniem usług, importem lub wewnątrzwspólnotowym nabyciem towarów, nie powinna podlegać opodatkowaniu.

Zgodnie z art. 5 ust. 2 u. p.t.u. „czynności określone w ust. 1 podlegają opodatkowaniu niezależnie od tego, czy zostały wykonane z zachowaniem warunków oraz form określonych przepisami prawa”. Słuszne wydaje się rozdzielenie dwóch zagadnień wynikających z przywołanego przepisu, a mianowicie: należy przeanalizować wpływ na opodatkowanie VAT braku zachowania wymaganej prawem formy umowy oraz kwestię opodatkowania transakcji, które z punktu widzenia innych przepisów są nielegalne. Przywołany przepis ustawy wyraźnie uniezależnia opodatkowanie od zachowania wymaganych form, zwłaszcza form czynności prawnych określonych w Dziale III Kodeksu cywilnego. Niezachowanie tych form, choć z punktu widzenia prawa cywilnego powodować będzie jej nieważność lub bezskuteczność, to na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług taka wadliwa czynność prawna nie wpłynie w żaden sposób na opodatkowanie. Bez znaczenia będzie tu również kwestia rygoru pod jakim zastrzeżono dokonanie danej czynności prawnej. Z uwagi na różnorodność systemów prawa prywatnego państw członkowskich zaistniałaby sytuacja, gdzie różne wymogi dotyczące formy czynności prawnej, powodowałyby powstanie zobowiązania podatkowego VAT w jednym państwie, w drugim zaś z uwagi na niedochowanie formy i inny rygor cywilnoprawny takie zobowiązanie nie powstałoby. Taka sytuacja niewątpliwie zaburzałaby konkurencje na unijnym

rynku wewnętrznym. W świetle przepisów Dyrektywy VAT jest to niedopuszczalne, tym samym konieczne jest oderwanie czynności podlegających opodatkowaniu od spełnienia form przewidzianych dla czynności w prawie cywilnym. Argumentem przemawiającym w tym przypadku za pominięciem form wymaganych przez przepisy prawa cywilnego, jest posłużenie się przez prawodawcę krajowego i unijnego pojęciami nie nawiązującymi do konstrukcji cywilistycznych. W przeciwnym wypadku, różnice w systemach prawnych poszczególnych państw członkowskich doprowadziłyby do opodatkowania podobnych transakcji w różny sposób. Takie zjawisko byłoby nie do pogodzenia z celami Dyrektywy.

Przedmiotem opodatkowania na gruncie podatku od towarów i usług jest dostawa towarów, czyli przeniesienie ekonomicznego władztwa nad rzeczą a nie przeniesienie własności w rozumieniu Kodeksu cywilnego. Wobec tego logiczną konsekwencją oderwania przedmiotu opodatkowania od instytucji sprzedaży lub przeniesienia własności rzeczy i praw, jest uniezależnienie opodatkowania od warunków i form przewidzianych w ustawodawstwach prywatnoprawnych państw członkowskich.

W literaturze można znaleźć odmienne stanowiska dotyczące opodatkowania podatkiem od towarów i usług czynności, które ze względu na niespełnienie określonych warunków lub wymaganych form są bezwzględnie nieważne na gruncie prawa cywilnego. Przykładem jest interpretacja art. 58 k.c. według którego nieważna czynność prawna z mocy prawa nie wywoła zamierzonych przez strony skutków a skoro czynność taka zostaje uznana za niebyłą, to nie dojdzie do przeniesienia prawa do rozporządzania towarem jak właściciel. Zwolennicy tego poglądu uważają, że nie dojdzie w takiej sytuacji do dostawy towaru w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług. Przeciwnie stanowisko zwraca uwagę, na ekonomiczny aspekt transakcji. Jeżeli bowiem nastąpi dostawa towarów lub świadczenie usługi, to niezachowanie odpowiednich warunków i form nie może wpływać na skuteczność tych czynności na gruncie podatku od towarów i usług. Ponownie podnosi się argument o oderwaniu skutków prawnych od zdarzeń ekonomicznych, co wielokrotnie podkreślał Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: TS UE). Orzecznictwo TS UE zwraca uwagę, że dla uznania danej czynności za podlegającą opodatkowaniu dostawę towarów wystarcza przeniesienie władztwa ekonomicznego nad rzeczą, bez znaczenia jest przeniesienie własności towaru. Wydaje się, że stanowisko przyjmowane przez TS UE zasługuje na aprobatę. Specyfika podatku od towarów i usług, powszechność opodatkowania a także podkreślenie ekonomicznego aspektu transakcji wskazuje na możliwość powstania obowiązku podatkowego od nieważnych bezwzględnie czynności prawnych.

Kolejnym zagadnieniem rodzącym wątpliwości organów podatkowych i orzecznictwa jest kwestia opodatkowania nielegalnego obrotu. W przypadku takich czynności należy odróżnić te, które zostały wykonane z naruszeniem przepisów prawa, jednak pozostają one w konkurencji do innych



podobnych, czynności dokonywanych z zachowaniem wymogów prawnych, od tych, które nigdy nie mogłyby stanowić czynności legalnych. Często powoływanym przykładem jest sprzedaż podrobionych perfum. Według ETS czynność taka będzie podlegać opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej z uwagi na fakt, że nielegalna sprzedaż stanowi konkurencję dla podobnych, legalnie sprzedawanych towarów. Przyjęcie odmiennego stanowiska skutkowałoby uprzywilejowaniem nielegalnej sprzedaży i dawałoby przewagę konkurencyjną sprzedawcom towarów podrobionych. Inaczej wygląda sytuacja podatkowa czynności, które same w sobie są nielegalne. W tym przypadku nie funkcjonuje równoległy konkurencyjny obrót towarami spełniającymi wymogi prawne. Przykładem takich czynności jest sprzedaż narkotyków lub ludzkich organów. Europejski Trybunał Sprawiedliwości w jednym z wyroków uznał, że sprzedaż morfiny przez osobę do tego nieupoważnioną przez właściwe organy, nie może podlegać opodatkowaniu VAT, ponieważ nie istnieje inny wolny i konkurencyjny rynek sprzedaży tego środka. W literaturze podkreśla się tezę z uzasadnienia ETS, stanowiącą, że „obowiązek podatkowy w podatku obrotowym od importu nie może powstać w związku z przewozem do Wspólnoty leków poza strumieniem gospodarczym kontrolowanym ściśle przez odpowiednie władze”. Podobnie jak do sprzedaży narkotyków traktowane są inne czynności z natury nielegalne np. fałszowanie banknotów. Zastrzeżenia może budzić wyrok ETS w sprawie C - 283/95 Fischer, gdzie Trybunał uznał możliwość opodatkowania czynności nielegalnych w danym państwie, w sytuacji, gdy inne państwo UE dopuszcza legalność takiego obrotu (w tym przypadku gier hazardowych). W uzasadnieniu tego orzeczenia ETS zwrócił uwagę na fakt, iż nielegalne transakcje w zakresie prowadzenia gier losowych są konkurencyjne w stosunku do czynności legalnych, w związku z tym zasada neutralności VAT wyklucza odmienne ich traktowanie w zakresie podatku VAT. Przyjęcie takiego rozumowania prowadziłoby do wniosku o konieczności opodatkowania obrotu niektórymi narkotykami w Państwach Członkowskich UE z uwagi na istnienie rynku konkurencyjnego obrotu takimi środkami chociażby w jednym państwie. Rodzi to kolejne pytanie o definicję pojawiającego się w wyrokach ETS pojęcia rynku konkurencyjnego. Uznanie całego obszaru Unii Europejskiej za taki rynek, wiązałoby się z opodatkowaniem w Polsce pewnych środków nielegalnych na gruncie prawa krajowego, z drugiej strony zawężanie tej definicji zaledwie do terytorium jednego państwa w sposób oczywisty kłóciłoby się z zasadami swobodnego przepływu towarów i usług a także zasadami konkurencji do których ETS przywiązuje dużą wagę. Wydaje się, że problem nie ma obecnie większego znaczenia praktycznego z uwagi na zbliżone ustawodawstwa krajowe, jednak wypowiedź Trybunału może budzić wątpliwości.

Podsumowując rozważania dotyczące nielegalnego obrotu w świetle podatku od towarów i usług należy stwierdzić, że zawsze konieczne jest rozróżnienie czynności wykonywanych z naruszeniem prawa, dla których istnieje równoległy legalny rynek dla podobnych towarów co będzie

wiązać się z powstaniem obowiązku podatkowego, od transakcji, które nigdy nie mogą być dokonane zgodnie z prawem a w związku z tym nie będą podlegać opodatkowaniu VAT. Zgodnie z utrwaloną linią orzeczniczą Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, zasada neutralności podatkowej oznacza, że nie jest możliwe wprowadzenie rozróżnienia między czynnościami zgodnymi i niezgodnymi z prawem. A zatem fakt, że określone działanie stanowi popełnienie przestępstwa, nie stanowi przesłanki do wyłączenia z zakresu przedmiotowego podatku VAT .

Obok form czynności prawnych, art. 5 ust. 2 u.p.t.u. stanowi, że podlegają opodatkowaniu również czynności dokonane bez względu na zachowanie warunków określonych przepisami prawa. Przepis ten dotyczyć będzie sytuacji, gdy dana czynność jest dozwolona ale jej wykonywanie jest ograniczone przez konieczność spełnienia przesłanek formalnych określonych w odrębnych ustawach. Chodzi tu o podmioty, które powinny posiadać niezbędne zezwolenia, pozwolenia, licencje lub koncesje na prowadzenie określonej działalności gospodarczej. W prawie administracyjnym istnieje wiele rodzajów takich działalności, której wykonywanie łączy się z obowiązkiem spełnienia określonych warunków jak np. działalność bankowa lub ubezpieczeniowa. Odnosząc się do wcześniejszych uwag, należy stwierdzić, że brak formalnych uprawnień lub ich cofnięcie nie wpłynie na zakres opodatkowania. Zarówno doktryna jak i orzecznictwo uznają jednomyślnie, że wykonywanie zgodnej z prawem działalności bez spełnienia wymaganych warunków będzie traktowane podobnie jak ta sama działalność wykonywana zgodnie z warunkami określonymi w aktach prawnych . Odstępstwo od tożsamego traktowania takich czynności zakłócałoby – rzeczywiście lub potencjalnie – konkurencję.

W pewnej opozycji do art. 5 ust. 2 u.p.t.u. znajduje się regulacja art. 6 pkt 2 tej ustawy. Przepis ten stanowi, że norm „ustawy nie stosuje się do czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy”. Pozornie mogłoby się wydawać, że czynności dokonane bez zachowania formy zastrzeżonej ad solemnitatem, bądź z innych powodów nieważne, będą podlegać opodatkowaniu VAT z uwagi na brzmienie art. 5 ust. 2 u.p.t.u. Sięgnięcie jednak do treści art. 6 pkt 2 u.p.t.u. nasuwa wątpliwości co do opodatkowania takiej czynności prawnej. Jest oczywiste, że każda nieważna czynność prawna będzie również bezskuteczna, a więc w rozumieniu art. 6 pkt 2, przepisy ustawy o podatku od towarów i usług nie znajdą w stosunku do niej zastosowania. Wobec tego należy zauważyć, że pojęcie „czynności niemogących być przedmiotem prawnie skutecznej umowy” może być rozumiane na trzy odmienne sposoby . Pierwszy obejmuje wszystkie przypadki nieważności bezwzględnej umowy (czynności prawnej), drugi nurt do powyższej kategorii dodaje jeszcze czyny stanowiące przestępstwa, trzeci zaś przyjmuje, że będą to czynności, które nigdy, w żadnych okolicznościach nie mogą być przedmiotem legalnej transakcji. Wobec powyższych wątpliwości przyjmuje się dość jednolicie, że przypadek czynności „które nie mogą być przedmiotem prawnie

skutecznej umowy” dotyczy czynności zabronionych przez prawo. Podkreśla się, że celem wprowadzenia tej regulacji było wyłączenie z zakresu przedmiotowego opodatkowania działalności przestępczej. Opodatkowanie pewnych rodzajów czynów zabronionych jak np. sutenerstwo, stręczycielstwo lub wymuszenia rozbójnicze w pewien sposób sankcjonowałyby te działania. Należy się więc zgodzić, iż z przedmiotu opodatkowania VAT powinny być wyłączone taki towary, które bezwzględnie nie mogą być przedmiotem obrotu (dla których nie istnieje legalny rynek) a więc tzw. rei extra commercium. Ponownie można się odnieść do czynności wykonywanych z naruszeniem prawa lub bez wymaganych zezwoleń oraz tych, które zawsze będą uznane za bezwzględnie zakazane. Artykuł 6 pkt 2 będzie dotyczył tylko ostatnich. Za reprezentatywne, choć jedynie w części, dla powyższego stanowiska można uznać orzeczenie NSA z 21 listopada 1999r. Naczelny Sąd Administracyjny orzekając na podstawie art. 3 ust. 1 pkt. 3 poprzedniej ustawy o podatku od towarów i usług, zawierającej identyczne brzmienie do dzisiejszej regulacji, uznał, że czynności o których mowa w tym przepisie to czynności takie jak: kradzież, prostytutcja, stręczycielstwo, czyli czynności, które stanowią czyny zabronione (zarówno przestępstwa i wykroczenia), jak również czynności nieważne bezwzględnie. O ile zaliczenie niektórych przestępstw i wykroczeń do kategorii czynności niepodlegających opodatkowaniu VAT nie budzi wątpliwości, to zakwalifikowanie przez NSA do tej grupy również czynności nieważnych bezwzględnie jest niezrozumiałe, w kontekście art. 5 ust. 2 u.p.t.u. Wydaje się, że Sąd miał na myśli tylko takie czynności bezwzględnie nieważne, których cel był sprzeczny z zasadami współżycia społecznego i jednocześnie był przestępstwem (art. 58 par. 2 K.c.) np. zawarcie umowy polegającej na czerpaniu korzyści z czynu zabronionego. Co ważne taka umowa nie będzie podlegać opodatkowaniu VAT z powodu wyczerpywania znamion przestępstwa, bez znaczenia będzie jej sprzeczność z zasadami współżycia społecznego, określonymi w Kodeksie cywilnym. W tym przypadku nieważność bezwzględna będzie występować „ubocznie”, pozostanie to jednak obojętne dla opodatkowania podatkiem od towarów i usług. Inne rozumienie przytoczonego fragmentu uzasadnienia wyroku byłoby nie do pogodzenia z literalnym brzmieniem art. 5 ust. 2 u.p.t.u. Wypowiedzi zbliżone do stanowiska NSA można znaleźć również u niektórych reprezentantów doktryny, którzy do czynności niemogących być przedmiotem prawnie skutecznej umowy zaliczają czyny zabronione oraz czynności nieważne bezwzględnie . W innym wyroku NSA stwierdza wręcz, że istota art. 6 pkt 2 wskazuje, że opodatkowanie VAT nie może następować w oderwaniu od przepisów Kodeksu cywilnego.

Zasługującej na aprobatę wykładni art. 6 pkt 2 u.p.t.u. dokonał NSA w wyroku z dnia 5 lutego 2007r. w którym odniósł się do znaczenia użytego w tym przepisie słowa „bezskuteczność” . Sąd zwrócił uwagę, że „bezskuteczność” odnosi się w tym kontekście do istoty samej czynności, a nie do skutku „bezskuteczności” z uwagi na okoliczności towarzyszące zawieranej umowie. Przywołany

przepis mówi o „czynnościach, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy” a więc norma ta dotyczy sytuacji, gdy określona czynność in abstracto nie będzie mogła w żadnych okolicznościach stać się przedmiotem prawnie skutecznej umowy. Przykładowo zawarcie umowy o przeniesienie własności nieruchomości bez zachowania formy aktu notarialnego nie będzie czynnością, która nie może być przedmiotem prawnie skutecznej umowy, wręcz przeciwnie ustawodawca wyraźnie dopuszcza możliwość dokonywania takich czynności. W interpretacji NSA, niedochowanie formy prawnej zastrzeżonej nawet pod rygorem nieważności, dla czynności, która ze swej istoty może być przedmiotem prawnie skutecznej umowy, nie będzie miało decydującego znaczenia dla określenia czy czynność ta podlega opodatkowaniu lub nie. Sąd w uzasadnieniu wyroku zaznaczył, kiedy obowiązek podatkowy nie powstanie z powodu nieważności bezwzględnej czynności prawnej. Takim przykładem według NSA jest umowa zawarta o świadczenie niemożliwe (art. 387 k.c.). Taka umowa ze swej istoty nigdy nie będzie skutecznie zawarta i wykonana i z tego powodu nie podlega opodatkowaniu. Kończąc swój wywód Sąd podkreślił, że inaczej należy stosować przepisy ustawy o podatku od towarów i usług w sytuacji, gdy zawarto umowę z naruszeniem przepisów o formie czynności, gdzie „skuteczne” przeniesienie prawa do rzeczy będzie możliwe, gdy faktycznie wykonano umowę, inaczej zaś, gdy do czynności opodatkowanej nie dojdzie. Zrealizowanie (w sensie ekonomicznym) takiej czynności doprowadzi bowiem do powstania obowiązku podatkowego jednak, według Sądu konieczne jest w każdym konkretnym przypadku badanie czy doszło do przeniesienia prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel, w przeciwnym razie nie można mówić o dostawie towarów w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług.

Powyższe szczegółowe rozważania NSA dotyczące art. 6 pkt 2 u.p.t.u. należy uznać za zgodne z przepisami Dyrektywy VAT jak również linią orzeczniczą ETS, a tym samym zasługujące na aprobatę. Jako „czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy” należy rozumieć wszystkie te, które abstrakcyjnie nie mogą być, przy spełnieniu wszelkich form i warunków uznane za prawnie skuteczne. Pomocne może być w tym względzie odwołanie się do przepisów prawa cywilnego. Przepisów ustawy o podatku od towarów i usług nie stosuje się tylko do czynności, które w żadnym wypadku – z uwagi na swój przedmiot i istotę – nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy. Nie można więc rozciągać kategorii czynności określonych w art. 6 pkt 2 u.p.t.u. na wszystkie przypadki nieważności bezwzględnej. Będą to czynności, których treść jest sprzeczna z ustawą, zasadami współżycia społecznego, mające za cel obejście ustawy (art. 58 par. 1 k.c.), a także wymienione wcześniej umowy o świadczenie niemożliwe (art. 387 k.c.). Przykładem tych ostatnich są umowy ubezpieczeniowe, jeżeli w chwili ich zawarcia przewidziany w nich wypadek już zaszedł lub odpadła możliwość jego zajścia (art. 806 § 2 k.c.) a także gry i zakłady organizowane bez zgody odpowiedniego organu (art. 413 § 2 k.c.).

Podsumowując uwagi poczynione na tle art. 6 pkt 2 należy stwierdzić, że błędem byłoby sięganie wyłącznie do przepisów prawa karnego przy określeniu czynności niemogących być przedmiotem prawnie skutecznej umowy. Czyny zabronione są wyłącznie jedną z kategorii czynności sprzecznych z ustawą i niewątpliwie zawierają się w pojęciu opisanym w art. 6 pkt u.p.t.u., jednak do pojęcia czynności niemogących być przedmiotem skutecznej umowy należy zaliczyć również niektóre przypadki nieważności bezwzględnej. W granicach przedmiotu opodatkowania ustawy będą mieściły się zatem czynności prawne bezwzględnie nieważne, gdy osoba ich dokonująca nie posiadała wymaganych zezwoleń; nie miała zdolności do czynności prawnych; wystąpiła wada oświadczeń woli lub nie dochowano formy wymaganej dla danej czynności prawnej. Za oddającą istotę problemu należy uznać wypowiedź WSA w Poznaniu z 9 lipca 2008r. Wojewódzki Sąd Administracyjny w uzasadnieniu wyroku podkreślił, że przepisy dotyczące wyłączenia czynności, niemogących być przedmiotem prawnie skutecznej umowy, spod regulacji ustawy o podatku od towarów i usług należy rozumieć w oderwaniu od krajowego pojęcia „prawnie nieskutecznej umowy”. Sąd uznał, że nie do przyjęcia byłoby wyznaczenie granicy między czynnościami wymienionymi w art. 6 pkt 2 u.p.t.u., a tymi czynnościami, które są prawnie skuteczne, według norm prawa cywilnego i karnego. Uzależnienie tego rozgraniczenia od innych gałęzi prawa będzie oznaczać, że podział ten będzie inny w każdym państwie członkowskim Wspólnoty. Według WSA w Poznaniu „dokonując wykładni przytoczonego przepisu, należy mieć w szczególności na względzie orzecznictwo ETS, który wskazał, że zasada neutralności opodatkowania VAT zabrania rozróżnienia pomiędzy dozwolonymi a zabronionymi czynnościami”. Ze względu na fakt, że było to pierwsze orzeczenie polskiego sądu administracyjnego wskazujące na konieczność interpretacji pojęcia „czynności niemogących być przedmiotem prawnie skutecznej umowy” na potrzeby VAT w kontekście regulacji wspólnotowych, nie można pominąć argumentów w nim zawartych. Będą one niewątpliwie wyznaczać kierunek interpretacji polskich regulacji przez organy podatkowe i inne sądy sądów.

## 2.2. PRAWO DO ODLICZENIA PODATKU NALICZONEGO W PRZYPADKU NIEWAŻNYCH CZYNNOŚCI PRAWNYCH

---

Możliwość odliczenia podatku naliczonego od kwoty podatku należnego stanowi najistotniejszy element konstrukcyjny podatku od towarów i usług. Wynika on z ogólnych zasad systemu podatku od wartości dodanej, który zakłada obciążenie konsumpcji, przy jednoczesnej neutralności tej daniny dla podatników VAT w kolejnych fazach obrotu. Podatnicy ci, mają prawo obniżyć podatek należny o podatek naliczony od nabycia tych towarów i usług, które są związane z wykonywaniem przez nich czynności opodatkowanych, czyli tych, których wykonanie powoduje

powstanie podatku należnego. Literatura odnosząc się do zagadnienia prawa odliczenia podatku naliczonego, zwraca uwagę, że jest to podstawowe i fundamentalne prawo każdego podatnika VAT, a nie tylko przywilej bądź ulgą podatkowa, jak często interpretują to organy podatkowe w wydawanych decyzjach i interpretacjach indywidualnych. Również orzecznictwo sądów administracyjnych w dużej mierze stoi na stanowisku, które uznaje prawo do odliczenia podatku naliczonego od nabytych towarów i usług jako „podstawowy element konstrukcji unormowania i zgodnego z prawem wykonywania podatku od towarów i usług”. Celem zagwarantowanego odliczenia podatku VAT jest jego możliwie pełna neutralność dla podatników i przerzucenie ciężaru ekonomicznego na krańcowych nabywców towarów i usług. Regulacja odliczenia podatku naliczonego i zwrotu podatku znajduje się w art. 86 i następnych u.p.t.u. Ustawodawca krajowy jak i prawodawca unijny dostrzegli jednak możliwość nadużycia prawa do odliczenia podatku i ewentualnych procedurów przestępczych wykorzystujących mechanizm działania podatku od towarów i usług. W związku z tym wprowadzono do przepisów ograniczenia dotyczące pomniejszenia podatku należnego o podatek naliczony. Artykuł 88 ust. 3a pkt 4 lit. c przewiduje zakaz obniżenia kwoty podatku należnego o podatek naliczony udokumentowany fakturami, fakturami korygującymi lub dokumentami celnymi, potwierdzającymi czynności, do których mają zastosowanie przepisy art. 58 i 83 k.c. – w części dotyczącej tych czynności. Spośród wszystkich ograniczeń dotyczących możliwości odliczenia VAT wydaje się, że przywołany powyżej przepis budzi najwięcej wątpliwości.

Na wstępie należy zauważyć, że ustawa o podatku od towarów i usług, jako implementacja Dyrektywy VAT zawiera ograniczenie w odliczeniu podatku od wartości dodanej, nieznanie Dyrektywie. Istotne jest, że ani wcześniejsza VI Dyrektywa ani dzisiejsze unormowania Dyrektywy VAT nie przewidują pozbawienia podatnika możliwości odliczenia podatku naliczonego od czynności, do których mają zastosowanie przepisy art. 58 i 83 k.c. Naturalnie prawo UE nie mogło wprost odwoływać się do cywilnoprawnych instytucji państw członkowskich w tym Polski, jednakże w żadnym swoim przepisie dyrektywy dotyczące podatku od wartości dodanej nie odnoszą się do sytuacji, gdy czynność sprzeczna z prawem, z zasadami współżycia społecznego lub mająca na celu obejście prawa, wykluczałaby odliczenie podatku przez podatnika. Analiza art. 17 VI Dyrektywy i art. 178 i nast. Dyrektywy VAT prowadzi do wniosku, że prawodawca unijny w ogóle nie przewidział możliwości utraty prawa do odliczania podatku u podatnika z powodu niezgodności transakcji z wymogami prawa cywilnego. W konsekwencji należałoby stwierdzić, że w tym zakresie polskie regulacje są niezgodne z Dyrektywą VAT i sprzeczne z konstrukcją podatku od towarów i usług.

Po pierwsze, jak już wspomniano, podatek ten uniezależnia swoje skutki od instytucji prawa cywilnego, co przy nieważności i bezskuteczności ma największe znaczenie. Jeżeli bowiem podlegają opodatkowaniu wszystkie czynności wymienione w art. 5 ust. 1 u.p.t.u., niezależnie od tego, czy



zostały wykonane z zachowaniem warunków i form wymaganych przez przepisy innych ustaw, to powstaje pytanie dlaczego odliczenie podatku naliczonego musiałyby spełniać jakieś dodatkowe przesłanki. Oczywistym jest, że opodatkowaniu podlegają na gruncie tej ustawy dostawy towarów i świadczenia usług, a więc zjawiska gospodarcze a nie ważne dokonane czynności prawne. Ustawodawca zdaje się pamiętać o tej zasadzie w momencie wyznaczania zakresu przedmiotu opodatkowania, jednak w chwili regulacji zasad odliczenia VAT z niezrozumiałych przyczyn zawężył możliwość urzeczywistnienia prawa do neutralności podatku od towarów i usług. Taki zabieg ustawodawcy byłby zrozumiały gdyby przyjął, że pomniejszenie podatku należnego o podatek naliczony jest ulgą podatkową, która oczywiście może być przez niego kształtowana dowolnie. W takim wypadku byłby to przywilej podatnika, podlegający ograniczeniom i zasadom narzuconym w drodze ustawy. Podzielając słuszne stanowisko NSA z wyroku z 29 czerwca 2005r. jak i liczne głosy doktryny należy uznać, że prawo do odliczenia VAT realizuje zasadę neutralności podatku we wszystkich fazach obrotu i nie do przyjęcia byłoby stwierdzenie zaliczające to prawo do przywileju podatnika i jako takie podlegające ścisłej wykładni i ewentualnymi ograniczeniom .

Po drugie, lektura art. 88 ust. 31 pkt 4 lit. c nasuwa naturalne pytanie o motywy jakimi kierował się ustawodawca ograniczając prawo do odliczenia VAT wyłącznie do art. 58 i 83 k.c. Jeżeli bowiem celem było zakazanie podatnikom odliczania podatku naliczonego od czynności nieważnych to zapisanie w ustawie wyłącznie tych dwóch przepisów Kodeksu cywilnego jest niewystarczające, gdyż zbiór przesłanek powodujących tą wadę czynności prawnych zdecydowanie wykracza poza przepisy art. 58 i 83 k.c. Uznanie takiego zapisu legislacyjnego za przeoczenie lub błąd jest wątpliwe, biorąc pod uwagę zasadę racjonalności ustawodawcy. Hipotezy obu norm Kodeksu cywilnego wskazują, że zamiarem prawodawcy było pozbawienie prawa do odliczania podatku naliczonego od czynności, które: są sprzeczne z ustawą, zasadami współżycia społecznego albo mają na celu obejście ustawy (art. 58 par. 1 i 2 k.c.) oraz czynności prawne pozorne (art. 83 k.c.). O ile art. 58 k.c., choć wzbudza zastrzeżenia, może być interpretowany jako norma regulująca czynność, która nie może być przedmiotem prawnie skutecznej umowy, o tyle powołanie się przez ustawodawcę na art. 83 k.c. jest nieuzasadnione. Czynności pozorne i oświadczenia woli złożone dla pozorów mogą być w kontekście prawa podatkowego bardzo szeroko rozumiane. Organy podatkowe, powołując się na art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. c u.p.t.u. mogą kwestionować umowy, które w ich ocenie zawierają ceny odbiegające od rzeczywiście zapłaconych. Wydaje się więc, że ograniczenie prawa do odliczenia VAT od czynności pozornych w rozumieniu art. 83 K.c. jest niewłaściwe. W omawianym przepisie ustawy o podatku od towarów i usług ustawodawca nie uregulował jednak pozostałych przesłanek nieważności czynności prawnych, jak choćby niedochowanie właściwej formy zastrzeżonej ad solemnitatem, wad oświadczeń woli, czy też niewłaściwej reprezentacji spółek prawa handlowego przy dokonywaniu określonych

czynności. Zasadne jest więc rozważenie kwestii uregulowania w ustawie takich a nie innych przesłanek nieważności, które będą ograniczać prawo podatnika do odliczenia podatku. Czytając treść art. 58 i 83 k.c. można dojść do wniosku, że powodem umieszczenia tych przepisów w art. 88 ust. 3a pkt 4 lit.c było zapobieżenie mechanizmom tzw. karuzeli podatkowej, polegającej na wyłudzeniu zwrotu VAT (w obrocie wspólnotowym) przy jednoczesnym braku zapłaty podatku należnego przez podmiot występujący na poprzednim etapie obrotu. Takie transakcje są czynnościami pozornymi, gdyż podmioty uzgadniają, że nie nastąpi rzeczywiste przeniesienie prawa do dysponowania towarami jak właściciel a towary takie będą przekazywane pomiędzy nimi wiele razy przez co uczestnicy procedury będą mogli żądać zwrotu podatku. Zarówno w świetle art. 58 jak i 83 k.c. takie czynności nie mogłyby być uznane za ważne. Ograniczenie jednak prawa do odliczenia podatku dla wszystkich uczestników legalnych transakcji rynkowych z powodu potrzeby ograniczenia nielegalnego mechanizmu tzw. karuzeli podatkowej jest w każdym razie nieuzasadnione, tym bardziej, że ustawa w samym art. 88 u.p.t.u. daje możliwość przeciwdziałania mechanizmom przestępczym. Artykuł 88 ust. 3a pkt 4 lit. a u.p.t.u. zakazuje odliczania podatku naliczonego od faktur dokumentujących czynności, które nie zostały dokonane. Jest to podstawa do zakwestionowania działań podatnika mających na celu odliczenie VAT od czynności wchodzących w skład karuzeli podatkowej, gdzie nie dochodzi do rzeczywistego dokonania czynności, lecz jedynie do fikcyjnego obrotu tymi samymi towarami przez maksymalnie długi czas. Drugą podstawą prawną do zakazu odliczenia podatku w opisanych wyżej sytuacjach może być art. 88 ust. 3a pkt 1 lit. a u.p.t.u., który nie przewiduje możliwości obniżenia podatku należnego od czynności udokumentowanych fakturami wystawionymi przez podmioty nieistniejące lub nieuprawnione do wystawiania faktur. W rzeczywistości wykrycie przez organy podatkowe mechanizmu karuzeli podatkowej skutkuje zniknięciem podmiotów świadomie w nim uczestniczących. Taka okoliczność, trudnego do wytłumaczenia, zaprzestania działalności mogłaby usprawiedliwiać kwestionowanie odliczenia podatku z uwagi na to, że podmiot nie istniał (często jest to fikcyjna osoba) lub nie miał uprawnienia do wystawiania faktur. Jeżeli więc, ustawodawca zmierzał do możliwie pełnego chronienia interesów budżetu Skarbu Państwa, mógł skorzystać z przywołanych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług bez konieczności dopisywania do jej tekstu niezgodnych z Dyrektywą VAT ograniczeń w prawie do odliczenia podatku naliczonego.

Po trzecie wreszcie, orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości UE interpretując VI dyrektywę i Dyrektywę VAT przyjmuje, że prawo do odliczenia podatku jest integralną częścią systemu VAT i zasadniczo nie może podlegać ograniczeniom. Trybunał stoi na stanowisku, iż ewentualna nielegalność czynności prawnych w świetle prawa cywilnego nie może powodować jej automatycznego wyłączenia z zakresu opodatkowania VAT. Brak opodatkowania będzie zachodził wyłącznie wtedy, gdy wykluczona jest konkurencja między podobnymi transakcjami funkcjonującymi



w legalnym obrocie. Zgodzić się trzeba ze stwierdzeniem ETS, że przepisy wprowadzające automatyczny zakaz prawa do odliczenia podatku w przypadku naruszenia przepisów prawa cywilnego należy uznać za niezgodne z Dyrektywą VAT. Takie stanowisko Trybunału potwierdza elementarne zasady podatku od wartości dodanej jakimi są jego autonomia w stosunku do norm prawa cywilnego oraz neutralność dla podmiotów uczestniczących w obrocie gospodarczym. Podobnie wypowiedział się ETS w wyroku w sprawie Shipping and Forwarding Enterprises, gdzie stwierdzono, że potencjalne rozbieżności w zakresie prawa prywatnego państw członkowskich mogłyby zaburzać konkurencję na rynku wewnętrznym a system podatku od towarów i usług musi być oparty na kryteriach oderwanych od prawa cywilnego.

Podsumowując powyższe uwagi za ewidentnie niezgodny z prawem unijnym należy uznać art. 88 ust. 3a pkt 4 lit.c u.p.t.u., zakazujący odliczenia podatku w odniesieniu do czynności, do których mają zastosowanie art. 58 i 83 K.c. Ustawodawca wprowadzając ten przepis w sposób zupełnie dowolny odwołał się do przepisów prawa cywilnego ograniczając tym samym fundamentalne prawo podatników podatku od towarów i usług. Mając na uwadze orzecznictwo ETS oraz zasadę pierwszeństwa i bezpośredniego skutku dyrektyw w razie sprzeczności z przepisami krajowymi, organy podatkowe i sądy administracyjne powinny pomijać art. 88 ust. 3a pkt 4 lit.c u.p.t.u w procesie stosowania prawa, w dalszej perspektywie zaś postulatem de lege ferenda musi być usunięcie powyższego przepisu z treści ustawy. Nawet gdyby ustawodawca chciał ograniczyć możliwość odliczenia podatku naliczonego od określonych, niepożądanych transakcji podatnika, powinien to zrobić bez odwoływania się wprost do norm prawa cywilnego. W tym przypadku nie tylko się odwołał ale zrobił to wybiórczo, co potęguje wrażenie niezgodności z Dyrektywą VAT.

### 2.3. PRZESŁANKI ODLICZENIA PODATKU NALICZONEGO PRZEZ NIEŚWIADOMEGO UCZESTNIKA W PROCEDERZE TZW. KARUZELI PODATKOWEJ

---

Element konstrukcyjny podatku od wartości dodanej polegający na prawie podatnika do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony stał się w latach 90 – tych XX w. przedmiotem licznych zorganizowanych działań przestępczych, tzw. karuzel podatkowych. Zniesione od 1 stycznia 1993r. w państwach Wspólnoty Europejskiej bariery celne oraz pobór podatku importowego w wewnątrzspółnotowym obrocie towarowym, zastąpiono rozwiązaniem polegającym na opodatkowaniu dostaw towarów w miejscu przeznaczenia. Podstawą praktyk oszukańczych był schemat polegający na opodatkowaniu dostawy towarów w miejscu przeznaczenia (innym państwie członkowskim), które nie są efektywnie obciążone podatkiem od towarów i usług. Podatnik

dokonujący wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów (dalej: WDT) stosuje stawkę 0%, przy jednoczesnej możliwości odliczenia podatku naliczonego. Podmiot na rzecz, którego dokonywano dostawy nie deklarował natomiast podatku należnego z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów (dalej: WNT) i odsprzedawał towary na „czarnym rynku”. Ten mało skomplikowany proceder nie mógł jednak przez dłuższy czas pozostać poza kontrolą organów podatkowych, które analizując faktury wystawiane przez dostawcę szybko dochodziły do wniosku, że podatek od takiej WNT nie został zadeklarowany przez nabywcę w kraju przeznaczenia. W konsekwencji osoby organizujące tzw. karuzelę podatkową stworzyły mechanizm znacznie bardziej złożony i trudniejszy do odkrycia, polegający na uczestnictwie w nim wielu innych podmiotów, również takich, które bez swojej wiedzy i woli dokonywali obrotu w nielegalnym procederze. Jednym z przykładów jak może działać tzw. karuzela podatkowa jest sytuacja, gdy w całej konstrukcji występuje wiele podmiotów, mających różne funkcje do spełnienia, są to najczęściej: tzw. znikający handlowiec; bufor (często jest to kilka podmiotów); broker oraz tzw. kanał dystrybucyjny, znajdujący się na terytorium innego państwa. Zasadniczą rolę spełnia znikający handlowiec, który jako jedyny nie spełnia swoich zobowiązań podatkowych. Jego rolą jest nabycie towarów poprzez wewnątrzwspólnotową transakcję oraz ich jak najszybsze zbycie tzw. buforowi bez deklarowania należnego podatku. W razie zainteresowania organów podatkowych jego działalnością organizatorzy procederu wycofują znikającego handlowca z rynku. Z uwagi na możliwość dość szybkiego wykrycia znikającego handlowca, jest nim najczęściej spółka – „słup” pozbawiona majątku i nastawiona wyłącznie na zbycie jak największej ilości towaru. Kolejne transakcje dokonywane są na terytorium jednego kraju przez bufory, których zadaniem jest dokonanie kolejnych transakcji, przy dopełnieniu wszelkich obowiązków podatkowych związanych z rozliczeniem VAT.

W praktyce rolę buforów, oprócz podmiotów celowo uczestniczących w tzw. karuzeli podatkowej, spełniają również nieświadomi tego podatnicy. Sytuacja, gdy uczciwe podmioty stają się tzw. buforami jest wręcz preferowana przez organizatorów mechanizmu przestępczego z uwagi na zaufanie organów podatkowych do przeprowadzonej dostawy towarów i ewentualne trudności organów państwa związane z zidentyfikowaniem tzw. znikającego handlowca. Co istotne, prawo podatników nieświadomie uczestniczących w nielegalnym obrocie towarami stało się przedmiotem niekorzystnych dla nich wyroków sądów krajowych pozbawiających ich możliwości odliczenia podatku naliczonego z transakcji, będących elementami tzw. karuzeli podatkowej.

Broker w opisywanym procederze staje się ostatnim ogniwem łańcucha dostaw. Ma on za zadanie dokonać WDT do kraju z którego wcześniej produkty zostały sprowadzone, występując jednocześnie do organu podatkowego z wnioskiem o zwrot podatku. Broker dopełnia więc wszystkich formalności związanych z rozliczeniem podatku, jednak zwrot podatku najczęściej spotka się z

kontrolą legalności poprzednich dostaw dokonywanych między buforami. Powodzenie całego mechanizmu będzie więc zależeć od sieci buforów oraz od liczby dokonanych między nimi transakcji. Najczęściej zasadność wcześniej dokonywanych transakcji nie będzie kwestionowana, co będzie skutkowało zwrotem VAT na rzecz brokera. Wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów dokonana przez brokera na rzecz spółki będącej tzw. kanałem dystrybucyjnym będzie stanowiła zamknięcie całego dotychczasowego mechanizmu i rozpoczęcie przez spółkę „kanałową” nowego. Podmiot nazywany kanałem dystrybucyjnym, będzie z jednej strony nabywcą towarów od brokera, z drugiej zaś dostawcą na rzecz (najczęściej nowopowstałego) znikającego handlowca. Kanał dystrybucyjny, znajdujący się w innym państwie będzie rozliczał podatek należny i naliczony w sposób prawidłowy, a analiza jego deklaracji podatkowych nie będzie wskazywać w prosty sposób na uczestnictwo w tzw. karuzeli podatkowej z powodu jego ulokowania na terytorium innego państwa.

Powyższy schemat jest jednym z przykładów jak może wyglądać mechanizm oszukańczy, wykorzystujący elementy konstrukcyjne podatku od wartości dodanej. Wraz ze zniknięciem kontroli granicznych polegających na sprawdzaniu, czy towary będące przedmiotem obrotu rzeczywiście opuściły terytorium danego kraju, fikcyjny obrót stał się łatwym sposobem uzyskania nienależnych korzyści finansowych. Z jednej strony organizatorzy uchylali się od zapłaty podatku należnego przy WNT, z drugiej wykorzystując stawkę 0% uzyskiwali zwrot podatku przy WDT. Wykrycie przestępstw karuzelowych nie było jednak łatwym zadaniem, z uwagi na szybkość z jaką działali przestępcy oraz liczne transakcje dokonywane w całym łańcuchu dostaw. W sposób oczywisty najbardziej narażeni na kontrolę i ewentualne konsekwencje byli nieświadomi uczestnicy karuzeli podatkowej, będący najczęściej buforami lub rzadziej brokerami. Trudne zadanie odzyskania uszczuplonych należności budżetowych państw członkowskich niejednokrotnie kończyło się odmową odliczenia podatnikowi nieświadomemu podatku naliczonego wynikającego z dostawy towarów w wykrytym mechanizmie przestępczym. Takie postępowanie organów podatkowych i sądów krajowych stało się przedmiotem wielu orzeczeń Trybunału Sprawiedliwości UE, zgodnie z którymi przepisy VI Dyrektywy uznawały możliwość odliczenia VAT przez nieświadomego uczestnika tzw. karuzeli podatkowej. Orzeczenia te określiły przesłanki jakie powinny być spełnione w takich przypadkach .

W sprawie Optigen, Fulcrum, Bond House ETS analizował przypadek spółek, których transakcje zostały zaliczone do karuzelowego łańcucha dostaw towarów . Na etapie wcześniejszych dostaw podmioty ich dokonujące nie uregulowały należnego podatku. Organy podatkowe i sądy zakwestionowały jednak prawo do odliczenia VAT spółkom, mimo, że te działały w dobrej wierze jako nieświadomi uczestnicy procedury. W uzasadnieniu wyroku sąd krajowy uznał, że prawo do odliczenia podatku należy rozpatrywać przez pryzmat wszystkich transakcji składających się na zamknięty łańcuch dostaw. Istotne znaczenie mają, według sądu cele i zamiary pozostałych

kontrahentów skarżących spółek. Nieświadomość, czy niewiedza jakiegokolwiek uczestnika tzw. karuzeli podatkowej nie ma wpływu na uprawnienia dotyczące odliczenia podatku.

Europejski Trybunał Sprawiedliwości, rozstrzygając tę sprawę, na wstępie odniósł się do podnoszonych przez sąd krajowy argumentów nieuznających transakcji w mechanizmach oszukańczych za dostawę towarów w rozumieniu przepisów o podatku od wartości dodanej. Zdaniem ETS pojęcie „dostawa towarów” obejmuje każdą transakcję przeniesienia dobra materialnego przez stronę, która przyznaje prawo do dysponowania taką rzeczą jak właściciel. Uznając dostawę towarów za kategorię obiektywną Trybunał odrzucił argumentację sądu krajowego. Odnosząc się do prawa spółek do odliczenia podatku naliczonego ETS podkreślił elementarny charakter konstrukcji podatku od wartości dodanej jakim jest uprawnienie podatnika do pomniejszenia podatku należnego o podatek naliczony, zasady tej nie powinno się ograniczać. W związku z tym, prawo do odliczenia podatku zawsze uzależnione jest od charakteru konkretnej transakcji, w której podmiot uczestniczył. Bez znaczenia są tu cele i zamiary osób uczestniczących we wcześniejszych lub późniejszych dostawach towarów a także kwestia czy podatek należny został zapłacony przez pozostałych podatników.

Orzeczenie ETS potwierdziło możliwość odliczenia podatku przez podmioty, które nieświadomie uczestniczyły w tzw. karuzeli podatkowej. Trybunał w swoim wywodzie uznał za niedopuszczalną sytuację, gdy przedsiębiorca dokonując dostawy towarów musiałby badać zamiar i cel jego kontrahenta a także zapłatę podatku należnego przez wszystkie podmioty uczestniczące w łańcuchu dostaw. Doniosłość wyroku ETS w sprawie Optigen, Fulcrum, Bond House polega również na tym, że nieważność czynności prawnych (dostaw towaru) wynikająca z umów sprzecznych z prawem (na gruncie prawa polskiego art. 58 K.c.) nie będzie wpływała na uprawnienie do odliczenia VAT przez kolejne podmioty obrotu danym towarem. Podobne stanowisko zajął ETS w poruszonym już wyroku w sprawie Axel Kittel, Recolta Recycling, gdzie powzięcie przez podatnika dostępnych i wymaganych środków w celu ustalenia, że dokonywane przez niego transakcje nie stanowią elementu mechanizmu przestępczego, nie może pozbawiać podatnika prawa do odliczenia podatku VAT. Reguła ta znajdzie zastosowanie również w przypadku, gdy podatnik wywodzi swoje uprawnienie z czynności nieważnej w świetle krajowych uregulowań. Należy zgodzić się z twierdzeniem, że stanowisko zajęte przez ETS w obu wyrokach będzie istotnie wpływało na sytuację polskich podatników. Możliwe jest bowiem, że transakcje dokonywane w ciągu kolejnych dostaw, w ramach mechanizmu karuzeli podatkowej, okażą się nieważne z przyczyn wymienionych w art. 58 i 3531 K.c., co w konsekwencji może być przesłanką odmowy pomniejszenia podatku należnego o podatek naliczony w myśl art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. c u.p.t.u. Taka sytuacja byłaby jednak nie do pogodzenia nie tylko z poczynionymi wyżej uwagami dotyczącymi art. 88 u.p.t.u. ale również jednolitym orzecnictwem ETS. Trybunał Sprawiedliwości na podstawie stanów faktycznych, których

przedmiotem był mechanizm tzw. karuzeli podatkowej uznał za niedopuszczalne automatyczne negowanie prawa podatnika do odliczenia VAT.

O ile jednak kwestia uniezależnienia prawa do odliczenia podatku od intencji i zamiaru innego podmiotu nie nastrocza większych wątpliwości, o tyle stwierdzenie, że podatnik będzie uznany za nieświadomego uczestnika tzw. karuzeli podatkowej „gdy nie wiedział lub nie mógł się dowiedzieć” o takim procederze może rodzić wątpliwości interpretacyjne. Podatek od towarów i usług jako danina obciążająca tzw. obrót profesjonalny i płacona przez podmioty prowadzące działalność gospodarczą wskazuje na to, że obrotem tym zajmują się podmioty mające doświadczenie i wiedzę większą niż osoby, które taką działalnością się nie zajmują. W związku z tym należy zastanowić się jak powinna być rozumiana „możliwość dowiedzenia się” przez profesjonalistę o tym, że dana dostawa towarów jest elementem mechanizmu oszukańczego. Uznanie bowiem, że pojęcie to powinno być rozumiane jako obiektywna możliwość zbadania charakteru transakcji przez przeciętnego człowieka, mogłaby prowadzić do łatwego usprawiedliwiania się świadomych uczestników działań przestępczych, z drugiej strony zaostrome kryteria byłyby nie do pogodzenia z orzecznictwem ETS, które zasadniczo nie dopuszcza ograniczeń związanych z odliczeniem VAT. Niestety ani w sprawach tzw. karuzeli podatkowych, ani na tle innych stanów faktycznych dotyczących wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów Trybunał nie odniósł się do wykładni pojęć nieostrych takich jak m.in. należyta staranność dostawcy. Analiza orzeczeń wskazuje na pozostawienie interpretacji zwrotów niedookreślonych rozstrzygnięciom organów podatkowych i sądów krajowych. W konsekwencji nieświadomość i dobra wiara uczestnika nielegalnego obrotu będzie musiała podlegać zawsze odrębnej i kompleksowej weryfikacji. Każda transakcja powinna być ponadto traktowana oddzielnie i niezależnie od zdarzeń wcześniejszych lub następujących po tej transakcji.

### 3. SKUTKI NIEWAŻNOŚCI CZYNNOŚCI PRAWNEJ W SFERZE PODATKÓW DOCHODOWYCH.

---

#### 3.1. KWESTIA UZNANIA PRZYCHODU OD CZYNNOŚCI PRAWNYCH NIEWAŻNYCH W PODATKU DOCHODOWYM OD OSÓB FIZYCZNYCH I PRAWNYCH.

---

Podobnie jak w przypadku ustawy o podatku od towarów i usług, również ustawy o podatkach dochodowych przewidują wyłączenia stosowania ich przepisów w określonych sytuacjach. Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 4 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (dalej: u.p.d.o.f.) oraz art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (dalej: u.p.d.o.p) przepisów tych ustaw nie

stosuje się do przychodów wynikających z czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy. Brzmienie tych przepisów jest niemal identyczne z art. 6 pkt 2 u.p.t.u. (z racji tożsamej treści obu przepisów ustaw o podatkach dochodowych odwołania będą dotyczyły jednej ustawy). Wniosek o analogicznej interpretacji przepisów ustawy o podatkach dochodowych i ustawy o podatku od towarów i usług z powodu ich tożsamości byłby jednak nadużyciem. Ustawy o podatkach dochodowych mają nie tylko inny przedmiot opodatkowania ale również jest to regulacja podatku bezpośredniego, niezharmonizowanego z prawem europejskim w tak dużym stopniu, co w procesie wykładni przepisów nie pozwala odwoływać się ani do aktów prawa europejskiego, ani do orzeczeń Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

Rozpoczynając rozważania dotyczące czynności niemogących być przedmiotem prawnie skutecznej umowy należy zgodzić się, że ratio legis art. 2 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.f. i art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.p. była chęć uniknięcia przez ustawodawcę „usankcjonowania” skutków zachowań niepożądanych społecznie przez ich opodatkowanie. Opodatkowanie przychodów z czynności prawnych nieważnych oraz czynów przestępnych prowadziłoby do uzyskiwania wpływów budżetowych z zakazanych działań podatników. W literaturze można jednak spotkać stanowisko przeciwne, kwestionujące zasadność twierdzenia o opodatkowaniu czynności nielegalnych jako formie sankcjonowania takich działań. Zdaniem P. Karwata grzywna, podobnie jak podatek jest daniną publiczną o charakterze przymusowym i bezzwrotnym nakładaną na obywatela w razie popełnienia czynu zawinionego. Trudno jednak uznać, że nałożona grzywna sankcjonuje w jakikolwiek sposób karane zachowanie winnego. Zdaniem P. Karwata również sankcyjna stawka 75% w odniesieniu do przychodów podatników z nieujawnionych źródeł lub źródeł niezajdujących pokrycia w ujawnionych przychodach wskazuje na czerpanie przez Skarb Państwa korzyści z działań prawnie niepożądanych. Przyjmując koncepcję o sankcjonowaniu czynów nielegalnych poprzez opodatkowanie, w przypadku dochodów nieujawnionych należałoby stwierdzić, że nałożenie sankcyjnej stawki stałoby się przeszkodą w ściganiu licznych przestępstw przeciwko mieniu, obrotowi gospodarczemu oraz m.in. korupcji. Powyższy pogląd, choć znajdujący się w zdecydowanej mniejszości, wskazuje pewne niedociągnięcia w argumentacji o ratio legis komentowanych przepisów. Wydaje się jednak, iż celem ustawodawcy było wyłączenie z zakresu opodatkowania czynności, których materia jest nie do pogodzenia z pewnymi wartościami ustalonymi przez ustawodawcę i dlatego nie może być przedmiotem umowy. Taki pogląd zdaje się w największym stopniu oddawać intencje prawodawcy dotyczące czynności niemogących być przedmiotem prawnie skutecznej umowy.

Podobnie jak w przypadku ustawy o podatku od towarów i usług, taki i przy analizie podatków dochodowych konieczne jest precyzyjne ustalenie znaczenia przepisów art. 2 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.f. i art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.p. regulujących zakres opodatkowania, normy te wytyczają



bowiem podatnikom granicę w ponoszeniu świadczeń na rzecz Skarbu Państwa, zaś Skarbowi Państwa - granicę ingerencji w sferę dochodów podatnika . Jak już wskazano analiza tych dwóch przepisów musi wykazać czy pojęcie „czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy” na gruncie podatków dochodowych będzie tożsame z analogicznym przepisem ustawy o podatku od towarów i usług. Również i w tym przypadku stanowisko organów podatkowych, poglądy doktryny i orzecznictwo sądów nie są jednolite. W literaturze przedmiotu można znaleźć wykładnię powyższych przepisów, zgodnie z którą przychody wynikające z umów nieważnych według prawa cywilnego nie podlegają ustawom o podatkach dochodowych . Zwolennicy tego poglądu zakładają, że chodzi tu o art. 58 i 83 K.c. i uzasadniają, że nie do zaakceptowania byłaby sytuacja, w której bezwzględnie nieważna na gruncie prawa cywilnego czynność prawna będzie wywoływała skutki na gruncie prawa podatkowego. Prawo podatkowe jest częścią systemu prawa, z związku z czym brak skutków przewidzianych w prawie prywatnym, musi pociągać za sobą brak skutków w prawie daninowym . Przyjęcie takiego stanowiska prowadzi jednak do wniosku, że podatkowi dochodowemu będą podlegały tylko czynności ważne z cywilnoprawnego punktu widzenia. Zaskakujące jest uznanie przez administrację podatkową, że także czynności dokonane bez właściwej formy zastrzeżonej pod rygorem nieważności nie będą skutkowały powstaniem przychodu . W podobnych przypadkach na gruncie podatku od towarów i usług organy przyjmowały stanowisko profiskalne. Taki pogląd może rodzić wątpliwość, czy czynności niemogące być przedmiotem prawnie skutecznej umowy są inaczej interpretowane na gruncie różnych ustaw podatkowych. Słuszne wydaje się być stanowisko odrzucające pogląd organów podatkowych w przytoczonym piśmie . Istnieje bowiem wiele argumentów przemawiających za inną wykładnią omawianego pojęcia. Tylko pozornie pewnym utrudnieniem może być brak definicji „przedmiotu prawnie skutecznej umowy” w normach prawa cywilnego. Na gruncie tej gałęzi prawa można mówić o przedmiocie stosunku cywilnoprawnego, którego zawiązanie następuje w efekcie zawarcia prawnie skutecznej umowy. Przedmiotem zaś tego stosunku jest to do czego jedna strona stosunku jest zobowiązana a druga uprawniona. Według A. Woltera zawsze więc przedmiotem stosunku prawnego będzie zachowanie się człowieka, a niekiedy nadto pewien obiekt materialny lub niematerialny, którego to zachowanie dotyczy . Mając na względzie powyższe uwagi można uznać, że ustawodawca w art. 2 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.f. używając sformułowania „czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy” miał na myśli takie zachowanie się podmiotów, które nigdy nie mogłyby być przedmiotem stosunku cywilnoprawnego (nie mogłyby stanowić treści ważnej czynności prawnej). Odnosząc się do rozważań na temat czynności niemogących być przedmiotem prawnie skutecznej umowy, należy zauważyć, że będą to na pewno umowy, których treść jest zakazana ze względu na ograniczenia wynikające z Kodeksu cywilnego. Są one podyktowane prawami przyrody (art. 387 k.c.), normami bezwzględnie obowiązującymi i zakazem podejmowania czynności mających na celu obejście ustawy

(art. 58 § 1 k.c.), oraz zasadami współżycia społecznego (art. 58 § 2 k.c.). Do czynności niemogących być przedmiotem prawnie skutecznej umowy zaliczają się również umowy ubezpieczeniowe, jeżeli zajście przewidzianego w umowie wypadku jest niemożliwe (art. 806 § 1 k.c.) oraz gry i zakłady organizowane bez zgody odpowiedniego organu (art. 413 § 2 k.c.). Wymienione przesłanki, w razie ich zaistnienia powodują wadliwość czynności prawnej, która prowadzi do uznania takiej umowy za nieważną. Stwierdzenie, że czynności prawne nieważne nie wywołają skutku na gruncie ustaw o podatkach dochodowych będzie więc tylko w części trafne, gdyż poza wymienionymi przepisami Kodeksu cywilnego znajdują się inne przesłanki nieważności: brak zdolności do czynności prawnej (art. 14 k.c.), niezachowanie wymaganej formy ad solemnitatem (art. 73 k.c.), brak świadomości lub swobody w powzięciu decyzji i wyrażeniu woli (art. 82 k.c.) oraz pozorność (art. 83 k.c.). A contrario nie wszystkie czynności spełniające wymogi zgodności z prawami przyrody, ustawą i zasadami współżycia społecznego będą ważne w świetle prawa cywilnego. Często podawanym przykładem jest umowa sprzedaży nieruchomości, chociaż jest ona zazwyczaj zgodna z art. 58 i 387 k.c., to niezachowanie formy aktu notarialnego będzie skutkowało jej nieważnością. Ustawodawca w art. 2 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.f. nie wprowadził jednak wyłączenia z zakresu przedmiotowego ustawy czynności, które są nieważne, a więc i bezskuteczne. Literalne brzmienie tego przepisu wskazuje na odmienne jego rozumienie. „Czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy” to nie te, które są nieskuteczne w konkretnej umowie zawieranej przez podmioty cywilnoprawne, lecz to takie czynności, których treść nie może być nigdy przedmiotem stosunku cywilnoprawnego (umowy). Niewątpliwie umowa przeniesienia własności nieruchomości może być przedmiotem umowy. Niedochowanie w konkretnych okolicznościach formy aktu notarialnego bądź zawarcie umowy przez osobę całkowicie ubezwłasnowolnioną, a więc niemającą zdolności do czynności prawnych będzie kwestią dla stron istotną, lecz z punktu widzenia art. 2 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.f. bez znaczenia. W przepisie tym chodzi zatem o czynności, „które w żadnych okolicznościach i warunkach, jakie przepisy prawa przewidują dla zawarcia wolnej od wad umowy, nie mogą być przedmiotem stosunku prawnego”. Powyższe stanowisko znajduje poparcie w głosach doktryny i piśmiennictwa. Zauważa się, że przy prawnopodatkowej kwalifikacji zdarzeń należy mieć na uwadze to, iż przedmiotem opodatkowania nie są czynności cywilnoprawne, lecz ich skutki. Istotny staje się zatem fakt, czy u osoby – strony wadliwej umowy powstała korzyść wynikająca z kontraktu, który może zostać zakwalifikowany jako przychód. Błędem byłoby uznanie takiej umowy na gruncie prawa podatkowego jako „nieistniejącej” lub „niedokonanej”. Kolejnym argumentem przemawiającym za odrzuceniem tezy, że omawianemu wyłączeniu podlegają przychody wynikające z wszystkich nieważnych czynności prawnych, jest niebezpieczeństwo naruszenia pewności opodatkowania. Rzadko zdarza się, aby strony wadliwej umowy od razu wiedziały o jej nieważności. Z reguły fakt ten wychodzi na jaw po dłuższym czasie. Dla rozliczeń podatkowych oznaczałoby to powstanie nadpłaty



u osoby, która uzyskała przychód na podstawie nieważnej umowy oraz istnieje zaległości podatkowej u podatnika, który zapłaconą kwotę zaliczył do kosztów uzyskania przychodów. Jak wynika z orzecznictwa przysporzenie nieuznawane za przychód dla jednej strony nie może być kosztem uzyskania przychodów dla drugiej strony.

Wyżej opisane rozumienie art. 2 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.f. nazywane jest w literaturze przedmiotu nurtem pośrednim między szerokim (zaliczającym do kategorii czynności niemogących być przedmiotem prawnie skutecznej umowy wszystkie czynności nieważne) a wąskim (prawnokranym) ujmowaniem zakresu czynności, które nie mogą być przedmiotem skutecznej umowy. O ile nurt szeroki zaliczał do tej kategorii zbyt wiele przesłanek nieważności czynności prawnej, o tyle nurt wąski, zaliczając do niej czyny zabronione pod groźbą kary pomijał zupełnie kwestię wadliwości umów z punktu widzenia prawa cywilnego. Bezsprzeczne jest natomiast, że pewne czyny bezprawne oraz zagrożone karą w rozumieniu Kodeksu karnego nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy np. handel ludźmi, fałszowanie dokumentów czy też płatna protekcja. Nie wszystkie czyny stanowiące przestępstwo a związane jednocześnie z uzyskaniem przychodów będą wyłączone z opodatkowania na podstawie art. 2 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.f. Przykładem jest sprzedaż pirackiego oprogramowania bez wcześniejszego skutecznego nabycia praw do niego oraz paserstwo. Sprzedaż wartości niematerialnych takich jak programy komputerowe może być przedmiotem prawnie skutecznej umowy, jednak umowa będzie nieważna z powodu braku licencji uprawniającej do rozporządzania tym prawem. W przypadku paserstwa sytuacja będzie wyglądała podobnie, z tą różnicą, że umowa zawarta przez pasera nie będzie nieważna, tym samym, podobnie jak przy sprzedaży nielegalnego oprogramowania, przychód z tych źródeł zostanie opodatkowany. Należy więc uznać, że niektóre przychody osiągane z tytułu czynności będących jednocześnie przestępstwami będą podlegać opodatkowaniu podatkiem dochodowym.

Kwestia przychodów z przestępstw, chociaż mniej kontrowersyjna niż rozważania dotyczące czynności niemogących być przedmiotem prawnie skutecznej umowy na gruncie Kodeksu cywilnego, również nie jest rozumiana jednolicie. W wyroku z 7 grudnia 2007r. WSA w Gliwicach orzekł, że przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie stosuje się do przychodów uzyskanych z przestępstw, a skazujący wyrok sądu karnego dotyczący korzyści uzyskanych z przestępstwa jest wiążący dla organów podatkowych w zakresie ewentualnego ustalenia przychodów. Z orzeczeniem tym trudno się zgodzić. Sąd w omawianym rozstrzygnięciu uznał, że każdy przychód uzyskany w drodze czynu zabronionego nie będzie opodatkowany. Takie wnioskowanie może być wynikiem niezrozumienia i błędnej wykładni art. 2 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.f. Niewłaściwe jest sięganie przy analizie tego przepisu do prawa karnego i utożsamianie czynności niemogących być przedmiotem prawnie skutecznej umowy wyłącznie z czynami przestępnymi. Błędne jest również

utożsamianie przestępności czynu z nieważnością czynności prawnych . Przepisy ustawy o podatkach dochodowych stosują się tylko do czynności, które nie mogą być w żadnych okolicznościach przedmiotem prawnie skutecznej umowy. Sąd uzasadniając wyrok nie zauważył, że zagrożenie określonego zachowania w pewnych okolicznościach sankcją karną nie oznacza, iż ze swojej istoty zachowanie to jest niedopuszczalne przez prawo i że nie może być przedmiotem prawnie skutecznej umowy . Także wyrok skazujący za popełnienie określonego przestępstwa nie prowadzi bezpośrednio i automatycznie do nieważności umowy . Zadaniem organów podatkowych i sądów administracyjnych jest ustalenie, na czym polegała działalność podatnika, w związku z którą skierowano przeciwko niemu akt oskarżenia. To bowiem decyduje czy wyrok sądu karnego będzie stanowił tzw. prejudykat niezbędny do ustalenia kwestii opodatkowania. W poruszonym wyroku podatnikowi zarzucono popełnienie czynu z art. 299 Kodeksu karnego (dalej: k.k.), zgodnie z którym ten kto środki płatnicze (...) mienie ruchome lub nieruchome, pochodzące z korzyści związanych z popełnieniem czynu zabronionego, przyjmuje, przekazuje lub wywozi za granicę, pomaga do przenoszenia ich własności lub posiadania (...) podlega karze pozbawienia wolności od 6 miesięcy do 8 lat. Należy się więc zgodzić ze stanowiskiem, że w przypadku, gdy czynności wykonane przez podatnika polegały na zawieraniu umów cywilnoprawnych (kupna i sprzedaży mienia), które nie zostały dotknięte sankcją nieważności ze względu na sprzeczność z normami ustawowymi, postępowanie karne przeciwko podatnikowi pozostaje bez wpływu na jego odpowiedzialność prawnopodatkową .

Wydaje się, że najmniej wątpliwości w doktrynie i orzecnictwie na tle art. 2 ust. 1 pkt 4 powstaje w przypadku opodatkowania przychodów powstałych z działalności, do której prowadzenia konieczne jest dopełnienie dodatkowych formalności i uzyskanie wymaganych koncesji, zezwoleń i rejestracji . Zgodność poglądów w tym względzie wynika z tego, że czynności dokonywane w takich warunkach – mimo, że mogą skutkować odpowiedzialnością administracyjną bądź karną – nie są obciążone wadą nieważności. Są to więc czynności, które nie tylko mogą, ale po prostu są przedmiotem prawnie skutecznej umowy. Taki pogląd potwierdzają liczne tezy orzecnictwa m.in. uchwała SN z dnia 19 lipca 1973r. oraz WSA w Warszawie w wyroku z dnia 30 stycznia 2004r., w którym stwierdzono: „Prowadzenie działalności gospodarczej w warunkach bezprawia administracyjnego, np. bez uzyskania wymaganej koncesji, nie skutkuje uznaniem przychodów z tej działalności za przychody, do których na podstawie art. 2 ust. 1 pkt 4 nie stosuje się przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych . Uzyskanie dochodów w sytuacji, gdy przepisy prawa wymagają od podatnika administracyjnych zezwoleń będzie zawsze skutkowało opodatkowaniem takiego dochodu, niezależnie od tego czy podatnik rzeczywiście dopełnił wszelkich formalności. W tym względzie można się odnieść do uwag dotyczących opodatkowania VAT w okolicznościach bezprawia administracyjnego.

Po analizie znaczenia pojęcia „czynności niemogących być przedmiotem prawnie skutecznej umowy” powstaje jednak pytanie, czy z nieważnej w świetle prawa cywilnego czynności prawnej (umowy) mogą wynikać jakiegokolwiek przychody. Przyjmuje się, że przychodami co do zasady są otrzymane lub postawione do dyspozycji podatnika w roku kalendarzowego pieniądze i wartości pieniężne oraz wartości otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń. Przedmiotem opodatkowania w podatkach dochodowych, poza nielicznymi wyjątkami jest dochód definitywny – niepodlegający zwrotowi, rozumiany jako nadwyżka przychodów z poszczególnych źródeł nad kosztami ich uzyskania. Odnosząc się do nieważnej czynności prawnej na gruncie podatku dochodowego można powiedzieć, że w wyniku wykonania takiej nieważnej umowy jedna strona zostanie wzbogacona, druga natomiast poniesie wydatek. Istotą nieważności czynności prawnej jest brak jakichkolwiek zamierzonych przez strony skutków. W razie wykrycia przesłanki nieważności podmioty takie mogą żądać zwrotu spełnionych świadczeń na podstawie przepisów o bezpodstawnym wzbogaceniu. W związku z tym powstaje wątpliwość, czy wzbogacenie w wyniku wykonania nieważnej umowy będzie mogło stanowić dochód podlegający opodatkowaniu. Świadczenie uzyskane przez taki podmiot może być bowiem zwrócone, a więc nie będzie to dochód definitywny. Strony nieważnej umowy pozostają niejako przez cały czas w zawieszeniu. W literaturze można spotkać stanowisko uznające takie wzbogacenie za dochód podlegający opodatkowaniu podatkiem dochodowym. Słuszne jest stwierdzenie, że nieważna umowa wywołuje pewne doniosłe skutki, o których już była mowa, na gruncie prawa cywilnego, nie może być ona traktowana jak już wielokrotnie wspomniano jako „niedokonana” lub „nieważna”. To prowadzi do wniosku, że czynność prawna nieważna może wywołać również skutki w sferze prawa podatkowego. Argumentem przemawiającym za tym, jest fakt opodatkowania podatkiem dochodowym nie tylko czynności prawnych ale również czynności faktycznych. Ten ostatni jest nawet istotniejszy (pomijając podatek od czynności cywilnoprawnych) w prawie podatkowym, biorąc pod uwagę autonomię tej gałęzi prawa. Przy spełnieniu świadczeń i wykonaniu umowy nieważnej pozostaje jednak kwestia rozumienia definitywności dochodu. W przypadku wykonania nieważnej umowy, dopóki podmiot uprawniony nie odzyska spełnionego świadczenia, podmiot, który je otrzymał pozostaje wzbogacony. Ewentualne odzyskanie takiego świadczenia będzie możliwe na podstawie wspomnianych przepisów o bezpodstawnym wzbogaceniu. Warto jednak zauważyć, że w wielu wypadkach będzie ono niemożliwe z uwagi na świadczenia, których przedmiotem są zobowiązania o charakterze trwałym, przykładem może być wykonanie umowy najmu. Taki pogląd znajduje potwierdzenie w głosach doktryny, która przyjmuje, że na gruncie ustaw podatkowych (oprócz ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych) opodatkowana jest nie czynność cywilnoprawna, lecz skutki takiej czynności. Fakt dokonania nieważnej umowy nie może być przeszkodą uniemożliwiającą opodatkowanie, decydujące znaczenie będzie miało zatem otrzymanie korzyści wynikającej z umowy. Jeżeli więc strony

nieważnej umowy nie dokonają zwrotu wzajemnych świadczeń, należy uznać, że przychód jest definitywny, co w konsekwencji prowadzi do opodatkowania dochodu wynikającego z wadliwej czynności. Przy rozstrzyganiu tych wątpliwości zawsze należy mieć na uwadze charakter podatków dochodowych i zasadę opodatkowania czynności faktycznych, które zdają się wskazywać na przyjęcie powyższego stanowiska.

### 3.2. ZALICZENIE KOSZTÓW UZYSKANIA PRZYCHODU OD CZYNNOŚCI PRAWNYCH NIEWAŻNYCH NA GRUNCIE PODATKÓW DOCHODOWYCH

---

Osiąganie przychodów wiąże się najczęściej z koniecznością ponoszenia przez podatników kosztów funkcjonowania danego źródła przychodów. Możliwość zaliczenia określonych wydatków do kosztów uzyskania przychodów będzie miało zasadnicze znaczenie dla określenia wysokości uzyskanego dochodu a w konsekwencji wpłynie na kwotę obciążenia podatkowego. Zgodnie z art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. oraz art. 22 ust. 1 u.p.d.o.f. kosztami uzyskania przychodów, są wszelkie koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub ich zachowania albo zabezpieczenia, z wyjątkami kosztów wymienionych w art. 23. Ogólna definicja kosztów uzyskania przychodów została więc oparta o dwie przesłanki: pozytywną i negatywną. Przesłanką pozytywną jest warunek celu poniesienia kosztu; przesłanką negatywną jest natomiast przyporządkowanie wydatku do jednego z kosztów niepotrącalnych, określonych taksatywnie w art. 23 u.p.d.o.f. Podstawowym problemem pojawiającym się przy zaliczaniu określonego wydatku do kosztów uzyskania przychodu jest zdefiniowanie koniecznego związku poniesionego wydatku z przychodem. Nie każdy wydatek, nawet racjonalny z punktu widzenia podatnika i w jego ocenie niezbędny do funkcjonowania przedsiębiorstwa spełnia również warunki zaliczenia go do kosztów uzyskania przychodu w rozumieniu art. 22 u.p.d.o.f.

Kolejnym zagadnieniem dotyczącym kosztów uzyskania przychodów i odnoszącym się bezpośrednio do tematu artykułu, jest możliwość zaliczenia do takich kosztów wydatków poniesionych w celu wykonaniu nieważnej umowy. Uwzględniając szeroki zakres opodatkowania dochodów wynikających z nieważnej umowy, należałoby stwierdzić, że również wydatki wynikające z czynności prawnych nieważnych będą mogły być zaliczone do kosztów uzyskania przychodu. Każda transakcja będzie bowiem dla jednej strony łączyła się z osiągnięciem dochodu, dla drugiej zaś z koniecznością poniesienia niezbędnego wydatku. Uznanie takiego kontraktu za nieważny ale podlegający opodatkowaniu, powinno łączyć się z zaliczeniem poniesionych wydatków do kosztów uzyskania przychodu, co doprowadzi do obniżenia podstawy opodatkowania. Odmienne stanowisko powodowałoby powstanie obowiązku podatkowego po jednej stronie, oraz podwyższenie podstawy

opodatkowania u podatnika, który koszt taki poniósł. Wierzyciel podatkowy pozostałby niewątpliwie podwójnie wzbogacony. Takie poglądy nie jest jednak odosobniony, a wręcz przeciwnie znajduje zwolenników. W wyroku z dnia 23 lutego 2000r. NSA stwierdził, że jedynie ważna czynność prawna może stanowić podstawę prawną uznania i zaksięgowania w tym charakterze danego zdarzenia gospodarczego, stwierdzenie nieważności umowy stanowiącej podstawę poniesienia przez podatnika wydatku uniemożliwia jego zaliczenie do kosztów uzyskania przychodu w rozumieniu art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. . Takie stanowisko NSA wydaje się być błędne w kontekście rozważań dotyczących czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy. W istocie czynnościami takimi są również te wynikające z art. 58 k.c. oraz między innymi 387 k.c. W tym wypadku NSA nie odniósł się jednak do takich czynności, które nigdy, ze względu na sprzeczność z prawem, zasadami współżycia społecznego lub obiektywną niemożność świadczenia, nie mogą być ważne. W uzasadnieniu Sąd miał raczej na myśli wszystkie czynności nieważne na gruncie prawa cywilnego. W przedmiotowej sprawie, która stała się kanwą orzeczenia NSA, jedyny udziałowiec spółki z o.o. zawarł z tą spółką umowę cywilnoprawną o świadczenie usług na rzecz spółki. Wydatki ponoszone na rzecz udziałowca przez spółkę były przez nią zaliczane do kosztów uzyskania przychodu. Sąd uznał, że taka czynność jako zawarta „z samym sobą” jest nieważna. Podobne poglądy można znaleźć w piśmiennictwie, gdzie stwierdza się, iż „Konsekwentnie należy przyjąć, że ustawy nie mają również zastosowania do kosztów uzyskania przychodów pochodzących z tych czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy” . W tym przypadku literalne odwołanie się do art. 2 ust. 1 pkt 4 jest właściwe, jednak w dalszych rozważaniach autorzy zaliczają do tej kategorii wszystkie czynności nieważne. Błąd polega tu na odmiennym rozumieniu pojęcia „czynności niemogących być przedmiotem prawnie skutecznej umowy”. Wydaje się więc, że kwestia zaliczenia pewnych wydatków do kosztów uzyskania przychodów do czasu nowelizacji obu ustaw o podatkach dochodowych i wejścia w życie nowelizacji tychże 1 stycznia 2009r. zależała w dużej mierze od interpretacji art. 2 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.f. Jednakże wyraźną odpowiedź na powstałe powyżej wątpliwości ustawodawca dał mocą Ustawy z dnia 6 listopada 2008r., która weszła w życie z początkiem 2009r. i wprowadziła do omawianych ustaw podatkowych dwa nowe przepisy: art. 23 ust. 1 pkt 61 u.p.d.o.f. oraz w art. 16 ust. 1 pkt 66 u.p.d.o.p. Przepisy te – o identycznym brzmieniu, stanowią, że „Nie uważa się za koszty uzyskania przychodów poniesionych wydatków oraz wartości przekazanych rzeczy, praw lub wykonanych usług, wynikających z czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy”. Przepisy te stanowią odpowiednik wyłączenia zastosowania przepisów ustawy o podatku dochodowym (odpowiednio: od osób fizycznych i prawnych). Jak zaznacza się w literaturze wśród powodów które wskazuje się jako ratio legis komentowanego przepisu, są zobowiązania Polski - jako państwa członkowskiego OECD - do wprowadzenia jednoznacznego przepisu uniemożliwiającego bezpośrednio lub pośrednio zaliczenie do

kosztów uzyskania przychodów łąpówek. Słusznie dostrzega się jednak wątpliwości, czy powyższa regulacja nie ma zbyt szerokiego zakresu. Wydaje się bowiem, że w praktyce obrotu gospodarczego będą pojawiać wydatki związane z czynnościami niemogącymi być przedmiotem prawnie skutecznej umowy, które to czynności nie będą ani moralnie naganne ani nie będą stanowić zachowań sprzecznych z prawem, a będą wpływać na źródło przychodów. Brak jest wówczas powodów, aby odmówić prawa do zaliczenia tego rodzaju wydatków do kosztów uzyskania przychodów. W literaturze wskazuje, że lepszym rozwiązaniem byłoby bezpośrednie odesłanie w komentowanych przepisach do odpowiednich regulacji prawa karnego dotyczących różnych postaci korupcji (art. 228 – 230a k.k.). Mimo, że celem ustawodawcy było wyłączenie określonej kategorii czynów z kategorii kosztów uzyskania przychodów użył on pojęcia , które może być wielorako rozumiane, a więc ponownie możliwość uznania określonych wydatków za koszty podatkowe będzie uzależniona od rozumienia i interpretacji art. 2 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.f.

Tekst ustawy odwołuje się zarówno w odniesieniu do przychodów jaki i do kosztów podatkowych do pojęcia „czynności, które nie mogą być przedmiotem skutecznej umowy”. Z drugiej strony należy zaznaczyć, że nie każdy wydatek wynikający z ważnej umowy będzie zaliczony do kosztów. O tym przesądza jednak nie cywilistyczna wykładnia przepisów, lecz poniesienie takich wydatków w celu osiągnięcia przychodu oraz to czy nie znalazł się on w ustawowej liście wydatków nie stanowiących kosztów uzyskania przychodów . Ustawodawca, zasadniczo nie eliminuje wydatku z katalogu kosztów podatkowych z powodu nieważności umowy, w której wykonaniu ten wydatek został poniesiony . Koszt podatkowy zawsze musi być wydatkowany w celu osiągnięcia przychodu lub zachowania albo zabezpieczenia jego źródła. Opodatkowany przychód powinien wynikać z czynności, która może być prawnie skuteczna. W związku z ścisłym powiązaniem źródła przychodu z kosztem jego uzyskania, należy stwierdzić, że wydatek stanowiący koszt również będzie musiał wynikać z czynności, która może być prawnie skuteczna. Jednocześnie wymaga podkreślenia zasada, że ważność czynności prawnych, z których wynikają poszczególne elementy kształtujące dochód – zarówno przychód jak i koszt jego uzyskania – nie jest warunkiem wystąpienia skutków podatkowych na gruncie ustawy o podatkach dochodowych. Prawodawca nie dokonał również wyodrębnienia z kategorii kosztów podatkowych wszystkich wydatków poniesionych w wykonaniu nieważnej umowy. W świetle art. 23 ust. 1 pkt 61 u.p.d.o.f. oraz w art. 16 ust. 1 pkt 66 u.p.d.o.p. kosztami nieuprawniającymi do pomniejszenia dochodu, będą tylko takie nieważne czynności prawne, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy, a nie wszystkie czynności prawnie nieważne.

W kontekście powyższych uwag dotyczących nieważnych transakcji gospodarczych, należy zauważyć, iż obrót profesjonalny w ostatnich latach wykształcił nowe, nienazwane typy umów, jak również wprowadzono do tychże liczne nieznanne dotychczas postanowienia. Część z nich w wyniku



orzeczeń sądu ochrony konkurencji i konsumentów zostały umieszczone w rejestrze klauzul niedozwolonych prowadzonych przez Prezesa Urzędu Ochrony konkurencji i konsumentów. Kwestie związane z niedozwolonymi postanowieniami umownymi zawierają przepisy Kodeksu cywilnego art. 3851 – 3854, oraz w zakresie postępowania sądowego art. 47936 – 47945 k.p.c. W wyniku wpisania postanowienia umownego do rejestru klauzul niedozwolonych, żaden podmiot nie może we wzorcu umownym zamieścić postanowienia o takim brzmieniu. Jeżeli zaś, strona zawarła umowę, w której treści znajdują się niedozwolone zapisy, to zgodnie z Kodeksem cywilnym, nie wiąże ona takiej strony. W związku z tym umowa zawierająca klauzulę niedozwoloną, może być w całości lub części uznana za nieważną. Sprzeczność z prawem oraz z zasadami współżycia społecznego nie budzi w tym przypadku wątpliwości. Podobne jak niedozwolone klauzule, traktowane w prawie prywatnym są tzw. czyny nieuczciwej konkurencji. Sąd może uznać pewne zachowania przedsiębiorców za naruszające konkurencje. Podstawą prawną w tym przypadku są przepisy Ustawy o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji.

Z podatkowoprawnego punktu widzenia powstaje więc wątpliwość, czy poniesione wydatki w celu wykonania umowy naruszającej zasady uczciwej konkurencji lub zawierającej niedozwolone wzorce umowne, będą uznane za koszty uzyskania przychodów. Należy zaznaczyć, że na gruncie podatków dochodowych mniejsze znaczenie będą miały klauzule niedozwolone, ponieważ podatnikami tego podatku będą zazwyczaj osoby prowadzące działalność gospodarczą, a więc profesjonalści. Dużo większe wątpliwości powstają przy czynach nieuczciwej konkurencji, czego przykładem mogą być pobierane przez sieci handlowe od producentów dodatkowe wynagrodzenia od ekspozycji towarów w prestiżowych miejscach sklepu. Tak zwane „opłaty półkowe” zostały uznane przez Sąd Najwyższy za delikt naruszający uczciwą konkurencję. Powstaje więc pytanie, czy producent, który poniósł wydatek związany z tzw. opłatami półkowymi na ekspozycję swoich towarów może zaliczyć je do kosztów uzyskania przychodów. Organy podatkowe zazwyczaj kwestionują możliwość uznania takich wydatków za koszty podatkowe, przy czym często opierają swoje stanowisko na orzeczeniach Sądu Najwyższego. Jedynym rozwiązaniem dla podatnika jest zaprzeczenie, że określony zapis umowny narusza zasady uczciwej konkurencji. Słuszne jest stanowisko, przyjmujące, że w takich przypadkach nie można mówić o czynach nieuczciwej konkurencji. Można bowiem uznać, że wynagrodzenie za specjalne traktowanie towarów producenta doprowadzi do osiągnięcia przez sieć handlową wyższych obrotów ze sprzedaży wyrobów, a co za tym idzie producent będzie dostarczał więcej produkowanych przez siebie towarów. To zaś wpłynie bezpośrednio na osiągnięte przez niego przychody. W takiej sytuacji podatnik bez wątplenia może zaliczyć wydatek do kosztów podatkowych. Już ten, wybrany przypadek pokazuje, jakie problemy mogą spotkać podatników zawierających umowy, których treść sprzeczna jest z prawem konkurencji.



Swoboda zawierania umów i dowolnego kształtowania stosunków prawnych będzie ograniczona przez publicznoprawne regulacje. W tym kontekście niedozwolone postanowienia umowne, bądź czyny nieuczciwej konkurencji będą miały duży wpływ na rozliczenia podatkowe poprzez uznanie ich za czynności, które nie mogą stanowić prawnie skutecznej umowy.

Podsumowując, nie może zapomnieć, że w rozstrzygnięciach ewentualnych sporów podatników z organami podatkowymi dotyczących kwalifikacji wydatków do kosztów podatkowych decydujące znaczenie będą miały względy gospodarcze i społeczne danej umowy, a nie przesłanki prawne, jak przykładowo pewność prawa lub bezpieczeństwo obrotu. Prawo podatkowe stanowi odrębną gałąź prawa, która korzysta z instytucji cywilnoprawnych tam gdzie jest to konieczne lub wprost na to wskazuje ustawodawca.

## 4. SKUTKI NIEWAŻNOŚCI CZYNNOŚCI PRAWNEJ NA GRUNCIE PODATKU OD CZYNNOŚCI CYWILNOPRAWNYCH.

---

### 4.1. UWAGI OGÓLNE

---

Podatek od czynności cywilnoprawnych uregulowany jest w Ustawie z dnia 9 września 2000r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (tekst jedn. Dz.U. z 2007r. Nr 68, poz. 450 ze zm; dalej: u.p.c.c.). Jest to podatek od odpłatnego nabycia praw majątkowych, który do czasu uchwalenia obecnie obowiązującej ustawy unormowany był w Ustawie z dnia 31 stycznia 1989r. o opłacie skarbowej. Podatek od czynności cywilnoprawnych stanowi opodatkowanie wartości obrotów związanych z przenoszeniem wartości majątkowych. Różni się on jednak znacznie od podatków obrotowych, gdyż podmiotem ponoszącym ekonomiczny ciężar daniny jest podmiot prawny podatku, a więc nie jest on przeliczony na osobę trzecią. W pewnym zakresie podatek od czynności cywilnoprawnych pozostawać będzie w „konkurencji” do podatku od towarów i usług. Jedną z wielu różnic omawianych danin będzie stanowił charakter obrotu. Podatek od towarów i usług dotyczy obrotu profesjonalnego, natomiast przedmiotem opodatkowania podatku od czynności cywilnoprawnych jest tzw. obrót nieprofesjonalny (niezawodowy obrót majątkiem), charakteryzujący się incydentalnością dokonywanych czynności prawnych. Podatek od wartości dodanej koncentruje się na osobie podatnika, dokonującego zawodowo dostawy towarów lub świadczenia usług, podatek od czynności cywilnoprawnych będzie powstawał, gdy jakkolwiek podmiot dokona określonych czynności, niezwiązanych z obrotem profesjonalnym. Istotny jest również fakt, iż ustawodawca nie definiuje pojęcia czynności cywilnoprawnych, w piśmiennictwie zwraca się uwagę, że takiej definicji

nie ma w innych aktach prawnych, włącznie z Kodeksem cywilnym, który posługuje się pojęciem czynności prawnych. Katalog czynności stanowiących przedmiot opodatkowania wskazuje, że pojęcia czynności cywilnoprawnych i czynności prawnych powinny być rozumiane tożsamo, a dodanie przedrostka w tytule ustawy może wskazywać na bliskie związki tego podatku z prawem cywilnym.

Podatkowi od czynności cywilnoprawnych podlegają wyłącznie czynności cywilnoprawne wymienione w art. 1 u.p.c.c. Wyliczenie ustawowe ma charakter enumeratywny. Żadna inna czynność prawna, niewymieniona w art. 1 u.p.c.c. nie może być przedmiotem opodatkowania, w szczególności nie podlegają opodatkowaniu umowy nienazwane lub mieszane, potwierdzają to liczne orzeczenia sądowe i głosy doktryny. Potwierdzeniem takiego stanowiska jest użycie przez ustawodawcę w tekście art. 1 u.p.c.c. wyrazu „następujące” przy wyliczeniu czynności prawnych objętych opodatkowaniem, a nie „w szczególności”. Lista takich czynności nie może być w żadnym wypadku interpretowana rozszerzająco. Obowiązek podatkowy powstanie tylko przy dokonaniu czynności nazwanych, wymienionych w art. 1 ustawy. Umowy nienazwane, choćby podobne do tych wyliczonych w ustawie, nie będą mogły rodzić obowiązku podatkowego. Wynika to z faktu, że podatek od czynności cywilnoprawnych, w przeciwieństwie do poruszanych już podatków od towarów i usług oraz podatków dochodowych nie opodatkowuje skutków ekonomicznych określonych czynności prawnych, lecz za przedmiot opodatkowania ma samo dokonanie danych czynności. Dla celów opodatkowania omawianym podatkiem nie ma jednak znaczenia forma, w której strony dokonają czynności, o ile będzie można uznać ją za ważną w świetle przepisów Kodeksu cywilnego. Często przywołanymi przykładami jest zawarcie umowy kupna – sprzedaży w formie ustnej, bądź brak potwierdzenia umowy pożyczki na piśmie. Dokonanie obu powyższych czynności będzie powodowało powstanie obowiązku podatkowego. Kolejną odrębnością omawianej ustawy jest brak własnych definicji dotyczących przedmiotu opodatkowania. Ustawodawca nie kreuje nowych, właściwych tylko danemu podatkowi definicji, lecz odwołuje się wprost do czynności prawnych, umów nazwanych i instytucji uregulowanych w Kodeksie cywilnym. Wynika to z założenia, że ustawa regulować będzie samo dokonanie czynności prawnych, bez względu na rzeczywiste (ekonomiczne) przysporzenia majątkowe. W przypadku podatku od towarów i usług oraz podatków dochodowych decydujące znaczenie miały faktycznie dokonane dostawy, świadczenia usług lub uzyskanie przychodu. Ustawodawca stworzył w tych ustawach odrębną siatkę pojęciową, czego przykładem mogą być rozbudowane słowniczki ustawowe, wyjaśniające użyte pojęcia. Ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych przy określaniu przedmiotu opodatkowania odwołuje się wprost do prawa cywilnego.

Ustawodawca posiłkując się instytucjami zaczerpniętymi z Kodeksu cywilnego, w sposób oczywisty nie reguluje opodatkowania czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie

skutecznej umowy. Taki zabieg legislacyjny konieczny był w przypadku podatków dochodowych i od towarów i usług, z racji opodatkowania stanów faktycznych, w mniejszym lub znikomym zaś stopniu czynności prawnych. Nie ulega wątpliwości, że przedmiotem opodatkowania na gruncie ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych będą zatem wyłącznie ważne w świetle prawa cywilnego czynności prawne. Wszystkie rozważania poczynione na gruncie pozostałych ustaw będą w tym zakresie bezużyteczne. Inną kwestią są natomiast ewentualne konsekwencje nieważnych czynności prawnych. O ile wcześniej, szeroki zakres rozumienia pojęcia „czynności, niemogących być przedmiotem prawnie skutecznej umowy”, oznaczał również szeroki zakres przedmiotu opodatkowania, a co za tym idzie mniejsze znaczenie nieważności czynności prawnych, o tyle przy opodatkowaniu czynności cywilnoprawnych zagadnienie to będzie w wielu wypadkach kluczowe. Również przy okazji rozważania podatkowych skutków nieważnych czynności na gruncie tej ustawy konieczne będzie rozróżnienie nieważności bezwzględnej i względnej, z uwagi na odmienne instytucje prawnie podatkowe służące zwrotowi nienależnie zapłaconego podatku. Charakter podatku od czynności cywilnoprawnych, jako daniny najbardziej związanej i odwołującej się do instytucji prawa cywilnego będzie wymagała także rozważenia skutków prawnych nieważności czynności zobowiązującej i rozporządzającej oraz analizy sytuacji podatkowej podmiotu odstępującego od umowy i uchylającego się od skutków prawnych złożonego oświadczenia woli.

#### 4.2. KONSTRUKCJA ZWROTU PODATKU NA GRUNCIE USTAWY

---

W rozdziale 5 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych ustawodawca reguluje instytucje zapłaty, poboru oraz zwrotu podatku. Ogólna definicja zwrotu podatku znajduje się w art. 3 pkt 7 O.p. Ustawodawca przez pojęcie „zwrotu podatku” rozumie zwrot różnicy podatku lub zwrot podatku naliczonego w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług, a także inne formy zwrotu podatku przewidziane w przepisach prawa podatkowego. Takim szczególnym przypadkiem zwrotu jest art. 11 u.p.c.c. Jak zaznacza się w literaturze zwrot na gruncie podatku od czynności cywilnoprawnych różni się istotnie od zwrotu w podatku od towarów i usług, gdzie ma on charakter elementu konstrukcyjnego. Zwrot podatku od czynności cywilnoprawnych ma „charakter techniczno-prawny” i zbliża się w swej istocie do instytucji nadpłaty, uregulowanej w Ordynacji podatkowej. Jedną z przesłanek zwrotu podatku jest uchylene się od skutków prawnych oświadczenia woli (nieważność względna). Ustawa oprócz nieważności względnej, przewiduje zwrot zapłaconej daniny również w przypadku, gdy nie spełnił się warunek zawieszający, od którego uzależniono wykonanie czynności cywilnoprawnej (art. 11 ust. 1 pkt 2); podwyższenie kapitału spółki nie zostało zarejestrowane lub zostało zarejestrowane w wysokości niższej niż określona w uchwale (art. 11 ust. 1

pkt 4); oraz gdy nie dokonano wpisu hipoteki do księgi wieczystej (art. 11 ust. 1 pkt 5). Wszystkie powyżej wskazane przesłanki zwrotu podatku charakteryzują się jednym elementem, a mianowicie brakiem osiągnięcia rezultatu zamierzonej czynności cywilnoprawnej. Należy zauważyć, że katalog przypadków powodujących zwrot podatku ma charakter zamknięty. Zwrócił na to uwagę Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie, który wyraził następujący pogląd: „wymieniając w art. 11 ust. 1 przypadki, w których podatek (...) podlega zwrotowi, ustawodawca nie użył sformułowania << w szczególności>>, a zatem katalog przesłanek zwrotu podatku ma charakter zamknięty. Oznacza to, że żadna inna okoliczność – poza wymienionymi – nie może stanowić podstawy zwrotu podatku”.

Najistotniejszą, z punktu widzenia tematu artykułu, przesłanką zwrotu podatku jest nieważność względna czynności prawnej. Prawodawca w tekście ustawy nie definiuje pojęcia „nieważności względnej”. Znaczenia tego zwrotu należy więc poszukiwać na gruncie prawa cywilnego, które reguluje kwestie oświadczeń woli. Zgodnie z art. 11 ust. 1 pkt 1 u.p.c.c., podatek podlega zwrotowi, jeżeli uchylone zostały skutki prawne oświadczenia woli. Ważność czynności prawnej może być uchylona (od momentu jej dokonania) przez osoby określone w ustawie, m.in. w drodze oświadczenia woli bądź orzeczenia sądu. Przykładem nieważności względnej jest uchylenie się od skutków prawnych oświadczenia woli złożonego pod wpływem błędu lub groźby (art. 88 § 1 k.c.). Jednak w doktrynie zwraca się uwagę, że zwrot podatku od czynności cywilnoprawnych z powodu nieważności względnej może nastąpić w każdym przypadku, nie tylko wówczas, gdy nieważność następuje z powodu uchylenia się od skutków prawnych oświadczenia woli złożonego pod wpływem błędu, podstępny czy groźby. Jest to niewątpliwie słuszna uwaga, ponieważ, jak już powyżej wskazano, do nieważności względnej zaliczać się będą również: czynności cywilnoprawne dokonane na skutek wyzysku (art. 388 § 1 k.c.) oraz wpłynięcie na wynik aukcji albo przetargu w sposób sprzeczny z prawem lub dobrymi obyczajami (art. 705 k.c.). W przypadku wyzysku do unieważnienia czynności potrzebne jest orzeczenie sądu, dopiero prawomocne orzeczenie sądu cywilnego będzie przesłanką zwrotu podatku od takiej czynności.

Możliwość skorzystania z uprawnienia do uchylenia się od skutków prawnych złożonego oświadczenia woli zależy wyłącznie od decyzji składającego to oświadczenie, druga strona nie może przeszkodzić powstaniu skutków uchylenia, ani też zapobiec unieważnieniu czynności prawnej. Jeśli jednak druga strona będzie trwać przy swoim stanowisku i kwestionować uchylenie się od skutków prawnych kontrahenta, wówczas możliwe jest rozstrzygnięcie przez sąd, czy stosunek prawny między stronami istnieje. Osoba uchylająca się od skutków prawnych oświadczenia woli zobligowana jest do uczynienia tego względem drugiej strony na piśmie, musi też pamiętać, że uprawnienie takie wygasa: w razie błędu – z upływem roku od jego wykrycia, a w razie groźby – z upływem roku od chwili, kiedy stan obawy ustał. Skuteczne uchylenie się od skutków prawnych oświadczenia zawsze będzie

wywierało skutek *ex tunc*. Należy stwierdzić, że dla zwrotu podatku od czynności nieważnej względnie nie jest wymagane orzeczenie sądu cywilnego. Przy braku sprzeciwu drugiej strony, organ podatkowy nie będzie mógł żądać przedstawienia prawomocnego wyroku, z którego wynikałoby, że dana czynność prawna jest nieważna. Stanowisko takie wyraził WSA w Gdańsku w wyroku z dnia 24 listopada 2010r. . Sąd uznał, że w przypadku, gdy to organ podatkowy poweźmie wątpliwości co do nieważności czynności prawnej, nie może samodzielnie badać, czy zostały spełnione przesłanki błędu doniosłego prawnie oraz czy nastąpiło skuteczne uchylenie się od skutków oświadczenia woli. Wojewódzki Sąd Administracyjny wyraził pogląd o wyłącznej kompetencji sądów cywilnych do badania ważności czynności cywilnoprawnych. Organ podatkowy jest więc zobligowany do wystąpienia z powództwem na mocy art. 1891 k.p.c. o ustalenie istnienia bądź nieistnienia stosunku prawnego lub prawa, zawsze gdy ma wątpliwości co do skuteczności oświadczeń woli podatników. Podstawa prawna z Kodeksu postępowania cywilnego, dająca takie uprawnienie organom podatkowym, została wzmocniona art. 199a O.p. zobowiązującym organ do wytoczenia powództwa, wtedy gdy istnienie lub nieistnienie stosunku prawnego wiąże się ze skutkami podatkowymi.

Również skuteczne uchylenie się wspólników spółki z ograniczoną odpowiedzialnością od skutków prawnych umowy spółki będzie powodować zwrot podatku od czynności cywilnoprawnych. Organ podatkowy nie może kwestionować interesu prawnego niedoszłych wspólników takiej spółki, a co za tym idzie odmówić im zwrotu zapłaconego podatku – takie stanowisko wyraził Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z dnia 26 października 2010r. . Organ podatkowy przyjął pogląd (zakwestionowany przez Sąd), że z wnioskiem o zwrot podatku powinna wystąpić spółka a nie wspólnicy, którzy nie mają zdaniem organu interesu prawnego. Organ uznał, że jeżeli spółka była podatnikiem podatku, to o jego zwrot może wystąpić jedynie ta spółka. Według Sądu taki wniosek nie może być zaakceptowany. Jest bowiem rzeczą oczywistą, iż w momencie powstawania spółki, to wspólnicy (niejako za spółkę) spełniają obowiązek podatkowy, gdyż ta w momencie powstania nie dysponuje jeszcze żadnym majątkiem. W związku z tym organ podatkowy był zobowiązany uznać, że to wspólnicy byłej spółki są stroną postępowania oraz mają prawo wystąpić o zwrot podatku.

Z uwagi na zamknięty katalog przesłanek powodujących zwrot podatku, żadne inne okoliczności nie mogą być podstawą do zwrotu pobranej daniny. Zasada ta znajdzie swoje odzwierciedlenie przy utracie mocy umowy spółki z ograniczoną odpowiedzialnością z powodu niedopełnienia obowiązku rejestracji w Krajowym Rejestrze Sądowym. Okoliczność taka niewątpliwie nie odpowiada żadnej przesłance z art. 11 ust. 1 u.p.c.c. i nie może być ujmowana w kategoriach nieważności czynności cywilnoprawnych . Brak rejestracji spółki z o.o. w KRS będzie prowadził do nieważności umowy spółki, jednak nie można uznać, że zachodzi tu przesłanka z art. 11 ust. 1 pkt 1 u.p.c.c., a zatem wspólnicy niezarejestrowanej spółki nie będą mogli wnioskować o zwrot

podatku. Tak też przyjął WSA w Poznaniu w wyroku z dnia 31 marca 2010r., w którym stanął na stanowisku, że niedopełnienie obowiązku rejestracji w rejestrze sądowym nie może stanowić podstawy zwrotu podatku od czynności cywilnoprawnych. Obowiązek podatkowy powstaje bowiem już z chwilą zawarcia umowy, a to czy wspólnicy osiągnęli zamierzony rezultat z punktu widzenia obowiązku uiszczenia podatku jak i zwrotu podatku jest kwestią obojętną .

Akcentowany już zamknięty katalog przesłanek powodujących zwrot podatku, wyklucza wystąpienie z wnioskiem o zwrot zapłaconej daniny od czynności nieważnych bezwzględnie . W takim wypadku – podatek od czynności cywilnoprawnych zapłacony od bezwzględnie nieważnej czynności prawnej, jako nienależnie zapłacony – stanowić będzie nadpłatę w rozumieniu art. 72 par. 1 pkt 1 O.p., a podatnik może domagać się jej zwrotu w trybie przepisów Ordynacji podatkowej o stwierdzeniu nadpłaty (art. 75 i nast. O.p.) . Możliwość skorzystania przez podatnika z instytucji nadpłaty będzie jednak wyjątkiem. Zgodnie z art. 75 par. 6 O.p. podatnikowi nie przysługuje prawo złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty, jeżeli ustawa przewiduje inny tryb zwrotu podatku, w tym przypadku istnieje szczególna regulacja art. 11 u.p.c.c. dotycząca jednak nieważności względnej. W odniesieniu do nieważności bezwzględnej podkreśla się również fakt, iż w stosunku do takiej czynności w ogóle nie powstaje obowiązek podatkowy. Czynność prawna bezwzględnie nieważna nie wywołuje bowiem skutków od samego początku (ex tunc), w przeciwieństwie do czynności nieważnych względnie, gdzie konieczne jest uchylene się strony od skutków prawnych złożonego oświadczenia woli, a co za tym idzie do tego czasu obowiązek podatkowy będzie uznawany za prawidłowo pobrany. Problem ewentualnego zwrotu podatku oraz stwierdzenia nadpłaty, jako instytucji o podobnym charakterze, może powstać w chwili, gdy podatnik omyłkowo złoży wniosek o zwrot podatku od nieważnej bezwzględnie czynności prawnej na podstawie art. 11 u.p.c.c. Wydaje się, że organ powinien zakwalifikować taki wniosek prawidłowo, bez konieczności wzywania podatnika do prawidłowego zatytułowania pisma, gdyż to jego treść ma zasadnicze znaczenie.

Wątpliwości dotyczące stwierdzenia nadpłaty od czynności bezwzględnie nieważnych mogą wiązać się z wymaganym przez organ podatkowy orzeczeniem sądy cywilnego ustalającego istnienie bądź nieistnienie stosunku prawnego. Sąd Najwyższy w wyroku z 13 czerwca 2002r. stwierdził: „ (...) organy podatkowe są obowiązane z urzędu uwzględniać nieważność bezwzględną czynności prawnej. Nie ulega bowiem wątpliwości, że wyrok sądu stwierdzający nieważność czynności cywilnoprawnej jest prawnie wiążący dla organu podatkowego(...)” . Taka wypowiedź SN mogłaby sugerować, że warunkiem koniecznym do stwierdzenia nadpłaty podatku od czynności cywilnoprawnej nieważnej bezwzględnie, będzie prawomocne orzeczenie sądu cywilnego ustalające nieistnienie stosunku prawnego. Wątpliwości wzmaga wyrok WSA w Warszawie z dnia 13 czerwca 2006r. w którym Sąd stanął na stanowisku, iż „czynność bezwzględnie nieważna musi być orzeczona stosownym wyrokiem



sądu jako nieważna, wtedy skutkowałaby powstaniem nadpłaty w rozumieniu art. 72 par. 1 pkt 1 O.p., gdyż taka czynność nie podlega podatkowi z mocy ustawy z dnia 9 września 2000r. o podatku od czynności cywilnoprawnych”. Trudno zgodzić się z takimi rozstrzygnięciami sądów. Wyrok ustalający istnienie bądź nieistnienie stosunku prawnego lub prawa ma charakter deklaratoryjny, a więc nie tworzy nowego stanu prawnego. Potwierdzenie przez sąd cywilny nieważności bezwzględnej czynności prawnej nastąpi najczęściej w razie sporu między stronami. Organ podatkowy nie jest więc zobligowany do wytaczania powództwa w tym zakresie. Jeżeli nie ma on wątpliwości co do nieważności czynności prawnej sam może to stwierdzić poprzez wydanie decyzji o nadpłacie podatku. W sytuacji gdy, organ uważa, że czynność prawna jest ważna w świetle prawa cywilnego a podatnik zwrócił się o stwierdzenie nadpłaty, należałoby skorzystać z uprawnienia wynikającego z art. 199a par. 3 O.p. Dopiero stwierdzenie przez sąd nieistnienia stosunku prawnego wiązałoby organ podatkowy, który powinien stwierdzić nadpłatę i zwrócić zapłacony podatek. Z całą pewnością, nie można uzależniać zwrotu nadpłaconego podatku od prejudycjalnego i deklaratoryjnego w tym przypadku, orzeczenia sądu, gdy nie ma wątpliwości co do nieważności czynności prawnej.

#### 4.3. NIEWAŻNOŚĆ CZYNNOŚCI PRAWNYCH A INSTYTUCJE BEZSKUTEKZNOŚCI, ODSTĄPIENIA I ROZWIĄZANIA UMOWY W ŚWIETLE PODATKU OD CZYNNOŚCI CYWILNOPRAWNYCH

---

Jak wynika z orzecznictwa, często strony, które chcą uznać umowę za niezawartą i zwrócić wzajemnie korzyści, jakie z niej osiągnęły odstępują od takiego kontraktu lub go rozwiązują . Nierzadko strony już w tekście umowy zawierają postanowienia pozwalające im na odstąpienie od umowy. W takim przypadku kontrahenci nie będą mogli liczyć na zwrot pobranego podatku od czynności cywilnoprawnych. Należy ponownie powołać się na zamknięty katalog przesłanek dokonania zwrotu podatku oraz zakaz wykładni rozszerzającej. Wiele działań prawnych podatników nie będzie można uznać za kwalifikujące się do zwrotu podatku . Dotyczy to zarówno odstąpienia od umowy, jak i jej rozwiązania. Naczelny Sąd Administracyjny wielokrotnie podkreślał, że odstąpienie od realizacji umowy nie uzasadnia zwrotu prawidłowo naliczonej i uiszczonej odpłaty skarbowej. Również w innym orzeczeniu NSA uznał, że ustawa nie przewiduje możliwości zwrotu opłaty skarbowej pobranej od czynności prawnej, która została następnie rozwiązana na skutek zgodnych oświadczeń woli stron tej czynności . Chociaż oba powyższe wyroki dotyczyły nieobowiązującej już ustawy o opłacie skarbowej, to niewątpliwie zachowują swoją aktualność. Potwierdza to orzeczenie WSA w Gliwicach, w którym podkreślono, że istotą podatku od czynności cywilnoprawnych jest jego wymiar i pobór od dokonania określonych czynności cywilnoprawnych . Ustawa o podatku od



czynności cywilnoprawnych koncentruje się więc na chwili zawarcia umowy lub dokonania innych czynności prawnych wymienionych w art. 1. Późniejsze zmiany tej umowy nie mogą mieć znaczenia dla obowiązku podatkowego. Ustawodawca w tym zakresie przewiduje wyjątek w art. 1 ust. 1 pkt 2 u.p.c.c. Przewiduje on, że obowiązek podatkowy powstanie w razie zmiany umów z pkt 2, jeżeli będą one powodować podwyższenie podstawy opodatkowania. Wszelkie inne zmiany umowy nie wywierają zatem wpływu na wysokość opodatkowania. Oznacza to również, że obniżenie ceny w umowie sprzedaży nie uzasadnia zwrotu podatku. Zwrot podatku nie nastąpi także wtedy, gdy strony rozwiążą umowę, a następnie dokonają podobnej czynności, o identycznej treści jak ta wcześniejsza. Trafny jest pogląd, że wyeliminowanie z obrotu prawnego umowy na podstawie oświadczenia stron zawartego w innej umowie nie jest równoznaczne z wyeliminowaniem z obrotu prawnego umowy z powodu jej nieważności. Uchylenie skutków prawnych w trybie umownym, nigdy nie będzie powodować zwrotu podatku.

Podobne skutki podatkowe, jak przy rozwiązaniu i odstąpieniu od umowy, wystąpią przy bezskuteczności czynności prawnej. W tym przypadku brak możliwości wystąpienia z wnioskiem o zwrot podatku jest niewątpliwy. Katalog przesłanek uzasadniających zwrot daniny nie przewiduje bezskuteczności czynności prawnej, zarówno względnej jak i zawieszanej. O ile ta pierwsza wada czynności prawnej nie powoduje na gruncie podatku od czynności cywilnoprawnych komplikacji, o tyle bezskuteczność zawieszona może rodzić problemy interpretacyjne. Przykładem jest zawarcie umowy przez osobę ograniczoną w zdolności do czynności prawnych (ubezwłasnowolnioną częściowo), która wymaga dla swej skuteczności potwierdzenia przedstawiciela ustawowego – „czynność kulejąca”. Dokonana czynność prawna będzie ważna, lecz strony będą pozostawać w stanie „zawieszenia” do czasu potwierdzenia przez przedstawiciela ustawowego oświadczenia woli osoby ograniczonej w zdolności do czynności prawnych. W związku z tym należy stwierdzić, że obowiązek podatkowy w podatku od czynności cywilnoprawnych powstanie od samego początku. Brak potwierdzenia oświadczenia woli przez przedstawiciela ustawowego będzie prowadził do uznania, że taka czynność nie będzie wywierać żadnych skutków prawnych. Strona takiej umowy nie będzie mogła jednak wnioskować o zwrot podatku na podstawie art. 11 u.p.c.c. z uwagi na brak przesłanki bezskuteczności czynności prawnej. Wydaje się więc, że jedyną możliwością zwrotu nienależnie zapłaconego podatku będą przepisy o nadpłacie podatku, analogicznie jak przy nieważności bezwzględnej (art. 72 i nast. O.p.). Zupełnie inaczej postrzega ten problem Z. Ofiarski, który zakłada, że czynność dotknięta bezskutecznością zawieszoną nie jest czynnością ważną i skuteczną, a to przemawia za tym, że obowiązek podatkowy w ustawie o podatku od czynności cywilnoprawnych powstaje dopiero z chwilą, kiedy czynność ta stanie się w pełni ważna i skuteczna na gruncie prawa cywilnego – a więc z chwilą potwierdzenia czynności przez upoważnioną osobę. W razie odmowy

takiego potwierdzenia lub upływu terminu na jego dokonanie obowiązek podatkowy nie powstanie w ogóle .

#### 4.4. PODATKOWE SKUTKI NIEWAŻNOŚCI UMOWY ZOBOWIĄZUJĄCEJ I ROZPORZĄDZAJĄCEJ DO DOKONANIA CZYNNOŚCI PRAWNEJ

---

Jeden z podstawowych elementów ustawy podatkowej, jakim jest określenie momentu powstania obowiązku podatkowego znajduje swój wyraz w treści art. 3 ust. 2 u.p.c.c. Ustawodawca przyjął w tym przepisie, że „jeżeli zawarcie umowy przenoszącej własność następuje w wykonaniu zobowiązania wynikającego z uprzednio zawartej umowy zobowiązującej do przeniesienia własności, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą zawarcia umowy przenoszącej własność”. Wynika z tego jasno, że obowiązek podatkowy w podatku od czynności cywilnoprawnych powstaje dopiero z chwilą zawarcia umowy przenoszącej własność, a nie w momencie zawarcia umowy zobowiązującej do przeniesienia własności . Przywołany przepis nawiązuje do postanowień art. 155 K.c. dotyczącego przeniesienia własności. Kodeks cywilny stanowi, że umowy sprzedaży, zamiany, darowizny, lub inne umowy zobowiązujące do przeniesienia własności rzeczy oznaczonych co do tożsamości – przenoszą własność na nabywcę, a więc są umowami o podwójnym skutku (zobowiązująco - rozporządzającym), przy czym skutek ten jest wynikiem zamierzonej czynności stron w postaci oświadczenia woli . Wyjątkiem będą umowy zobowiązujące do przeniesienia własności rzeczy oznaczonych co do gatunku lub rzeczy przyszłych, gdzie niezbędna będzie czynność realna w postaci przeniesienia posiadania rzeczy. Zatem zasadą w polskim porządku prawnym jest tzw. model francuski, przyjmujący, że umowy zobowiązujące do przeniesienia własności wywołują z chwilą ich zawarcia skutek rozporządzający . Jednakże, wyraźna wola stron lub przepis prawa, może przewidywać rozdzielenie obu czynności, w ten sposób, że czynność powoduje wyłącznie powstanie zobowiązania, a dla wywołania skutków rozporządzających trzeba dokonać odrębnej czynności rozporządzającej. Ten model rozwiązania w sposób najbardziej konsekwentny znalazł wyraz w prawie niemieckim .

W związku z powyższymi uwagami, należy rozważyć na gruncie podatku od czynności cywilnoprawnych skutki jakie na gruncie omawianej ustawy będzie wywierać nieważność: czynności o podwójnym skutku zobowiązująco - rozporządzającym, czynności zobowiązującej oraz czynności rozporządzającej. Należy uznać, że nieważna czynności o podwójnym skutku nie będzie powodować powstania obowiązku podatkowego od czynności cywilnoprawnych. W tym zakresie należy odnieść się do uwag poczynionych we wcześniejszych podrozdziałach. Ustawodawca wyraźnie określił, że podatek będzie należny wyłącznie od ważnych czynności prawnych. Nieważna czynność prawna nie

będzie więc rodzić obowiązek podatkowy. W przypadku, gdy strony z własnej woli rozdzieliły czynności zmierzające do osiągnięcia skutku, jakim przykładowo może być przeniesienie własności nieruchomości, należy badać ważność zarówno czynności zobowiązującej jak i rozporządzającej. Kodeks cywilny w art. 158, ustanawia wymóg formy aktu notarialnego w stosunku do oby wyżej wymienionych czynności, jeżeli więc czynność rozporządzająca nie zostanie dokonana w przepisanej formie będzie nieważna. W obrocie prawnym pozostanie ważnie dokonana czynność zobowiązująca przy czym zgodnie z art. 3 ust. 2 u.p.c.c. nie będzie ona powodować obowiązku podatkowego. Strony będą zmuszone do ponownego zawarcia umowy rozporządzającej, jeżeli oczywiście nadal będą chciały osiągnąć zamierzony skutek .

O ile dwa powyższe przypadki nie budzą wątpliwości, o tyle ważność czynności rozporządzającej, przy jednoczesnej wadliwości czynności zobowiązującej, w kontekście art. 3 ust. 2 u.p.c.c. nasuwa pytanie o możliwość powstania obowiązku podatkowego na tle powyższego stanu faktycznego. Zgodnie z art. 3 ust. 2 u.p.c.c. decydująca dla powstania takiego obowiązku będzie umowa przenosząca własność w wykonaniu uprzednio zawartej umowy zobowiązującej. Ważność tej ostatniej nie jest według powołanego przepisu warunkiem koniecznym powstania obowiązku zapłaty podatku. W tym miejscu należy jednak odwołać się do art. 156 k.c., który stanowi, że ważność umowy przenoszącej własność zależy od istnienia zobowiązania wynikającego z uprzednio zawartej umowy zobowiązującej do przeniesienia własności. Oznacza to, że jeżeli przyczyna, dla której zawiera się umowę o przeniesieniu własności nie istniała lub była nieważna, to umowa rozporządzająca jest także nieważna . Artykuł 156 k.c. werbalizuje zatem zasadę materialnej kauzalności umów przenoszących własność. Należy więc stwierdzić, że czynność rozporządzająca nie będzie uznana za ważną, w sytuacji gdy umowa zobowiązująca do jej dokonania będzie nieważna, a co za tym idzie obowiązek podatkowy w podatku od czynności cywilnoprawnych nie powstanie. Organy podatkowe powinny więc badać nie tylko czynność rozporządzającą, która bezpośrednio powoduje powstanie obowiązku podatkowego, lecz również czynność zobowiązującą, której ważność zarówno na gruncie prawa cywilnego, jak i podatkowego będzie kluczowa.

Biorąc powyższe pod uwagę i uwzględniając ratio legis przepisów ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych oraz uzasadniony interes podatników należy stwierdzić, iż przedmiotem tego podatku będzie zawsze umowa rozporządzająca, stanowiąca albo element umowy o podwójnym skutku, bądź występująca samodzielnie.

## 5. PODSUMOWANIE

---

Podsumowując rozważania dotyczące podatkowych skutków nieważności czynności prawnej, należy w pierwszej kolejności odnieść się do relacji prawa cywilnego i podatkowego. Związki obu tych gałęzi prawa, choć wielopłaszczyznowe, są już w wielu przypadkach mniej widoczne niż w momencie narodzin zasady autonomii prawa podatkowego. Należy zauważyć, że ustawodawca, tam gdzie to możliwe, konsekwentnie stara się odchodzić od pojęć prawa prywatnego. Bez wątpienia jednak, podatkowe stany faktyczne będą wciąż w dużej mierze budowane w oparciu o wykształcone w nauce prawa cywilnego instytucje, co należy uznać za rozwiązanie słuszne, mając na uwadze zasadę spójności i jedności systemu prawa.

Nawiązując do skutków podatkowych nieważności czynności prawnej na gruncie poruszonych ustaw, należy zaznaczyć, że nie będą one identyczne, a wręcz przeciwnie będą się różnić w zależności od rodzaju daniny. Najbardziej niezależny od skutków nieważności czynności prawnej jest podatek od towarów i usług. Wynika to z założenia, iż przedmiotem opodatkowania VAT są skutki ekonomiczne, a nie prawne określonych działań. Pogląd taki znajduje potwierdzenie w założeń Dyrektyw oraz orzeczeniach Trybunału Sprawiedliwości UE. Jak wskazano, również wyroki sądów administracyjnych w coraz większym zakresie uwzględniają specyfikę systemu podatku od wartości dodanej i przyjmują, zbieżną z TS linię orzeczniczą. Nie można jednak uznać, że wszelkie wątpliwości wokół skutków nieważnych czynności prawnych w podatku od towarów i usług zostały rozwiązane. Istotą sporu była i z pewnością jeszcze będzie kwestia rozumienia pojęcia „czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy”. Przedstawione propozycje rozumienia tego ustawowego zapisu różnią się na tyle, że nie można uznać, iż istnieje w tej mierze jakiś spójny i jednolity pogląd. Wydaje się, że jedynie czyny zabronione w rozumieniu Kodeksu karnego uznawane będą, w większości za czynności nieopodatkowane VAT. Nie sposób w tym miejscu pominąć kontrowersji, jakie wzbudza umieszczenie w przepisach dotyczących ograniczeń w pomniejszeniu podatku należnego o podatek naliczony, norm odsyłających do art. 58 i 83 k.c. Jak już wspomniano regulacja ta w sposób ewidentny jest niezgodna z prawem unijnym. Dziwić musi jednak fakt, że liczne w ostatnim czasie nowelizacje ustawy o podatku od towarów i usług, nie objęły właśnie tego krytykowanego zapisu.

W przypadku ustaw o podatkach dochodowych, powstaje podobny problem interpretacyjny, identycznie brzmiącego jak w ustawie o podatku od towarów i usług przepisu. Również na gruncie tych ustaw, ustawodawca nie wystrzegł się błędów. Mimo wieloletnich, trudnych doświadczeń z wykładnią pojęcia „czynności niemogących być przedmiotem prawnie skutecznej umowy”,

zdecydowano się wprowadzić do przepisów o kosztach uzyskania przychodów podobne rozwiązanie. Tym bardziej wzbudza zdumienie to, że celem nowelizacji, przeprowadzonej w roku 2008, było uniemożliwienie zaliczania łąpówek do tychże kosztów.

Zdecydowanie najmniej problemów interpretacyjnych budzą skutki podatkowe nieważnych czynności prawnych w podatku od czynności cywilnoprawnych. Wynika to z faktu, że przedmiotem opodatkowania nie są skutki gospodarcze zawartych umów, lecz sam fakt ich zawarcia. W związku z tym obowiązek podatkowy nie może powstać, jeżeli czynność prawna dotknięta jest wadą powodującą nieważność. Należy pamiętać, że wyłącznie na gruncie tej ustawy, prawodawca rozróżnia nieważność bezwzględna i względną. Ma to jednakże, znaczenie dopiero w momencie dochodzenia przez podatnika zwrotu nienależnie zapłaconego podatku. Zastosowanie będą miały przepisy o zwrocie podatku w przypadku nieważności względnej oraz regulacje Ordynacji podatkowej przy zaistnieniu nieważności bezwzględnej.

Wydaje się, że elementem wspólnym, łączącym wszystkie przepisy dotyczące skutków podatkowych nieważności czynności prawnych, są wątpliwości, kontrowersje, spory i problemy interpretacyjne. Niewątpliwie, na gruncie prawa podatkowego występują one częściej niż w którejkolwiek dziedzinie prawa, jednakże w tym przypadku w procesie wykładni dochodzi do jednoczesnej aktualizacji norm prawa podatkowego i prywatnego, co nie ułatwia zadania. Należy zdawać sobie sprawę, że niemal odwieczne współistnienie obu gałęzi prawa, zawsze rodziło i będzie rodzić dylematy, dlatego też niezasadne byłoby dążenie do jakiegokolwiek unifikacji, czy też rozwiązywania problemów za wszelką cenę. Trzeba mieć jednak na uwadze, że wiele w tej mierze może zdziałać ustawodawca, zarówno w sensie pozytywnym jak i negatywnym. Po analizie tematyki podatkowych skutków podatkowych nieważności czynności prawnych ze smutkiem można skonstatować, że w tym przypadku jest to głównie działalność o charakterze negatywnym.

---

# DOKTRYNA SUBSTANCE OVER FORM W ORZECZNICTWIE PODATKOWYM SĄDÓW W KANADZIE

---

BOGUMIŁ BRZEZIŃSKI, ROBERT KORGOL

---

## SPIS TREŚCI

---

---

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

## 1. UWAGI OGÓLNE

---

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

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

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

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



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

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

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

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

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

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

## 2. OGÓLNE ZASADY WYKŁADNI PRAWA PODATKOWEGO W KANADZIE

---

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

---

### 3. POJĘCIE I RODZAJE DOKTRYN ORZECZNICZYCH

---

---

#### 3.1 UWAGI OGÓLNE.

---

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

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

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

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

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

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

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



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

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

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

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

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

---

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



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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

### 3.3. DOKTRYNA SHAM TRANSACTION

---

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

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

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

### 3.4. DOKTRYNA BUSINESS PURPOSE

---

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

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

### 3.5. DOKTRYNA STEP TRANSACTION

---

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

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

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

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

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

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

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

---

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

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

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

---

#### 5.1. SHAM DOCTRINE

---

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

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

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

---

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

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



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

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

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

### 5.3 STEP TRANSACTION DOCTRINE

---

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

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

#### 5.4. LEGAL SUBSTANCE OVER FORM

---

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

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

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

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

---

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

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

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

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

## 5.6. DOKTRYNA ECONOMIC SUBSTANCE

---

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

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

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

## 6. SYTUACJA PRZED WPROWADZENIEM GAAR.

---

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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



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

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

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

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

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

## 7. GAAR

---

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

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

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

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

## 8. GAAR A EKONOMICZNA TREŚĆ TRANSAKЦИИ

---

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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



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

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

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

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

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

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

## 9. GAAR A WYKŁADNIA PRAWA PODATKOWEGO

---

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

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

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

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

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

## 10. PODSUMOWANIE

---

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

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

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

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

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

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

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

---

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

---

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

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

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

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



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

---

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

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

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

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

---

# 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 stuletnią 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.<sup>1</sup> Warto nadmienić, że rzeczywisty zamiar uniknięcia podatku (*tax avoidance*) nie stanowi niezbędnego składnika umożliwiającego zastosowanie australijskiej klauzuli antyabuzywnej.<sup>2</sup> 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 dodanej<sup>3</sup>, opodatkowania dodatkowych świadczeń pracowniczych<sup>4</sup> oraz regulacje mające zastosowanie do pewnych opłat obowiązujących w kilku stanach Australii.<sup>5</sup>

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

---

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

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

<sup>3</sup> 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.

<sup>4</sup> 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.

<sup>5</sup> 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 rozstrzygnięciu 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.<sup>6</sup>

---

<sup>6</sup> 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.<sup>7</sup>

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 dochodowym<sup>8</sup>. Przepis o podobnej treści obowiązywał jednak już wcześniej, bo przynajmniej od 1915 roku<sup>9</sup>. W literaturze wskazuje się nawet na wcześniejsze akty prawne, obowiązujące już w 1895 r., a zawierające analogiczne regulacje.<sup>10</sup>

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 roku<sup>11</sup>, który za nieskuteczne uznawał pewne postanowienia umowne zawarte pomiędzy właścicielem ziemi a dzierżawcą, które to postanowienia przesunęły ciężar opodatkowania z właściciela na dzierżawcę.<sup>12</sup> Istnienie takiego przepisu świadczy po pierwsze o tym, że tego typu porozumienia pomiędzy właścicielami gruntów i dzierżawcami –

---

<sup>7</sup> 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.

<sup>8</sup> Income Tax Assessment Act 1936 (ITAA 36).

<sup>9</sup> 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.

<sup>10</sup> 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.

<sup>11</sup> 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.

<sup>12</sup> 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.<sup>13</sup> 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. stanowiła<sup>14</sup>, 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.<sup>15</sup> Z tego powodu regulacja była krytykowana i podejmowano próby nadania jej znaczenia, które dawałoby pewność rozsądnego i przewidywalnego zastosowania.<sup>16</sup> Sformułowania klauzuli były tak pojemne, że niosły ze sobą ryzyko zbyt szerokiego, wykraczającego poza zamiar

---

<sup>13</sup> 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.

<sup>14</sup> 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.

<sup>15</sup> R.A.Tooma, *Legislating Against Tax Avoidance*, s. 143.

<sup>16</sup> 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.<sup>17</sup> Paradoksalnie jednak, do jej uchylenia doszło z całkiem przeciwnych powodów. Pod koniec obowiązywania sekcji 260 orzecznictwo wykazywało bowiem tendencję do tak wąskiej jej interpretacji<sup>18</sup>, 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.<sup>19</sup> 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.<sup>20</sup>

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

---

<sup>17</sup> 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.

<sup>18</sup> 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.

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

<sup>20</sup> 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.<sup>21</sup>

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.<sup>22</sup> 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*.<sup>23</sup>

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.<sup>24</sup> Zasadę tę w skrócie przywoływano jako *Annihilation Only*.<sup>25</sup>

---

<sup>21</sup> 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.

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

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

<sup>24</sup> “(...) 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.

<sup>25</sup> 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 dochodowym<sup>26</sup> 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.<sup>27</sup> 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.

---

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

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

Nowa regulacja te problemy (uznane za niedogodności) miała wyeliminować.<sup>28</sup> Dotychczasowe szerokie i nieostre sformułowania zastąpiono precyzyjnym wyliczeniem, co należy rozumieć przez korzyść podatkową.<sup>29</sup> 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 orzecznictwie<sup>30</sup>. 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.<sup>31</sup> Tego kryterium sformułowanego w orzecznictwie również nie uznano za konieczne uwzględnić w treści nowego przepisu, gdyż jego aktualność i obowiązywanie uznano za oczywiste<sup>32</sup>.

---

<sup>28</sup> 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.

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

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

<sup>31</sup> 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.

<sup>32</sup> 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.<sup>33</sup> 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.<sup>34</sup>

## 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.

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

<sup>34</sup> 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 planu<sup>35</sup> (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.<sup>36</sup>

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

---

<sup>35</sup> 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.

<sup>36</sup> H. Paynter, Application of the income tax anti-avoidance rule, 16 May 2007, s. 1, [www.freehills.com.au](http://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.<sup>37</sup>

Jak widać definicja jest bardzo szeroka<sup>38</sup>. Wydaje się, że ustawodawcy towarzyszył zamiar uczynienia jej jak najbardziej pojemną.<sup>39</sup> 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.<sup>40</sup> Od początku orzecznictwo borykało się z rozległością tej definicji, próbując wyznaczyć jej granice.<sup>41</sup>

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.<sup>42</sup> Akcentuje się, że zidentyfikowany przez organ podatkowy plan musi być realistyczny<sup>43</sup>.

Początkowo uznawano w orzecznictwie, że pod pojęciem planu nie można rozumieć części, fragmentu szerszego przedsięwzięcia.<sup>44</sup> 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.<sup>45</sup> W końcu jednak uznano, że takie rozumienie nie znajduje oparcia w ustawie, stanowi dodanie warunku ponad ustawową treść definicji, i

---

<sup>37</sup> (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.

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

<sup>39</sup> 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.

<sup>40</sup> *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.”

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

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

<sup>43</sup> 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.

<sup>44</sup> 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 (...).”

<sup>45</sup> 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.<sup>46</sup> 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)<sup>47</sup> w orzecznictwie przyjęto, że jako plan można traktować na potrzeby stosowania klauzuli także jego część, fragment większej całości. Uznano, iż proceduralna rzetelność<sup>48</sup> 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.<sup>49</sup>

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.<sup>50</sup> 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.<sup>51</sup> 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

---

<sup>46</sup> *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”.

<sup>47</sup> 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.

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

<sup>49</sup> *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”.

<sup>50</sup> R. A. Tooma, *Legislating against...*, *op. cit.*, s. 147-148.

<sup>51</sup> 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](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*<sup>52</sup> 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.<sup>53</sup> 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.<sup>54</sup> 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.<sup>55</sup> 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.<sup>56</sup> 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.<sup>57</sup> Takie też stanowisko prezentuje ostatnimi laty Sąd Najwyższy.<sup>58</sup>

---

<sup>52</sup> (1994) 181 CLR359 ('*Peabody*').

<sup>53</sup> *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."

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

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

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

<sup>57</sup> 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".

<sup>58</sup> 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.<sup>59</sup> Chodzi o korzyść (w powyższym rozumieniu), która została lub zostałaby osiągnięta oraz korzyść, której – rozsądnie oceniając - należałoby oczekiwać.<sup>60</sup> Rozsądne oczekiwanie to jednak – w świetle poglądów prezentowanych w orzecznictwie - zawsze więcej niż „możliwość”.<sup>61</sup>

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.<sup>62</sup> Organ podatkowy dla celów porównawczych winien więc skonstruować hipotetyczny, alternatywny podatkowopravny stan faktyczny.<sup>63</sup>

Zastosowanie klauzuli zależy od ustalenia dokonanego przez organ podatkowy<sup>64</sup> na podstawie sekcji 177F ustawy o podatku dochodowym. Mowa jest w nim o rozmaitych sposobach ustalenia i

---

<sup>59</sup> 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.

<sup>60</sup> 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).

<sup>61</sup> *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”.

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

<sup>63</sup> 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).

<sup>64</sup> 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.<sup>65</sup>

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.<sup>66</sup> Wskazanie planu – jako źródła korzyści – jest wstępnym, podstawowym i nieodłącznym elementem zastosowania klauzuli.<sup>67</sup> 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.<sup>68</sup>

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.<sup>69</sup> W ślad za orzecznictwem przyjęto, że chodzi tu o wiarygodną prognozę (*reliable prediction*), nie zaś przypuszczenie, spekulację.<sup>70</sup> 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

---

<sup>65</sup> “(...) 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 (...)”.

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

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

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

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

<sup>70</sup> *Peabody*



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

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.<sup>73</sup> 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.<sup>74</sup>

Ciężar wykazania korzyści spoczywa na organie podatkowym. Jednak ciężar dowodu w instancji apelacyjnej spoczywa już na podatniku<sup>75</sup>. 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.<sup>76</sup> Inny argument, który może podważyć zasadność

---

<sup>71</sup> GT Pagone, *Part IVA: the general ...*, s. 6.

<sup>72</sup> Paragraf 73 Wytocznych: *“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).”*

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

<sup>74</sup> Paragraf 75 Wytocznych: *“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.”*

<sup>75</sup> Taxation Administration Act 1953 (Cth), ss 14ZZK9b).

<sup>76</sup> 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.<sup>77</sup>

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.<sup>78</sup>

Projekt zmian do Części IVA<sup>79</sup> 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.<sup>80</sup>

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.<sup>81</sup> Zakres i znaczenie tego wyłączenia jak dotąd nie zostało

---

<sup>77</sup> To doprowadziło do odmowy zastosowania klauzuli przez sąd w sprawie Peabody.

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

<sup>79</sup> Przyjęty 11 listopada 1999, do dziś jednak nieuchwalony.

<sup>80</sup> R.A.Tooma, *Legislating...*, op. cit., s. 159.

<sup>81</sup> Section 177C (2) (ii)

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

Ustalenie, czy wystąpiła korzyść podatkowa, najczęściej nie będzie zbyt trudne<sup>84</sup>. Trudniejsze w praktyce okazuje się określenie jej rozmiaru.<sup>85</sup> 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.<sup>86</sup>

#### 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

---

<sup>82</sup> G.T.Pagone, Part IVA: the general..., s. 7.

<sup>83</sup> G.T.Pagone, Part IVA: the general..., s. 7.

<sup>84</sup> 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.

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

<sup>86</sup> 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,<sup>87</sup> 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.<sup>88</sup>

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.<sup>89</sup>

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.<sup>90</sup> 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.<sup>91</sup> Jeśli dominuje cel gospodarczy lub

---

<sup>87</sup> *Purpose of tax avoidance.*

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

<sup>89</sup> 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.

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

<sup>91</sup> Tak wypowiedział się sąd w sprawie *Spotless*.

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

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.<sup>94</sup> 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.<sup>95</sup>

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

---

<sup>92</sup> 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).

<sup>93</sup> 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*’.

<sup>94</sup> 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*.

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

zewnątrz.<sup>96</sup> Wśród wymienionych w ustawie ośmiu okoliczności<sup>97</sup> mających znaczenie wymienia się m.in. treść i formę czynności, czas jej dokonania oraz – ewentualnie – trwania, sposób działania<sup>98</sup>, finansowy skutek planu dla podmiotów w nim uczestniczących, relacje pomiędzy podmiotami dokonującymi czynności.<sup>99</sup> 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.<sup>100</sup>

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”<sup>101</sup> celem było osiągnięcie korzyści podatkowej. W orzecznictwie sformułowano pogląd, że ocena ma być dokonywana z perspektywy „rozsądnej osoby”.<sup>102</sup> W świetle wypowiedzianych w orzecznictwie poglądów jest jasne, że nie należy poszukiwać rzeczywistych motywów, jakie przyświecały podatnikowi<sup>103</sup>, jego rzeczywiste intencje w zasadzie są bez znaczenia<sup>104</sup> 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

---

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

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

<sup>98</sup> 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.

<sup>99</sup> S 177D.

<sup>100</sup> 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.

<sup>101</sup> It would be concluded that...

<sup>102</sup> "...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.

<sup>103</sup> 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>

<sup>104</sup> *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.<sup>105</sup> 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.<sup>106</sup> 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.<sup>107</sup> 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.<sup>108</sup> 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.<sup>109</sup>

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

---

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

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

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

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

<sup>109</sup> 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.<sup>110</sup> 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.<sup>111</sup> Mimo to orzecznictwo wydaje się kontynuować tę linię. Przykładowo, w wyroku *Vincent v Commissioner of Taxation*<sup>112</sup> 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.<sup>113</sup> Musi to być jednak cel takiej osoby, która stwarza warunki do osiągnięcia korzyści podatkowej w związku z planem.<sup>114</sup>

Wracając jeszcze do zobiektywizowanych kryteriów, jakie w świetle przepisu należy brać pod uwagę ustalając cel podatnika, w literaturze<sup>115</sup> 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

---

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

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

<sup>112</sup> (2002) 193 ALR 686 ('*Vincent*').

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

<sup>114</sup> *Peabody*.

<sup>115</sup> G.T.Pagone, *Part IVA: the general...*, s. 8.

czynności?<sup>116</sup> 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.<sup>117</sup> 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.<sup>118</sup>

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).<sup>119</sup> Stanowisko organów podatkowych odnośnie do właściwej interpretacji oraz znaczenia poszczególnych kryteriów zostało przedstawione w oficjalnych dokumentach.<sup>120</sup>

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).<sup>121</sup>

- 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*”)<sup>122</sup>. 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

<sup>116</sup> 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.

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

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

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

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

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

<sup>122</sup> 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 test<sup>123</sup> stosowano niekiedy w orzecznictwie, zdaniem niektórych autorów<sup>124</sup> – błędnie na gruncie sekcji 177D. Test ten stawia pytanie: czy dokonanie określonej czynności byłoby racjonalne z gospodarczego punktu widzenia, gdyby nie spodziewana korzyść podatkowa?<sup>125</sup> Jeśli to korzyść podatkowa sprawiła, że przystąpienie do planu było racjonalne z punktu widzenia podatnika – to klauzula ma zastosowanie.<sup>126</sup>

Sztuczny i błędny byłby jednak dychotomiczny podział na decyzje podyktowane celami podatkowymi i decyzje racjonalne z gospodarczego punktu widzenia.<sup>127</sup> Racjonalny cel gospodarczy nie wyklucza, że dana transakcja może zarazem być uznana za taką, której głównym celem była chęć osiągnięcia korzyści podatkowej.<sup>128</sup> Cel podatkowy może wręcz taką decyzję uczynić racjonalną gospodarczo.<sup>129</sup> Za cel główny powinien być uznany wówczas, gdy miał największy wpływ (*most influential*) na przystąpienie do planu, był nadrzędny (*ruling*), przeważający (*prevailing*)<sup>130</sup>, aczkolwiek nie we wszystkich wyrokach sądy kierują się takim kryterium.<sup>131</sup> 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.<sup>132</sup>

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

---

<sup>123</sup> “No sens test”.

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

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

<sup>126</sup> 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>

<sup>127</sup> *Spotless*.

<sup>128</sup> *Spotless*.

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

<sup>130</sup> Tak w wyroku w sprawie *Spotless* (1996) at 416.

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

<sup>132</sup> *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.<sup>133</sup> Ten trzystopniowy test w większości wypadków powinien pozwolić uzyskać klarowną odpowiedź na pytanie, jaki był główny cel planu.<sup>134</sup> 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”.<sup>135</sup> 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 doradcy<sup>136</sup>, 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.<sup>137</sup>

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.<sup>138</sup> Uznano w niej, że to, iż transakcja ma widoczny, określony cel gospodarczy, samo

---

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

<sup>134</sup> Tamże.

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

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

<sup>137</sup> 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.

<sup>138</sup> 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.<sup>139</sup> 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.<sup>140</sup> 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.<sup>141</sup> 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.<sup>142</sup>

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.<sup>143</sup>

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.<sup>144</sup>

---

<sup>139</sup> 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>

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

<sup>141</sup> 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.

<sup>142</sup> M.Cashmere, *Towards...*, op. cit., s. 243.

<sup>143</sup> *Puzey v Commissioner of Taxation* [2003] FCAFC 197 [70] [79].

<sup>144</sup> 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.<sup>145</sup> Ma on mieć charakter raczej oczywisty w kategoriach obiektywnych niż subiektywnych.<sup>146</sup> Inną kwestią obecną w orzecznictwie i komentarzach jest: jak ustalać jego wagę i znaczenie.<sup>147</sup> 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.<sup>148</sup> 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.<sup>149</sup>

- 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;

---

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

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

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

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

<sup>149</sup> 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 opodatkowania<sup>150</sup>. 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.<sup>151</sup> 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.<sup>152</sup> 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.<sup>153</sup>

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

<sup>150</sup> G.T.Pagone, *Part IVA: the general...*, s. 24.

<sup>151</sup> 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.

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

<sup>153</sup> 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.<sup>154</sup> 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.<sup>155</sup>

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

---

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

<sup>155</sup> 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.<sup>156</sup>

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.<sup>157</sup> 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.<sup>158</sup>

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.

---

<sup>156</sup> 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).

<sup>157</sup> R.A.Tooma, *Legislation...*, op. cit., s. 156.

<sup>158</sup> 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.<sup>159</sup> 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.<sup>160</sup> Przeciwno podatnikowi mógłby jednak przemawiać jakiś element sztuczności takich działań, gdyby w danych okolicznościach wystąpił.<sup>161</sup>

Inny interesujący problem podobnej natury dotyczy podatkowoprawnych skutków konsolidacji podmiotów<sup>162</sup>. 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 operacji<sup>163</sup>. Administracja podatkowa stoi na stanowisku, że nie jest to wykluczone.<sup>164</sup> Należy jednak zwrócić uwagę, że zagadnienie jest szczególnie złożone między innymi

---

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

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

<sup>161</sup> 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.

<sup>162</sup> 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.*”)

<sup>163</sup> 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

<sup>164</sup> 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.<sup>165</sup> Przepisanie korzyści podatkowej oraz jej ewentualne pozbawienie w następstwie zastosowania klauzuli wiązałoby 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.<sup>166</sup>

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.

<sup>165</sup> 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.

<sup>166</sup> 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.<sup>167</sup>

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.<sup>168</sup>

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

Zastosowanie klauzuli pociąga dla podatnika nie tylko skutek w postaci utraty korzyści podatkowej oraz – w następstwie – konieczność zapłacenia podatku od sytuacji przyjętej jako adekwatny podatkowopravny 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%.<sup>171</sup> 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.<sup>172</sup>

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

<sup>167</sup> R.A. Tooma, *Legislating...*, op. cit., s. 159.

<sup>168</sup> 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.

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

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

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

<sup>172</sup> R.A. Tooma, *Legislating...*, op. cit., s. 158.

<sup>173</sup> 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*).<sup>174</sup> Związane jest to z faktem, że oddziaływanie samej klauzuli okazało się niezbyt skuteczne<sup>175</sup> 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 przełożonemu<sup>176</sup> 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.<sup>177</sup> 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.

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

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

<sup>176</sup> Deputy Chief Tax Counsel (DCTC) – paragraf 16 Wytucznych.

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

administracji podatkowej, pełniąc wobec niej funkcję konsultacyjną.<sup>178</sup> 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 dowodowego<sup>179</sup>, 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.<sup>180</sup> Podatnik jest zawiadamiany o terminie posiedzenia Panelu, ma prawo wziąć w nim udział, może też zostać zaproszony do udziału w posiedzeniu.<sup>181</sup> Przedtem jest informowany o stanowisku organu podatkowego i zebranych w jego sprawie materiale dowodowym.<sup>182</sup> 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.<sup>183</sup> Wytyczne gwarantują mu prawo do ustnego przedstawienia swojego stanowiska na posiedzeniu.<sup>184</sup> 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

---

<sup>178</sup> Nie ma nawet umocowania ustawowego.

<sup>179</sup> 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](http://www.freehills.com.au)

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

<sup>181</sup> 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.

<sup>182</sup> 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.

<sup>183</sup> 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](http://www.freehills.com.au)

<sup>184</sup> 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 podatkowej<sup>185</sup> są brane pod uwagę przy rozstrzygnięciu spraw. Organ prowadzący postępowanie co do zasady nie może wydać decyzji przed uzyskaniem stanowiska Panelu<sup>186</sup>, jeśli sprawa została mu przedstawiona do zaopiniowania.<sup>187</sup>

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 tego<sup>188</sup>, czy klauzula ma zastosowanie do planowanych przez podatnika czynności.<sup>189</sup> 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.<sup>190</sup>

---

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

<sup>186</sup> Par. 25 Wytycznych.

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

<sup>188</sup> Tzw. *private ruling*.

<sup>189</sup> 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).

<sup>190</sup> 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.<sup>191</sup> Stanowisko administracji podatkowej jest prezentowane w:<sup>192</sup>

- urzędowych interpretacjach (*public rulings*,) będących odpowiednikiem polskich interpretacji ogólnych,<sup>193</sup>
- publikowanych informacjach o podejściu administracji do poszczególnych problemów pojawiających się w praktyce na tle stosowania klauzuli<sup>194</sup>,
- 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.<sup>195</sup> 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.

<sup>191</sup> 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.

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

<sup>193</sup> 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.

<sup>194</sup> *Practice statements*.

<sup>195</sup> 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,<sup>196</sup> dążąc do tego, aby sporne kwestie były rozstrzygnięte na najwyższych szczeblach sądowniczych.<sup>197</sup> Za pożyteczny aspekt uznaje pojawianie się precedensowych wyroków, stanowiących na przyszłość wskazówkę dla praktyki.<sup>198</sup>

## 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.<sup>199</sup>

Komentatorzy są zgodni co do tego, że GAAR zarówno w poprzednich kształtach normatywnych, jak i obecnie, pełni ważną rolę w australijskim systemie podatkowym.<sup>200</sup> 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.<sup>201</sup> 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

---

<sup>196</sup> 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.

<sup>197</sup> 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.

<sup>198</sup> M. D'Ascenzo, *A Practical Guide...*, op. cit., s. 93.

<sup>199</sup> *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](http://www.ato.gov.au/content/downloads/TIA_March_2005_Att.pdf)

<sup>200</sup> 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.

<sup>201</sup> 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.<sup>202</sup>

Aktualnie klauzula interpretowana jest przez australijskie sądy raczej szeroko. Wprost odrzucono<sup>203</sup> 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.<sup>204</sup> 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*.<sup>205</sup> 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.<sup>206</sup> Sąd Najwyższy wydaje się więc nie stosować wykładni celowościowej normy.<sup>207</sup>

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.<sup>208</sup>

---

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

<sup>203</sup> Sprawa *Spotless*.

<sup>204</sup> 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.

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

<sup>206</sup> 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.

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

<sup>208</sup> 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.<sup>209</sup> 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.<sup>210</sup> 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.<sup>211</sup> W dość powszechnym mniemaniu wyrok w sprawie *Hart* zapoczątkował nawet swoistą ekspansję zastosowania klauzuli.<sup>212</sup>

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

---

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

<sup>210</sup> 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.

<sup>211</sup> 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.

<sup>212</sup> 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](http://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.<sup>213</sup> 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)<sup>214</sup>. 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.<sup>215</sup>

W późniejszym okresie w orzecznictwie dała się zaobserwować tendencja do coraz szerszego zastosowania klauzuli<sup>216</sup>, 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.<sup>217</sup> 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?<sup>218</sup>

---

<sup>213</sup> 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.

<sup>214</sup> 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”).

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

<sup>216</sup> Kolejne rozstrzygnięcia Sądu Najwyższego zapadły w sprawach *Spotless* oraz *Consolidated Press Holdings*.

<sup>217</sup> Ch. Evans, *The Battle...*, s. 39.

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

Analiza orzecznictwa<sup>219</sup> 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.<sup>220</sup> Wskazuje się na znaczną niepewność odnośnie właściwego stosowania klauzuli, brak ze strony Sądu Najwyższego jasnych wskazówek.<sup>221</sup> 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.<sup>222</sup> 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.<sup>223</sup> 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.<sup>224</sup> 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.

---

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

<sup>220</sup> 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.

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

<sup>222</sup> T. Pagone, *Part IVA – The Voyage...*

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

<sup>224</sup> *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<sup>18</sup> 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;<sup>19</sup> 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.<sup>225</sup> Zauważa się, że ta niepewność generalnie działa na korzyść administracji podatkowej<sup>226</sup>, 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.<sup>227</sup> 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.<sup>228</sup> 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.<sup>229</sup>

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,

---

<sup>225</sup> 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.

<sup>226</sup> 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.

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

<sup>228</sup> 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.

<sup>229</sup> 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.<sup>230</sup> 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.<sup>231</sup>

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.<sup>232</sup> 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.<sup>233</sup>

W literaturze sformułowano pogląd, że stosowanie klauzuli odbywa się niejako dwuetapowo. Etap pierwszy polega na ustaleniu, czy w sprawie występują – jak je nazwano - warunki wstępne<sup>234</sup> 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.<sup>235</sup> 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

<sup>230</sup> M.Cashmere, *Towards...*, op. cit., s. 246.

<sup>231</sup> M.Cashmere, *Towards...*, op. cit., s. 247.

<sup>232</sup> 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.

<sup>233</sup> N. Wilson-Rogers, *Coming out ...*, op. cit., s. 59.

<sup>234</sup> 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.

<sup>235</sup> 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.<sup>236</sup> 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.<sup>237</sup> Na ów element niepewności zwraca się w literaturze uwagę, nie zawsze jednak są to głosy krytyczne.<sup>238</sup> Są bowiem i tacy<sup>239</sup>, 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 propozycję<sup>240</sup> 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.

---

<sup>236</sup> 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.

<sup>237</sup> 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.

<sup>238</sup> 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.

<sup>239</sup> R.A.Tooma, *Legislating...*, *op.cit.*, s. 1.

<sup>240</sup> R.A.Tooma, *Legislating...*, *op. cit.*, s. 1, s. 227.



# ARTYKUŁY

---

# O ELEMENTACH NEGOCJACYJNYCH W SPORACH MIĘDZY PODATNIKAMI A ORGANAMI PODATKOWYMI

---

HANNA FILIPCZYK

---

## SPIS TREŚCI

---

---

1. Wstęp.....	142
2. Negocjacje – uwagi ogólne.....	144
2.1 Sytuacja negocjacyjna.....	144
2.2. Negocjacje problemowe.....	145
2.3. „Cztery postulaty negocjacyjne”.....	146
3. Charakter prawny postępowania podatkowego a negocjacje.....	146
3.1. Model stosowania prawa i zasada legalizmu.....	146
3.2. Rola organu podatkowego i relacja stron stosunku administracyjnoprawnego.....	148
3.3. Zakres negocjacji w postępowaniu podatkowym.....	150
3.4. Typ negocjacji w postępowaniu podatkowym.....	151
4. „Cztery postulaty negocjacyjne” w sporach podatkowych.....	151
4.1. Postulat oddzielenia ludzi od problemu.....	151
4.2. Postulat koncentracji na interesach.....	152
4.3. Postulat opracowania przestrzeni możliwych środków dowodowych.....	154
4.4. Postulat obiektywnego kryterium.....	155
5. Argumentacja w sporze podatkowym a interesy organu podatkowego.....	155
5.1. Typy argumentów w zestawieniu z interesami organu podatkowego.....	156
5.2. Argumenty rzeczowe.....	156

5.3.	Argumenty z autorytetu .....	157
5.4.	Argumenty w typie „dobry podatnik” .....	157
5.5.	Argumenty z konsekwencji negatywnego rozstrzygnięcia.....	158
6.	Rezultat „negocjacji” z organem podatkowym.....	159
6.1.	Rezultat pozytywny – porozumienie .....	159
6.2.	Rezultat negatywny.....	160
7.	„Umowa administracyjna” – nowa instytucja procedury podatkowej.....	160
8.	Wnioski.....	161

---

## 1. WSTĘP

---

Jak trafnie zauważają R. Fisher, W. Ury i B. Patton, *„jak molierowski pan Jourdain, który z zachwytem dowiedział się, że przez całe życie mówił prozą, ludzie negocjują nawet wtedy, gdy nie zdają sobie z tego sprawy”*<sup>1</sup>. Organ podatkowy prowadzący postępowanie podatkowe, pozostający w sporze z podatnikiem co do wykładni lub zastosowania przepisów prawa podatkowego w jego indywidualnej sprawie, z pewnością zaprzeczyłby, że prowadzi z nim negocjacje. Również przepisy prawa *de lege lata* milczą na temat takiej możliwości. Mimo to taka właśnie interpretacja wskazanej sytuacji komunikacyjnej byłaby w wielu przypadkach trafna.

Celem niniejszego artykułu jest wykazanie, że z punktu widzenia przepisów prawa i praktyki w tego rodzaju sporze mogą wystąpić istotne elementy negocjacyjne (w typie negocjacji problemowych).

Przedmiot rozważań zostanie ograniczony do postępowań jurysdykcyjnych wymiarowych, uregulowanych w Dziale IV ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. z 2005 r., Nr 8, poz. 60, ze zm.; dalej: OP<sup>2</sup>), a zatem (ujmując rzecz w zasadnym uproszczeniu): postępowań

---

<sup>1</sup> R. Fisher, W. Ury, B. Patton, *Dochodząc do tak. Negocjowanie bez poddawania się*, Warszawa 2009, s. 27.

<sup>2</sup> Do postępowań wymiarowych należą także postępowania kontrolne prowadzone przez organy kontroli skarbowej na podstawie ustawy o kontroli skarbowej. Z punktu widzenia przedmiotu pracy postępowanie to jednak nie wykazuje żadnych istotnych odrębności w stosunku do prowadzonego na gruncie OP. Stąd też ilekroć w tekście głównym będzie mowa o „postępowaniu podatkowym”, należy przez to rozumieć także postępowanie kontrolne; podobnie w przypadku „organów podatkowych” oraz „organów kontroli skarbowej”. Tekst traktuje

zakończonych decyzją ustalającą zobowiązanie podatkowe (decyzją konstytutywną, wydaną na podstawie art. 21 § 5 OP celem dokonania wymiaru podatku) lub decyzją określającą zobowiązanie podatkowe (decyzją deklaratoryjną, wydaną na podstawie art. 21 § 3-4 lub art. 21b OP celem korekty samowymiaru dokonanego przez podatnika<sup>3</sup>).

Tym samym poza zakresem pracy pozostanie m.in. procedura zawierania tzw. wiążących porozumień cenowych (ang. *advance pricing arrangements* – APA), tj. porozumień w sprawie ustalenia cen transakcyjnych, uregulowanych w Dziale IIa OP. Jest to jedyna procedura w puli postępowań podatkowych *sensu largo*, której negocjacyjny charakter nie ulega wątpliwości i jest otwarcie uznawany. Jak się wydaje, z tego względu omawianie tej procedury byłoby mniej ciekawe poznawczo niż rozważenie wyżej wskazanej kwestii aspektu negocjacyjnego postępowań wymiarowych.

Przez „spór” rozumiany będzie natomiast stan relacji między podatnikiem (który może być reprezentowany przez pełnomocnika) a organem podatkowym (który może być reprezentowany przez urzędnika zajmującego się sprawą) w ramach postępowania podatkowego, taki że podmioty te nie zgadzają się co do właściwego sposobu rozstrzygnięcia sprawy, a występujący przed wydaniem przez ten organ decyzji podatkowej. Wskutek wydania decyzji podatkowej niesatysfakcjonującej dla podatnika spór ten może przenieść się następnie do organu podatkowego wyższego stopnia (na poziom II instancji administracyjnej) oraz przed sąd administracyjny. W takim przypadku ustaje jednak praktycznie możliwość prowadzenia rozmów z organem, który wydał decyzję<sup>4</sup>.

Niniejszy artykuł oparty jest w znacznej mierze na doświadczeniach własnych z kilku sporów (postępowań) podatkowych, w których jego autorka była pełnomocnikiem strony postępowania, a których charakter i przedmiot pozwoliły na wprowadzenie w relacje z organem podatkowym elementów negocjacyjnych. Ze względu na tajemnicę zawodową doradcy podatkowego praca nie stanowi jednak studium przypadku.

---

konsekwentnie o „podatnikach”, przez co należy rozumieć również inne możliwe strony postępowań podatkowych: płatników, inkasentów, następców prawnych oraz osoby trzecie.

<sup>3</sup> Technika „samoobliczenia”, ewentualnie wymiaru przez płatnika, jest często przyjmowana przez ustawodawcę podatkowego – m.in. na gruncie ustaw o podatkach dochodowych, ustawy o podatku od towarów i usług, ustawy o podatku akcyzowym.

<sup>4</sup> Z istotnym zastrzeżeniem: przed sądem administracyjnym toczyć się może postępowanie mediacyjne między skarżącym a organem podatkowym, który wydał zaskarżony akt (na podstawie art. 115-118 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, Dz.U. Nr 153, poz. 1270, ze zm.) – które można widzieć jako wspomagane negocjacje. Wątpliwa praktyczna skuteczność tej procedury każe jednak skoncentrować uwagę na elementach negocjacyjnych obecnych na wcześniejszych etapach postępowania – zanim stanowisko organu prowadzącego postępowanie skryształizuje się w pełni i znajdzie wyraz w wydanej decyzji.

## 2. NEGOCJACJE – UWAGI OGÓLNE

---

### 2.1 SYTUACJA NEGOCJACYJNA

---

Negocjacje definiowane są jako „zwrotny proces komunikowania się w celu osiągnięcia porozumienia w sytuacji, gdy ty i druga strona związani jesteście pewnymi interesami, z których jedne są wspólne, a inne przeciwstawne”<sup>5</sup>; „poszukiwanie porozumienia w toku bezpośrednich rozmów prowadzonych przez strony konfliktu”<sup>6</sup>; czy też „rodzaj interakcji społecznej, w której strony rozmów i innych działań podejmowanych w ramach procesu negocjacyjnego definiują i kształtują wzajemne stosunki”<sup>7</sup>. Charakterystyka „sytuacji negocjacyjnej” obejmuje: występowanie co najmniej dwóch stron, między którymi zachodzi konflikt interesów; strony negocjują uważając, „iż mogą zastosować jakieś formy oddziaływania, aby uzyskać większe korzyści, czego nie zapewni im przyjęcie propozycji drugiej ze stron”, a w rezultacie udanych negocjacji godzą się na kompromis lub wypracowują rozwiązanie, „które umożliwia spełnienie celów wszystkich partnerów”<sup>8</sup>.

Ważne jest przeprowadzenie dystynkcji między stanowiskami a interesami. „Interesy różnią się od stanowisk tym, że są ukrytymi niepokojami, potrzebami, pragnieniami lub obawami, które nakłaniają negocjatora do zajęcia określonego stanowiska”<sup>9</sup>. Stanowisko określa, czego chce strona, interes, dlaczego chce tego, czego chce<sup>10</sup>.

Dla „sytuacji negocjacyjnej” istotne jest zwłaszcza współwystępowanie interesów wspólnych i rozbieżnych dla stron. Jak ujmuje to J. Jabłońska-Bońca, „W negocjacje – jako proces komunikacyjny – zaangażowane są dwie strony. Strony te mają odmienne cele i częściowo rozbieżne (niezgodne albo sprzeczne) interesy (...) <Bez wspólnych interesów nie ma po co negocjować, a bez sprzecznych nie ma o czym>”<sup>11</sup>.

Taka kompozycja interesów powoduje, że między stronami negocjacji występuje relacja współzależności<sup>12</sup>: realizacja interesu każdej ze stron uzależniona jest od współdziałania drugiej.

---

<sup>5</sup> R. Fisher, W. Ury, B. Patton, *Dochodząc...*, s. 27-28.

<sup>6</sup> D. Myers, *Psychologia społeczna*, Warszawa 2003, s. 661.

<sup>7</sup> M. Tabernacka, *Negocjacje i mediacje w sferze publicznej*, Warszawa 2009, s. 19.

<sup>8</sup> R.J. Lewicki, D.M. Saunders, B. Barry, J.W. Minton., *Zasady negocjacji. Kompendium wiedzy dla trenerów i menedżerów*, Poznań 2005, s. 19-20.

<sup>9</sup> Tamże, s. 149.

<sup>10</sup> A. Winch, S. Winch, *Negocjacje. Jednostka, organizacja, kultura*, Warszawa 2010, s.55.

<sup>11</sup> J. Jabłońska-Bońca, *Prawnik a sztuka negocjacji i retoryki*, Warszawa 2002, s. 54.

<sup>12</sup> R.J. Lewicki, D.M. Saunders, B. Barry, J.W. Minton., *Zasady...*, s. 22 i nast.

## 2.2. NEGOCJACJE PROBLEMOWE

---

Metoda negocjacji „opartych na zasadach”, „negocjacji wokół meritum”, negocjacji problemowych w przeciwieństwie do pozycyjnych<sup>13</sup>, „negocjacji racjonalnych”, strategia integratywna negocjacji (oparta na współpracy) w przeciwieństwie do dystrybutywnej (opartej na konfrontacji)<sup>14</sup>: mimo różnych nazw, istota rzeczy pozostaje tożsama. Metoda ta czy strategia polega na prowadzeniu negocjacji w sposób orientujący je na osiągnięcie wyniku zapewniającego jednoczesną realizację interesów obu stron. W tym ujęciu negocjacje powinny zmierzać do „mądrego porozumienia”, tj. takiego, które *„umożliwia realizację uzasadnionych interesów stron w maksymalnym stopniu, sprawiedliwie rozwiązuje konflikt interesów, jest trwale i bierze pod uwagę interesy społeczności”*<sup>15</sup>.

W modelu tym odrzuca się „targowanie się” rozumiane jako przetarg pozycyjny organizowany wokół stanowisk stron, a same negocjacje pojmuje się jako „grę o sumie niezerowej”: taką, że osiągnięcie celu przez jedną ze stron nie wyłącza jego osiągnięcia przez drugą<sup>16</sup>. Zamiast strategii konfrontacyjnej „wygrany-przeegrany” przyjmuje się strategię „wygrany-wygrany”, która *„opiera się na założeniu, że można znaleźć takie rozwiązanie niezgodnych albo sprzecznych interesów, które będzie korzystne dla obu stron”*<sup>17</sup>.

Tak prowadzone negocjacje mogą zakończyć się kompromisem – rozwiązaniem zakładającym ustępstwa każdej ze stron. Można jednak mierzyć wyżej: może powieść się próba wypracowania i przyjęcia lepszego od kompromisu „porozumienia integrującego”<sup>18</sup>. Porozumienie takie w pełni zaspokaja interesy stron, bez konieczności czynienia z nich istotnych koncesji.

Jego osiągnięcie staje się możliwe dzięki wytworzeniu w toku negocjacji „wartości dodanej” (jak mawia się o tym obrazowo, „powiększeniu tortu do podziału”)<sup>19</sup>. „Porozumienie integrujące” bywa osiągalne także dzięki temu, iż ujawnienie i analiza interesów stron prowadzi do wniosku o ich niesprzeczności. *„W przypadku wielu konfliktów zamiary obu stron nie są tak niemożliwe do pogodzenia, jak się zaangażowanym osobom wydaje. Poważniejszym problemem niż konfrontacja*

---

<sup>13</sup> R. Fisher, W. Ury, B. Patton, *Dochodząc...*, s. 29.

<sup>14</sup> A. Winch, S. Winch, *Negocjacje...*, s. 50-51.

<sup>15</sup> R. Fisher, W. Ury, B. Patton, *Dochodząc...*, s. 32.

<sup>16</sup> Gry o sumie niezerowej („konflikty motywów mieszanych”) to „gry, których końcowy wynik nie musi sumować się do zera. Przy podjęciu współpracy wszyscy ich uczestnicy mogą wygrać, rywalizując, wszyscy mogą przegrać” (D. Myers, *Psychologia...*, s. 635).

<sup>17</sup> J. Jabłońska-Bońca, *Prawnik...*, s. 158.

<sup>18</sup> D. Myers, *Psychologia...*, s. 663.

<sup>19</sup> Według tzw. „modelu podwójnej dbałości”, w którym parametrami są: natężenie troski wykazywanej w trakcie negocjacji o własny efekt oraz o efekt osiągnięty przez innych, wysokie wartości obu tych parametrów dają postulowaną strategię „rozwiązywania problemów”, „współpracy”, „integrowania”; wartości umiarkowane natomiast – strategię „kompromisu” (R.J. Lewicki, D.M. Saunders, B. Barry, J.W. Minton., *Zasady...*, s. 39-41).



*sprzecznych intencji jest błędne odczytanie cudzych motywów i celów*<sup>20</sup>. Stąd kluczowa w negocjacjach problemowych jest otwartość w komunikowaniu własnych interesów i dobre rozumienie interesów drugiej strony. „*Gwarancją możliwości realizacji interesów i celów stanowi ujawnienie motywów i uwarunkowań, w których funkcjonują strony*”<sup>21</sup>.

### 2.3. „CZTERY POSTULATY NEGOCJACYJNE”

---

R. Fisher, W. Ury i B. Patton – autorzy koncepcji „*negocjacji opartych na zasadach*” – sformułowali cztery podstawowe rady dla negocjatorów, przyjmujące postać następujących postulatów<sup>22</sup>:

- i) „*ludzie: oddziel ludzi od problemu*”;
- ii) „*interesy: skoncentruj się na interesach, a nie stanowiskach*”;
- iii) „*możliwości rozwiązań: opracuj wiele różnych możliwości, zanim podejmiesz decyzję*”; iv) „*kryteria: domagaj się, aby wynik rozmów oparty był na obiektywnych kryteriach*”.

Jak będzie o tym mowa w pkt 4 artykułu, postulaty te znajdują zastosowanie także w sporach między podatnikami a organami podatkowymi.

## 3. CHARAKTER PRAWNY POSTĘPOWANIA PODATKOWEGO A NEGOCJACJE

---

Poniżej zostaną wskazane wybrane uwarunkowania prawne jurysdykcyjnych postępowań podatkowych, które mogą być – jak się okaże, niesłusznie – postrzegane jako wyłączające możliwość prowadzenia w ramach tych postępowań negocjacji.

### 3.1. MODEL STOSOWANIA PRAWA I ZASADA LEGALIZMU

---

Postępowanie podatkowe zmierza do wydania decyzji podatkowej (administracyjnej), która jest aktem stosowania prawa podatkowego. Zgodnie z klasycznym, tzw. sylogistycznym modelem, stosowanie prawa jest automatyczną, zalgorytmizowaną operacją opartą na dedukcji (wynikaniu

---

<sup>20</sup> D. Myers, *Psychologia...*, s. 644.

<sup>21</sup> A. Winch, S. Winch, *Negocjacje...*, s. 51.

<sup>22</sup> R. Fisher, W. Ury, B. Patton, *Dochodząc...*, s. 41, *passim*.

logicznym). Odbywa się ona według schematu sylogizmu prawniczego, a polega na przyporządkowaniu ustalonego stanu faktycznego do stanu prawnego (jego subsumcji) i wyprowadzeniu konsekwencji prawnych ze stwierdzonej w ten sposób odpowiedniości. Organ podatkowy stosujący prawo nie odwołuje się w tym procesie do wartości czy zasad prawa, działa jedynie jako monteskiuszowskie „usta ustawy”: wykonawca prawa.

Model ten stanowi część standardowego wyobrażenia na temat prawa i jego stosowania. Przekonanie o jego poprawności żywią także zwykle organy podatkowe. Stąd uważają rozstrzygnięcie sprawy za oczywiste na tle przepisów prawa, a w konsekwencji – ujmując rzecz kolokwialnie – sądzą, że „nie ma tu o czym rozmawiać”.

Współcześnie dostrzega się jednak, że sylogistyczny model stosowania prawa jest uproszczony w stopniu, który pozbawia go adekwatności. Odpowiada za to zwłaszcza tzw. otwartość (*open texture*) języka prawnego: używane w przepisach prawnych nazwy (w sensie logicznym – semantycznym) mają często niedookreślony sens oraz nieostre znaczenie (zakres, denotację). Stosowanie prawa nie może więc polegać na „mechanicznej” subsumcji stanu faktycznego pod stan prawny. W tych warunkach otwiera się „strefa niepewności czy też cienia semantycznego, (...) w której o tym, czy dany stan faktyczny podpada pod pojęcie tekst prawnego, rozstrzygnąć muszą argumenty”<sup>23</sup>. Model sylogistyczny zastępowany jest przez tzw. model argumentacyjny, w którym „stosowanie prawa polega przede wszystkim na dokonywaniu argumentacyjnie uzasadnionych wyborów między różnymi alternatywami decyzyjnymi”<sup>24</sup>. Za J. Stelmachem i B. Brożkiem należy uznać, że „prawo jest interpretacyjnie i negocjacyjnie otwarte”<sup>25</sup>.

Jak trafnie zauważa L. Morawski, przyjęcie modelu argumentacyjnego nie wyklucza, że zgodnie z tezą R. Dworkina, jedno tylko z dostępnych rozwiązań jest właściwe (słuszne). Rzecz w tym jednak, że rozwiązanie to osiągnięte jest nie przez proste odniesienie stanu faktycznego do normy prawnej, a przez wyważanie wartości i argumentów, a nawet interesów stron, celem znalezienia między nimi najlepiej uzasadnionego punktu równowagi. Takie rozstrzygnięcie szanuje zasadę legalizmu – pozostaje oparte na przepisach prawa<sup>26</sup>.

W tym kontekście należy odnotować znaczną komplikację legislacji podatkowej oraz jej częste zmiany, w skojarzeniu z labilnością trendów interpretacyjnych w praktyce stosowania prawa przez organy, a także kontroli tego stosowania przez sądy administracyjne. Zjawiska te sprzyjają

<sup>23</sup> L. Morawski, *Główne problemy współczesnej filozofii prawa. Prawo w toku przemian*, Warszawa 1999, s. 158.

<sup>24</sup> Tamże, s. 155.

<sup>25</sup> J. Stelmach, B. Brożek, *Sztuka negocjacji prawniczych*, Warszawa 2011, s. 17.

<sup>26</sup> Ten opis argumentacyjnego modelu stosowania prawa, ze względu na wymogi pracy z konieczności istotnie ograniczony, nawiązuje m.in. do dorobku Ch. Perelmana, R. Dworkina, R. Alexy’ego, a w Polsce – powołanego wcześniej L. Morawskiego.

powstawaniu obszarów wątpliwości interpretacyjnych, a w rezultacie również swoistych „luzów decyzyjnych”, czy też obszarów władzy dyskrecyjnej organów podatkowych. „Luzy” te faktycznie wykraczają poza domenę uznania administracyjnego<sup>27</sup>. Podobnie, trudne do przewyżnienia wątpliwości mogą dotyczyć nie treści prawa, a stanu faktycznego: rzeczywistego przebiegu zdarzeń gospodarczych, wniosków wynikających ze zgromadzonego materiału dowodowego itd. We wszystkich tych przypadkach stosowanie prawa może i powinno przebiegać zgodnie z paradygmatem argumentacyjnym; obszar dyskusji jest natomiast zarazem przestrzenią negocjacyjną.

Ostrożna ocena zakłada zatem, że przynajmniej w niektórych postępowaniach podatkowych występują zagadnienia (dotyczące stanu prawnego lub stanu faktycznego), które powinny być rozstrzygane w oparciu o dyskurs argumentacyjny. W dyskursie tym bierze udział podatnik, uprawniony do tego ze względu na ujętą w art. 123 OP zasadę czynnego udziału strony w postępowaniu podatkowym<sup>28</sup>, przez co może on przybrać postać negocjacji.

### 3.2. ROLA ORGANU PODATKOWEGO I RELACJA STRON STOSUNKU ADMINISTRACYJNOPRAWNEGO

---

Postępowanie podatkowe jest szczególnym postępowaniem administracyjnym; jako takie pozbawione jest cechy kontradyktoryjności. Stosunek prawnopodatkowy, który łączy organ podatkowy i podatnika, jest rodzajem stosunku administracyjnoprawnego, charakteryzując się nierównorządnością stron<sup>29</sup>. W ramach tego stosunku w postępowaniu podatkowym administracja skarbową władczo (jednostronnie) w oparciu o przepisy prawa wyznacza prawa i obowiązki podatników.

Rodzi to wątpliwość co do możliwości prowadzenia w ramach postępowania negocjacji z organem podatkowym, (i) który prowadząc postępowanie podatkowe, nie jest (formalnie) jego stroną, lecz bezstronnym i obiektywnym podmiotem neutralnym, nie mającym żadnego „interesu” własnego w określonym załatwieniu sprawy; a jednocześnie (ii) którego działania mają charakter władczy, przez

---

<sup>27</sup> Podobne jest stanowisko Z. Kmiecika; zob. tenże, *Mediacja i koncyliacja w prawie administracyjnym*, Kraków 2004, s. 164 i nast. W przypadku postępowań podatkowych zakres uznania administracyjnego jest zresztą wyjątkowo wąski: dotyczy głównie zastosowania ulg z spłacie zobowiązań podatkowych, uregulowanych w rozdziale 7a Działu II OP.

<sup>28</sup> „Jakkolwiek sama myśl o przeprowadzaniu tak czy inaczej pojmowanych <uzgodnień> organu administracji ze stroną klóci się z podręcznikowym wzorcem tego postępowania, nie wolno zapominać, że ścisłe trzymanie się reguł prawa procesowego zakłada konieczną dla prawidłowego rozstrzygnięcia sprawy **wymianę informacji i argumentów oraz konfrontację ocen**. W poczynaniach tych kryje się zawsze element przekonywania i perswazji” (Z. Kmiecik, *Mediacja...*, s. 89). Uwaga ta jest tym bardziej doniosła, że jej autor jest zarazem teoretykiem-administratywistą i aktywnym sędzią NSA.

<sup>29</sup> Zob. J. Zimmermann, *Prawo administracyjne*, Warszawa 2008, s. 248-249.

co rozstrzygnięcie sprawy zależy wyłącznie od jego woli (nie występuje współzależność stron, wyżej wskazana jako warunek konieczny zaistnienia sytuacji negocjacyjnej).

Obie powyższe tezy, jakkolwiek *prima facie* zdają się wynikać z przedstawionej wyżej charakterystyki roli organu podatkowego, nie są trafne. I tak po pierwsze, jako swoisty „interes” organu podatkowego można zinterpretować wydanie rozstrzygnięcia zgodnego z przepisami prawa. Jest to interes, który nie tylko nie jest sprzeczny z sygnalizowaną wyżej rolą, ale wręcz jest w nią immanentnie wpisany.

Nie dość jednak na tym. Ujmując bowiem rzecz ściślej, organ podatkowy występuje w postępowaniu podatkowym w podwójnej roli – będąc „zarówno podmiotem prowadzącym postępowanie, jak i podmiotem stosunku materialnoprawnego [którego to postępowanie dotyczy – HF]”<sup>30</sup>. W rezultacie organy podatkowe (a raczej – urzędnicy) postrzegają własną rolę również jako strażników interesu majątkowego Skarbu Państwa i wykonawców służących temu interesowi dyrektyw Ministra Finansów (którego nadzorowi podlegają zgodnie z art. 14 OP; dalej: MF)<sup>31</sup>. To właśnie wola pełnego zabezpieczenia tego interesu – a także uniknięcia negatywnych konsekwencji służbowych w razie narażenia go na uszczerbek – wywołuje oportunistyczny. Oportunizm ten to swoista nadostrożność, wyrażająca się w wydawaniu w przypadkach wątpliwych rozstrzygnięć niekorzystnych dla podatników, według zasady *in dubio pro fisco*. Takie rozstrzygnięcia odbierane są przez samych urzędników jako „bezpieczne”, a nawet neutralne (urzędnicy nierzadko deklarują wprost, że rozstrzygnięcie sporu między „stronami” chcą pozostawić sądowi administracyjnemu, w domyśle: jako podmiotowi rzeczywiście bezstronnemu i niezależnemu).

Ponadto urzędnicy mają szereg innych osobistych interesów w określonym rozstrzygnięciu sprawy: zależy im, aby „ich” decyzje nie były uchylane w toku kontroli instancyjnej lub sądowej, aby zachować wysoką samoocenę jako „dobrego urzędnika”. Decyzji podatkowych nie wydaje organ abstrakcyjny, wykonany przez ustawodawcę, lecz żywy człowiek, uwikłany w sieć zależności i interesów<sup>32</sup>. Człowiek ten często ma „coś do zyskania” lub „coś do stracenia” poprzez wydanie decyzji określonej treści (w tej sprawie zob. także pkt 4.2.).

Wymienione wyżej interesy mogą zostać zaspokojone w zróżnicowanym stopniu (a nawet wcale) w zależności od określonego zachowania strony postępowania. W konsekwencji, chociaż

<sup>30</sup> R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2004, s. 267.

<sup>31</sup> Oczywiście, zasada dwuinstancyjności postępowania (ujęta w art. 127 OP) stoi na przeszkodzie bezpośrednim interwencjom Ministra Finansów w przebieg lub rozstrzygnięcia konkretnych postępowań. Minister określa jednakże m.in. tzw. *Krajowy Plan Dyscypliny Podatkowej, Zadania dla Urzędów Kontroli Skarbowej*, czy też *Podstawowe Zakresy Obszarów Kontroli Podatkowej*. Ponadto, jak można się dowiedzieć od urzędników, rzeczywiste wytyczne otrzymywane przez nich wykraczają poza wynikające z powyższych dokumentów.

<sup>32</sup> „W negocjacjach i mediacjach w sferze publicznej partnerami rozmów są ludzie, a nie konstrukcje prawne czy też organy, rozumiane jako zbiór kompetencji” (M. Tabernacka, *Negocjacje...*, s. 99).

strona nieuchronnie pozostaje partnerem słabszym w porównaniu z organem<sup>33</sup>, dysponuje jednak instrumentami, przy pomocy których może w pewnym stopniu na tenże organ oddziaływać. To pozwala stwierdzić, że przynajmniej w niektórych przypadkach między stroną a organem podatkowym może zostać nawiązana relacja o charakterze wzajemnym – współzależności.

Konstatacja ta jest spójna ze strukturą dyskursu argumentacyjnego, co którego regułą ogólnych należy wolność i równość jego uczestników<sup>34</sup>. Reguła ta obowiązuje pomimo władczej pozycji organu podatkowego w postępowaniu – dyskurs z elementami negocjacji szanujący regułę równości odbywa się zanim zostanie wydane rozstrzygnięcie władcze<sup>35</sup>.

### 3.3. ZAKRES NEGOCJACJI W POSTĘPOWANIU PODATKOWYM

---

Z powyższego wynika, że wskazane uwarunkowania prawne nie tyle *tout court* wyłączają stosowanie technik negocjacyjnych w sporach z organami podatkowymi, co delimitują zakres ich możliwego (a raczej: racjonalnego) zastosowania. Negocjacje z organami podatkowymi są mianowicie ograniczone do przypadków, w których spełnione są jednocześnie następujące warunki:

- (i) przedmiot sporu jest na tyle złożony, że organ podatkowy może odbierać rozstrzygnięcie sprawy jako nieoczywiste (niejednoznaczne, dyskusyjne, dworkinowski „*hard case*” – „trudny przypadek”<sup>36</sup>);
- (ii) przez polubowne załatwienie sprawy w sposób korzystny dla strony zrealizowane zostaną interesy organu podatkowego (a także urzędnika podejmującego w jego imieniu czynności w ramach postępowania podatkowego) *per saldo* co najmniej w takim stopniu, w jakim zostałyby one zaspokojone w przypadku innego załatwienia sprawy.

Należy jednocześnie zastrzec, że charakter sprawy, jako odpowiadający powyższym kryteriom bądź nie, nie jest jej właściwością w pełni obiektywną. Nie oznacza to, że kształt sprawy poddaje się dowolnym manipulacjom. Przykładowo, w przypadkach oczywistych naruszeń prawa popełnionych przez podatnika wywodzenie, że rozstrzygnięcie sprawy jest niejednoznaczne, nie byłoby ani etyczne,

---

<sup>33</sup> Zresztą także w negocjacjach handlowych „niezmiernie rzadko występuje sytuacja rozmów <równy z równym>” (A. Winch, S. Winch, *Negocjacje...*, s. 40), a siła negocjacyjna ma wiele źródeł, również dobre stosunki między negocjatorami i zrozumienie interesów (zob. R. Fisher, W. Ury, B. Patton, *Dochodząc...*, s. 235-247).

<sup>34</sup> J. Stelmach, B. Brożek, *Metody prawnicze*, Kraków 2004, s. 206.

<sup>35</sup> „Nie można prawa do władczego rozstrzygnięcia sprawy podatkowej w administracyjnym toku instancji (...) mylić z rolą tych podmiotów w dyskursie argumentacyjnym (...) niezbędne jest przyjęcie przez wszystkie podmioty w nim uczestniczące określonego sposobu postępowania pozwalającego na znalezienie właściwego, to jest racjonalnego i słusznego, rozstrzygnięcia sporu. W przypadku gdy nie zostanie znalezione i zaakceptowane przez wszystkich uczestników słuszne rozstrzygnięcie, kończy się dyskurs argumentacyjny i następuje, na danym etapie postępowania administracyjnego, władcze rozstrzygnięcie sprawy podatkowej” (R. Mastalski, *Stosowanie prawa podatkowego*, Warszawa 2008, s. 168-169).

<sup>36</sup> Tak też w: J. Stelmach, B. Brożek, *Sztuka...*, s. 18.

ani skuteczne. W pewnym stopniu jednak to od strony sporu zależy, czy i na ile uwydatni i zaktualizuje ukryty w sprawie „potencjał negocjacyjny”, charakteryzowany wyżej podanymi kryteriami – po to, by doprowadzić do rzeczywistej redefinicji sporu podatkowego w „sytuację negocjacyjną”<sup>37</sup>.

### 3.4. TYP NEGOCJACJI W POSTĘPOWANIU PODATKOWYM

---

Z uwagi na pozycję ustrojową organu podatkowego i asymetrię sił stron relacji negocjacyjnej jedynie zaspokojenie w satysfakcjonującym stopniu interesu organu podatkowego (urzędnika) może doprowadzić do uzgodnień pożądaných przez podatnika. Stąd negocjacje prowadzone z organem podatkowym mogą mieć wyłącznie charakter problemowy, a nie pozycyjny. Samo zakomunikowanie organowi prowadzącemu postępowanie własnego stanowiska (poprzez stwierdzenie: „*moje rozliczenie podatkowe jest zgodne z prawem i nie powinno być rewidowane w drodze wymiarowej decyzji podatkowej*”) nie posunie sprawy naprzód. Jedynie argumentacja, *de facto* – choć często tylko *implicite* – odwołująca się do interesów organu, stworzy warunki do zawarcia porozumienia.

Owocna jest zatem współpraca z organem, a nie konfrontacja. Ta ostatnia odbywa się przez wniesienie środka zaskarżenia od negatywnej decyzji organu (stosownego do etapu postępowania: odwołania do organu II instancji, skargi do sądu administracyjnego). Przychodzi więc na nią pora dopiero w przypadku fiaska rozmów z organem.

## 4. „CZTERY POSTULATY NEGOCJACYJNE” W SPORACH PODATKOWYCH

---

Celem tego rozdziału jest wykazanie, że wymienione w pkt 2.3. cztery postulaty co do sposobu prowadzenia negocjacji sformułowane w literaturze przedmiotu *mutatis mutandis* znajdują zastosowanie również w sporach pomiędzy podatnikiem a organem podatkowym.

### 4.1. POSTULAT ODDZIELENIA LUDZI OD PROBLEMU

---

Relacja między podatnikiem a organem podatkowym nacechowana jest często wzajemnymi uprzedzeniami o charakterze poznawczym, a nawet wrogością. Warunkiem wstępnym owocnych

---

<sup>37</sup> Zabieg tego rodzaju można zinterpretować jako „zmianę kadru negocjacyjnego”; zob. R.J. Lewicki, D.M. Saunders, B. Barry, J.W. Minton., *Zasady...*, s. 62-67.



negocjacji jest przezwyciężenie tych uprzedzeń, wypracowanie dobrych roboczych kontaktów opartych na szacunku, percepcja partnerów jako zmierzających do rozstrzygnięcia zgodnego z prawem<sup>38</sup>.

Jednym z podstawowym zaleceń, jakie profesjonalni pełnomocnicy dają swoim klientom, jest by wyposażyli organ podatkowy w możliwie bogatą wiedzę na temat własnej branży, sposobu działania w biznesie, swojego przedsiębiorstwa, procedur wewnętrznych itd. – aby „dali się poznać”. Komplementarne względem tego jest zalecenie, by klienci i ich pełnomocnicy poznali i rozumieli uwarunkowania, w jakich działają urzędnicy, w tym kulturę organizacyjną administracji skarbowej<sup>39</sup>, charakteryzującą się m.in. formalizmem i strukturą hierarchiczną. Warto postrzegać urzędników nie jako „złośliwych ciemnych”, lecz jako profesjonalistów starających się wykonać swoją pracę jak najlepiej. Porozumieniu sprzyja również apelowanie przez pełnomocników (lub służby księgowe samego podatnika) do zbliżonego profilu zawodowego i wspólnych doświadczeń ich samych oraz urzędników skarbowych, jako specjalistów podatkowych<sup>40</sup>.

Związłe: jak postuluje W. Ury, chodzi o to, by być „miękkim w stosunku do ludzi, a twardym w stosunku do problemu”<sup>41</sup>.

#### 4.2. POSTULAT KONCENTRACJI NA INTERESACH

---

W punkcie wyjścia stanowiska podatnika i organu podatkowego (to, czego chcą) są antagonistyczne – to właśnie wywołuje między nimi konflikt. Faktycznie ich interesy (to, dlaczego chcą tego, czego chcą) mogą jednak okazać się niesprzeczne.

Identyfikacja interesów stron stanowi ważny etap procesu negocjacyjnego, od którego w istotnej mierze zależy wynik tego procesu. W typowej sytuacji postępowania podatkowego ich przestrzeń można przedstawić następująco.

---

<sup>38</sup> W literaturze postuluje się „przekadrowanie wzajemnego obrazu stron” (zob. R.J. Lewicki, D.M. Saunders, B. Barry, J.W. Minton., *Zasady...*, s. 331).

<sup>39</sup> Na znaczenie kultury organizacyjnej w negocjacjach zwracają uwagę A. Winch i S. Winch, ujmując ją jako „wyuczone i przekazywane w czasie doświadczenie zwiększające skuteczność podejmowanych działań”, określane zwłaszcza „wartościami i normami kształtującymi wszelkiego rodzaju relacje zarówno wewnątrz, jak i na zewnątrz danej organizacji” (A. Winch, S. Winch, *Negocjacje...*, s. 173, rozdz. 5, *passim*).

<sup>40</sup> Jest to, korzystny dla przebiegu i wyniku negocjacji, efekt „postrzeganego podobieństwa” (zob. R.J. Lewicki, D.M. Saunders, B. Barry, J.W. Minton., *Zasady...*, s. 238).

<sup>41</sup> W. Ury, *Odchodząc od nie: negocjowanie od konfrontacji do kooperacji*, Warszawa 2009, s. 25.

	<i>Interesy partykularne / rozbieżne</i>	<i>Interesy wspólne</i>
<i>strona postępowania / podatnik / osoba reprezentująca podatnika</i>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Zachowanie integralności majątku – „nie płacić podatku więcej, niż muszę”</li> <li>2. Zachowanie wizerunku „dobrego podatnika” w odbiorze własnym i innych</li> <li>3. Zachowanie osobistego bezpieczeństwa (ochrona przed negatywnymi konsekwencjami rozstrzygnięcia sprawy)</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. <b>Zgodność z prawem rozliczenia podatkowego</b></li> <li>2. Zachowanie dobrych relacji z drugą stroną</li> </ol>
<i>organ podatkowy / urzędnicy</i>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Zabezpieczenie interesu majątkowego Skarbu Państwa – „nie pobierać podatku mniej, niż mogę”</li> <li>2. Zachowanie osobistego bezpieczeństwa (ochrona przed negatywnymi konsekwencjami rozstrzygnięcia sprawy)</li> <li>3. Zachowanie wizerunku „dobrego urzędnika” w odbiorze własnym i innych</li> <li>...</li> </ol>	

Tabela 1. *Interesy podatnika i organu podatkowego pozostających w sporze*

Wypada zastrzec, że powyższa tabela przedstawia obraz uproszczony, m.in. prezentuje łącznie zarówno interesy „organizacyjne” (w przypadku organu podatkowego będzie nim interes majątkowy Skarbu Państwa), jak i interesy osobiste zaangażowanych stron (w przypadku osób występujących po stronie i w imieniu podatnika będzie nim np. nieponiesienie negatywnych konsekwencji zawodowych, czy służbowych niepowodzenia w sporze). Nie bierze również pod uwagę tego, że po każdej ze „stron” występować może, i zwykle rzeczywiście występuje, więcej niż jeden podmiot<sup>42</sup> (co skutkuje wewnętrznym zróżnicowaniem interesów, nawet po jednej „stronie”). W praktyce interesy stron mogą wykraczać poza wskazane w tabeli. Podatnikowi może np. zależeć na definitywnym zakończeniu sporu w określonym terminie lub w sposób, choćby nie w pełni dla niego korzystny, ale stabilizujący jego pozycję podatkową: zamykający drogę do kwestionowania jego rozliczenia za ten sam okres w przyszłości.

Jako kontrowersyjna może zostać odebrana propozycja ujęcia „zgodności z prawem rozliczenia podatkowego” jako interesu wspólnego. Podatnicy i ich pełnomocnicy często sądzą, że organy podatkowe dążą wyłącznie do osiągnięcia ich kosztem korzyści podatkowej – i *vice versa*. Wolno sądzić, że taka percepcja jest rezultatem wzajemnych uprzedzeń, o których była mowa wcześniej. W

<sup>42</sup> Dla organu podatkowego będą to urzędnicy różnych szczebli (aż do „organu podatkowego” *sensu stricto*, czyli naczelnika urzędu skarbowego, dyrektora izby skarbowej itd.); dla podatnika – księgowy, dyrektor finansowy, prezes, udziałowiec, udziałowiec zagraniczny, pełnomocnik, szef pełnomocnika, doradca w okresie, którego dotyczy spór, nietożsamy z pełnomocnikiem itd.

większości przypadków, w których dochodzi do sporu między podatnikiem a organem podatkowym, podatnik był i jest przekonany, że dokonał rozliczenia podatku w sposób mieszczący się w granicach obowiązującego prawa. Z kolei organy podatkowe weryfikują to rozliczenie w dążeniu do uzgodnienia go z przepisami.

W związku z powyższym identyfikacja interesów może prowadzić do ich (częściowego) uwspólnienia: okazuje się, że obu stronom zależy na poprawnym rozliczeniu podatku. Warto odpowiednio do tego wspólnego interesu „kadrować” problem negocjacyjny<sup>43</sup> i orientować prowadzone rozmowy na ów „wspólny mianownik” obu stron (nie zapominając wszakże o potrzebie zaspokojenia także interesów partykularnych organu).

W idealnym przypadku interes organu podatkowego określony wyżej jako „*zabezpieczenie interesu majątkowego Skarbu Państwa*” rozumiany jest nie jako przysporzenie mu dodatkowych wpływów, lecz jako ustrzeżenie go przez utratą wpływów rzeczywiście mu należnych, przez co zbiega się on i jest konsumowany przez wskazany wyżej interes wspólny organu podatkowego i podatnika. Trzeba jednak przyznać, że w praktyce możliwy jest także ten pierwszy przypadek, stwarzający mniej korzystne warunki do porozumienia. Wówczas bowiem interesy organu podatkowego i podatnika oznaczone jako **1.** okazują się nie tylko rozbieżne (odmienne), ale i sprzeczne.

#### 4.3. POSTULAT OPRACOWANIA PRZESTRZENI MOŻLIWYCH ŚRODKÓW DOWODOWYCH

---

Postulat ten pierwotnie dotyczył opracowania możliwie wielu rozwiązań konfliktu. W zastosowaniu do sporów podatkowych wymaga on jednak pewnej modyfikacji. Przepisy obowiązującego prawa nie stwarzają bowiem zwykle warunków do opracowania przez partnerów wielu rozwiązań, z których możliwy jest swobodny wybór. Strona postępowania i organ postępowanie to prowadzący zmiernają raczej wspólnie do ustalenia jedynego rozwiązania, które odpowiada prawu (zob. pkt 3.1.).

Omawiany postulat odczytać więc można w tym przypadku raczej jako wezwanie do kreatywności w odniesieniu do argumentów i środków dowodowych. Warto zadać nie tylko sobie, ale – o ile tylko pozwalają na to okoliczności – również samemu urzędnikowi kluczowe pytanie „*jakich argumentów mam użyć, jakie dowody przedstawić, by Pana/Panią przekonać?*”.

---

<sup>43</sup> W sprawie „kadrowania” zob. R.J. Lewicki, D.M. Saunders, B. Barry, J.W. Minton., *Zasady...*, s. 53. Zob. także uwagi na temat „*podkreślenia tego, co łączy obie strony i minimalizacji różnic.*” (*tamże*, s. 142-143). Na zagadnienie to zwraca uwagę również W. Ury: „*Koncentracja na różnicach jest naturalna, skoro właśnie różnice tworzą problem. Jednak aby osiągnąć dobry wynik, lepiej jest na początku koncentrować się na wspólnym problemie*” (*tenże*, W. Ury, *Odchodząc...*, s. 79-80).

#### 4.4. POSTULAT OBIEKTYWNEGO KRYTERIUM

---

Charakter podstawowego interesu wspólnego, którym jest poprawność rozliczenia podatkowego podatnika, *per se* promuje i wymaga stosowania do oceny rozwiązań obiektywnego kryterium: zgodności z prawem. Kryterium to jest uszczegóławiane poprzez odwołanie do topik prawniczych: toposów, czy też *loci specifici* dyskursu prawniczego (m.in. tradycyjnych schematów rozumowań prawniczych)<sup>44</sup>. Jako powszechnie uznawane przez wspólnotę komunikacyjną prawników, charakteryzują się one tym, iż organowi podatkowemu trudno jest nie zgodzić się co do ich obowiązywania<sup>45</sup>.

Jeśli argumenty podzielić według kryterium ich treściowego związku z tezą na rzeczowe (merytoryczne, *ad rem*) i nierzeczowe (niemerytoryczne, emocjonalne)<sup>46</sup>, w rozmowach z organem podatkowym wiodąca rola przypada tym pierwszym. Zasadniczo cel perswazji osiągnąć jest więc tzw. drogą centralną, a nie peryferyjną. Trzeba przy tym zastrzec, że samo odwołanie do wartości nie pozbawia argumentu przymiotu merytoryczności (taką naturę zachowują np. argumenty z pewności prawa, zasady *in dubio pro tributario*, nakazującej rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika, argumenty odwołujące się do wartości wewnętrznych dla prawa, jak jego spójność przejawiająca się również w stosowaniu dyrektyw wykładni systemowej itd.). Jak się okaże (zob. pkt 5), w sporach pomocne są jednak także argumenty mieszane, posiadające komponentę rzeczową oraz emocjonalną zarazem.

### 5. ARGUMENTACJA W SPORZE PODATKOWYM A INTERESY ORGANU PODATKOWEGO

---

---

Przez argumentację podatnik zmierza do przekonania organu podatkowego, że przyjęcie rozwiązania pożądanego przez podatnika pozwoli zaspokoić interesy organu w stopniu co najmniej takim, jak przyjęcie rozwiązania pierwotnie zamierzonego przez ten organ.

---

<sup>44</sup> Zob. J. Jabłońska-Bońca, *Prawnik...*, s. 242. Zob. także np. J. Stelmach, B. Brożek, *Metody...*, Rozdział IV, *passim*.

<sup>45</sup> W nawiązaniu do typologii modeli negocjacji J. Stelmacha i B. Brożka należy uznać, że wprawdzie negocjacje z organem podatkowym faktycznie odbywają się według modelu topiczno-retorycznego (celem działań negocjacyjnych jest skuteczność, przy czym rezultat poddawany jest dodatkowo testowi słuszności), w ich toku instrumentalnie stosowany jest jednak model argumentacyjny (skoro deklarowanym ich celem jest osiągnięcie rozwiązania słusznego – co ma zostać zagwarantowane właśnie przez odwołanie do powszechnie uznanych metod wykładni). Szczegółowe uzasadnienie tej tezy przekracza jednak ramy tej pracy. Zob. J. Stelmach, B. Brożek, *Sztuka...*, s. 27-31.

<sup>46</sup> J. Jabłońska-Bońca, *Prawnik...*, s. 38 i 121.

## 5.1. TYPY ARGUMENTÓW W ZESTAWIENIU Z INTERESAMI ORGANU PODATKOWEGO

Poniższa tabela przedstawia wybrane typy argumentów używanych w sporze podatkowym. Argumenty te są prezentowane w zestawieniu z podstawowymi interesami organu podatkowego (korespondencję pomiędzy nimi zaznaczono poprzez „+” na przecięciu odpowiednich rubryk; pola zacienione odpowiadają interesom, do których dany typ argumentacji odnosi się w pierwszej kolejności).

Lp.		Argumenty ad rem	Argumenty z autorytetu	Argumenty w typie „dobry podatek”	Argumenty z konsekwencji negatywnego rozstrzygnięcia
1.	Zgodność z prawem rozliczenia podatkowego	+	+	+	
2.	Zabezpieczenie interesu majątkowego Skarbu Państwa	+	+	+	+
3.	Zachowanie bezpieczeństwa osobistego	+	+		+
4.	Zachowanie wizerunku „dobrego urzędnika” w odbiorze własnym i innych			+	+
5.	Zachowanie dobrych relacji z podatnikiem			+	+

Tabela 2. Typy argumentów podatnika

## 5.2. ARGUMENTY RZECZOWE

Argumenty merytoryczne zmierzają wprost do wykazania, że rozliczenie podatnika jest zgodne z prawem (1.) – że prawidłowo zadeklarował on wysokość zobowiązania podatkowego. Zarazem upewniają one organ podatkowy, że przez akceptację przyjętego przez podatnika sposobu rozliczenia interes majątkowy Skarbu Państwa nie dozna uszczerbku (2.)<sup>47</sup>. Siła argumentów tego typu przekłada się także na osobiste bezpieczeństwo urzędnika w jego relacji służbowej (3.): w rezultacie wydanie decyzji korzystnej dla podatnika nie wystawia go na zarzuty nadmiernej wobec niego uległości,

<sup>47</sup> We wskazanej wyżej wersji „optymistycznej”; zob. ostatnia uwaga w pkt 4.2.

niewystarczającej troski o wypełnianie dyrektyw ministerialnych, nieefektywności kontroli podatkowej itd.

### 5.3. ARGUMENTY Z AUTORYTETU

---

Argumenty te mają charakter mieszany: rzeczowo-emocjonalny, a polegają na przywoływaniu stanowiska sądów administracyjnych, autorytetów nauki prawa podatkowego oraz Ministra Finansów. Z uwagi na pozycję ustrojową organów podatkowych kluczowe znaczenie ma odwołanie się do argumentów opartych na stanowisku MF, które są znane m.in. z interpretacji ogólnych oraz wydanych dla innych podatników tzw. interpretacji indywidualnych (pisemnych interpretacji przepisów prawa podatkowego), po zanonimizowaniu podlegających obowiązkowej publikacji w Biuletynie Informacji Publicznej (zob. rozdział 1a Działu II OP).

Argumentacja tego rodzaju ma budować przekonanie organu podatkowego, że rozliczenie podatnika jest zgodne z prawem (1.). W przypadku powoływania się na interpretacje ministerialne upewnia go jednak zarazem, że rozwiązanie proponowane przez podatnika jest zgodne z zapatrywaniami „szefa” – Ministra Finansów, przez co zwiększa poczucie bezpieczeństwa osobistego urzędnika (3.), a także pozwala na uznanie interesu majątkowego Skarbu Państwa za należycie zabezpieczony (2.).

### 5.4. ARGUMENTY W TYPIE „DOBRY PODATNIK”

---

Argumenty te, o charakterze mieszanym, zmierzają do wykazania, że strona postępowania jest uczciwym podatnikiem i przedsiębiorcą. Dowodzić tego można poprzez powołanie się na dotychczasową historię rozliczeń, wysokość obciążeń podatkowych ponoszonych zgodnie z prawem, znaczenie przedsiębiorstwa dla lokalnej społeczności (np. liczbę zatrudnianych osób), przyjęte procedury wewnętrzne mające na celu zapewnienie zgodności rozliczeń z prawem itd.

Przez argumentację tego rodzaju podatnicy mogą zbudować zaufanie do siebie, a w konsekwencji również do poprawności swoich rozliczeń (1.), jako zaspokajających uprawniony interes Skarbu Państwa (2.). Jednocześnie uwrażliwiają organ podatkowy na krzywdę, która może stać się udziałem podatnika w przypadku niekorzystnego rozstrzygnięcia, a która ugodzi w wizerunek



„dobrego urzędnika” we własnej ocenie organu i odbiorze innych (4.), a także zniszczy relację między organem a podatnikiem (5.)<sup>48</sup>.

### 5.5. ARGUMENTY Z KONSEKWENCJI NEGATYWNEGO ROZSTRZYgniĘCIA

Argumenty te zmierzają do ukazania możliwych konsekwencji negatywnego rozstrzygnięcia sporu, tożsamego z brakiem porozumienia, dla obu jego stron. Mają charakter mieszany, rzeczowo-emocjonalny.

Z jednej strony chodzi o zaprezentowanie znaczenia sprawy dla podatnika i implikacji negatywnego rozstrzygnięcia dla „życia” jego przedsiębiorstwa, które to implikacje organy podatkowe, często w imię spokoju własnego sumienia, są skłonne deprecjonować<sup>49</sup>.

Z drugiej strony chodzi o uzmysłowienie organowi podatkowemu (*explicite* lub – częściej – pośrednio, choćby przez tzw. „*pytania testujące rzeczywistość*”<sup>50</sup>) konsekwencji, jakie dla niego i Skarbu Państwa przyniesie przegrana w sporze z podatnikiem. W języku negocjacji można to wyrazić jako zademonstrowanie organowi podatkowemu siły BATNA („*najlepszej alternatywy dla negocjowanego porozumienia*”) podatnika, a słabości jego własnej. Konsekwencje te rozciągają się na całe spektrum skutków o charakterze materialnym i niematerialnym: od poniesienia przez Skarb Państwa kosztów oprocentowania nadpłaty powstałej wskutek niezasadnego określenia przez organ zobowiązania podatkowego w wysokości przekraczającej deklarowaną przez podatnika<sup>51</sup>, przez ewentualną odpowiedzialność odszkodowawczą Skarbu Państwa za szkodę wyrządzoną decyzją podatkową<sup>52</sup> (oba te skutki nawiązują do 2.), niepochlebne zainteresowanie mediów, odpowiedzialność osobistą urzędnika o charakterze służbowym (w niedalekiej przyszłości również

<sup>48</sup> „Dobry urzędnik” nie wyrządza krzywdy „dobrym podatnikom”. Każdy, a zatem również urzędnik, chce być lubiany przez tych, którzy sami „dają się lubić”: są porządnymi obywatelami itd. Sympatię taką zrujnuje jednak wydanie decyzji podatkowej, w przekonaniu podatnika niezgodnej z prawem i niosącej za sobą negatywne dla niego konsekwencje – w jego odbiorze jawnie krzywdzącej.

<sup>49</sup> Jak wskazano w pkt 3.2., urzędnicy nierzadko „uspokajają” podatnika informacją, że otworem stoi dla niego droga odwoławcza; nadto, że dopiero decyzja podatkowa II instancji podlega wykonaniu. Jest to próba zdjęcia z siebie odpowiedzialności za rozstrzygnięcie sprawy. Tymczasem już pierwsza negatywna decyzja często determinuje cały bieg postępowania podatkowego (jeśli wynikające z decyzji kwoty zaległości są znaczące, małe są szanse, że organ odwoławczy znajdzie dość odwagi na to, by decyzję taką uchylić); nierzadko wywołuje również natychmiastowe negatywne konsekwencje dla podatnika.

<sup>50</sup> Zob. W. Ury, *Odchodząc ...*, s. 152.

<sup>51</sup> Ta możliwa konsekwencja sama w sobie nie inspiruje zwykle urzędników do namysłu nad BATNA – wydaje się, że stanowi „ryzyko wpisane w spór”. Inaczej przedstawia się natomiast sytuacja z odpowiedzialnością odszkodowawczą Skarbu Państwa.

<sup>52</sup> Sama zapłata podatku nie jest oczywiście szkodą. Szkodą mogą natomiast skutkować przykładowo reperkusje reputacyjne, związane z koniecznością publikowania przez spółki giełdowe komunikatów na temat wyników toczących się względem nich postępowań. Konieczność uregulowania zaległości podatkowej może także spowodować uszczerbek materialny, którego nie pokryje oprocentowanie nadpłaty – np. związany z koniecznością wstrzymania inwestycji.

majątkowym, na podstawie ustawy z dnia 20 stycznia 2011 r. o odpowiedzialności majątkowej funkcjonariuszy publicznych za rażące naruszenie prawa, Dz.U. Nr 34, poz. 173; **3.**), aż po szkody dla wizerunku „dobrego urzędnika” oraz relacji między organem podatkowym i podatnikiem (**4. i 5.**)<sup>53</sup>.

Zabiegi te zmierzają z jednej strony do zwiększenia poczucia sprawczości i odpowiedzialności urzędników za podejmowane decyzje, z drugiej natomiast – do przewyciężenia ich skłonności do postrzegania „zachowawczego” rozwiązania niekorzystnego dla podatnika jako bezpiecznego dla Skarbu Państwa i nich samych (zob. także pkt 3.2.).

## 6. REZULTAT „NEGOCJACJI” Z ORGANEM PODATKOWYM

---

Jak każde inne, „negocjacje” z organem podatkowym (właściwie: rozmowy z elementami negocjacyjnymi) mogą zakończyć się rezultatem pozytywnym lub negatywnym, tj. osiągnięciem dobrego porozumienia, zaspokajającego interesy obu stron, lub jego brakiem.

### 6.1. REZULTAT POZYTYWNY – POROZUMIENIE

---

Osiągnięte porozumienie może przyjąć postać kompromisu (zob. pkt 2.2.). Staje się tak w przypadku, gdy przedmiotem rozmów z organem podatkowym jest jednocześnie kilka kwestii spornych, które zostaną rozstrzygnięte jedną decyzją podatkową (ponieważ wszystkie dotyczą rozliczenia np. w podatku dochodowym od osób prawnych za jeden rok podatkowy, a formalnie, przedmiotem postępowania jest właśnie zobowiązanie podatkowe za rok). W takim przypadku wynikiem negocjacji może być swego rodzaju „transakcja wiązana”: strona może złożyć obietnicę niezaskarżenia odwołaniem lub skargą do sądu administracyjnego decyzji podatkowej, w której wybrane, uzgodnione kwestie zostaną załatwione w sposób pożądaný przez nią, nawet jeśli w odniesieniu do pozostałych organ utrzyma stanowisko dla niej niekorzystne.

Możliwe jest jednakże również porozumienie oparte nie na kompromisie, lecz na realizacji interesów obu stron. Przedstawienie przez stronę postępowania odpowiedniego zestawu dowodów i argumentów może bowiem spowodować, iż organ podatkowy uzna, że decyzja pozytywna dla strony

---

<sup>53</sup> Trzeba przyznać, że niektóre przynajmniej z powołanych argumentów przyjmują postać *argumenta ad baculum*. Pytanie, czy wyłamują się przez to z konwencji negocjacji integratywnych, jest jednak otwarte – wszak W. Ury dopuszcza uświadamianie drugiej stronie mankamentów jej BATNA poprzez stosowne ostrzeżenia (zob. tenże, *Odchodząc...*, s. 151 i nast.). Nie pozostaje nic innego, jak uznać argumenty te za „procę Dawida” – instrument nacisku, którym dysponuje podatnik w sporze z silniejszym partnerem.

maksymalizuje realizację jego interesów<sup>54</sup>: *per saldo* zaspokaja je w wyższym (względnie tym samym) stopniu, co decyzja negatywna (przy czym nawet jeśli pewne interesy zaspokaja w mniejszym wymiarze, np. daje mniejsze wpływy Skarbowi Państwa, rekompensują to inne korzyści, np. fakt, że wydanie decyzji tej treści niesie z sobą mniej ryzyk, również dla Skarbu Państwa). Jako „wartość dodaną” można w tym przypadku rozumieć np. osiągnięcie przez organ poczucia bezpieczeństwa, możliwe dzięki przedsięwziętym przez podatnika dodatkowym zabiegom dowodowym.

## 6.2. REZULTAT NEGATYWNY

---

W przypadku braku porozumienia zostaje wydana decyzja podatkowa niekorzystna dla podatnika, względem której przysługują mu odpowiednie środki zaskarżenia. Sam fakt prowadzenia rozmów z organem podatkowym, choćby nieuwieńczonych sukcesem, ma jednak z reguły pozytywny wpływ na dalszy przebieg postępowania, a także ogólnie na relacje z organem podatkowym. Po pierwsze, w trakcie rozmów podatnik (jego pełnomocnik) dowiadyuje się wiele na temat wątpliwości merytorycznych organu, nastawienia administracji skarbowej do tego typu spraw i ich finalnego wyniku, uwarunkowań organizacyjnych i instytucjonalnych pracy urzędników, a także słabych stron własnej pozycji procesowej. Przyrost wiedzy – w tym i innych przypadkach – jest nieocenioną wartością, bo daje podatnikowi lepsze przygotowanie do sporu w dalszym jego przebiegu. Po drugie, instrumentami perswazji używanymi przez stronę postępowania są dowody i argumenty (przedstawiane w rozmowach z urzędnikami, ale następnie zwykle dokumentowane pismem) – które włączone do akt sprawy, budują materiał dowodowy zwiększający szanse na wygraną w sporze w jego fazie konfrontacyjnej (przed organem odwoławczym lub sądem administracyjnym). Oba powyższe rezultaty stanowią o wzmocnieniu BATNA podatnika<sup>55</sup>. Wreszcie wypracowanie dobrych roboczych kontaktów z organem podatkowym owocuje wzajemnym zaufaniem i zwiększa szanse na uniknięcie kolejnych, nie dających się załatwić polubownie, sporów w przyszłości.

## 7. „UMOWA ADMINISTRACYJNA” – NOWA INSTYTUCJA PROCEDURY PODATKOWEJ

---

Możliwość wdrożenia procedury opartej na uzgodnieniach (negocjacjach) została dostrzeżona przez projektodawców ustawy „*Przepisy ogólne prawa administracyjnego*”. Projekt ten, będący owocem kilkuletnich studiów grona administratywistów prowadzonych pod auspicjami Rzecznika

---

<sup>54</sup> „*Racjonalne działanie w negocjacjach utożsamiane jest z maksymalizacją realizacji interesów*” (A. Winch, S. Winch, *Negocjacje...*, s. 48).

<sup>55</sup> Zob. W. Ury, *Odchodząc...*, s. 42.

Praw Obywatelskich śp. J. Kochanowskiego, jako projekt Komisji Sprawiedliwości i Praw Człowieka Sejmu RP jest przedmiotem prac parlamentarnych.

Z punktu widzenia przedmiotu niniejszej pracy na uwagę zasługują przepisy zamieszczone w rozdziale 6 „*Porozumienia i umowy administracyjne*”. Zgodnie z projektowanym art. 41 ust. 1 w zw. z art. 1 ustawy, organ administracji publicznej, właściwy do załatwienia sprawy z zakresu administracji publicznej, w drodze decyzji administracyjnej albo przez podjęcie innego aktu lub czynności władczej, uprawniony jest do zawarcia umowy z osobami, których interesów prawnych lub obowiązków sprawa dotyczy, o ile nie stoją temu na przeszkodzie przepisy szczególne (umowa administracyjna). Stosownie do art. 41 ust. 3, umowa taka może służyć także do ustalenia stanu faktycznego lub stanu prawnego w sprawie, jeżeli ustalenie ich na podstawie środków dowodowych w postępowaniu wyjaśniającym, prowadzonych na podstawie mających zastosowanie przepisów o postępowaniu administracyjnym, okazało się niemożliwe albo wymagało poniesienia kosztów niewspółmiernych wobec celu postępowania (układ). Kolejne przepisy precyzują zasady stosowania powyższej instytucji.

Jak wynika z przepisów przejściowych projektu oraz z uzasadnienia do niego, powyższe formy załatwiania spraw zostały przewidziane również dla spraw podatkowych. Oznacza to, że w przypadku uchwalenia ustawy powstanie bezpośrednia podstawa normatywna dla prowadzenia negocjacji w ramach postępowań podatkowych. Pozostanie mieć nadzieję, że szerokiemu stosowaniu umów administracyjnych w sprawach podatkowych (w tym zwłaszcza układów) nie staną na przeszkodzie nawyki administracji skarbowej.

Warto dodać, że negocjacyjne podejście charakteryzuje jurysdykcje podatkowe prowadzące aktywną politykę konkurencji podatkowej (takie, jak Luksemburg, Szwajcaria, czy Holandia)<sup>56</sup>. W państwach tych uzgadnianie z przedsiębiorcami dogodnych dla nich warunków prowadzenia działalności gospodarczej, w tym również wymiaru obciążeń podatkowych, pojmuje się jako instrument zwiększania atrakcyjności własnego kraju dla inwestorów.

## 8. WNIOSKI

---

*„Postępowanie administracyjne jawi się (...) (jeśli pominąć proste, narzucające pewien schemat zachowań stany faktyczne i prawne) jako złożony <system interakcji> – wzajemnych stosunków i*

---

<sup>56</sup> Zgodnie ze znanym powiedzeniem, odnoszącym się do praktyki stosowania w tym kraju interpretacji indywidualnych w sprawach podatkowych, „w Holandii wszystko podlega negocjacom” („everything is negotiable in the Netherlands”; zob. C. Romano, *Advance Tax Rulings and Principles of Law. Towards a European Tax Rulings System*, IBFD Publications 2002, s. 447–463).

*działań uczestniczących w nich podmiotów*<sup>57</sup>. Proces komunikacyjny, wzajemne przekonywanie się i ścieranie stanowisk w trakcie postępowania podatkowego można interpretować w kategoriach procesu negocjacyjnego. Charakter postępowania podatkowego nie stoi temu na przeszkodzie, a praktyka – potwierdza. W moim przekonaniu przyjęcie takiej optyki – spojrzenie na spór z organem podatkowym jako na grę negocjacyjną i wykorzystanie narzędzi wypracowanych w teorii i praktyce na potrzeby tej gry – sprzyja skuteczności działań strony (względnie jej pełnomocnika) w sporze.

Zwykle nikt, ani organ podatkowy, ani strona, nie nazywa prowadzonych rozmów negocjacjami. Kilka miesięcy temu bezpośrednio przed szczęśliwym finałem zażartego sporu, w którym autor tej pracy był pełnomocnikiem podatnika, urzędnik – chcąc uspokoić rozmówcę co do tego, że wydane rozstrzygnięcie będzie rzeczywiście zgodne z powziętymi wcześniej uzgodnieniami – powiedział jednak „*przecież się umówiliśmy*”. Czy nie potwierdził w ten sposób, że miało miejsce coś na kształt negocjacji? Były to swoiste „negocjacje bez nazywania ich negocjacjami” – a zatem, jak w tytule tego artykułu, „*negocjacje bez negocjacji*”.

Realizm każe jednak opatrzyć powyższe uwagi dodatkowym kwalifikującym komentarzem o nieco pesymistycznym wydźwięku. Nie należy przeceniać skali udziału elementów negocjacyjnych w sporach między podatnikami a organami podatkowymi. Warunkiem koniecznym ich wystąpienia jest bowiem uzyskanie przez stronę postępowania sposobności do rozmowy z urzędnikiem. Tymczasem wciąż zdarza się, że urzędnicy stroną od jakiegokolwiek bezpośredniego kontaktu z podatnikiem.

---

<sup>57</sup> Z. Kmiecniak, *Mediacja...*, s. 99.

---

# KUMULACJA DOCHODÓW RODZINY JAKO ELEMENT POLITYKI PODATKOWEJ

---

KATARZYNA ŚWIĘCH

---

## SPIS TREŚCI

---

1. Uwagi wprowadzające .....	163
2. Funkcje podatków i cele polityki podatkowej.....	164
3. Kumulacja dochodów członków rodziny w świetle przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.....	169
4. Uwagi końcowe .....	174

---

## 1. UWAGI WPROWADZAJĄCE

---

W niniejszym opracowaniu podjęto próbę ustalenia, czy i ewentualnie w jakim zakresie kumulacja dochodów członków rodziny na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych może być traktowana jako instrument realizacji polityki podatkowej wobec jej członków. Realizacja wskazanego celu wymaga odniesienia się do następujących kwestii: wskazania funkcji podatków i korelacji tychże z założeniami polityki prorodzinnej państwa, a także zasad i w konsekwencji skutków kumulacji dochodów członków rodziny w podatku dochodowym od osób fizycznych. Punktem wyjścia do dalszych rozważań powinno być jednak wyjaśnienie istoty kumulacji podatkowej. Jest ona bezpośrednio związana z podstawą opodatkowania. Ta ostatnia jest natomiast definiowana jako ilościowe bądź wartościowe ujęcie przedmiotu opodatkowania. Na marginesie należy też wspomnieć, że od podstawy opodatkowania odróżnia się też podstawę obliczenia podatku, będącą finalną wartością, od której oblicza się wysokość podatku. Zgodnie bowiem z przepisami



ustaw podatkowych podstawę opodatkowania należy niekiedy skorygować w sposób wskazany w tych przepisach. Polegać to może na pomniejszeniu bądź powiększeniu podstawy opodatkowania<sup>1</sup>.

Wracając jednak do *meritum*, wskazać należy, że istotą kumulacji podatkowej jest sumowanie podstaw opodatkowania w celu ustalenia należnego podatku w pewnej łącznej kwocie<sup>2</sup>. Kumulacja może być rozpatrywana w czterech różnych płaszczyznach: podmiotowej, przedmiotowej, terytorialnej i czasowej. Dla kumulacji podmiotowej charakterystyczne jest wliczanie do podstawy opodatkowania wymiaru dochodów kilku podatników i w zasadzie sprowadza się do łącznego ich opodatkowania. Dochodzić wówczas może nawet do stworzenia kompleksowego podmiotu podatkowego, np. rodziny<sup>3</sup>. Z kolei przy kumulacji przedmiotowej do podstawy opodatkowania wliczane są wymienione przez ustawodawcę przychody (dochody) uzyskiwane przez jednego podatnika. Analogicznie przedstawia się zagadnienie kumulacji czasowej i terytorialnej, tzn. kryterium wliczenia do jednej podstawy opodatkowania przychodów (dochodów) jest uzyskanie ich na danym terytorium czy w określonym czasie.

W praktyce z możliwości wprowadzania kumulacji podatkowej najczęściej korzysta się przy konstruowaniu podatków, w których stosowane są stawki progresywne. Dokonując analizy polskiego systemu podatkowego pod kątem wykorzystywania kumulacji podatkowej zauważyć też można, że na gruncie jednej ustawy podatkowej możliwe jest wykorzystanie wszystkich jej rodzajów. Analizując zaś przyczyny stosowania tej instytucji stwierdzić należy, że motywy umieszczenia jej w konstrukcjach podatkowych mogą być skrajnie różne. Kumulacja podatkowa prowadzi bowiem bezpośrednio albo do zwiększenia, albo do obniżenia obciążenia podatkowego danego podmiotu. W takim ujęciu można zaryzykować twierdzenie, że jej stosowanie w poszczególnych podatkach jest pochodną polityki podatkowej państwa<sup>4</sup>.

## 2. FUNKCJE PODATKÓW I CELE POLITYKI PODATKOWEJ

---

Prawo podatkowe podlega nieustannej ewolucji. Zmienne w czasie są też funkcje podatków. Obecnie oprócz tradycyjnej roli fiskalnej, podatki mogą i powinny spełniać różnorodne funkcje o charakterze społecznym i gospodarczym. Przekształceniom ulegają także konstrukcje a nawet całe systemy podatkowe oraz techniki wymiaru i poboru poszczególnych podatków. W związku z powyższym każde zjawisko podatkowe należy rozpatrywać uwzględniając również ekonomiczny

---

<sup>1</sup> B. Brzeziński, T. Dębowska-Romanowska, M. Kalinowski, W. Wójtowicz, Prawo finansowe, Warszawa 1997, s.166.

<sup>2</sup> M. Weralski, Kumulacja podatkowa, *Finanse*, 1959, nr 1, s.63.

<sup>3</sup> K. Jandy-Jendrośka, Kumulacja podatkowa jako instrument polityki podatkowej państwa, *Przegląd Prawa i Administracji* 1972, nr 1, s. 52.

<sup>4</sup> O celach oraz instrumentach polityki podatkowej pisze J.Serwacki, *Polityka podatkowa*, [w:] *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie* (B. Brzeziński red.), Toruń TNOiK 2009, s. 529 i nast.

charakter podatku, chociaż równocześnie trzeba zaznaczyć, że aspektu ekonomicznego nie powinno się „oddzielać” od aspektu prawnego. Podatek jest uregulowanym prawnie sposobem podziału dóbr uzyskanych w procesie produkcji. Podział dokonywany jest między podatnikiem a państwem, gdzie państwo przejmuje część dochodu, przychodu lub wartości majątku podatnika. Bez znaczenia jest tu ewentualny związek rynkowy łączący oba podmioty, a źródłem obowiązku świadczenia jest władztwo podatkowe państwa. Państwo również wyznacza zakres świadczenia, uzależniając go głównie od przyjętych potrzeb publicznych. Te z kolei determinowane są układem sił politycznych i uwarunkowaniami gospodarczymi<sup>5</sup>. Uwzględniając ekonomiczną rolę podatku i jego aspekt prawny, podkreślić należy, że stanowi on jedno z najważniejszych źródeł dochodów w budżecie państwa i budżetach jednostek samorządu terytorialnego.

Funkcja fiskalna, chociaż podstawowa, nie powinna zatem stanowić jedynej przesłanki warunkującej tworzenie i funkcjonowanie systemu podatkowego. Powinien być on odzwierciedleniem długoterminowej polityki podatkowej państwa uwzględniającej różne cele np. gospodarcze oraz społeczne.

W tym kontekście należy zauważyć, że pod pojęciem „polityka” najczęściej rozumie się działalność ludzką polegającą na realizacji celów społecznie ważnych przez ośrodek kierowniczy danej społeczności, wraz z przeznaczeniem na te cele środków finansowych<sup>6</sup>.

Pojęcie polityki podatkowej (w szerszym ujęciu) jest natomiast utożsamiane z taką działalnością, która zmierza do realizacji celów społecznych i gospodarczych przy użyciu instrumentów podatkowych (szerzej: finansowych)<sup>7</sup>. Polityce tej przypisuje się dwa rodzaje celów: wewnętrzne i zewnętrzne. Do pierwszej kategorii zalicza się te, które wiążą się z optymalizacją systemu podatkowego jako mechanizmu społeczno-gospodarczego. Za cele zewnętrzne uznaje się cele społeczne i gospodarcze.

Jedną z cech, które powinny towarzyszyć polityce podatkowej w obszarze jej celów głównych i zasadniczych, jest stabilność tej polityki w dłuższej perspektywie czasowej. Tworzy to klimat zaufania do przedstawicieli władzy po stronie adresatów instrumentów polityki podatkowej. Często ten klimat zaufania jest ważniejszy w procesie przeprowadzania reform niż nawet najbardziej wzniosłe hasła i apele reformatorów kierowane do społeczeństwa. Cele cząstkowe mogą być bowiem zmienne i zależne od warunków współdecydujących. Ponadto przejrzystość celów determinuje skuteczność polityki podatkowej. Bardzo istotne jest to, czy i w jakim stopniu owe cele są akceptowane przez adresatów polityki podatkowej<sup>8</sup>.

---

<sup>5</sup> R. Mastalski, *Prawo podatkowe - część ogólna*, Warszawa 1998, s. 2.

<sup>6</sup> *Wielka Encyklopedia Prawa* pod red. B. Hołysty, Warszawa 2005, s. 654.

<sup>7</sup> B. Brzeziński, *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, Toruń 2003, s. 79.

<sup>8</sup> A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Poznań 2000, s. 169.

Na kierunek polityki podatkowej wpływ mają nie tylko określone koncepcje i idee, ale także obiektywnie istniejące warunki społeczno-gospodarcze i polityczne. Wyróżnić przy tym można: warunki, jakie ukształtowały się w danym miejscu i czasie jako rezultat wieloletniego rozwoju historycznego oraz te, które są skutkiem zdarzeń doraźnych, bieżących<sup>9</sup>. Uzupełnić należy, że cele polityki podatkowej są realizowane nie tylko przez określenie rodzajów i wielkości podatków, ale także przez unormowanie poszczególnych ich elementów konstrukcyjnych<sup>10</sup>.

Za podstawowy cel polityki rodzinnej (będącej typem i jednocześnie formą realizacji polityki społecznej) uznaje się kreowanie takich mechanizmów i instytucji, które stworzą jak najlepsze warunki do zakładania rodziny, jej rozwoju, prawidłowego funkcjonowania i zapewnienia jej trwałości, niwelując tym samym negatywne zjawiska demograficzne<sup>11</sup>, oddziałujące na wszystkich członków danej społeczności bez względu na ich stan rodzinny (np. w sferze zabezpieczenia emerytalno-rentowego, właściwego funkcjonowania rynku pracy).

Zestawienie powyżej wskazanych celów polityki podatkowej i polityki rodzinnej prowadzi do wniosku o trudnym do uzyskania między nimi kompromisie. Doraźnie dominują cele fiskalne, a ponadto biorąc pod uwagę zasadę neutralności podatków nasuwa się pytanie, czy w ogóle należy przy pomocy podatków dążyć do realizacji celów pozafiskalnych. Jak jednak pokazuje praktyka wszystkie funkcje podatków w różny sposób przenikają się i warunkują<sup>12</sup>, ponieważ współczesne państwo nie może unikać rozwiązywania problemów społecznych i gospodarczych, które determinują jego możliwie niezakłócone funkcjonowanie.

Można zatem przyjąć, że podatki faktycznie są i powinny być instrumentem realizacji także polityki społecznej. Wymaga to oczywiście precyzyjnego ustalenia celu i mechanizmów pozwalających na jego realizację. Nieodzowne jest uwzględnianie ewolucji społeczeństwa oraz długości administracyjnych i politycznych procedur decyzyjnych<sup>13</sup>.

W Polsce jest to tym bardziej istotne, że jak pokazują badania demograficzne, jest ona państwem ze starzejącym się społeczeństwem, co wynika zarówno ze stale zmniejszającej się dzietności, jak i z postępu cywilizacyjnego, skutkującego wydłużaniem się przeciętnej długości życia. Istotna jest również zmiana modelu rodziny, która wynika m.in. z trudnych, niestabilnych warunków ekonomicznych w społeczeństwie i rodzinie powodowanych sytuacją na rynku pracy i wysoką stopą

---

<sup>9</sup> M. Weralski, Współczesne systemy podatkowe (zarys porównawczego prawa podatkowego), Warszawa 1979, s. 11-13.

<sup>10</sup> Teoretyczne podstawy reformy podatków w Polsce. Praca zbiorowa pod red. J. Ostaszewskiego, Z. Fedorowicza, T. Kierczyńskiego, Warszawa 2004, s. 16.

<sup>11</sup> B. Balcerzak-Paradowska, Polityka rodzinna w Polsce w XXI wieku [w:] Rodzina. Etyka. Ekonomia. Praca zbiorowa pod red. R. Horodeńskiego, E. Ozorowskiego, Białystok 2005, s. 106.

<sup>12</sup> Z. Ofiarski, Prawo podatkowe, Warszawa 2006, s. 29.

<sup>13</sup> M. Bouvier, Wprowadzenie do prawa podatkowego i teorii podatku, Warszawa 2000, s. 175.

bezrobocia. To z kolei wpływa na możliwość zapewnienia właściwej opieki, wychowania, wykształcenia i egzystencji materialnej z reguły tylko jednemu dziecku<sup>14</sup>. A zatem, prorodzinna polityka podatkowa powinna znajdować odzwierciedlenie w takiej konstrukcji podatków wchodzących w skład systemu podatkowego, w której w sposób świadomy i celowy elementy konstrukcyjne podatku będą wykorzystywane do zachowań prorodzinnych, w szerokim tego słowa znaczeniu. Narzędziami tej polityki będą przede wszystkim: odpowiednio ukształtowany zakres podmiotowy i przedmiotowy podatku oraz zwolnienia i ulgi podatkowe.

W praktyce więc rozwiązania prawne, zwłaszcza w zakresie opodatkowania dochodów osobistych, nie powinny lekceważyć prorodzinnych oczekiwań społecznych<sup>15</sup>. Mówiąc o opodatkowaniu rodziny nie można pominąć istotnej kwestii związanej z wymogiem respektowania w systemie podatkowym zasady sprawiedliwości podatkowej.

Oczywiście samo założenie, że system ten winien spełniać podstawowe wymogi sprawiedliwości, wymaga pogodzenia tej zasady z istotą opodatkowania. Jak już wskazano, podstawowym celem opodatkowania jest cel fiskalny, tzn. pozyskanie dochodów służących następnie potrzebom wydatkowym państwa. Należy zgodzić się z tezą, że kierowanie się jedynie kryterium efektywności opodatkowania w zasadzie wyklucza jednoczesne uwzględnianie sprawiedliwości podatkowej<sup>16</sup>. Również w pełni należy podzielić pogląd, że w demokratycznym państwie prawnym sprawiedliwość i obowiązek zapewniania państwu dochodów powinny być postrzegane jako dwie niezależne od siebie wartości konstytucyjne, które jednak nie wykluczają się, lecz muszą być spełniane łącznie<sup>17</sup>. Jak się podkreśla, do tworzenia racjonalnego systemu podatkowego niezbędne jest wyznaczenie celów, które ma on spełniać. Przede wszystkim konieczne jest osiągnięcie założeń ogólnoeconomicznych i społecznych, możliwie jak najniższymi kosztami<sup>18</sup>.

Ponadto zauważyć należy, że współczesne rozumienie sprawiedliwości podatkowej znacznie odbiega od pierwotnego jej pojmowania. Najczęściej bowiem jest ona rozpatrywana w kontekście całego systemu podatkowego i przyjmuje się, że sprawiedliwy system podatkowy musi być zindywidualizowany i zróżnicowany, uwzględniający wiele czynników wpływających na opodatkowanie. Należy więc brać pod uwagę np. nie tylko wysokość dochodu, ale również jego źródło, sytuacje rodzinne, osobiste czy gospodarcze. Konieczne jest też dokonanie wyboru pomiędzy stawkami proporcjonalnymi lub progresywnymi, gdzie za bardziej sprawiedliwe najczęściej uważa się opodatkowanie progresywne. Daje ono bowiem szersze możliwości uwzględnienia sytuacji osobistej

<sup>14</sup> H. Cudak, Problemy uspołecznienia dzieci jedynych w rodzinie współczesnej, [w:] Współczesne rodziny polskie - ich stan i kierunek przemian, Poznań 2004, s. 284.

<sup>15</sup> W. Wójtowicz, Podatek dochodowy od osób fizycznych- prorodzinny czy neutralny? Warszawa 1999, s. 19.

<sup>16</sup> A. Gomułowicz, Problemy teorii opodatkowania w Polsce, Glosa 1996, nr 4, s.3.

<sup>17</sup> J. Gliniecka, J. Harasimowicz, Z zagadnień teorii podatku, Glosa, 1997, nr 5, s. 1.

<sup>18</sup> A. Komar, Systemy podatkowe krajów Unii Europejskiej, Warszawa 1996, s. 29.

podatnika przy równoczesnym stosowaniu różnego rodzaju ulg podatkowych, minimum wolnego od podatku, wyłączeń i zniżek oraz zwyczajów o charakterze społecznym lub gospodarczym<sup>19</sup>, które mogą stabilizująco wpływać na nastroje wielkich grup społecznych znajdujących się w odmiennych od siebie sytuacjach. Polaryzacja, w odniesieniu do poziomu zamożności, może bowiem stanowić podłoże różnych konfliktów społecznych.

Innymi słowy, sprawiedliwość opodatkowania nie oznacza, że wszystkie podmioty powinny płacić podatek w takiej samej wysokości, ale że powinny one ponosić równe obciążenia w relacji do swoich możliwości płatniczych<sup>20</sup>. Można przy tym mówić o sprawiedliwości „pionowej” i „poziomej”, gdzie ta ostatnia nakazuje równe traktowanie podmiotów należących do tej samej kategorii i wyrazić ją można w maksymie „równe traktowanie równych”. Z kolei sprawiedliwość „pionowa” zakłada odmienne rozłożenie ciężaru podatkowego na podmioty działające w odmiennych warunkach ekonomicznych<sup>21</sup>.

Poza tym postuluje się również, aby za podstawową zasadę, wpływającą na tworzenie sprawiedliwego systemu podatkowego, uznać zasadę zdolności płatniczej (właściwie jest to element sprawiedliwości), czyli aby obciążenie podatkowe było uwarunkowane możliwością uiszczenia podatku<sup>22</sup>, co jest bezpośrednio związane z koniecznością różnicowania podatku dla poszczególnych podatników. Zasada zdolności płatniczej musi odnosić się do miernika - równości opodatkowania. Równość ta ma się przejawiać zarówno w odpowiednim ciężarze podatku, jak i w doborze danego dobra do opodatkowania<sup>23</sup>. Charakterystyczne jest zatem wiązanie sprawiedliwości w opodatkowaniu z indywidualizacją obciążenia podatkowego, także poprzez zastosowanie różnego rodzaju ulg i obniżek podatku.

Jak z tego jednoznacznie wynika, sprawiedliwość podatkowa jest nie tylko wartością samoistną. Powinna stanowić podstawę, w oparciu o którą wyznaczane są cele polityki podatkowej. Również stosowanie instytucji kumulacji podatkowej może przyczyniać się do praktycznego stosowania zasady sprawiedliwości podatkowej.

---

<sup>19</sup> N. Gajl, *Teorie podatkowe w świecie*, Warszawa 1992, s.142.

<sup>20</sup> A. Gomułowicz, *Problemy teorii opodatkowania w Polsce*, Głosa 1996, nr 4, s. 3.

<sup>21</sup> A. Gomułowicz, *Problemy teorii opodatkowania w Polsce*, Głosa 1996, nr 4, s. 3.

<sup>22</sup> A. Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości podatkowej a prawodawstwo podatkowe (w:) Księga pamiątkowa ku czci Profesora Apoloniusza Kosteckiego*, Toruń 1998, s. 86.

<sup>23</sup> A. Gomułowicz, *Postulat...*, op.cit., s.88.

### 3. KUMULACJA DOCHODÓW CZŁONKÓW RODZINY W ŚWIETLE PRZEPISÓW USTAWY O PODATKU DOCHODOWYM OD OSÓB FIZYCZNYCH

---

W kontekście powyższych ustaleń, analizie należy poddać te z regulacji ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>24</sup>, które równocześnie stanowią urzeczywistnienie reguł kumulacji dochodów członków rodziny i wpływają na wysokość jej obciążeń podatkowych. Pozwoli to na stwierdzenie, czy stosowanie wskazanej instytucji prowadzi do obniżenia wysokości podatku i czy w związku z tym może być ona traktowana jako instrument podatkowej polityki prorodzinnej.

Należy także podkreślić, że pojęcie rodziny nie zostało na gruncie polskiego prawodawstwa zdefiniowane. Ustawodawca przy formułowaniu norm prawnych każdorazowo nawiązuje do formalnych lub faktycznych więzi łączących członków rodziny, takich jak: pokrewieństwo, powinowactwo czy przysposobienie.

Zasadniczym problemem opodatkowania dochodów rodziny jest z kolei kwestia kumulacji, bądź też odrębnego potraktowania dochodów uzyskiwanych przez poszczególnych jej członków. Jak wskazano, kumulacja podatkowa polega na sumowaniu podstaw opodatkowania w celu ustalenia należnego podatku w pewnej łącznej kwocie, a wykorzystywanie jej różnych wariantów stwarza szczególnie szerokie pole do prowadzenia polityki podatkowej wobec ludności<sup>25</sup>.

Na gruncie obowiązującej ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, do regulacji prawnych w omawianym zakresie należą bez wątpienia: wspólne opodatkowanie dochodów małżonków, opodatkowanie osób samotnie wychowujących dzieci i opodatkowanie dochodów małoletnich dzieci. Reguły te stanowią jednocześnie odstępstwo od indywidualnego opodatkowania każdej osoby fizycznej osiągającej w roku podatkowym dochód.

Mówiąc o łącznym (wspólnym opodatkowaniu dochodów małżonków) należy wspomnieć o istnieniu pewnych prawidłowości dotyczących kosztów utrzymania. Otóż przyjmuje się, że koszty utrzymania małżeństwa są wyższe niż analogiczne koszty osoby samotnie uzyskującej identyczny dochód, ale jednocześnie niższe niż koszty utrzymania dwóch osób samotnych, z których każda posiada połowę łącznego dochodu małżeństwa. Niezbędna jest przy tym korekta tych właściwości dla różnych poziomów dochodu<sup>26</sup>. Niezależnie od tego, wskazane zależności można traktować jako jedną z podstaw kumulatywnego opodatkowania dochodów małżonków.

---

<sup>24</sup> Ustawa z dnia 26 lipca 1991r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz. U. z 2010 r. Nr 51, poz. 307 z późn. zm.), dalej u.p.d.o.f.

<sup>25</sup> J. Głuchowski, *Federalny system podatkowy Stanów Zjednoczonych Ameryki*, Warszawa- Poznań – Toruń 1975, s. 45.

<sup>26</sup> H. Litwińczuk, *Opodatkowanie rodziny*, Warszawa 1989, s. 20.



Podstawy prawne tej techniki opodatkowania zostały określone w art. 6 u.p.d.o.f. Zgodnie z nim, małżonkowie podlegający nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, między którymi istnieje przez cały rok wspólność majątkowa, pozostający w związku małżeńskim przez cały rok podatkowy, mogą być, na wniosek wyrażony we wspólnym zeznaniu rocznym, opodatkowani od sumy swoich dochodów, określonych zgodnie z zasadami przyjętymi w ustawie. Jak widać, w przepisie tym określono w sposób pozytywny warunki, których łączne spełnienie umożliwia zastosowanie wspólnego opodatkowania dochodów. Na uwagę zasługuje też fakt, że kumulacji dokonuje się jedynie na wniosek podatników. Wynika to z faktu, że sposób wyliczania łącznego podatku małżonków pozwala na obniżenie ciężaru podatkowego, co w konsekwencji stanowi rodzaj preferencji podatkowej.

Za swoiste złagodzenie warunków przedstawionych wyżej należy uznać zasady określone w art. 6 ust 3a i art. 6a u.p.d.o.f. Na mocy pierwszego z przywołanych przepisów, z łącznego opodatkowania dochodów mogą skorzystać także małżonkowie, którzy mają miejsce zamieszkania dla celów podatkowych w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim UE lub innym państwie należącym do EOG<sup>27</sup>, a także małżonkowie, z których jeden podlega nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w RP, a drugi ma miejsce zamieszkania dla celów podatkowych w innym niż Polska państwie członkowskim UE lub innym państwie należącym do EOG, o ile posiadają certyfikat rezydencji i udział przychodów opodatkowanych w Polsce w całkowitym przychodzie obojga małżonków wynosi co najmniej 75%.

Odstępstwem od rygorystycznego traktowania wymogu złożenia wniosku o zastosowanie omawianej techniki opodatkowania jest z kolei zasada wprowadzona na mocy art. 6a u.p.d.o.f. Dotyczy ona sytuacji, gdy jeden z małżonków zmarł w trakcie roku podatkowego lub po upływie roku podatkowego ale przed złożeniem wspólnego rocznego zeznania podatkowego. Oczywiście możliwość złożenia wniosku o wspólne opodatkowanie dochodów przez jednego z małżonków jest uzależniona od spełnienia pozostałych wymogów ustawowych.

Oprócz wyżej wymienionych warunków pozytywnych, określone zostały przesłanki o charakterze negatywnym, których zaistnienie pozbawia prawa do łącznego opodatkowania dochodów małżonków. Zaliczyć do nich można: podleganie przez jednego z małżonków przepisom ustawy z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne<sup>28</sup> (z wyjątkiem dotyczącym opodatkowania przychodów z umów najmu, podnajmu, dzierżawy i umów o podobnym charakterze, ale poza prowadzoną działalnością

---

<sup>27</sup> Europejski Obszar Gospodarczy – obejmuje państwa członkowskie UE oraz Islandię, Norwegię i Liechtenstein.

<sup>28</sup> Dz. U. Nr 140, poz. 930 z późn. zm.

gospodarczą)<sup>29</sup>, a także przepisom ustawy o podatku tonażowym<sup>30</sup> oraz wybór przez jednego z małżonków dla prowadzonej przez niego działalności gospodarczej liniowej tj. 19% stawki podatku dochodowego od osób fizycznych.

Przy spełnieniu warunków ustawowych, istota preferencji podatkowej w postaci łącznego opodatkowania dochodów małżonków, polega na obliczeniu podatku w podwójnej wysokości, ale od połowy łącznych dochodów małżonków, co prowadzi do obniżenia wysokości świadczenia podatkowego rodziny. Przy tym im większa istnieje dysproporcja między dochodami uprawnionych podatników, tym większa jest realna korzyść zastosowania tej techniki opodatkowania. Dodać należy, że również w sytuacji, gdy jeden z małżonków nie uzyskuje dochodów podlegających opodatkowaniu, nie powoduje to utraty prawa do powyższego sposobu rocznego rozliczenia podatku. Wskazać też można, że kumulacja dochodów małżonków, traktowana jako preferencja podatkowa, nie ogranicza prawa do korzystania z pozostałych ulg podatkowych uregulowanych w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Analogiczne zasady kumulacji podatkowej obowiązują w zakresie opodatkowania osób samotnie wychowujących w roku podatkowym dzieci<sup>31</sup>:

- 1) małoletnie,
- 2) bez względu na ich wiek, które zgodnie z odrębnymi przepisami otrzymywały zasiłek (dodatek) pielęgnacyjny<sup>32</sup> lub rentę socjalną<sup>33</sup>,
- 3) do ukończenia 25 roku życia uczące się w szkołach, o których mowa w przepisach o systemie oświaty<sup>34</sup>, przepisach o szkolnictwie wyższym<sup>35</sup> lub w przepisach regulujących system oświatowy lub szkolnictwo wyższe obowiązujących w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie, jeżeli w roku podatkowym nie uzyskały dochodów podlegających opodatkowaniu na zasadach ogólnych lub dochodów, o których mowa w art. 30b u.p.d.o.f., w łącznej wysokości przekraczającej kwotę określoną w ustawie, z wyjątkiem renty rodzinnej.

---

<sup>29</sup> Wyrok WSA z dnia 27 marca 2008r., I SA/Po 15/08, LEX nr 449821.

<sup>30</sup> Ustawa z dnia 24 sierpnia 2006 r. o podatku tonażowym (Dz. U. Nr 183, poz. 1353 z późn.zm.).

<sup>31</sup> Jeżeli osobą samotnie wychowującą dziecko jest osoba fizyczna, podlegająca ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, może skorzystać z tej formy opodatkowania przy spełnieniu dodatkowych wymogów, o których mowa w art. 6 ust 4a u.p.d.o.f.

<sup>32</sup> Ustawa z dnia 28 listopada 2003 r. o świadczeniach rodzinnych (tekst jedn. Dz. U. z 2006 r. Nr 139, poz. 992 z późn. zm.).

<sup>33</sup> Ustawa z dnia 27 czerwca 2003 r. o rencie socjalnej (Dz. U. Nr 135, poz. 1268 z późn. zm.).

<sup>34</sup> Ustawa z dnia 7 września 1991 r. o systemie oświaty (tekst jedn. Dz. U. z 2004 r. Nr 256, poz. 2572 z późn. zm.).

<sup>35</sup> Ustawa z dnia 27 lipca 2005 r. Prawo o szkolnictwie wyższym (Dz. U. Nr 164, poz. 1365 z późn. zm.).

Jak z powyższego wynika, wystarczającym warunkiem do wykorzystania tej techniki rozliczenia podatku jest samotne wychowywanie dziecka tylko przez część roku podatkowego<sup>36</sup>. Jednocześnie nadmienić należy, że warunki negatywne, obowiązujące w zakresie łącznego opodatkowania dochodów małżonków, znajdują zastosowanie także w przypadku opodatkowania osób samotnie wychowujących dzieci.

W sytuacji, o której mowa podatek może być określony, na wniosek wyrażony w rocznym zeznaniu podatkowym, w podwójnej wysokości podatku obliczonego od połowy dochodów osoby samotnie wychowującej dzieci, z uwzględnieniem zasad dotyczących opodatkowania dochodów małoletnich dzieci. Charakterystyczne jest to, że dochód osoby samotnie wychowującej dziecko jest zawsze dzielony przez dwa, a nie przez liczbę dzieci pozostających na utrzymaniu tej osoby.

Uzupełnić też należy, że na gruncie ustawy, za osobę samotnie wychowującą dzieci uważa się jednego z rodziców albo opiekuna prawnego, jeżeli osoba ta jest panną, kawalerem, wdową, wdowcem, rozwódką, rozwodnikiem albo osobą, w stosunku do której orzeczono separację w rozumieniu odrębnych przepisów<sup>37</sup>. Za osobę samotnie wychowującą dzieci uważa się również osobę pozostającą w związku małżeńskim, jeżeli jej mąż został pozbawiony praw rodzicielskich lub odbywa karę pozbawienia wolności. Jest to więc katalog zamknięty i żadna inna osoba nie może być uznana za samotnie wychowującą dziecko<sup>38</sup>.

Analiza zaprezentowanych rozwiązań prawnych pozwala na sformułowanie następującego wniosku. Kumulacja dochodów małżonków oraz osób samotnie wychowujących dzieci stanowi swoisty typ przywileju - ulgi podatkowej; nie powinna być jednak uznana za samoistny instrument realizacji polityki podatkowej. Z jednej bowiem strony zastosowanie wskazanej techniki obliczenia podatku prowadzi do obniżenia obciążenia podatkowego wskazanych członków rodziny. Z drugiej jednak, trudno uznać, aby scharakteryzowane regulacje prawne miały zasadniczy wpływ na decyzje podatników co do zawierania związków małżeńskich, czy też samego faktu posiadania potomstwa, a zwłaszcza samotnego wychowywania dzieci; czyli kumulacja ta nie posiada przymiotu narzędzia polityki podatkowej. W związku z tym, za bardziej uzasadnione wydaje się traktowanie instytucji kumulacji jako pewnego przejawu respektowania założeń polityki prorodzinnej w opodatkowaniu dochodów osób fizycznych, niż jej instrumentu.

Samą metodę wspólnego opodatkowania dochodów małżonków i osób samotnie wychowujących dzieci należy zatem ocenić pozytywnie. Nie negując jej zalet należy jednak

---

<sup>36</sup> Wyrok WSA z dnia 12 lutego 2008r., I SA/Kr 1200/07, LEX nr 464235.

<sup>37</sup> Por. Dział V ustawy z dnia 25 lutego 1964 r. Kodeks rodzinny i opiekuńczy (Dz. U. Nr 9, poz. 59 z późn. zm.).

<sup>38</sup> Wyrok NSA z dnia 24 kwietnia 1998r., III SA 1528/96, LEX nr 34700; wyrok WSA z dnia 25 lutego 2009r., III SA/Wa 2498/08, LEX nr 487220.

krytycznie odnieść się do samego procesu tworzenia prawa w omawianym zakresie. Ustawodawca powinien bowiem niezwłocznie reagować na konieczność dokonywania nowelizacji przepisów, wynikającą m.in. z wątpliwości interpretacyjnych czy też wejścia Polski do Unii Europejskiej. Jak pokazała natomiast praktyka, zmiany przepisów następowały z kilkuletnim opóźnieniem.

Trzecim, występującym na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych przykładem kumulacji podatkowej dochodów członków rodziny, jest instytucja opodatkowania dochodów małoletnich dzieci. Można uznać, że ustawodawstwo w tym zakresie uwzględnia również przeobrażenia modelu rodziny - od rodziny „wielkiej” do rodziny „małej”. Przy opodatkowaniu dochodów osób spokrewnionych, współcześnie bierze się pod uwagę jedynie dochody uzyskiwane przez rodziców i ich dzieci. W takiej sytuacji konieczne jest jednak odróżnienie stanu, w którym dziecko uzyskuje dochód niezależnie od rodziców - z pracy lub własnego majątku, od stanu, w którym dziecko uzyskuje dochód wspólnie z rodzicami<sup>39</sup>.

Odzwierciedleniem powyższych uwarunkowań jest art. 7 u.p.d.o.f. Zgodnie z nim, dochody małoletnich dzieci własnych i przysposobionych, z wyjątkiem dochodów z ich pracy, stypendiów oraz dochodów z przedmiotów oddanych im do swobodnego użytku, podlegające opodatkowaniu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, dolicza się do dochodów rodziców, chyba że rodzicom nie przysługuje prawo pobierania pożytków ze źródeł przychodów dzieci. Jeżeli natomiast małżonkowie podlegają odrębnemu opodatkowaniu, dochody małoletnich dzieci dolicza się po połowie do dochodu każdego z małżonków (chyba, że w stosunku do małżonków orzeczono separację).

Jak z tego wynika, kumulacja ma w tym przypadku charakter obligatoryjny i może wpłynąć na wzrost obciążenia podatkowego progresywnym podatkiem dochodowym. Z drugiej jednak strony wymierzenie podatku „na imię i nazwisko” rodziców sprawia, że są oni zobowiązani do jego zapłaty oraz, że ciąży na nich odpowiedzialność za ewentualną zaległość podatkową, co niewątpliwie przyspiesza i ułatwia ewentualną egzekucję zaległości podatkowej. Poza tym przyjęcie tej konstrukcji może zapobiegać fikcyjnemu przekazywaniu majątku małoletniemu, który opodatkowany byłby jako odrębny podmiot, co przy stosowaniu progresywnej skali podatkowej ewidentnie różnicuje wysokość podatku należnego od rodziny. Jak z tego wynika, cel stosowania kumulacji jest w tym wypadku skrajnie odmienny i nie może być ona w żadnym wypadku traktowana jako instrument prorodzinnej polityki podatkowej.

---

<sup>39</sup> H. Litwińczuk, *Opodatkowanie...*, op. cit., s. 52.

## 4. UWAGI KOŃCOWE

---

Reasumując, można stwierdzić, że podatek dochodowy od osób fizycznych zajmuje szczególne miejsce we współczesnych systemach podatkowych. Stanowi on bowiem formę ostatecznego opodatkowania określonych podmiotów. Może więc być wykorzystywany również do realizacji społecznych celów opodatkowania, którym przyznaje się coraz istotniejszą rolę<sup>40</sup>. Wynika to przede wszystkim z faktu, że podatek dochodowy uznawany jest za daninę najlepiej realizującą zasadę sprawiedliwości podatkowej, jako łączącą opodatkowanie ze zdolnością świadczenia.

W tym kontekście szeroko dyskutowany jest charakter podatku dochodowego od osób fizycznych i jego wpływ na sytuację polskiej rodziny.

Przed wszystkim należy stwierdzić, że również na potrzeby ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie sformułowano normatywnej definicji rodziny. Za jej członków należy uznawać osoby wyraźnie wskazane przez ustawodawcę, a więc małżonków, rodziców i dzieci własne oraz przysposobione. Prowadzi to do wniosku o wąskim pojmowaniu rodziny, zgodnym jednak z zasadami określonymi w kodeksie rodzinnym i opiekuńczym. Oznacza to równocześnie – w aspekcie techniki obliczania podatku - przyznanie w określonym zakresie quasi podmiotowości podatkowoprzej rodzinie i co za tym idzie kreowanie zbiorczych (kumulatywnych) *quasi* podmiotów podatkowych.

Analiza przedstawionych rozwiązań prawnych pozwala na sformułowanie wniosku, że wpływ na sytuację podatkową rodziny wywołują nie tylko elementy konstrukcyjne podatku w postaci zwolnień i ulg podatkowych, ale również instytucja kumulacji podatkowej, szeroko stosowana zwłaszcza w podatkach dochodowych. Jej stosowanie wywołuje jednak skrajnie odmienne skutki; od łagodzenia ciężaru opodatkowania, do jego zwiększenia.

Zauważalna jest przy tym pewna prawidłowość: minimalizacja obciążenia podatkowego na skutek stosowania kumulacji jest stosowana tylko na wniosek zainteresowanych podatników. Muszą oni przy tym spełnić szereg ustawowych warunków, uprawniających do wykorzystania tej techniki opodatkowania traktowanej w kategoriach preferencji podatkowej. W tym zakresie można wskazać na pewną liberalizację rozwiązań prawnych, zgodną jednak z powszechnie wysuwanymi postulatami. Polega ona, na wskazanej już, możliwości wspólnego opodatkowania dochodów owdowiałych podatników. Jednocześnie należałoby rozważyć możliwość takiego opodatkowania rozwiedzionych małżonków, gdzie sumowanie dochodów mogłoby następować proporcjonalnie do liczby miesięcy, w których istniał w ostatnim roku podatkowym związek małżeński.

---

<sup>40</sup> R. Mastalski, Wprowadzenie do prawa podatkowego, Warszawa 1995, s. 48.

Konkludując, należy podkreślić, że polski podatek dochodowy trudno ocenić jako istotnie prorodzinny. Występują w nim wprawdzie instytucje nawiązujące do opodatkowania rodziny, ale tylko niejako wtórnie zapewniają ochronę jej członków. Wynika to przede wszystkim z problemów związanych z jednoczesną realizacją celów fiskalnych i pozafiskalnych. Stan taki jest efektem także braku stabilności regulacji prawnych i braku założeń długoterminowej polityki podatkowej<sup>41</sup>.

---

<sup>41</sup> Raport o stanie prawa podatkowego 2010, Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych, Kwartalnik Prawa Podatkowego 2011, nr 1, s. 61 – 83.