

Mikołaj Kondej* 

Michał Stępień** 

RETROAKTYWNE STOSOWANIE KLAUZULI PRZECIWKO UNIKANIU OPODATKOWANIA W OPINIACH RADY DO SPRAW PRZECIWDZIAŁANIA UNIKANIU OPODATKOWANIA

Streszczenie. Przedmiotem artykułu jest krytyczna analiza rozumowania Rady PUO w zakresie kwestii intertemporalnych związanych ze stosowaniem GAAR, w tym zwłaszcza w zakresie możliwości retroaktywnego jej stosowania. Autorzy wskazują konieczność dokonania prokonstytucyjnej wykładni normy intertemporalnej przez Radę PUO. Podkreślają, że zgodnie z praktycznie jednolitymi poglądami doktryny normy tej nie można stosować retroaktywnie. Tym samym podważają zasadność twierdzeń Rady PUO o dopuszczalności stosowania klauzuli do zdarzeń, które rozpoczęły oddziaływanie na wymiar podatku przed 16 lipca 2016 r.

Słowa kluczowe: GAAR, klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania, przepis intertemporalny, retroaktywność, Rada do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania, wykładnia prokonstytucyjna, niezgodność z Konstytucją

* Doktor nauk prawnych, radca prawny, doradca podatkowy nr 12285, e-mail: kontakt@mikolajkondej.pl, <https://orcid.org/0000-0002-9727-3931>

** Doradca podatkowy nr 12566, e-mail: michalstepien_86@o2.pl, <https://orcid.org/0000-0003-1673-9304>



© by the author, licensee Łódź University – Łódź University Press, Łódź, Poland. This article is an open access article distributed under the terms and conditions of the Creative Commons Attribution license CC-BY-NC-ND 4.0 (<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>)

1. WPROWADZENIE

Rada do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania (Rada PUO) jest niezależnym organem, którego zadaniem jest m.in. opiniowanie zasadności zastosowania klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania (GAAR) w indywidualnych sprawach. Rada wydaje swoje opinie w toku postępowania przed Szefem Krajowej Administracji Skarbowej (Szef KAAS). Przedmiotem niniejszego artykułu jest krytyczna analiza rozumowania Rady PUO w zakresie kwestii intertemporalnych związanych ze stosowaniem GAAR¹.

Omawiana problematyka jest związana ze stosowaniem przepisu przejściowego zawartego w art. 7 Ustawy z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw². Zgodnie ze wskazaną regulacją, przepisy klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania mają zastosowanie do korzyści podatkowej uzyskanej po dniu wejścia w życie wskazanej ustawy (tj. od 16 lipca 2016 r.).

2. POGLĄDY RADY PUO NA KWESTIE INTERTEMPORALNE

Rada PUO poruszała problematykę związaną ze stosowaniem wskazanego przepisu intertemporalnego w kilku wydanych przez siebie opiniach. Przedmiotem analizy będzie stanowisko Rady PUO zawarte w uchwałach 1/2021 oraz 4/2019.

Stanowisko wyrażone w uchwale nr 1/2021 z dnia 1 marca 2021 r.³ dotyczyło odpisów amortyzacyjnych, które były dokonywane w okresach miesięcznych w ciągu całego roku 2016, a więc częściowo także w czasie, w którym w polskim prawodawstwie wewnętrznym nie obowiązywał jeszcze GAAR. W uchwale nr 4/2019 z dnia 18 grudnia 2019 r.⁴ przedmiotem opinii Rady PUO był stan faktyczny w całości zrealizowany przed wejściem w życie GAAR. Po wejściu w życie GAAR, ze względu na koniec roku podatkowego, doszło tylko do rozliczenia podatkowego zrealizowanych transakcji.

¹ W niniejszym artykule uwzględniono opinie Rady PUO wydane do momentu jego sporządzenia w maju 2021 r.

² Dz.U. 2016, poz. 846, dalej: ustawa nowelizująca.

³ Uchwała Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania z dnia 1 marca 2021 r., nr 1/2021, <https://www.gov.pl/web/finanse/prace-rady> (dostęp: 31.10.2021).

⁴ Uchwała Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania z dnia 18 grudnia 2019 r., nr 4/2019, <https://www.gov.pl/web/finanse/prace-rady> (dostęp: 31.10.2021).

2.1. Stan faktyczny będący podstawą wydania uchwały nr 1/2021

Uchwała 1/2021 dotyczyła podatnika (dalej: Podatnik), który realizował m.in. projekty deweloperskie i sprzedawał mieszkania. W 2010 r. dokonał on nieznacznej modyfikacji znaku towarowego, a następnie wniósł go do spółki komandytowo-akcyjnej, której pozostawał akcjonariuszem. Pierwotny właściciel znaku oraz inne spółki z jego grupy kapitałowej podpisały ze spółką komandytowo-akcyjną umowę na jego licencjonowanie. Dwa tygodnie później znak został sprzedany przez spółkę komandytowo-akcyjną spółce jawnej, w której pierwotnemu właścicielowi przysługiwało 99% udziałów. Również ta spółka licencjonowała znak towarowy na rzecz podmiotów z grupy kapitałowej Podatnika. Za całość działań marketingowych odpowiadał, na podstawie umowy licencyjnej, Podatnik jako licencjodawca.

W 2016 r. Podatnik, jako wspólnik spółki jawnej, w dalszym ciągu rozpoznawał odpisy amortyzacyjne od znaku towarowego. W efekcie uwzględnił on w swoich kosztach podatkowych 7 109 146,56 zł odpisów amortyzacyjnych od znaku towarowego. Przychód z opłat licencyjnych spółki jawnej został skompensowany kosztem licencji u Podatnika.

W 2017 r. spółka jawna została przekształcona w spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością, która następnie połączyła się z Podatnikiem (jako spółką przejmującą). W efekcie znaki towarowe wróciły do jego majątku.

Decyzja o wyodrębnieniu i przeniesieniu znaku towarowego do spółki celowej była uzasadniana przez Podatnika przyjęciem modelu działalności w ramach grupy kapitałowej za pośrednictwem zależnych spółek celowych. Dodatkowo Podatnik wskazywał, że banki, które finansowały jego przedsięwzięcia deweloperskie, rekomendowały mu prowadzenie poszczególnych zadań inwestycyjnych poprzez spółki celowe, by ograniczyć ryzyko dewelopera i banku.

W toku postępowania organy dokonały ustaleń, które w ich ocenie podważały przedstawioną przez Podatnika argumentację. Ustaliły mianowicie, że spółki celowe utworzone dla zarządzania znakiem towarowym nie zatrudniały pracowników i nie posiadały majątku. W celu realizacji inwestycji deweloperskich podatnik utworzył w istocie tylko jeden taki podmiot. Co więcej, zgodnie z dokumentacją cen transferowych za lata 2013–2015, którą podatnik przygotował w odniesieniu do umów pożyczek wewnątrzgrupowych, przewaga konkurencyjna grupy kapitałowej, do której należał Podatnik, miała wynikać właśnie z braku udziału spółek

celowych w realizacji poszczególnych projektów. Również prezes zarządu spółki w wywiadach prasowych podkreślał, że odmiennie niż większość podmiotów na rynku, nie prowadzi on działalności gospodarczej za pośrednictwem spółek celowych.

Szef KAS, w decyzji z 25 września 2020 r., uznał, że w odniesieniu do rozliczenia Podatnika znajduje zastosowanie GAAR. Uznał, że celem zrealizowanych w 2010 r. działań było obniżenie przez Podatnika zobowiązania w podatku dochodowym od osób prawnych za 2016 r. poprzez zaliczenie do kosztów uzyskania opłat licencyjnych z tytułu licencji na użytkownika znaku towarowego oraz 99% odpisów amortyzacyjnych. Szef KAS stwierdził, że zidentyfikowany zespół czynności został dokonany przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, zastosowany sposób działania miał sztuczny charakter, a uzyskana korzyść podatkowa była sprzeczna z przedmiotem i celem przepisów ustawy podatkowej.

Od powyższej decyzji Podatnik złożył odwołanie, w którym wniósł o zasięgnięcie opinii Rady PUO.

Podsumowując stan faktyczny, analizowana sprawa jest o tyle specyficzna, że dotyczyła m.in. odpisów amortyzacyjnych, które były dokonywane w okresach miesięcznych w ciągu całego roku 2016, a więc także w czasie, w którym w polskim prawodawstwie wewnętrznym nie obowiązywał jeszcze GAAR. Rada PUO przyjęła, że momentem osiągnięcia tej korzyści byłby koniec roku podatkowego, tj. 31 grudnia 2016 r., wtedy bowiem zakończył się dla Podatnika rok podatkowy (obrotowy).

2.2. Stan faktyczny będący podstawą wydania uchwały nr 4/2019

Uchwała nr 4/2019 dotyczyła osoby fizycznej (dalej: Strona) oraz członków jej najbliższej rodziny, którzy w latach 2015–2016 zrealizowali czynności mające na celu zbycie posiadanych przez nich akcji spółki akcyjnej (dalej: Spółka) za pośrednictwem specjalnie powołanych spółek celowych na rzecz zewnętrznego inwestora. Ich istotą pozostawało skorzystanie z instytucji wymiany udziałów w celu sprzedania akcji bez podatku.

Początkowo akcjonariuszami Spółki byli Strona, jej małżonek oraz inna osoba fizyczna (dalej: Akcjonariusze). Na potrzeby transakcji Akcjonariusze utworzyli trzy spółki celowe w postaci spółek z ograniczoną odpowiedzialnością.

W sierpniu 2015 r. została zawarta umowa zobowiązująca do sprzedaży akcji Spółkę. Umowę zawarto pomiędzy inwestorem strategicznym

a spółką celową 1 (dalej: Spółka celowa 1) oraz Akcjonariuszami. Na podstawie postanowień tej umowy Akcjonariusze zobowiązali się sprzedać na rzecz inwestora strategicznego 74,99% akcji Spółki osobiście lub za pośrednictwem Spółki celowej 1 lub innej spółki celowej.

W grudniu 2015 r. pomiędzy Stroną a jej małżonkiem zostały zawarte umowy dotyczące małżeńskiego ustroju majątkowego oraz umowa darowizny pomiędzy majątkami odrębnymi małżonków, których celem było nabycie przez Stronę do jej majątku odrębnego większościowego pakietu (51%) akcji Spółki.

Po nabyciu 51% akcji Spółki, w grudniu 2015 r., Strona wniosła posiadane akcje w ramach transakcji wymiany udziałów do utworzonej uprzednio spółki celowej 2 (dalej: Spółka celowa 2). Następnie w styczniu 2016 r. pozostali Akcjonariusze dokonali analogicznych transakcji i wnieśli pozostałe posiadane przez siebie akcje Spółki w drodze neutralnej wymiany udziałów do Spółki celowej 2. W efekcie tychże neutralnych podatkowo operacji wymian udziałów Spółka celowa 2 stała się w styczniu 2016 r. właścicielem 100% akcji Spółki.

W styczniu 2016 r. Spółka celowa 2 sprzedała 100% akcji Spółki kolejnej spółce celowej 3 (dalej: Spółka celowa 3) za cenę wynoszącą 323 213 000 zł. Zanim jednak Spółka celowa 2 otrzymała środki pieniężne z tytułu ceny sprzedaży akcji od kupującego, Spółka celowa 3 dokonała zbycia części przedmiotowych akcji na rzecz strategicznego zewnętrznego inwestora za cenę wynoszącą 235 660 541,05 zł. Zapłata ceny miała miejsce 15 stycznia 2016 r. Kilka dni później, 20 stycznia 2016 r. Spółka celowa 2 zawarła z Akcjonariuszami umowy pożyczek i przekazała kwotę 129 982 000 zł jako środki z tytułu części pożyczek udzielonych współnikom. Po otrzymaniu tych środków Akcjonariusze wnieśli kwotę 104 982 000 zł jako wkład pieniężny do Spółki celowej 3, która przekazała otrzymaną z tytułu wkładu pieniężnego kwotę 104 982 000 zł jako zapłatę za kupione akcje Spółki.

W dniu 21 stycznia 2016 r. Spółka celowa 2 przekazała otrzymaną kwotę 104 982 000 zł jako wypłatę z tytułu udzielonych wcześniej pożyczek Akcjonariuszom. Po otrzymaniu tych środków w kwocie 104 982 000 zł w dniu 21 stycznia 2016 r. Strona oraz jej małżonek przekazali je ponownie na rzecz Spółki celowej 3 częściowo jako wkład pieniężny, a częściowo w formie pożyczek na rzecz tej spółki. Po otrzymaniu tych środków od udziałowców Spółka celowa 3 przekazała ostatnią transzę zapłaty ceny za nabyte akcje Spółki w kwocie 88 249 000 zł na rzecz Spółki celowej 2, która po otrzymaniu ostatniej wpłaty z tytułu ceny za sprzedane akcje przekazała

ją na rzecz Akcjonariuszy, którzy otrzymane kwoty przekazali w drodze pożyczek na rzecz Spółki celowej 3.

Po zawarciu umowy sprzedaży akcji Spółki, przez Spółkę celową 2 do Spółki celowej 3 oraz po nabyciu od tej ostatniej spółki przez inwestora strategicznego akcji Spółki (74,99% akcji) podjęto kroki zmierzające do likwidacji Spółki celowej 2. W dniu 20 stycznia 2016 r. Strona dokonała darowizny części posiadanych udziałów w Spółce celowej 2 na rzecz swojego syna i małżonka. Podjęto również kroki prawne w celu przekształcenia Spółki celowej 2 w spółkę komandytową, a następnie likwidacji spółki osobowej powstałej z jej przekształcenia. W efekcie w dniu 12 lutego 2016 r. nastąpiło przekształcenie Spółki celowej 2 w spółkę komandytową, która w dniu 13 kwietnia 2016 r. została wykreślona z Krajowego Rejestru Sądowego.

Zdaniem Szefa KAS podjęcie omówionych czynności oraz ich chronologia doprowadziły do skorzystania przez Stronę i pozostałych Akcjonariuszy z neutralności podatkowej przewidzianej dla tzw. transakcji wymiany udziałów, podwyższenia bazy kosztowej możliwej do rozpoznania przez Spółkę celową 2 na moment odpłatnego zbycia akcji na rzecz Spółki celowej 3 oraz braku opodatkowania po stronie Strony i pozostałych Akcjonariuszy także w momencie przekształcenia oraz likwidacji Spółki celowej. W konsekwencji podjętych czynności, w momencie likwidacji spółki osobowej (powstałej z przekształcenia Spółki celowej 2) po stronie Strony i pozostałych Akcjonariuszy nie powstał przychód podlegający opodatkowaniu. Otrzymany przez Akcjonariuszy majątek likwidacyjny, na który składały się tylko wierzytelności z tytułu udzielonych im pożyczek, był wyłączony z przychodów strony w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych. Akcjonariusze nie byli zobligowani do zwrotu pożyczek (zobowiązanie z tytułu pożyczek wygasło w drodze konfuzji).

Cały stan faktyczny (w tym likwidacja spółki osobowej) w całości został zrealizowany przed wejściem w życie GAAR. Po wejściu w życie GAAR, ze względu na koniec roku podatkowego, doszło tylko do rozliczenia podatkowego zrealizowanych transakcji.

2.3. Stanowisko Rady PUO

W obu przypadkach Rada PUO uznała, że spełnione są warunki do zastosowania klauzuli, również w aspekcie intertemporalnym. Przyjęła ona bowiem, że w odniesieniu do podatku dochodowego momentem powstania korzyści podatkowej jest nie moment, gdy dane zdarzenie rozpoczyna

oddziaływać na wymiar podatku (moment rozpoznania przychodu i kosztu na skutek czynności stanowiącej unikanie opodatkowania), ale najwcześniej koniec roku podatkowego. Z punktu widzenia Rady PUO, na gruncie cytowanej we wstępie artykułu reguły intertemporalnej, klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania znajduje więc zastosowanie do wszystkich zdarzeń, które miały miejsce w roku podatkowym kończącym się 16 lipca 2016 r. lub później.

Równocześnie w obu opiniowanych sytuacjach Rada PUO wyraźnie zaakcentowała wątpliwości związane z tym, czy tak rozumiana regulacja intertemporalna pozostaje zgodna z Konstytucją Rzeczypospolitej⁵. W szczególności zwróciła uwagę na to, że taki sposób rozumienia normy intertemporalnej może naruszać zasady wynikające z art. 2 (wyrażającego zasadę demokratycznego państwa prawnego), art. 31 ust. 2 (wyrażającego zasadę równości wszystkich wobec prawa) oraz art. 217 (określającego zasady nakładania podatków) ustawy zasadniczej. Rada PUO stwierdziła, że mimo wątpliwości konstytucyjnych co do dopuszczalności zastosowania klauzuli obalenie domniemania zgodności przepisów prawa powszechnie obowiązującego z Konstytucją RP może być dokonane jedynie wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego (TK). Ostatecznie Rada PUO wydała opinie, zgodne z którymi w każdym z opisanych wyżej przypadków klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania mogła znaleźć zastosowanie.

3. CZY RADA PUO MOŻE MIEĆ WĄTPLIWOŚCI I ICH NIE ROZSTRZYGNĄĆ?

Takie podejście Rady PUO, jako nierozstrzygające jednoznacznie problemu dopuszczalności zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania do rozpatrywanego przez Radę PUO stanu faktycznego, zostało poddane krytyce przez A. Nowaka⁶. Zwrócił on uwagę, że Rada PUO, jako panel ekspercki, nie powinna pozostawiać fundamentalnych zagadnień, takich jak obowiązywanie w czasie klauzuli GAAR, nierozstrzygniętymi.

⁵ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483 ze zm., dalej: Konstytucja RP).

⁶ A. Nowak, *Czy Rada do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania może wydawać opinie niekonkluzywne? Uwagi na tle uchwały nr 1/2021*, Blog DZP, <https://www.dzp.pl/blog/tax/czy-rada-do-spraw-przeciwdzialania-unikaniu-opodatkowania-moze-wydawac-opinie-niekonkluzywne-uwagi-na-tle-uchwaly-nr-1-2021/> (dostęp: 15.05.2021).

Autorzy w pełni przychylają się do tego stanowiska. Zgodnie z art. 119m Ordynacji podatkowej⁷ ustawowym obowiązkiem Rady PUO jest m.in. opiniowanie zasadności zastosowania art. 119a Ordynacji podatkowej. Ocena, czy klauzula może znaleźć zastosowanie, wymaga tymczasem oceny nie tylko tego, czy spełnione są materialnoprawne przesłanki jej zastosowania, ale również tego, czy znajduje ona zastosowanie w aspekcie intertemporalnym.

Mimo że Rada PUO jest organem o charakterze wyłącznie opiniodawczym, a jej opinie nie mają charakteru wiążącego⁸, celem jej powołania było zapewnienie przewidywalności i wyważonego sposobu stosowania klauzuli w indywidualnych sprawach⁹. Chodziło więc o to, by Rada PUO pełniła funkcję swoistego bezpiecznika wskazującego granice stosowania normy antyabuzywnej. Ekspercki charakter Rady, którą powinni tworzyć najlepsi specjaliści w zakresie unikania opodatkowania, miał zapewnić odpowiedni ciężar gatunkowy opinii Rady, tak by były one istotną wskazówką zarówno dla organów, jak i sądów, jak dana sprawa powinna być rozstrzygnięta.

Przepisy Ordynacji podatkowej wyraźnie wymagają przy tym, by opinia Rady PUO była konkluzywna i jednoznaczna. Artykuł 210 § 2c Ordynacji podatkowej wskazuje, że organ podatkowy, wydając opinię w sprawie, w której Rada wydała negatywną opinię (opinię wskazującą na niedopuszczalność zastosowania klauzuli), ma obowiązek ustosunkowania się do tej opinii. Opinia Rady ma więc wskazywać albo na dopuszczalność zastosowania klauzuli, albo na niedopuszczalność zastosowania tego instrumentu.

W każdej z analizowanych spraw, mimo istniejących wątpliwości intertemporalnych, Rada PUO wskazała na dopuszczalność zastosowania klauzuli. Uznała bowiem, że do jej zadań nie należy ocena konstytucyjności przyjętych przez ustawodawcę rozwiązań. W tym względzie, zdaniem autorów, Rada PUO w sposób nieuzasadniony rozdziela problematykę wykładni przepisu intertemporalnego od kwestii związanych z oceną jego konstytucyjności.

⁷ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 1540), dalej: Ordynacja podatkowa.

⁸ L. Etel, G. Liszewski, *Komentarz do art. 119m Ordynacji podatkowej*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, red. L. Etel, LEX/el. 2021.

⁹ Uzasadnienie do rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy nr 367/VIII kadencja.

4. CZY RADA PUO ZAPOMINA O DYREKTYWIE WYKŁADNI PROKONSTYTUCYJNEJ?

Jedną z istotnych dyrektyw wykładni przepisów prawa jest nakaz ich wykładni prokonstytucyjnej¹⁰. Dyrektywa ta jest powszechnie akceptowana przez organy podatkowe, w tym Ministra Finansów¹¹. Oznacza ona obowiązek wyboru przez organ dokonujący wykładni prawa takiego sposobu jego rozumienia, który pozostaje w najwyższym stopniu zgodny z Konstytucją¹². Stwierdzenie niekonstytucyjności przepisu może nastąpić dopiero wówczas, gdy zachodzi nieusuwalna sprzeczność pomiędzy treścią określonej regulacji a normami konstytucyjnymi, tzn. gdy nie ma możliwości dokonania, zgodnie z obowiązującymi regułami wykładni przepisu w taki sposób, by pozostawał on w zgodzie z treścią ustawy zasadniczej¹³. Będzie to sytuacja, w której interpretacja ustawy w zgodzie z Konstytucją RP wymagałaby podważenia jednoznacznego rezultatu wykładni językowej¹⁴.

W opiniach Rady PUO zidentyfikowane wątpliwości co do konstytucyjności przepisu nie przekładają się na próbę identyfikacji, czy możliwa jest taka interpretacja regulacji intertemporalnej, która pozwoliłaby wątpliwości te wyeliminować. Rozumowanie Rady PUO ogranicza się do odczytania

¹⁰ M. Gutowski, P. Kardas, *Wykładnia i stosowanie prawa w procesie opartym na Konstytucji*, Warszawa 2017, Legalis/el., Rozdział 3 § 16.II.2 wraz z przywołaną tam literaturą.

¹¹ Zob. m.in. Interpretacja ogólna z 26 kwietnia 2021 r., nr SP4.8203.2.2020, w sprawie ustalenia kosztów uzyskania przychodów z odpłatnego zbycia skarbowych papierów wartościowych na gruncie podatku dochodowego od osób prawnych. W interpretacji cytowany jest wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 4 marca 2020 r. (sygn. II FSK 903/18): „w każdym procesie wykładni konieczne jest uwzględnienie treści Konstytucji RP w oparciu o zasadę wykładni prokonstytucyjnej. Proces interpretacji winien być zatem nastawiony na poszukiwanie takiego znaczenia normy, które realizować będzie w najpełniejszym z możliwych stopniu zasady konstytucyjne. Uwzględnienie Konstytucji RP jako jednej z podstaw złożonego procesu wykładni, akceptacja zasady pionowej spójności systemu, wreszcie dostrzeżenie zasady bezpośredniego stosowania i nadrzędności Konstytucji RP przesądzają nie tylko o powinności uwzględnienia jej treści w procesie wykładni dokonywanej przez każdy organ władzy publicznej, w tym w szczególności przez sądy, ale także wyboru takich rezultatów wykładni, które nie naruszają Konstytucji RP, a także służyć mogą w najpełniejszy sposób realizacji zasad konstytucyjnych”.

¹² M. Florczak-Wątor, *Komentarz do art. 8 Konstytucji, pkt 4*, [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, red. P. Tuleja, LEX/el. 2021.

¹³ Wyrok TK z dnia 5 stycznia 1999 r., sygn. K 27/98, OTK 1999/1/1; podobnie wyrok TK z dnia 28 kwietnia 1999 r., sygn. K 3/99, OTK 1999/4/73, oraz wyrok TK z dnia 15 września 1999 r., sygn. K 11/99, OTK 1999/6/116.

¹⁴ R. Mastalski, *Stosowanie prawa podatkowego*, Warszawa 2008, s. 114.

treści przepisu intertemporalnego i zestawienia go z treścią definicji legalnej korzyści podatkowej. Prowadzi to Radę PUO do wniosku, że przepis intertemporalny należy czytać tak, że może on znaleźć zastosowanie do wszystkich zdarzeń wywołujących skutki dla zobowiązań podatkowych/strat, które na gruncie formalnym powstają po dniu 15 lipca 2016 r., nawet jeżeli zdarzenia te zaczęły oddziaływać na wymiar podatku przed tą datą.

Rozumowanie takie, oparte wyłącznie na wykładni językowej, pomija dyrektywy wykładni systemowej i celowościowej. Trudno uznać je za prawidłowe, biorąc pod uwagę, że zasada *clara non sunt interpretanda* trwale już ustąpiła miejsca regule *interpretatio cessat in claris*. Powszechnie dziś przyjmuje się, że nawet jednoznaczny wynik wykładni językowej należy zawsze skonfrontować z wynikami wykładni systemowej i celowościowej, w tym z oceną zgodności wyników takiej wykładni z Konstytucją RP¹⁵.

5. PRZEPIS INTERTEMPORALNY W ŚWIETLE WYKŁADNI CELOWOŚCIOWEJ

W analizowanym przypadku literalne odczytywanie normy sprawia, że Rada PUO przyjmuje, iż w podatkach dochodowych korzyść realizuje się najwcześniej na koniec roku podatkowego¹⁶. W ocenie Rady dopiero w tym bowiem momencie powstaje roczne zobowiązanie podatkowe albo można mówić o stracie podatkowej. Takie rozumowanie, choć formalnie zgodne z definicją legalną korzyści podatkowej, abstrahuje całkowicie od tego, jak rozliczane są podatki okresowe o otwartym stanie faktycznym, takie jak podatek dochodowy. W daninach takich ostateczna kwota rocznego zobowiązania podatkowego (lub straty podatkowej) jest wypadkową (sumą) wyników podatkowych wielu zdarzeń zaistniałych w trakcie okresu obrachunkowego (w podatkach dochodowych: roku podatkowego). Przepisy podatkowe ściśle definiują przy tym moment, w którym każde z tych zdarzeń rozpoczyna oddziaływanie na wymiar podatku. Chociaż więc, formalistycznie podchodząc do sprawy, zobowiązanie podatkowe czy strata podatkowa powstają faktycznie dopiero na koniec roku podatkowego, *de facto* są one wynikiem zdarzeń, które dla celów podatkowych zrealizowały się w jego trakcie.

¹⁵ Szerszej o tym aspekcie M. Kondej, *Przełamanie rezultatów wykładni językowej zgodnie z zasadą nadrzędności Konstytucji*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2019, nr 3, s. 39–52.

¹⁶ Warto przypomnieć, że dokładny moment powstania korzyści podatkowej nie jest przez Radę PUO określony.

W tym stanie rzeczy, w ramach wykładni teleologicznej, należy zadać sobie pytanie, jaki cel realizuje norma intertemporalna zawarta w art. 7 ustawy nowelizującej, zgodnie z którą: „przepisy art. 119a–119f ustawy zmienianej w art. 1 [Ordynacji Podatkowej – dop. aut.] mają zastosowanie do korzyści podatkowej uzyskanej po dniu wejścia w życie niniejszej ustawy”.

W naszej ocenie stosunkowo oczywiste pozostaje, że w omawianej ustawie chodzi o to, by wyznaczyć punkt odcięcia, od którego działania podatników stanowiące unikanie opodatkowania stają się nieskuteczne. Punktem tym ma być dzień wejścia w życie ustawy nowelizującej i od tego dnia działania stanowiące unikanie opodatkowania mają być rozpoznawane na nowych zasadach¹⁷.

6. PRZEPIS INTERTEMPORALNY A BRAK WOLI USTAWODAWCY NADANIA KLAUZULI MOCY WSTECZNEJ

Gdyby intencją projektodawcy pozostawało objęcie zakresem GAAR zdarzeń od początku trwającego okresu obrachunkowego, wyraziłby to w normie intertemporalnej *explicite*. Artykuł 5 Ustawy z dnia 20 lipca 2000 r. o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych¹⁸ stanowi, że można nadać aktowi normatywnemu wsteczną moc obowiązującą, jeżeli zasady demokratycznego państwa prawnego nie stoją temu na przeszkodzie. Nadanie wstecznej mocy musi jednak wprost i wyraźnie wynikać z treści aktu normatywnego¹⁹.

W analizowanej sprawie przepis intertemporalny został sformułowany w taki sposób, że w odniesieniu do podatków o otwartym stanie faktycznym istnienie zamiaru ustawodawcy stosowania GAAR do zdarzeń, które rozpoczęły oddziaływanie na wymiar podatku przed wejściem w życie klauzuli, nie jest w ogóle wyrażone. Analiza dokumentów z procesu legislacyjnego wskazuje przy tym wyraźnie, że intencją ustawodawcy nie było nadanie ustawie mocy wstecznej. W uzasadnieniu ustawy nowelizującej,

¹⁷ Oczywiście i takie uregulowanie może budzić kontrowersje, m.in. dotyczące tego, czy reguła ta powinna znajdować zastosowanie również w podatkach okresowych, w sytuacji gdy zmiana zasad opodatkowania została wprowadzona w trakcie okresu rozliczeniowego.

¹⁸ Dz.U. z 2000 r., Nr 62, poz. 718, dalej: ustawa o ogłaszaniu aktów normatywnych.

¹⁹ T. Pietrzykowski, *Podstawy prawa intertemporalnego. Zmiany przepisów a problem stosowania prawa w czasie*, Warszawa 2011, s. 46.

w zakresie art. 7 projektu, przewidującego 30-dniowe *vacatio legis*, wskazano, że: „w okresie tym podatnik powinien zaprzestać stosować sztucznego działania, które obecnie wykorzystuje do unikania opodatkowania”.

Przyjęciu koncepcji, że w podatkach rozliczanych okresowo (takich jak podatek dochodowy od osób prawnych lub podatek dochodowy od osób fizycznych) momentem powstania korzyści jest koniec roku podatkowego, przeczy też brzmienie art. 119zfa Ordynacji podatkowej. Zgodnie z tym przepisem wniosek o cofnięcie skutków unikania opodatkowania może dotyczyć więcej niż jednej korzyści podatkowej, jeżeli korzyści podatkowe zostały uzyskane w danym okresie rozliczeniowym w analogiczny sposób. Brzmienie tej regulacji wprost wskazuje, że korzyść podatkowa może powstać nie tylko na koniec okresu rozliczeniowego, ale także w jego trakcie.

W efekcie, w odniesieniu do podatków rozliczanych okresowo, normy intertemporalnej, uwzględniając nie tylko jej cel, ale również literę, nie można odczytywać w ten sposób, że momentem decydującym o możliwości zastosowania GAAR do zdarzeń z tego okresu jest koniec okresu rozliczeniowego. Decydujące znaczenie można co najwyżej przypisać temu, kiedy, zgodnie z właściwymi przepisami podatkowymi, jednostkowe zdarzenie rozpoczęło oddziaływać na wymiar podatku (np. moment ujęcia kosztu, moment rozpoznania przychodu)²⁰.

7. KONIECZNOŚĆ PROKONSTYTUCYJNEJ WYKŁADNI PRZEPISU INTERTEMPORALNEGO

Pogląd Rady PUO, zgodnie z którym w przypadku podatków rozliczanych okresowo ważne jest to, jakie przepisy obowiązywały na zakończenie danego roku podatkowego, a nie to, jakie przepisy obowiązywały na jego początku, stoi też w sprzeczności z orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego dotyczącym zasad konstruowania przepisów intertemporalnych odnoszących się do podatków dochodowych. Standardem pozostaje przecież zasada, zgodnie z którą wejście w życie zmian w zakresie takich podatków jest uzależnione od tego, czy zostały one uchwalone przed rozpoczęciem okresu obrachunkowego. Odmienne podejście Rady PUO, wskazujące, że o zastosowaniu przepisu decyduje to, czy obowiązywał on na koniec okresu obrachunkowego, może skutkować m.in. tym, iż w odniesieniu do dwóch

²⁰ Szerzej na ten temat M. Kondej, *Problematyka intertemporalna stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania*, „Przegląd Podatkowy” 2017, nr 7, s. 21.

podatników, którzy rozpoczęli rok podatkowy 1 stycznia 2016 r., okres od 1 stycznia 2016 r. do 16 lipca 2016 r. w przypadku jednego z nich może być objęty GAAR, w przypadku drugiego zaś nie. Będzie tak, gdy rok podatkowy jednego z nich zakończył się przed 16 lipca 2016 r., np. na skutek połączenia. Z punktu widzenia zasady równości wszystkich wobec prawa takie zróżnicowanie pozostaje trudne do uzasadnienia.

Na konieczność przyjęcia innego podejścia jednoznacznie wskazuje też wspomniany wcześniej nakaz wykładni prokonstytucyjnej. Prezentowany przez Radę PUO sposób rozumienia normy intertemporalnej prowadzi do ewidentnej retroaktywności stosowania GAAR. Z wstecznym (retroaktywnym) działaniem przepisów mamy bowiem do czynienia wówczas, gdy prawodawca nakazuje określone fakty prawnie relewantne, zaistniałe przed dniem wejścia w życie nowych przepisów, oceniać w świetle tych nowych przepisów, wprowadzając fikcję, jakoby przepisy te obowiązywały już w dacie nastąpienia ocenianych faktów²¹. Retroakcją jest też sytuacja, w której fakty zaistniałe i w całości zakończone przed wejściem w życie określonej normy prawnej wywołują skutki prawne już po jej wejściu w życie (tzw. retroakcja stanu faktycznego). Przypadkiem takim byłaby sugerowana przez Radę PUO wykładnia przepisów, prowadząca do tego, że na wymiar podatku po wejściu w życie klauzuli wpływałyby zdarzenia zaistniałe i w całości zakończone przed jej wejściem w życie. Generalny zakaz retroaktywnego stosowania prawa jest składową wynikającą z Konstytucji RP zasadą demokratycznego państwa prawnego²². Chociaż nie ma on charakteru bezwzględnego, to na gruncie prawa daninowego trudno dopuszczać możliwość jego przełamania na niekorzyść podatnika²³. Nie sposób przyjąć więc, że ustawodawca może uzależniać następczo wymiar podatku od zdarzeń, które w całości zrealizowały się w przeszłości i na które podatnik po wejściu normy nie ma już żadnego wpływu. Powyższe prowadzi do wniosku, że normy intertemporalnej nie sposób odczytywać w sposób, który prowadziłby do tego, iż nakazywałaby

²¹ Wyrok TK z dnia 7 maja 2001 r., sygn. K 19/00, OTK 2001, nr 4, poz. 82.

²² T. Pietrzykowski, *Podstawy prawa intertemporalnego...*, s. 86.

²³ H. Litwińczuk, *Problemy intertemporalne w prawie podatkowym na przykładzie regulacji wprowadzającej ogólną klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania do polskiego prawa*, [w:] *Regulacje prawa finansów publicznych i prawa podatkowego. Podsumowanie stanu obecnego i dynamika zmian. Księga jubileuszowa dedykowana profesor Wiesławie Miemiec*, red. P. Borszowski, Warszawa 2020, LEX/el., pkt 3; R. Mastalski, *Z orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego. Glosa do orzeczenia z 15 III 1995 K 1/95, „Państwo i Prawo” 1995, nr 7, s. 92–93.*

ona weryfikację przez jej pryzmat wysokości przychodów i kosztów, które rozpoczęły oddziaływanie na wymiar podatku jeszcze przed wejściem w życie GAAR²⁴. Wypracowanie przedstawionych wniosków wydaje się stosunkowo proste, biorąc pod uwagę, że problematyka intertemporalna, w podobnym duchu, jest szeroko omawiana przez doktrynę²⁵.

Powściągliwość Rady PUO w zakresie zajęcia jednoznacznego stanowiska w kwestiach intertemporalnych może wynikać z trudności w wypracowaniu w składzie Rady jednomyślności dla takiego stanowiska. Przyjęty przez ustawodawcę sposób powoływania członków Rady sprawia, że naturalne będzie występowanie trudności w uzyskaniu poparcia ogółu członków Rady dla poglądów niekorzystnych dla władz skarbowych²⁶. Niemniej

²⁴ Na przedstawioną problematykę nakłada się kwestia tego, że samo odczytanie normy intertemporalnej w ten sposób, iż GAAR rozpoczyna oddziaływać na wymiar podatku w trakcie trwania roku obrotowego, pozostaje kontrowersyjne i rodzi liczne problemy. Interpretacja taka narusza przyjmowany w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego zakaz zmian prawa podatkowego na niekorzyść podatnika w trakcie roku podatkowego. Rodzi ona także problemy praktyczne. Przyjęcie, że GAAR miałyby obowiązywać nawet nie tyle od środka roku, co od środka miesiąca (od 16 lipca 2016 r.), rodzi choćby wątpliwość, czy w odniesieniu do tego miesiąca należałoby wydzielić część odpisu amortyzacyjnego, do którego miałyby on znaleźć zastosowanie. Również w tym zakresie niezbędna wydaje się potrzeba dokonania prokonstytucyjnej wykładni normy intertemporalnej, poprzez przyjęcie, że w przypadku podatków rozliczanych okresowo znajduje ona zastosowanie dopiero od początku kolejnego roku obrotowego.

²⁵ J. Olesiak, Ł. Pajor, *Komentarz do art. 119a Ordynacji podatkowej*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. H. Dzwonkowski, Warszawa 2020, Legalis/el.; M. Guzek, M. Stefaniak, *Klauzula a wymogi konstytucyjne dotyczące przepisów podatkowych*, [w:] *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania. Komentarz praktyczny*, Warszawa 2018, Legalis/el., Rozdział III.3.3; B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, *Stosowanie regulacji GAAR do operacji dokonanych przed jej wejściem w życie. Czy walka o efektywność systemu podatkowego usprawiedliwia już wszystko?*, „Przegląd Podatkowy” 2021, nr 3, s. 25; M. Kondej, *Problematyka intertemporalna...*, s. 20–27; K. Turzyński, M. Kolibski, *Reguła intertemporalna klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania w świetle standardów konstytucyjnych – polemika*, „Przegląd Podatkowy” 2016, nr 12, s. 21–25; H. Filipczyk, *Reguła intertemporalna klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania w świetle standardów konstytucyjnych*, „Przegląd Podatkowy” 2016, nr 9, s. 7–20; W. Morawski, *Zagadnienia intertemporalne GAAR – od unikania opodatkowania przez sprawiedliwość aż do absurdu*, [w:] *Uszczelnienie systemu podatkowego w Polsce*, red. D.J. Gajewski, Warszawa 2020, LEX/el.

²⁶ Formułowaniu rozbudowanych i bogatych w analizy naukowe stanowisk nie sprzyja też ustawowy tryb procedowania Rady, zgodnie z którym projekt opinii przygotowuje, stosunkowo skromnie wynagradzany, zespół zadaniowy. Rola pełnego składu Rady PUO sprowadza się do jego przegłosowania lub odrzucenia.

biorąc pod uwagę istotne funkcje gwarancyjne, jakie ma pełnić Rada PUO w postępowaniu podatkowym prowadzonym na podstawie przepisów klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, wydaje się, że większą wartością od dążenia do konsensusu w składzie członków Rady jest zapewnienie precyzyjnego określenia granic unikania opodatkowania, w tym w aspekcie intertemporalnym. Przewidziana regulaminem Rady możliwość składania zdań odrębnych, jak się wydaje, zapewnia jej członkom efektywny instrument pozwalający na pogłębienie wybranych aspektów rozważań lub zajęcie bardziej stanowczego stanowiska. Problem leży w tym, że w obecnej praktyce Ministerstwa Finansów zdania odrębne do opinii Rady PUO nie są publikowane²⁷.

Pozostawiająca niedosyt i niejednoznaczna argumentacja intertemporalna zawarta w opiniach Rady PUO wyraźnie pokazuje, że konieczne jest krytyczne przyglądanie się wydawanym przez ten organ rozstrzygnięciom. Pozostaje też mieć nadzieję, że sądy administracyjne w sprawach, które trafią do nich po zaopiniowaniu przez Radę, nie będą bezkrytycznie opierały się na jej opiniach, ale samodzielnie wnikliwie analizowały, czy faktycznie spełnione zostały wszystkie ustawowe przesłanki zastosowania GAAR.

BIBLIOGRAFIA

- Brzeziński B., Lasiński-Sulecki K., Morawski W., *Stosowanie regulacji GAAR do operacji dokonanych przed jej wejściem w życie. Czy walka o efektywność systemu podatkowego usprawiedliwia już wszystko?*, „Przegląd Podatkowy” 2021, nr 3.
- Etel L., Liszewski G., *Komentarz do art. 119m Ordynacji podatkowej*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, red. L. Etel, LEX/el. 2021.
- Filipczyk H., *Reguła intertemporalna klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania w świetle standardów konstytucyjnych*, „Przegląd Podatkowy” 2016, nr 9.
- Florczak-Wątor M., *Komentarz do art. 8 Konstytucji*, [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, red. P. Tuleja, LEX/el. 2021.
- Gutowski M., Kardas P., *Wykładnia i stosowanie prawa w procesie opartym na Konstytucji*, Warszawa 2017, Legalis/el.
- Guzek M., Stefaniak M., *Klauzula a wymogi konstytucyjne dotyczące przepisów podatkowych*, [w:] *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania. Komentarz praktyczny*, Warszawa 2018, Legalis/el.
- Kondej M., *Problematyka intertemporalna stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania*, „Przegląd Podatkowy” 2017, nr 7.

²⁷ Zob. Uchwałę Rady PUO z dnia 31 sierpnia 2021 r. (10/2021), <https://www.gov.pl/web/finanse/prace-rady> (dostęp: 31.10.2021).

- Kondej M., *Przełamanie rezultatów wykładni językowej zgodnie z zasadą nadrzędności Konstytucji*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2019, nr 3, <https://doi.org/10.14746/rpeis.2019.81.3.3>
- Litwińczuk H., *Problemy intertemporalne w prawie podatkowym na przykładzie regulacji wprowadzającej ogólną klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania do polskiego prawa*, [w:] *Regulacje prawa finansów publicznych i prawa podatkowego. Podsumowanie stanu obecnego i dynamika zmian. Księga jubileuszowa dedykowana profesor Wiesławiemię Miemieci*, red. P. Borszowski, Warszawa 2020, LEX/el.
- Mastalski R., *Stosowanie prawa podatkowego*, Warszawa 2008.
- Mastalski R., *Z orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego. Glosa do orzeczenia z 15 III 1995 K 1/95*, „Państwo i Prawo” 1995, nr 7.
- Morawski W., *Zagadnienia intertemporalne GAAR – od unikania opodatkowania przez sprawiedliwość aż do absurdu*, [w:] *Uszczelnienie systemu podatkowego w Polsce*, red. D.J. Gajewski, Warszawa 2020, LEX/el.
- Nowak A., *Czy Rada do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania może wydawać opinie niekonkluzywne? Uwagi na tle uchwały nr 1/2021*, Blog DZP, <https://www.dzp.pl/blog/tax/czy-rada-do-spraw-przeciwdzialania-unikaniu-opodatkowania-moze-wydawac-opinie-niekonkluzywne-uwagi-na-tle-uchwaly-nr-1-2021/> (dostęp: 15.05.2021).
- Olesiak J., Pajor Ł., *Komentarz do art. 119a Ordynacji podatkowej*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. H. Dzwonkowski, Warszawa 2020, Legalis/el.
- Pietrzykowski T., *Podstawy prawa intertemporalnego. Zmiany przepisów a problem stosowania prawa w czasie*, Warszawa 2011.
- Turzyński K., Kolibski M., *Reguła intertemporalna klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania w świetle standardów konstytucyjnych – polemika*, „Przegląd Podatkowy” 2016, nr 12.

RETROACTIVE APPLICATION OF THE GAAR IN THE OPINIONS OF THE POLISH TAX ANTI-AVOIDANCE COUNCIL

Summary. The article contains analysis of the Polish Tax Anti-avoidance Council reasoning relating to intertemporal issues connected with general anti-avoidance rule application. It concentrates on the fact that the council came to the conclusion that intertemporal rule may be applied, in respect to taxes calculated on calendar year basis, for the whole 2016, while the regulation itself came into force as of 16 July 2016. The authors challenge the Council view that it is not entitled to interpret GAAR intertemporal regulation in view of constitutional principals, claiming that the law should be read in such way not to breach rules resulting from this act. As a consequences in their view the Polish GAAR may not be applied to taxable events that were recognized before 16 July 2016.

Keywords: GAAR, general anti-avoidance rule, intertemporal rule, retroactive law, Tax Anti-avoidance Council, pro constitutional interpretation of the law, unconstitutionality