

RELACJE POMIĘDZY KRYTERIUM
INTERTEMPORALNYM I KRYTERIAMI
MERYTORYCZNYMI STOSOWANIA KLAUZULI
PRZECIWKO UNIKANIU OPODATKOWANIA.
GŁOSA DO WYROKU WOJEWÓDZKIEGO SĄDU
ADMINISTRACYJNEGO W WARSZAWIE Z DNIA
20 WRZEŚNIA 2021 R., SYGN. III SA/WA 584/21

Streszczenie. Artykuł stanowi głosę do wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie, sygn. III SA/Wa 584/21 i koncentruje się na kwestiach intertemporalnych stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Autor argumentuje w nim, że prawidłowe zastosowanie przepisu przejściowego, zgodnie z którym klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania ma zastosowanie do korzyści podatkowych osiągniętych po 15 lipca 2016 r., wymaga ustalenia, w którym momencie doszło do powstania korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu. Klauzula może znaleźć bowiem zastosowanie wyłącznie wtedy, gdy „unikanie opodatkowania” ma miejsce po tej dacie. Niedopuszczalne pozostaje kwestionowanie korzyści podatkowych powstających po wejściu w życie klauzuli tylko z tego powodu, że są one

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



Data wpływu: 19.01.2022. Data akceptacji: 28.02.2022
© by the author, licensee University of Lodz – Lodz University Press, Lodz, 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/>)

skutkiem wcześniejszych działań podatnika, które umożliwiły mu uniknięcie zapłaty podatku przed wejściem w życie klauzuli.

Słowa kluczowe: klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania, GAAR, korzyść spreczna z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu, przepis intertemporalny, warunek intertemporalny

1. UWAGI WPROWADZAJĄCE

W dniu 20 września 2021 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny (WSA) w Warszawie wydał jedno z pierwszych orzeczeń w sprawie dotyczącej wymiaru podatku, w której zastosowano przepisy klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania (dalej: GAAR). W orzeczeniu tym zmierzył się on, obok kwestii merytorycznych, z kilkoma kwestiami intertemporalnymi, związanymi ze stosowaniem wskazanej normy. Mając na uwadze dużą wnikliwość przeprowadzonych rozważań oraz interesujący stan faktyczny, komentowany wyrok stanowi dobrą podstawę do pokazania istniejących powiązań między przesłanką intertemporalną i przesłankami merytorycznymi stosowania GAAR.

2. STAN FAKTYCZNY STANOWIĄCY PODSTAWĘ ROZSTRZYGNIĘCIA

Ze stosunkowo lakonicznego opisu sprawy zawartego w uzasadnieniu omawianego wyroku wynika, że przedmiotem rozstrzygnięcia była sprawa, w której w 2015 r. doszło do transferu znaku towarowego do spółki celowej, a następnie znak ten był licencjonowany przez spółkę celową do jego pierwotnego właściciela. Na podstawie informacji zawartych w wyroku zrekonstruować można przebieg zdarzeń, które miały miejsce w 2015 r.:

1. Spółka A, działająca wówczas w formie spółki komandytowej, zbyła swój znak towarowy do spółki celowej za kwotę 177 mln zł.
2. Spółka komandytowa na gruncie przepisów obowiązujących w 2016 r. pozostawała podmiotem transparentnym podatkowo. W efekcie podatek od dochodu ze zbycia znaku towarowego zobowiązani byli rozliczyć jej wspólnicy.
3. Wspólnikami spółki komandytowej A pozostawali: komplementariusz, mający jednoprocenowy udział w zysku spółki oraz spółka komandytowo-akcyjna z 99-procentowym udziałem w zysku. Od dochodu ze zbycia znaków towarowych przypadającego na komplementariusza (1%) został odprowadzony podatek. Dochód przypadający na spółkę komandytowo-akcyjną (99%) efektywnie nie został nigdy opodatkowany. Spółka ta miała przedłużony rok podatkowy. Dzięki temu w momencie

zbycia znaku towarowego mogła ona skorzystać z pozytywnej linii orzeczniczej wykreowanej uchwałami Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA)¹, w myśl której dochód takiej spółki podlegał opodatkowaniu po stronie jej akcjonariusza dopiero w momencie jego wypłaty akcjonariuszowi. W analizowanym stanie faktycznym do takiej wypłaty nie doszło, w wyniku czego 99% dochodu ze zbycia znaku towarowego nie zostało nigdy opodatkowane.

4. Spółka celowa, która nabyła znak, licencjonowała go do powiązanych spółek. Po jej stronie przychody z tytułu opłat licencyjnych były kompensowane odpisami amortyzacyjnymi od znaku towarowego, rozpoznawalnymi od ceny, za którą nabyto znak. W spółkach licencjonujących znak opłaty licencyjne stanowiły koszt uzyskania przychodów.

Podsumowując, istotą podjętych przez podatnika działań było dokonanie sprzedaży znaku towarowego w taki sposób, by przychód z tytułu sprzedaży nie został rozpoznany, a równocześnie by cena sprzedaży stała się podstawą dokonywania odpisów amortyzacyjnych po stronie spółki celowej. Pozwalało to wykreować tarczę podatkową na opłatach licencyjnych, która obniżała dochód do opodatkowania po stronie licencjobiorców.

W efekcie stwierdzenia, iż spółka A rozpoznawała w kosztach w 2016 r. opłatę licencyjną od znaku towarowego, Szef Krajowej Administracji Skarbowej (KAS), na wniosek jednego z urzędów celno-skarbowych, wszczął kontrolę dotyczącą podatku dochodowego od osób prawnych za okres od 1 czerwca 2016 r. do 31 grudnia 2016 r. Po przeprowadzeniu postępowania zakwestionował on dokonane przez podatnika odpisy amortyzacyjne od znaku towarowego na podstawie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Wskazana decyzja została podtrzymana w postępowaniu odwoławczym, a następnie zaskarżona przez podatnika do WSA w Warszawie.

3. ROZSTRZYGNIĘCIE WOJEWÓDZKIEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO

Rozpatrywane przez WSA w Warszawie zarzuty koncentrowały się na dwóch aspektach stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Pierwszym z nich pozostawały kwestie intertemporalne, a drugim to, czy w analizowanej sprawie zostały spełnione kryteria merytoryczne,

¹ Uchwała NSA z dnia 16 stycznia 2012 r., sygn. II FPS 1/11, CBOSA; uchwała NSA z dnia 20 maja 2013 r., sygn. II FPS 6/12, CBOSA.

pozwalające organom na zastosowanie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.

Pierwszą z kwestii, którą musiał rozstrzygnąć WSA w Warszawie, pozostawało to, czy klauzulę można zastosować do działań podatnika, które zostały zrealizowane w 2015 r., a wywołują skutki w 2016 r. Podatnik uważał, że ponieważ wszystkie czynności stron, w tym zawarcie umowy licencyjnej, miały miejsce przed 15 lipca 2016 r., klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania nie może znaleźć zastosowania. Stanowiska tego nie podzielił WSA w Warszawie. Stwierdził on bowiem, że ustawodawca ma możliwość ingerencji w te stosunki prawne, które rozpoczęły się przed zmianą prawa, ale trwają nadal jako okresowe i wywołują w dalszym ciągu skutki podatkowe po zmianie prawa. W takiej sytuacji nie mamy do czynienia z retroaktywnością, ponieważ „norma nie działa wstecz [nie ma charakteru retroaktywnego – przyp. M.K.], jeżeli na jej podstawie należy dokonywać kwalifikacji zdarzeń, które wystąpiły po jej wejściu w życie. Działa jednak wstecz, kiedy zdarzeniom sprzed wejścia w życie nowego prawa nadaje znaczenie prawne, w wyniku czego sytuacja prawna adresata normy uległa pogorszeniu. Ściśle bowiem rzecz ujmując, zakaz retroakcji prawa dotyczy przepisów pogarszających sytuację adresatów norm prawnych (takie rozumienie tego zakazu obowiązuje nawet w prawie karnym), toteż zakaz ten ująć należy raczej w formułę »lex severior retro non agit«”. W efekcie, zdaniem WSA w Warszawie, ustawodawca miał prawo w przepisie intertemporalnym przewidzieć zastosowanie GAAR do korzyści podatkowych powstających cyklicznie po dniu wejście w życie tej normy, nawet jeżeli ogół czynności prowadzących do powstania tych korzyści został zrealizowany przed tą datą.

Sąd uznał, że bez wpływu na powyższe rozważania pozostaje fakt, iż działania podjęte przez podatnika były przed wprowadzeniem klauzuli legalne. Przyznał on, że zastosowany „schemat optymalizacyjny był rzeczywiście »zgodny z przepisami« (cytat ze skargi), ale, według Sądu, po wejściu w życie klauzuli Organ uzyskał prawo do zakwestionowania zaistniałych po 15 lipca 2016 r. skutków prawnych (korzyści podatkowych) tegoż schematu. Rzecz więc nie w tym, że umowy z 28 lipca 2015 r. były nielegalne w dacie ich zawarcia (Organ nigdy nie twierdził, że były nielegalne, a ocenił je krytycznie co najwyżej z pozaprawnego, etycznego punktu widzenia), lecz w tym, że uprawnieniem Ustawodawcy stała się od tej daty (15 lipca 2016 r., nie wcześniej) odmowa skorzystania ze skutków prawnych tych umów, skoro te skutki nastąpiły pod rządami klauzuli GAAR [...]”. Zdaniem sądu „nie

można tolerować sytuacji, gdy przedsiębiorcy pozostający w takich samych okolicznościach prawnych płacą zasadniczo różne, niższe podatki, a to nie z powodu np. sprawniejszego zarządzania przedsiębiorstwem i wprowadzania nowoczesnych technologii, lecz z powodu podejmowania skomplikowanych, pozornych konstrukcji prawnopodatkowych, które skutkować miałyby korzystniejszym opodatkowaniem”.

Sąd stwierdził jednak, iż organ naruszył prawo, stosując klauzulę do opłaty licencyjnej, wynikającej z faktury za czerwiec 2016 r. (klauzula weeszła w życie w lipcu). Szef KAS uznał, że klauzula może znaleźć zastosowanie do wskazanego wydatku, argumentując, że w podatku dochodowym korzyść podatkowa materializuje się dopiero z końcem roku, którego dotyczy podatek. Argumentację tę WSA w Warszawie podważył. Podkreślił, że ustalenie daty powstania korzyści podatkowej na potrzeby stosowania klauzuli nie może sprowadzać się do prostego stwierdzenia, że ta powstaje w podatku dochodowym dopiero po zakończeniu roku podatkowego. Wskazał, że roczne „rozliczenie podatku ma charakter techniczny, a samo ostateczne rozliczenie nie modyfikuje w żadną stronę wielkości elementów składających się na ostateczną wysokość podatku (straty), a zaistniałych w trakcie roku podatkowego. Wszystkie konstrukcyjne elementy takiego rozliczenia, tj. przychód, koszt podatkowy, dochód, przesłanki zwolnienia podatkowego lub obniżonej stawki, strata, jak i odpowiadające im wszystkim zdarzenia prawne, występują w konkretnym punkcie czasu, i jeżeli wpływają przez to na ostateczny wynik podatkowy, powinny być honorowane bez względu na późniejsze niekorzystne zmiany prawa materialnego. Powstanie, a raczej »powstawanie« zobowiązania w podatku dochodowym jest procesem rozciągniętym w czasie roku podatkowego. W trakcie takiego procesu mogą występować zdarzenia, które definitywnie wpływają na wysokość zobowiązania, jakie wystąpi z upływem tego procesu”. W efekcie, zdaniem sądu, ponieważ opłaty licencyjne były uwzględniane w kosztach co miesiąc, klauzula nie mogła znaleźć zastosowania do tych z nich, które uwzględniono przed 15 lipca 2016 r. Reasumując, WSA w Warszawie stwierdził, że na potrzeby stosowania przepisu intertemporalnego za datę powstania korzyści podatkowej w podatku dochodowym należy przyjąć moment, w którym określone zdarzenie zaczęło oddziaływać na wymiar podatku, a nie koniec roku podatkowego. W efekcie klauzula nie może znaleźć zastosowania do kosztów rozpoznanych przed 15 lipca 2016 r. Odmienne interpretacja prowadziłaby, zdaniem WSA w Warszawie, do retroaktywnego stosowania prawa.

Rozpoznawszy problemy intertemporalne, WSA w Warszawie ocenił, czy w sprawie spełnione są kryteria merytoryczne zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. W tym zakresie podzielił on stanowisko organów podatkowych, które uznały, że tak. Sąd stwierdził, że działania podatnika nie miały żadnego ekonomicznego czy organizacyjnego celu poza osiągnięciem korzyści podatkowej. W szczególności za nieprzekonujące uznał on argumenty podatnika, że wydzielenie znaku miało na celu jego lepszą ochronę w razie powstania roszczeń związanych z działalnością spółki matki. Podkreślił również, że spółka ta w dalszym ciągu pozostawała właścicielem znaku, tyle że pośrednio – przez spółkę celową. Wierzyciele mieli więc możliwość wyegzekwowania wierzytelności poprzez wszczęcie egzekucji z udziałów tej spółki. Za nieprzekonujące uznano też argumenty podatnika dotyczące dążenia do dostosowania struktury działalności grupy do planowanych działań sukcesyjnych. W tym zakresie WSA w Warszawie wskazał, że do dnia wydania orzeczenia, niemal 5 lat po przeprowadzonych czynnościach, żadne dalsze kroki związane z przejściem zarządzania przez rodzinę właściciela nie zostały podjęte. Jego zdaniem fakt, iż transakcji nie towarzyszył zamiar realizacji żadnego celu gospodarczego, oznacza, że wydzielenie znaków towarowych do spółki celowej miało charakter sztuczny. Dodatkowo wystąpiły liczne symptomy wskazane w ordynacji jako przykłady sztuczności: wykorzystanie w ramach restrukturyzacji spółki celowej czy wystąpienie elementów wzajemnie znoszących się i kompensujących, w postaci zbycia prawa towarowego przy równoczesnym nabyciu uprawnienia do korzystania przez zbywającego na podstawie umowy licencyjnej. Biorąc pod uwagę to, że sąd nie doszukał się w działaniach podatnika zamiaru realizacji żadnych korzyści niepodatkowych, stwierdzono, iż istniejące ryzyka prawne i gospodarcze przewyższyły spodziewane korzyści niepodatkowe.

W efekcie WSA w Warszawie uznał, że w analizowanej sprawie rozpoznanie kosztu podatkowego pozostaje sprzeczne z przedmiotem i celem art. 7 ust. 2 oraz art. 15 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych². „Te przepisy normują podstawową w podatku dochodowym zasadę pomniejszania podstawy opodatkowania o rzeczywiście, a nie sztucznie ponoszone koszty działalności podatnika. Nie służą one temu, aby respektować działania oderwane od ekonomicznej natury podatku dochodowego jako podatku od dochodu, czyli różnicy pomiędzy rzeczywistym przychodem a rzeczywistym, nie sztucznie wykreowanym kosztem”.

² Tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 1800 ze zm., dalej: u.p.d.o.p.

4. RETROAKCJA A RETROSPEKCJA

W omawianym wyroku WSA w Warszawie w sposób przekonujący, klarowny i trafny zaprezentował teoretyczne granice pomiędzy retroaktywnością prawa a jego retrospektywnością. Z działaniem prawa wstecz (retroakcją), które ma charakter niedozwolony, jeżeli oddziałuje na niekorzyść jednostki, mamy do czynienia wtedy, gdy ustawodawca przewiduje, że nowo uchwalona norma reguluje konsekwencje działań, które w całości się już zrealizowały. O retroaktywności nie można zasadniczo mówić w tych przypadkach, gdy określona norma reguluje skutki prawne działań podjętych przed jej wejściem w życie, które w dalszym ciągu trwają po tej dacie. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie stwierdził, iż w takiej sytuacji mamy do czynienia z dozwoloną, pod określonymi warunkami, retrospektywnością. Ustawodawca może bowiem zasadniczo ustanawiać normy oddziałujące na skutki prawne, które zdarzenia z przeszłości mają wywołać w przyszłości. W tym zakresie musi jednak pamiętać o zapewnieniu odpowiedniego *vacatio legis* oraz konieczności respektowania praw słusznie nabytych.

W świetle powyższych zasad WSA w Warszawie słusznie uznał, że klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania nie można zastosować do kosztu podatkowego, którego moment poniesienia przypadał w czerwcu 2016 r., a więc jeszcze przed wejściem w życie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, nawet jeżeli koszt ten podlegał następnie uwzględnieniu przy kalkulacji zobowiązania podatkowego należnego za cały rok 2016. Sąd w omawianym wyroku trafnie wskazał, że w sytuacji, w której przepis wchodzi w życie w trakcie roku podatkowego, nie może on oddziaływać na prawo podatnika do rozpoznania w zeznaniu rocznym wydatków, które zostały definitywnie ujęte jako koszt przed datą jego wejścia w życie. W rozpatrywanym przypadku skutki prawne, w postaci materializacji prawa do rozpoznania kosztu, zrealizowały się już w rozliczeniu za czerwiec, a więc w okresie, gdy klauzula nie obowiązywała. Samo uwzględnienie kosztu przy kalkulacji zobowiązania rocznego miało charakter wyłącznie kalkulacyjny. Przeciwnie tezy, prezentowane w opiniach Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania oraz w wyroku WSA w Warszawie z dnia 29 października 2021 r., sygn. III SA/Wa 1248/21, zostały poddane krytyce przez doktrynę w licznych publikacjach³. W myśl wyroku i wskazanych publikacji

³ H Litwińczuk, *Problemy intertemporalne w prawie podatkowym na przykładzie regulacji wprowadzającej ogólną klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania do polskiego*

nie powinno ulegać wątpliwości, że klauzuli nie można stosować do przychodów i kosztów, których moment rozpoznania do celów podatkowych przypada przed wejściem tej normy w życie, nawet jeżeli sama kalkulacja kwoty zobowiązania podatkowego następuje już po tej dacie.

5. ZAKAZ ZMIAN PRZEPISÓW PRAWA PODATKOWEGO W TRAKCIE ROKU

Bardziej złożona pozostaje kwestia możliwości zastosowania klauzuli do opłat licencyjnych poniesionych po 15 lipca 2016 r. WSA w Warszawie trafnie stwierdził, iż w sytuacji, gdy skutki podatkowe zawarcia określonej umowy cywilnoprawnej (tutaj: umowy licencyjnej) są rozłożone w czasie, ustawodawca może zmienić zasady rozpoznania takich skutków *pro futuro*. Uprawnienie to napotyka jednak na dwa istotne ograniczenia. Po pierwsze, zmiana taka powinna respektować zakaz zmian przepisów podatkowych w trakcie okresu rozliczeniowego. Po drugie, nie może ona godzić w prawa słusznie nabyte.

Z uzasadnienia wydanego przez WSA w Warszawie wyroku nie wynika, by rozważał on, czy klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania mogła wejść w życie w trakcie roku podatkowego. Jest to nieco zaskakujące, biorąc pod uwagę, że kwestia ta pozostaje istotna. Na gruncie orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego (TK) ugruntowane pozostaje stanowisko, że zmiany w przepisach podatkowych w zakresie podatków rozliczanych rocznie powinny być ogłaszane z *vacatio legis* wynoszącym co najmniej 30 dni i mogą mieć zastosowanie do dochodów osiągniętych w okresie rozliczeniowym następującym po wejściu tych przepisów w życie⁴. Trybunał uważa bowiem, że na gruncie podatków rozliczanych w okresie rocznym obok

prawa, [w:] Regulacje prawa finansów publicznych i prawa podatkowego. Podsumowanie stanu obecnego i dynamika zmian. Księga jubileuszowa dedykowana profesor Wiesławie Miemieć, red. P. Borszowski, LEX/el. 2020; 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. 13–26; M. Kondej, M. Stępień, Retroaktywne stosowanie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania w opiniach Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2020, nr 4, <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2020.04.02>; M. Kondej, Problematyka intertemporalna stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, „Przegląd Podatkowy” 2017, nr 7, s. 20–27.

⁴ Wyrok TK z dnia 29 marca 1994 r., sygn. K 13/93, OTK 1994/1/6; wyrok TK z dnia 24 maja 1994 r., sygn. K 1/94, OTK 1994/1/10; wyrok TK z dnia 28 grudnia 1995 r., sygn. K 28/95, OTK 1995/3/21.

zakazu niedziałania prawa wstecz istotne jest również uwzględnienie stosownego *vacatio legis*, umożliwiającego podatnikom dostosowanie swoich decyzji gospodarczych do podatku, który będą musieli zapłacić w nadchodzącym roku podatkowym⁵.

Mimo że w omawianej sprawie nie znajdziemy refleksji dotyczących kwestii dopuszczalności wprowadzenia klauzuli w trakcie roku podatkowego, została ona poczyniona w wyroku WSA w Warszawie z dnia 29 października 2021 r., sygn. III SA/Wa 1248/21. Wskazano w nim, że wynikająca z orzecznictwa TK ochrona prawno-konstytucyjna dotyczy wyłącznie przepisów *stricte* materialnych, określających podmiot, przedmiot opodatkowania czy stawki podatkowe. Klauzula zaś nie ma rzekomo takiego charakteru. W tym zakresie przywołano wyrok NSA, akceptujący dopuszczalność wprowadzenia regulacji dotyczącej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania w trakcie roku podatkowego. Opiera się on na założeniu, że regulacje klauzuli mają charakter mieszany – materialnoprocesowy. Przepisy te mają nie nakładać na podatników nowych obowiązków materialnoprawnych, a jedynie stanowić dla właściwych organów instrument pozwalający eliminować w praktyce unikanie opodatkowania (wyrok NSA z dnia 26 czerwca 2019 r., sygn. II FSK 2594/17)⁶.

Tezy o tym, iż klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania nie jest przepisem materialnoprawnym, należy ocenić jednoznacznie jako błędne. Wprowadzenie jej ustaliło bowiem odmienne od dotychczasowych zasady opodatkowania stanów faktycznych mieszczących się w zakresie definicji legalnej unikania opodatkowania. Doprowadziło to do tego, że jeżeli zostanie stwierdzone, iż czynności podatnika mają charakter sztuczny, a głównym ich celem lub jednym z głównych jest osiągnięcie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu, zastosowanie znajdują przepisy inne⁷ niż te, które stosowało się przed wejściem klauzuli w życie. Klauzula wpływa więc na zakres

⁵ Wyrok TK z dnia 29 marca 1994 r., sygn. K 13/93, OTK 1994/1/6.

⁶ Bardziej szczegółowe omówienie: M. Kondej, *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania jako rzekome legislacyjne nihil novi. Dopuszczalność wprowadzenia klauzuli w trakcie roku podatkowego*, „Monitor Podatkowy” 2019, nr 12, Legalis/el.

⁷ W zależności od okoliczności będą to przepisy, które znalazłyby zastosowanie, gdyby podatnik dokonał czynności odpowiedniej (art. 119a § 4 ustawy Ordynacja podatkowa), gdyby nie dokonał żadnej czynności (art. 119a § 5 ustawy Ordynacja podatkowa) lub gdyby określone przepisy nie znalazły zastosowania (art. 119a § 6 ustawy Ordynacja podatkowa).

znajdujących zastosowanie przepisów prawa materialnego. Jej materialnoprawny charakter łatwo dostrzec, gdy spojrzysz na art. 119a § 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa⁸, który stanowi, że „jeżeli korzyść podatkowa została osiągnięta [...] w wyniku zastosowania przepisu ustawy podatkowej określającego warunki przyznania zwolnienia podmiotowego lub przedmiotowego, wyłączenia z podstawy opodatkowania, w tym wyłączenia przychodów (dochodów) z opodatkowania, lub odliczenia od przychodu, dochodu lub podatku, to skutki podatkowe określa się na podstawie stanu prawnego, jaki zaistniałby, gdyby dany przepis ustawy podatkowej nie miał zastosowania”. Wprowadzenie tej regulacji w oczywisty sposób zmienia prawo materialne. Stosowanie przepisu, który do dnia wejścia w życie klauzuli znajdował zastosowanie, od dnia wejścia w życie art. 119a § 6 o.p. może zostać wyłączone w przypadku stwierdzenia, że mamy do czynienia z unikaniem opodatkowania. Klauzula wpływa więc na obowiązujące zasady opodatkowania określonych stanów faktycznych (zmienia je). Stanowi normę modyfikującą zakres pozostałych norm prawa materialnego, a więc jest regulacją materialnoprawną. Tym samym powinno się do niej stosować te same standardy legislacyjne, jakie mają zastosowanie do każdego innego przepisu o takim charakterze.

Fakt, iż wprowadzenie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania doprowadziło w trakcie roku podatkowego do zmiany zasad opodatkowania, powinien wymusić refleksję, czy taka zmiana pozostawała dopuszczalna na gruncie wypracowanego przez TK zakazu zmiany przepisów w trakcie roku podatkowego. O ile nie powinno być wątpliwości, że sama zmiana zakaz ten narusza, to pozostaje pytanie, czy to naruszenie ma charakter dopuszczalny.

Argumentem przemawiającym za ewentualną możliwością wprowadzenia klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania w trakcie roku potencjalnie mógłby być ważny interes publiczny, zasadzający się na konieczności ochrony finansów publicznych. W orzecznictwie TK formułowane są bowiem tezy, że „argument »ważnego interesu publicznego« może – wyjątkowo – uzasadniać ograniczenie lub nawet rezygnację z ustanowienia *vacatio legis* (K 9/92)”⁹. Biorąc pod uwagę to, że obowiązek zapewnienia należytego *vacatio legis* pełni podobną funkcję co zakaz zmian przepisów prawa podatkowego w trakcie roku, wydaje się, że ważny interes publiczny mógłby być potencjalnie rozważany jako przemawiający za dopuszczalnością

⁸ Tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 1540 ze zm., dalej: o.p.

⁹ Wyrok TK z dnia 18 października 1994 r., sygn. K 2/94, OTK 1994/2/36.

wprowadzenia do systemu podatkowego klauzuli w trakcie roku podatkowego. Jest tak, szczególnie biorąc pod uwagę, że w orzecznictwie TK wskazano już, iż za „ważny interes publiczny» można bez wątplenia uważać dążenie ustawodawcy do przeciwstawienia się oszustwom i nadużyciom podatkowym, prowadzącym do uchylania się od obowiązku uiszczania należnych podatków. Do sytuacji, gdy celem nowej regulacji jest przeciwdziałanie przypadkom naruszania już obowiązującego prawa, trudno odnosić takie same kryteria »okresu dostosowawczego«, jak wymagane przy wprowadzeniu w życie unormowań ingerujących w sytuację prawną adresatów szanujących prawo dotychczas obowiązujące”.

Można wyobrazić sobie argumentację wskazującą, że konieczność zapobieżenia obchodzeniu przez podatników prawa podatkowego w 2016 r. była na tyle pilna, iż uzasadniała ingerencję w przepisy w trakcie roku podatkowego. Stanowisko takie nie wydaje się przy tym wytrzymywać zdenerowania z faktem, iż założenia do projektu ustawy wprowadzającej klauzulę opracowano w 2014 r., natomiast z wprowadzenia klauzuli od 1 stycznia 2016 r. ustawodawca sam zrezygnował w toku prac legislacyjnych¹⁰. Biorąc pod uwagę to, że wszystkie inne znane mi regulacje antyabuzywne ingerujące w treść przepisów materialnego prawa podatkowego, w tym późniejsze nowelizacje przepisów klauzuli, były wprowadzane zawsze od początku kolejnego okresu rozliczeniowego, dopuszczenie wyłomu w tej zasadzie w odniesieniu do klauzuli mogłoby stanowić groźny precedens. Byłoby też niespójne z dotychczasową praktyką legislacyjną. Dlatego też w mojej ocenie nie ma podstaw do odstępowania, w odniesieniu do klauzuli, od standardu stanowienia prawa podatkowego, zgodnie z którym w trakcie okresu rozliczeniowego zasady opodatkowania nie powinny ulegać zmianom¹¹. W tym kontekście istotne wydaje się zwrócenie uwagi, że w 2016 r. główne możliwości optymalizacji były już znacznie ograniczone przepisami szczególnymi (przede wszystkim ograniczono możliwość wykorzystania znaków towarowych do unikania opodatkowania). Klauzula nie była już więc tak potrzebna jak w latach poprzednich.

¹⁰ M. Kondej, *Granice optymalizacji podatkowej w zakresie podatków dochodowych przed wejściem w życie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania*, Poznań 2016, s. 265.

¹¹ Podobne wątpliwości zgłaszane na gruncie Dyrektywy Rady (UE) 2017/952 z dnia 29 maja 2017 r. zmieniającej dyrektywę (UE) 2016/1164 w zakresie rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych dotyczących państw trzecich skutkowałą przesunięciem terminu jej wdrożenia – zob. Ł. Zalewski, *Po 25 latach fiskus zmienia zasady. Niekorzystne przepisy mają wejść w trakcie roku*, „Dziennik Gazeta Prawna”, 19 lutego 2020.

Podkreślenia wymaga też, co znajduje potwierdzenie w glosowanym orzeczeniu, że podatnicy, podejmując przed wejściem w życie klauzuli działania mające na celu obniżenie wymiaru podatku, działali w granicach prawa. Można założyć, jak słusznie wskazują J. Olesiak i Ł. Pajor, że „nawet tam, gdzie podatnicy posługiwali się konstrukcjami sztucznymi, w momencie dokonywania czynności mogli pozostawać w przekonaniu, że mieszczą się w określonych granicach przedmiotu opodatkowania bądź nie wchodzą w pole obowiązku podatkowego, względnie zaś – mieszczą się w reżimie opodatkowania o poznawalnych następstwach”¹². W momencie dokonywania czynności były one na gruncie normatywnym wolne od negatywnych ocen¹³. To zaś, czy ewentualna negatywna aksjologiczna ocena działań podatników może mieć wpływ na dopuszczalność zmiany zasad prawa podatkowego w trakcie roku, mimo przywołanego orzecznictwa TK, wydaje się dyskusyjne¹⁴.

6. ZWIĄZEK REGUŁY INTERTEMPORALNEJ Z PRZESŁANKAMI MERYTORYCZNYMI STOSOWANIA GAAR

Kolejnym wartym rozważenia aspektem glosowanego wyroku są podstawy, na których oparto ocenę, iż korzyść podatkowa w postaci prawa do rozpoznania opłat licencyjnych jako kosztu uzyskania przychodów jest w analizowanej sprawie sprzeczna z przedmiotem i celem ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Mimo że w orzeczeniu WSA w Warszawie analizę przesłanek merytorycznych stosowania klauzuli oderwano od analizy kwestii intertemporalnych, w mojej ocenie oba te elementy pozostają ze sobą integralnie związane i powinny być analizowane łącznie.

Przypomnijmy, że WSA w Warszawie uznał, iż w analizowanej sprawie sprzeczność zachodzi z przedmiotem i celem art. 7 ust. 2 oraz art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. Pierwszy z tych przepisów wskazuje, że podstawą opodatkowania jest dochód, a drugi, że za koszty uzyskania przychodów uznaje się wydatki mające na celu osiągnięcie przychodów ze źródła przychodów lub zachowanie albo zabezpieczenie źródła przychodów. Sąd w lakonicznym

¹² J. Olesiak, Ł. Pajor, *Komentarz do art. 119a Ordynacji podatkowej*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. H. Dzwonkowski, Legalis/el. 2020.

¹³ *Ibidem*.

¹⁴ Przeciwno takiemu podejściu opowiadają się m.in. Ł. Turzyński, M. Kolibski, *Reguła intertemporalna klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania w świetle standardów konstytucyjnych – polemika*, „Przegląd Podatkowy” 2016, nr 12, s. 22.

uzasadnieniu orzeczenia wskazał, że sprzeczność korzyści w omawianej sprawie wynika z tego, że w podatku dochodowym nie powinny być uwzględniane koszty, do których powstania podatnik doprowadził w sposób sztuczny.

Z przedstawioną przez WSA w Warszawie argumentacją, mającą dowodzić zaistnienia przesłanki sprzeczności, trudno się zgodzić. Po pierwsze, na co wielokrotnie zwracałem uwagę we wcześniejszych tekstach, sztuczność i sprzeczność to dwie odrębne przesłanki zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania¹⁵. Błędem jest więc twierdzenie, a do tego sprowadza się przedstawiona argumentacja sądu, iż sam fakt zaistnienia sztuczności jest wystarczający dla stwierdzenia sprzeczności korzyści podatkowej z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu.

Nieadekwatność takiej argumentacji można dostrzec, gdy zastanowimy się, czy sprzeczność korzyści zidentyfikowalibyśmy, gdyby zwykła spółka z o.o., nawet bez żadnego uzasadnienia gospodarczego, zbyła znaki towarowe do powiązanej spółki siostry, a następnie je wylicencjonowała. W takim przypadku w związku z przeniesieniem znaków spółka z o.o. rozpoznałaby przychód podatkowy równy cenie sprzedaży. Cena ta stanowiłaby równocześnie podstawę rozpoznania odpisów amortyzacyjnych u nabywcy znaku. Wydatki z tytułu opłat licencyjnych, jeżeli uznać by je za koszt, odpowiadałyby, do momentu zamortyzowania znaku, przychodom rozpoznanym wcześniej przez nią jako sprzedawcę, a później opodatkowanemu dochodowi spółki siostry. *Summa summarum* podmioty uczestniczące w takiej transakcji nie uzyskałyby z niej żadnej korzyści podatkowej. Mogłaby ona mieć wpływ na jednostkowe rozliczenia poszczególnych spółek, ale z perspektywy Skarbu Państwa nie groziła żadnym efektywnym uszczerbkiem. W takiej sytuacji, mimo że po stronie spółki wynajmującej znak rozpoznawana byłaby korzyść (koszt w postaci opłaty licencyjnej), a działanie podatnika miałoby charakter sztuczny, wątpię, by ktokolwiek mógł rozważać próbę zakwestionowania kosztu na podstawie klauzuli. Uzyskanej w takiej sytuacji korzyści nie można byłoby uznać za sprzeczną z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu.

¹⁵ M. Kondej, T. Cebula, *Dlaczego przesłanki „sprzeczności korzyści podatkowej z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu” nie należy nazywać „samopełniającą się”*, „Monitor Podatkowy” 2020, nr 10; M. Kondej, *Sprzeczność korzyści podatkowej z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu jako samodzielna przesłanka stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania*, „Przegląd Podatkowy” 2021, nr 12, s. 27–36.

Wynika to z tego, iż sam fakt rozpoznania kosztu w związku z korzystaniem przez podatnika z cudzych aktywów nie jest w żadnej mierze sprzeczny z przedmiotem lub celem ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. W sytuacji gdy do prowadzenia działalności konieczne jest posługiwanie się składnikami majątku stanowiącymi własność innego podmiotu, nie tylko zgodne z celem ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ale wręcz przez tę ustawę wymagane jest regulowanie wynagrodzenia z tego tytułu na rzecz tego podmiotu. Wprowadzenie takiego obciążenia jest konieczne bez względu na to, w jakich okolicznościach doszło do transferu prawa majątkowego. Ustawa wymaga bowiem, by podatnik korzystający ze świadczeń od podmiotu powiązanego regulował na jego rzecz z tego tytułu ekwiwalentne wynagrodzenie. Obligatoryjność ponoszenia opłaty za możliwość korzystania ze znaku towarowego, w sytuacji gdy jest on niezbędny do działalności, oznacza, że na gruncie art. 15 u.p.d.o.p. opłata licencyjna spełnia przesłanki ukosztowania, bez względu na to, w jakich okolicznościach licencjodawca nabył znak. Okoliczność ta została potwierdzona m.in. w wyroku NSA z dnia 4 marca 2020 r., sygn. II FSK 1550/19, którego fragment uzasadnienia warto przytoczyć: „Skoro bowiem transakcja zbycia praw autorskich do znaków towarowych okazała się prawnie skuteczna (organy i Sąd pierwszej instancji tego nie kwestionowały), to znaczy, że doszło do przeniesienia własności tych praw na inny podmiot, nawet jeżeli jest to spółka kontrolowana przez spółkę krajową. Jeżeli zatem wyłącznym dysponentem praw do korzystania z określonych praw majątkowych jest inny podmiot niż Skarżąca, a do utrzymania dotychczasowej produkcji krajowej konieczne było korzystanie z prawa do tych znaków, nawet w postaci sublicencji (której nabycie też nie było podważane) i produkcja oraz sprzedaż towarów z tymi znakami była prowadzona, to trudno nie dostrzec związku poniesionego wydatku ze źródłem przychodów, jakim jest działalność gospodarcza i faktu, że wydatek ten poniesiony został w celu uzyskania przychodu”.

W sprawie będącej przedmiotem glosowanego orzeczenia sprzeczność korzyści podatkowej z przedmiotem lub celem ustawy nie polega zatem na tym, iż podatnik ponosi koszty korzystania z cudzego aktywa. Rozpoznanie takiego kosztu wpisuje się w cel ustawy. Istota możliwego do zarzucenia podatnikowi „nadużycia” leży gdzie indziej. Trafnie definiuje ją Szefer KAS, wskazując, że polega ona na „uniknięciu opodatkowania dochodu (przychodu) związanego ze zbyciem ww. prawa [znaku towarowego – przyp. M.K.] z uwagi na fakt, że: a) Strona była w adekwatnym okresie podmiotem

transparentnym podatkowo, b) wspólnik Strony – B. Sp. z o.o. S.K.A. – nie był w adekwatnym okresie podmiotem podlegającym opodatkowaniu od osiąganego dochodu”. Wskazany fragment obrazuje fakt, że w omawianej sprawie klauzula została zastosowana nie dlatego, że podatnik zapłacił spółce celowej będącej właścicielem znaku za korzystanie z niego, a dlatego, że znak ten został niegdyś sprzedany do spółki celowej w taki sposób, który z jednej strony pozwolił nabywcy podwyższyć bazę amortyzacji, z drugiej zaś umożliwił sprzedawcy uniknięcie opodatkowania dochodu ze sprzedaży. Zarzucane podatnikowi nadużycie leży więc w tym, iż historycznie, zbywając znak do spółki celowej, zwiększył on wartość podatkową aktywa, bez opodatkowania adekwatnego przychodu.

Skoro nadużycie polegało na braku efektywnego opodatkowania sprzedaży znaku towarowego przez spółkę komandytową w 2015 r., wątpliwa staje się cała logika rozważań, zarówno Szefa KAS, jak i WSA w Warszawie, dotycząca problematyki intertemporalnej. Nie powinno budzić wątpliwości, że treść przepisu intertemporalnego zawartego w art. 7 wprowadzającej klauzulę ustawy z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw¹⁶, w myśl którego ma ona zastosowanie do korzyści podatkowej uzyskanej po dniu wejścia w życie niniejszej ustawy, należy odnosić do momentu uzyskania korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu. W analizowanej sprawie zarówno organy, jak i WSA w Warszawie treść tej normy odniosły do korzyści, która nie spełnia tego warunku.

W sytuacji gdy podatnikowi zarzuca się uniknięcie opodatkowania polegające na braku efektywnego opodatkowania sprzedaży składników majątku, należałoby w pierwszej kolejności ustalić, z czego ten brak opodatkowania wynikał. Uzasadnienie wyroku wskazuje, że jego źródłem był fakt, że wspólnikiem spółki komandytowej dokonującej sprzedaży była spółka komandytowo-akcyjna. W myśl ówczesnego podejścia sądów administracyjnych zysk takiej spółki przypadający na akcjonariusza podlegał opodatkowaniu po stronie akcjonariusza dopiero w momencie wypłaty.

W uzasadnieniu wyroku WSA w Warszawie wyczytać możemy, że w analizowanym przypadku do takiej wypłaty, a co za tym idzie – opodatkowania, nie doszło. Nie wiadomo jednak, co stało się ze spółką komandytowo-akcyjną i wskazanym „nieopodatkowanym” zyskiem. Czy możliwe,

¹⁶ Dz.U. z 2016 r., poz. 846.

że będzie on podlegał opodatkowaniu w przyszłości¹⁷ A może podatnik podjął jakieś działania, które spowodowały, że nigdy nie zostanie on opodatkowany? Nawet jeżeli tak, pod kątem kryteriów zastosowania klauzuli należałoby analizować nie opłaty licencyjne, a te działania, które pozwoliły uniknąć opodatkowania zysku ze sprzedaży. To w stosunku do tej korzyści należy weryfikować, czy powstała ona po dniu wejścia w życie klauzuli, gdyż to ona jest sprzeczna z przedmiotem i celem ustawy podatkowej.

Bez identyfikacji, która konkretnie korzyść podatkowa jest sprzeczna z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej, nie sposób zastosować GAAR. Istota klauzuli polega bowiem na pozbawieniu podatnika korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu, a nie każdej korzyści podatkowej wynikającej z przeprowadzonych działań, mających na celu unikanie opodatkowania. Artykuł 119a §§ 2–5 wymaga odczytania w kontekście art. 119a § 1 o.p. Reklasyfikacja czy pominięcie działań podatnika powinny nastąpić tylko w takim zakresie, w jakim jest to niezbędne do pozbawienia podatnika korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu. Szczegółowe wykazanie tej kwestii wykracza poza ramy niniejszego artykułu. Dla jej gruntownego omówienia konieczne byłoby uczynienie go przedmiotem osobnej publikacji. Warto natomiast podkreślić, iż dokonane przez podatnika czynności ukierunkowane na unikanie opodatkowania pozostają ważne na gruncie cywilnoprawnym. Ich całkowite pominięcie do celów podatkowych prowadziłoby więc do powstania dwóch równoległych rzeczywistości – cywilnoprawnej, w której skutki czynności byłyby respektowane, i podatkowej, w której by się je pomijało. Utrzymanie takiego dualizmu w dłuższej perspektywie pozostaje niemożliwe¹⁸.

¹⁷ W tym kontekście przypomnieć należy, że ustawa wprowadzająca opodatkowanie spółki komandytowo-akcyjnej, ukierunkowana na eliminację możliwości unikania opodatkowania z wykorzystaniem tych podmiotów, przewidywała regulacje przejściowe, których celem pozostawało efektywne opodatkowanie zysku przypadającego na akcjonariusza.

¹⁸ Wyobraźmy sobie sytuację, w której przeniesiony do spółki celowej, wyłącznie z przyczyn podatkowych, znak towarowy jest licencjonowany nie tylko w ramach grupy, ale również podmiotowi trzeciemu. Spółka celowa otrzymuje z licencji środki pieniężne (w tym od podmiotu trzeciego), które następnie wykorzystuje do rozpoczęcia prowadzenia działalności gospodarczej w nowym obszarze. Czy w takiej sytuacji fakt funkcjonowania spółki należy trwale pominąć przy ustalaniu skutków podatkowych, a uzyskiwane przez nią przychody przypisywać już na zawsze spółce matce? Co zrobić, gdy udziały tej spółki zostaną „zbyte”? Czy nadal należy ignorować istnienie spółki celowej do celów podatkowych? Powyższe pytania powinny choć trochę unaocznic fakt, że zakres

Podkreślenia wymaga, że prawidłowe ustalenie, kiedy powstała korzyść podatkowa sprzeczna z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej, jest kluczowe w kontekście konieczności przestrzegania zasady zakazu retroakcji. Przepis intertemporalny wyraźnie wskazuje, że jeżeli korzyść podatkowa sprzeczna z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej została osiągnięta przed wejściem w życie klauzuli, to nie można do niej klauzuli zastosować. Jeżeli więc mamy do czynienia z wieloma czynnościami, które są ukierunkowane na unikanie opodatkowania i rozciągnięte w czasie, należy ustalić, w którym momencie tych czynności powstała korzyść sprzeczna z przedmiotem lub celem ustawy. Wyjaśnijmy wagę tej weryfikacji na przykładzie. Wyobraźmy sobie sytuację, w której syn kupił od ojca nieruchomość z zamiarem dalszej odsprzedaży. Ten sprzedał mu ją, nie płacąc od sprzedaży podatku, na przykład dzięki wykorzystaniu spółki komandytowo-akcyjnej. Syn o unikaniu opodatkowania zdawał sobie sprawę i akceptował je, wiedząc, że w polskim systemie prawnym nie ma jeszcze klauzuli. Faktycznie zapłacił z własnych środków ojcu. Już po wejściu w życie klauzuli syn chce sprzedać nieruchomość. Czy na podstawie klauzuli można zakwestionować prawo rozpoznania przez niego kosztu? W świetle brzmienia przepisu intertemporalnego wydaje się, że nie¹⁹. Pozbawienie syna kosztu w istocie zmierzałoby bowiem do opodatkowania korzyści, którą jego ojciec osiągnął przed wejściem w życie klauzuli (wyrażającej się w braku opodatkowania otrzymanej ceny sprzedaży). Opodatkowanie byłoby więc ukrytą retroakcją. Tak jak ustawodawca nie może uchwalić przepisu stanowiącego, że podatnicy, którzy w przeszłości uzyskali korzyść podatkową sprzeczną z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej, są zobowiązani zapłacić podatek stanowiący równowartość kwoty uzyskanej korzyści, tak samo organ nie może interpretować klauzuli w taki sposób, który efektywnie prowadziłby do pozbawienia podatników korzyści, które zrealizowały się przed wejściem w życie tej normy. Pomijając kwestię ochrony praw nabytych, która może budzić kontrowersje w przypadku, gdy mamy do

reklasyfikacji/pominięcia czynności musi być ograniczony wyłącznie do tych skutków, których reklasyfikacja jest niezbędna, by pozbawić podatnika korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej. To zaś oznacza, że reklasyfikacja zasadniczo nie obejmuje innych korzyści, które mogły powstać w związku z restrukturyzacją.

¹⁹ Na marginesie wskazać można, że w przedstawionym przykładzie pozbawienie syna prawa do rozpoznania kosztu prowadziłoby do tego, że klauzula spowodowałaby nałożenie na niego odpowiedzialności za podatek, którego uniknął jego ojciec. Oczywiście pozostaje, że norma antyabuzyjna nie może karać za unikanie podatku podmiotu innego niż ten, który podatku unikał.

czynienia z działaniem podjętym wyłącznie w celu unikania opodatkowania, pozbawienie takiej korzyści byłoby ewidentnie niezgodne z literą i celem przepisu intertemporalnego. Ten stanowi bowiem, że klauzulę stosuje się do korzyści uzyskanych po dniu wejścia w życie przepisu. *A contrario* – wolą ustawodawcy korzyści uzyskane wcześniej są „bezpieczne”.

Wprawny czytelnik dostrzeże, że przedstawiony przykład nie różni się istotnie od stanu faktycznego rozpatrywanego przez WSA w Warszawie. To zaś prowadzi mnie do wniosku, że w analizowanej sprawie zarówno SzeF KAS, jak i WSA w Warszawie „poszli na skróty”. Ustaliwszy, że podatnik podjął działania mające na celu unikanie opodatkowania, zamiast szczegółowo przeanalizować, w którym momencie na osi czasu doszło do potencjalnego nadużycia (powstania korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu), zakwestionowali oni bieżący koszt ponoszony przez podatnika. Koszt ten co prawda stanowił konsekwencję podjętych historycznie działań mających na celu unikanie opodatkowania, ale nie stanowił korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu.

7. PODSUMOWANIE

Zbadanie, czy klauzula może znaleźć zastosowanie w analizowanej sprawie, wymaga weryfikacji tego, czy, kiedy i w jaki sposób powstała korzyść podatkowa sprzeczna z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej. W analizowanym schemacie sprzeczność, jak wskazał SzeF KAS, należy wiązać z tym, że zysk spółki komandytowo-akcyjnej ze sprzedaży znaków towarowych nigdy nie miał podlegać opodatkowaniu. Należy więc zbadać, co się stało, że do takiej sytuacji doszło. Z uchwał NSA dotyczących zasad opodatkowania spółki komandytowo-akcyjnej nie wynikało bowiem w żadnej mierze, że zysk przypadający na jej akcjonariusza ma nie podlegać w ogóle opodatkowaniu. Sensem tych uchwał było odroczenie opodatkowania zysku do momentu jego realizacji. W efekcie za sprzeczną z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej zapewne byłbym gotów uznać korzyść będącą rezultatem takiego działania, które pozwoliło trwale wyeliminować opodatkowanie zysku spółki komandytowo-akcyjnej. Nie mogę też wykluczyć, że brak opodatkowania tego zysku mógł wynikać z błędnej interpretacji prawa i zysk ten w istocie podlegał w przeszłości opodatkowaniu, a jedynie nie został wykazany. W takiej sytuacji klauzula nie może oczywiście w ogóle znaleźć zastosowania.

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.
- Kondej M., *Granice optymalizacji podatkowej w zakresie podatków dochodowych przed wejściem w życie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania*, Poznań 2016.
- Kondej M., *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania jako rzekome legislacyjne nihil novi. Dopuszczalność wprowadzenia klauzuli w trakcie roku podatkowego*, „Monitor Podatkowy” 2019, nr 12, Legalis/el.
- Kondej M., *Problematyka intertemporalna stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania*, „Przegląd Podatkowy” 2017, nr 7.
- Kondej M., *Sprzeczność korzyści podatkowej z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu jako samodzielna przesłanka stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania*, „Przegląd Podatkowy” 2021, nr 12.
- Kondej M., Cebula T., *Dlaczego przesłanki „sprzeczności korzyści podatkowej z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu” nie należy nazywać „samospełniającą się”*, „Monitor Podatkowy” 2020, nr 10.
- Kondej M., Stępień M., *Retroaktywne stosowanie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania w opiniach Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2020, nr 4, <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2020.04.02>
- 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 Wiesławie Miemiec*, red. P. Borszowski, LEX/el. 2020.
- Olesiak J., Pajor Ł., *Komentarz do art. 119a Ordynacji podatkowej*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. H. Dzwonkowski, Legalis/el. 2020.
- Turzyński Ł., Kolibski M., *Reguła intertemporalna klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania w świetle standardów konstytucyjnych – polemika*, „Przegląd Podatkowy” 2016, nr 12.
- Zalewski Ł., *Po 25 latach fiskus zmienia zasady. Niekorzystne przepisy mają wejść w trakcie roku*, „Dziennik Gazeta Prawna”, 19 lutego 2020.

RELATIONS BETWEEN INTERTEMPORAL AND SUBSTANTIVE CRITERIA
OF GAAR APPLICATION. GLOSS TO THE DECISION OF VOIVODSHIP
ADMINISTRATIVE COURT IN WARSAW OF 20 SEPTEMBER 2021
(III SA/Wa 584/21)

Summary. Article is a gloss to the Voivodship Administrative Court in Warsaw decision of 20 September 2021 (III SA/Wa 584/21). It concerns mainly intertemporal issues connected with application of Polish GAAR. Author claims that application of the intertemporal rule, according to which GAAR is applicable to tax benefits obtained after 15 July 2016 requires verification when tax benefit contrary to the object or purpose of the law arose. GAAR may be applied only if such a benefit arose after that date. One may not deny taxpayer benefits only based on argumentation that they remain result of tax avoidance that took place before GAAR introduction to the legal system.

Keywords: general anti avoidance rule, GAAR, tax benefit contrary to the object or purposes of the law, intertemporal rule