

Adam Bartosiewicz* 

CHARAKTER PRAWNY DECYZJI I ZOBOWIĄZANIA PODATKOWEGO, O KTÓRYCH MOWA W DZIALE IIIA ORDYNACJI PODATKOWEJ

Streszczenie. Zastosowanie klauzuli generalnej dotyczącej zwalczania unikania i uchylania się od opodatkowania skutkuje powstaniem zobowiązania podatkowego. Zobowiązanie to zasadniczo wiąże się z decyzją Szefa KAS wydawaną w trybie Działu IIIA Ordynacji podatkowej. W niniejszym artykule poświęcono uwagę zagadnieniom związanym z charakterem decyzji, o której mowa, jak również z istotą samego zobowiązania podatkowego powstającego w związku z zastosowaniem klauzuli.

Słowa kluczowe: powstawanie zobowiązań podatkowych, decyzje deklaratoryjne, decyzje konstytutywne, GAAR

CREATION OF TAX LIABILITIES

Summary. The application of a general anti-avoidance rule (GAAR) results in the creation of a tax liability. This liability is primarily associated with the decision of the Head of the National Revenue Administration (KAS) issued under Chapter IIIA of the Tax Ordinance. This publication focuses on

* Doktor habilitowany, profesor UJD, Uniwersytet im. Jana Długosza w Częstochowie, e-mail: a.bartosiewicz@ujd.edu.pl, <https://orcid.org/0000-0001-8702-2672>

the issues related to the nature of the mentioned decision, as well as the essence of the tax liability arising from the application of the GAAR.

Keywords: creation of tax liabilities, declaratory decisions, constitutive decisions, GAAR

1. UWAGI WSTĘPNE

Instytucja klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu i uchylaniu się od opodatkowania¹ jest wciąż rozwiązaniem stosunkowo nowym w polskim systemie prawa podatkowego. Doczekała się ona już dość szerokiego omówienia w literaturze przedmiotu, m.in. ujęć typu komentarzowego², monograficznego³, jak również analitycznego⁴, w tym także w kontekście intertemporalnym⁵.

¹ Ang. *general anti avoidance rule* (GAAR) – dalej także klauzula.

² Zob. np. L. Etel, G. Liszewski [w:] R. Dowgier, B. Pahl, P. Pietrasz, M. Popławski, W. Stachurski, K. Teszner, L. Etel, G. Liszewski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Tom I. Zobowiązania podatkowe. Art. 1–119zzk*, Warszawa 2022, LEX; B. Dauter [w:] S. Babiarsz, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski, B. Dauter, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. XI, Warszawa 2019, LEX/el.

³ *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania*, red. D. Gajewski, Warszawa 2018; J. Jankowski, *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania (GAAR)*, Warszawa 2022.

⁴ H. Filipczyk, „Sprzeczność z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu” jako klauzulowa przesłanka unikania opodatkowania, „Przegląd Podatkowy” 2020, nr 3; A. Gomułowicz, *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania, czyli – Ave Caesar morituri te salutant*, „Przegląd Podatkowy” 2019, nr 10; J. Jankowski, *Przesłanki materialnoprawne stosowania GAAR – wybrane zagadnienia*, „Monitor Podatkowy” 2020, nr 1; idem, *Cel działania, sztuczność oraz sprzeczność (przesłanki materialnoprawne GAAR) na przykładzie wyroku NSA z 8.07.2019 r., II FSK 135/19*, „Monitor Podatkowy” 2020, nr 9; 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; M. Kondej, A. Młoczkowska-Schulz, *Niedookreśloność klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania nie stanowi podstaw do jej arbitralnego stosowania*, „Monitor Podatkowy” 2023, nr 2; B. Kuźniacki, *Dekodowanie hipotezy GAAR: przesłanki intencji i sprzeczności oraz relacje między nimi, cz. 1*, „Przegląd Podatkowy” 2020, nr 6; H. Litwińczuk, *Klauzula ogólna a klauzule szczególne przeciwko unikaniu opodatkowania w polskim prawie podatkowym*, [w:] *Z zagadnień systemu prawa. Księga jubileuszowa Profesora Pawła Czechowskiego*, red. A. Niewiadomski, K. Marciniuk, P. Litwiniuk, Warszawa 2021; T. Piekiniak, *Charakter zobowiązania podatkowego powstającego w związku z wydaniem przez Szefa KAS decyzji z zastosowaniem klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania (GAAR)*, „Przegląd Podatkowy” 2023, nr 1.

⁵ Zob. np. H. Filipczyk, *Reguła intertemporalna klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania w świetle standardów konstytucyjnych*, „Przegląd Podatkowy” 2016, nr 9; M. Guzek, M. Stefaniak, *Klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania – reguła*

Brakuje jednakże całościowych publikacji odnoszących się do samego charakteru zobowiązań podatkowych będących następstwem zastosowania klauzuli oraz (co jest z jednej strony pochodną tego zagadnienia, z drugiej zaś jest również kwestią, która może być postrzegana jako jego źródło) dotyczących istoty decyzji podatkowej, na mocy której przepisy klauzulowe są stosowane⁶.

Trzeba zastanowić się nad charakterem decyzji wydawanych w trybie przepisów Działu IIIA ustawy dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa⁷ w kontekście sposobów powstawania zobowiązań podatkowych. Jest to kwestia mająca istotne znaczenie praktyczne, choćby z uwagi na odmienności juretyczne towarzyszące obu rodzajom tych zobowiązań i decyzji, dotyczące m.in.:

- 1) skutków upływu czasu w kontekście ewentualnego przedawnienia prawa do wydania decyzji oraz przedawnienia zobowiązania;
- 2) terminów płatności zobowiązań i kwestii ewentualnych odsetek za zwłokę.

De lege lata (w związku z obowiązującą dychotomią w zakresie powstania zobowiązań podatkowych, o czym jeszcze dalej) rozważania te można prowadzić wyłącznie w kierunku oceny, czy decyzja wydawana z zastosowaniem przepisów Działu IIIa Ordynacji podatkowej jest zawsze decyzją o charakterze konstytutywnym, czy też może być decyzją deklaratoryjną bądź decyzją konstytutywną, w zależności od tego, jakiego podatku dotyczyłaby ta decyzja.

Powstaje natomiast pytanie, czy powyższa analiza nie będzie dostarczać argumentów na rzecz wprowadzenia do przepisów prawa podatkowego jakiegoś innego, nowego sposobu powstawania zobowiązania podatkowego, właściwego tylko zobowiązaniom, które są kreowane z zastosowaniem przepisów Działu IIIa Ordynacji podatkowej.

intertemporalna a specyfika podatków dochodowych, „Monitor Podatkowy” 2019, nr 11; M. Kolibski, K. Turzyński, *Reguła intertemporalna klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania w świetle standardów konstytucyjnych – polemika*, „Przegląd Podatkowy” 2016, nr 12; M. Kondej, *Problematyka intertemporalna stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania*, „Przegląd Podatkowy” 2017, nr 7; *idem*, *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania jako rzekome legislacyjne nihil novi. Dopuszczalność wprowadzenia klauzuli w trakcie roku podatkowego*, „Monitor Podatkowy” 2019, nr 12; 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>

⁶ Powoływana wcześniej wartościowa publikacja T. Piekelnika nie ma charakteru kompleksowego.

⁷ Tekst jedn. Dz.U. z 2023 r., poz. 2383 ze zm. – dalej o.p.

2. REGULACJE PRAWNE ODNOŚĄCE SIĘ DO DECYZJI WYDAWANYCH W TRYBIE ART. 119A ORDYNACJI PODATKOWEJ

Ustawodawca nie poświęca wiele uwagi kwestii decyzji organu podatkowego wydawanej z zastosowaniem art. 119a o.p. Jedynie na podstawie regulacji odnoszących się do poszczególnych etapów postępowania „klausulowego” czy też opisujących ogólne zasady stosowania klauzuli GAAR można wnioskować o charakterze i naturze tej decyzji. O wiele szersze są natomiast regulacje odnoszące się do tzw. decyzji cofającej skutki unikania opodatkowania (wydanej na podstawie art. 119zf o.p.).

W każdym razie w art. 119g § 1 pkt 1 o.p. stanowi się, że Szef Krajowej Administracji Skarbowej (KAS) wszczyna postępowanie podatkowe lub, w drodze postanowienia, w całości lub w części na wniosek organu podatkowego przejmuje do dalszego prowadzenia postępowanie podatkowe, kontrolę podatkową lub kontrolę celno-skarbową, jeżeli w sprawach określenia lub ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego może być wydana decyzja z zastosowaniem art. 119a o.p.

Ta regulacja prawna mogłaby wskazywać, że decyzja mogłaby być wydana zarówno w odniesieniu do tych zobowiązań podatkowych, które ze swej istoty w normalnym stanie rzeczy powstają z mocy prawa, jak i w przypadku tych zobowiązań, które ze swej istoty w normalnym stanie rzeczy powstają wskutek wydania i doręczenia podatnikowi decyzji.

Z kolei przepis art. 119a § 2 o.p. stanowi, że w sytuacji określonej w § 1 skutki podatkowe czynności określa się na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki mógłby zaistnieć, gdyby dokonano czynności odpowiedniej.

Na tej podstawie można zatem wywodzić, że istotą decyzji wydawanej w trybie działu IIIA Ordynacji podatkowej jest skonstruowanie hipotetycznego stanu (takiego, jaki powinien był wystąpić) i następnie przypisanie, przyporządkowanie temu skonstruowanemu w postępowaniu stanowi rzeczy skutków podatkowych, jakie przepisy podatkowe łączą z tego rodzaju stanami faktycznymi (wówczas gdy one zaistnieją).

3. ORZECZNICTWO SĄDOWE I WYPOWIEDZI DOKTRYNY DOTYCZĄCE CHARAKTERU DECYZJI WYDAWANYCH Z ZASTOSOWANIEM ART. 119A O.P. ORAZ ZOBOWIĄZANIA PODATKOWEGO WYNIKAJĄCEGO Z TEJ DECYZJI

Wydawać by się mogło, że wobec brzmienia przepisu art. 119g § 1 pkt 1 o.p. nie ma wątpliwości co do charakteru decyzji wydawanej w trybie Działu IIIA Ordynacji podatkowej, to znaczy, że decyzja ta miałaby mieć

charakter deklaratoryjny w przypadku podatków, w których zobowiązania co do zasady powstają z mocy samego prawa, lub miałyby ona mieć charakter konstytutywny w przypadku podatków, w których zobowiązania co do zasady powstają wskutek wydania i doręczenia podatnikowi decyzji.

W orzecznictwie sądowym dotychczas można było odnaleźć jedynie śladowe rozważania dotyczące charakteru decyzji wydawanych z zastosowaniem art. 119a o.p. czy też odnoszące się do charakteru wówczas powstającego zobowiązania podatkowego⁸.

W wyroku (nieprawomocnym) z dnia 23 czerwca 2022 r., sygn. III SA/Wa 2998/21, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie wskazał m.in.: „Nie budzi wątpliwości sądu orzekającego w sprawie, że decyzja wydana z zastosowaniem klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania to decyzja wymiarowa, oparta o art. 21 § 3 Ordynacji podatkowej. Zgodnie z tym przepisem, jeżeli w postępowaniu podatkowym organ podatkowy stwierdzi, że podatnik, mimo ciążącego na nim obowiązku, nie zapłacił w całości lub w części podatku, nie złożył deklaracji albo że wysokość zobowiązania podatkowego jest inna niż wykazana w deklaracji, albo powstałego zobowiązania nie wykazano, organ podatkowy wydaje decyzję, w której określa wysokość zobowiązania podatkowego”.

Pogląd powyższy nie został jednak w żaden sposób uzasadniony. W szczególności nie wiadomo, dlaczego sąd uznał, że decyzja wydawana z zastosowaniem art. 119a o.p. określa wysokość zobowiązania mającego powstawać (wcześniej?) z mocy prawa. Sąd nie wskazał bowiem w uzasadnieniu:

- 1) jaki obowiązek zapłacenia jakiego podatku miałyby ciążyć na podatniku przed wydaniem decyzji;
- 2) jaką deklarację miałyby złożyć podatnik (przed wydaniem decyzji).

W wyroku powyższym sąd wskazał również, że: „[p]onadto, zgodnie z art. 210 § 2b Ordynacji podatkowej, w decyzji wydanej z zastosowaniem art. 119a lub środków ograniczających umowne korzyści organ podatkowy wskazuje także wysokość zobowiązania podatkowego, nadpłaty, zwrotu podatku, straty podatkowej, niepobranego lub pobranego a niewpłaconego przez płatnika podatku ustaloną albo określoną w związku z zastosowaniem tych przepisów lub tych środków. Brzmienie tego przepisu przesądza,

⁸ Stosowną kwerendę przeprowadzono w lipcu 2023 r. w bazie orzecznictwa sądów administracyjnych (CBOSA) z użyciem wyszukiwania po słowach kluczowych „klauzula”, „unikanie opodatkowania” oraz z zastosowaniem filtru odnoszącego się do przepisów powołanych w orzeczeniu (gdzie jako podstawę prawną podano art. 119a o.p.).

że odebranie nienależnie uzyskanej korzyści podatkowej może nastąpić w ramach określenia wysokości zobowiązania podatkowego. Decyzja tak organu pierwszej instancji, jak też organu odwoławczego, była zatem decyzją deklaratoryjną”.

Sąd zdaje się więc bazować – dla potrzeb uzasadnienia poglądu o deklaratoryjnym charakterze decyzji wydawanej z zastosowaniem art. 119a o.p. – na argumentacji odnoszącej się do używania przez ustawodawcę słów „określa” czy też „ustala”.

Nie ma również wielu wypowiedzi w literaturze przedmiotu na temat charakteru decyzji, o której mowa. Można spotkać się ze stwierdzeniem, że „charakter prawny decyzji [wydawanej na podstawie art. 119a o.p. – przyp. A.B.] może pozostawać sporny z uwagi na konstrukcję klauzuli. Nie ulega wątpliwości, że wpływa ona na wyznaczenie wzorca subsumpcji, choć sama nie wywołuje bezpośrednich skutków – w tym sensie, że oceniać je należy zawsze przez pryzmat norm prawa materialnego. Artykuł 119a OrdPU jest normą materialnoprawną, ale ogólnego prawa podatkowego, co eliminuje jego samoistną moc sprawczą w odniesieniu do obowiązków daninowych. W naszej ocenie charakter decyzji stanowi pochodną charakteru decyzji wydawanych w poszczególnych podatkach w zależności od sposobu wymiaru (decyzje określające/ustalające), choć kwestia ta nie rysuje się jednoznacznie”⁹. Chociaż ci sami autorzy dalej wskazują, że „[z] perspektywy przepisów Ordynacji podatkowej, które różnicują reżimy prawne zobowiązań w zależności od metody wymiaru pierwotnego, decyzja nie stanowi nowego typu decyzji. Doktrynalnie natomiast można przypisywać jej charakter konstytutywny z uwagi na to, że stanowi wyłączny akt przesądzający o wystąpieniu unikania opodatkowania, a w konsekwencji przesądzający o nowym wzorcu normatywnym subsumpcji”¹⁰.

Wskazuje się także, że decyzja na podstawie klauzuli, w odniesieniu do podatków, w których zobowiązanie podatkowe powstaje z mocy prawa, ma dychotomiczny charakter. Decyzja taka z jednej strony kreuje skutki podatkowe (w tym zakresie ma więc charakter konstytutywny), z drugiej zaś – odnosząc się do przeszłości – skutkuje korektą rozliczenia podatnika (w tym zakresie ma więc charakter deklaratoryjny)¹¹.

⁹ J. Olesiak, Ł. Pajor, *Komentarz do art. 119a, [w:] Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. H. Dzwonkowski, wyd. 8, Legalis/el.

¹⁰ *Ibidem*.

¹¹ H. Filipczyk, *Stosowanie klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania – zagadnienia wybrane*, „Monitor Podatkowy” 2016, nr 7, s. 15.

4. CHARAKTER DECYZJI A KONWENCJA JĘZYKOWA ZWIĄZANA Z UŻYCIEM SŁÓW „OKREŚLA” I „USTALA”

W tym miejscu trzeba zwrócić uwagę na okoliczność, że oceniając (ustalając – sic!) charakter decyzji, o której mowa, nie można skupiać się tylko na tym, czy opisując ten sposób działania organu, ustawodawca posłużył się sformułowaniami „określenie” czy też „ustalenie” zobowiązania podatkowego.

W doktrynie słusznie zauważa się, że **o charakterze zobowiązania nie może decydować tylko użycie określonych słów przez ustawodawcę**, zwłaszcza że zdarzały się przypadki niekonsekwentnego posługiwania się terminami „ustala” i „określa”. Zaaprobować należy pogląd, że „użyta przez ustawodawcę terminologia ma znaczenie wtórne wobec konstrukcji prawnej podatku. Jeśli więc zobowiązanie podatkowe powstaje w określonej sytuacji z mocy prawa, to organ podatkowy może w odniesieniu do takiego zobowiązania wydać wyłącznie decyzję o charakterze deklaratoryjnym. Jeśli zobowiązanie powstać może wyłącznie w drodze wydania i doręczenia decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego, to w odniesieniu do takiego zobowiązania wykluczona jest możliwość wydania decyzji deklaratoryjnej (określającej)”¹².

Decydujące znaczenie dla określenia charakteru decyzji wydawanej w trybie Działu IIIA Ordynacji podatkowej będzie miał zatem sposób powstania zobowiązania podatkowego wynikającego z tej decyzji czy też związanego z tą decyzją.

Myszę, że kwestia powyższa jest powszechnie znana, niemniej jednak tylko dla porządku przypomnieć tutaj należy, że powszechnie wyróżnia się w doktrynie prawa podatkowego dwa sposoby powstania zobowiązań podatkowych.

Jak wskazuje się w literaturze przedmiotu: „W art. 21 [o.p. – przyp. A.B.] opisano dwa sposoby powstawania zobowiązań podatkowych. Pierwszy z nich, najczęściej występujący w praktyce, charakteryzuje się tym, że w powstaniu zobowiązania nie uczestniczy organ podatkowy. Wystarczy zaistnienie zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie zobowiązania. Zobowiązanie powstaje z mocy prawa w dniu zaistnienia tego zdarzenia (art. 21 § 1 pkt 1). Drugi sposób polega na doręczeniu danemu

¹² B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, *Zobowiązania podatkowe – komentarz do ustawy*, Toruń 1997, s. 42.

podmiotowi decyzji organu podatkowego, ustalającej wysokość zobowiązania. Dzień doręczenia decyzji jest dniem powstania zobowiązania¹³.

Związanie powstania zobowiązania z chwilą zaistnienia określonego stanu faktycznego dokonuje się na mocy ustawy, bez konieczności dokonywania jakichkolwiek czynności dodatkowych przez strony stosunku prawnopodatkowego¹⁴. Powstanie zobowiązania podatkowego z mocy prawa jest niezależne od woli, zamiaru i wiedzy jakiegokolwiek podmiotu stosunku prawnopodatkowego: podatnika, organu podatkowego, płatnika itp. Nie wymaga też żadnych czynności proceduralnych¹⁵.

5. CZY ISTNIEJE (ONTOLOGICZNIE) JAKIEKOLWIEK ZDARZENIE, W ZWIĄZKU Z KTÓRYM POWSTAWAŁOBY ZOBOWIĄZANIE PODATKOWE WYNIKAJĄCE Z DECYZJI WYDANYCH Z ZASTOSOWANIEM ART. 119A O.P.?

Jak już wskazywano, z przepisów Ordynacji podatkowej wynika, że zobowiązania podatkowe powstają z dniem:

- 1) zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania;
- 2) doręczenia decyzji organu podatkowego, ustalającej wysokość tego zobowiązania.

Jeśli chodzi o zobowiązania powstające z mocy prawa, to są one związane z zaistnieniem zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania. Należy się zatem zastanowić, **czy w przypadku zobowiązań podatkowych – dla których są wydawane decyzje z zastosowaniem art. 119a o.p. – można mówić o „zaistnieniu zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie zobowiązania”**.

W przypadku zobowiązań podatkowych, z którymi są związane decyzje Szefa KAS wydane z zastosowaniem art. 119a o.p., nie mamy do czynienia z żadnym zdarzeniem, z którym ustawa wiązałaby powstanie zobowiązania podatkowego.

Jak wynika bowiem z art. 119a § 2 o.p., skutki podatkowe czynności określa się na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki mógłby zaistnieć, gdyby dokonano czynności odpowiedniej. W doktrynie wskazuje się: „To, co

¹³ J. Rudowski [w:] S. Babiaryz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski, *Ordynacja podatkowa...*

¹⁴ L. Etel, *Komentarz do art. 21 ustawy – Ordynacja podatkowa*, Warszawa 2011, LEX/el.

¹⁵ A. Huchla, *Komentarz do art. 21 ustawy – Ordynacja podatkowa*, Warszawa 2003, LEX/el.

nazwano powyżej »dekonstrukcją czynności«, polega na przyjęciu na potrzeby określenia skutków podatkowych czynności stanu rzeczy, jaki mógłby zaistnieć, gdyby dokonano czynności »odpowiedniej« (reklasyfikacja), albo stanu rzeczy polegającego na tym, że nie dokonano żadnej czynności (neutralizacja) [...] Zastosowanie klauzuli nie polega na (ani nie wymaga) dokonaniu ustaleń faktycznych niezgodnych z deklarowanymi przez podatnika – stronę postępowania. Na tym etapie postępowania organ podatkowy nie bada już stanu faktycznego i go nie ustala. Stan ten *zostaje* wykreowany według modelu sposobu postępowania rozsądnego podatnika kierującego się celami gospodarczymi – innymi niż podatkowe. Ma on charakter jawnie kontrfaktyczny¹⁶.

Zauważa się także: „dla zastosowania klauzuli organ nie jest w ogóle zobowiązany do ustalenia stanu faktycznego, oceniając ten stan według modelu sposobu postępowania rozsądnego podatnika kierującego się celami gospodarczymi innymi niż podatkowe [...] Co do zasady zatem organy podatkowe muszą w takiej sytuacji odtworzyć sytuację, która by istniała, gdyby nie stworzono sztucznej struktury prowadzącej do tego nadużycia¹⁷”.

Tak więc **paradoksalnie w tym przypadku zobowiązanie podatkowe powstaje raczej w związku czy też w nawiązaniu do czynności, których nie dokonano (choć – w ocenie organu podatkowego – powinny być dokonane), bądź też – określając rzecz jeszcze inaczej – w związku, czy też w nawiązaniu do zdarzeń, które nie miały miejsca, nie wystąpiły.**

Można by ewentualnie zastanawiać się, czy „zdarzeniem, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie zobowiązania” nie jest dokonanie czynności nieodpowiedniej, czynności sztucznej czy też w ogóle szerzej: unikanie opodatkowania. Pozwalałoby to na uznanie, że mamy tutaj do czynienia ze zobowiązaniami powstającymi z mocy prawa, to znaczy rodzącymi się niejako automatycznie jako skutek, rezultat dokonania czynności nieodpowiedniej (czynności sztucznej, unikania opodatkowania).

Taką hipotezę należy jednak odrzucić. Trzeba bowiem zauważyć, że o ile „czynność nieodpowiednia” (czynność sztuczna, unikanie opodatkowania) jest zdarzeniem, które pozwala na wszczęcie i prowadzenie postępowania podatkowego w ramach Działu IIIA Ordynacji podatkowej, o tyle **podatek jest w tym przypadku wymierzany od czynności odpowiedniej.**

¹⁶ H. Filipczyk, *Stosowanie klauzuli ogólnej...*, s. 15.

¹⁷ J. Glumińska-Pawlic, *Istota klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania*, [w:] *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania*, red. D.J. Gajewski, Warszawa 2018, LEX.

Wskazuje na to wyraźnie brzmienie art. 119a § 2 o.p., który stanowi, że „skutki podatkowe czynności określa się na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki mógłby zaistnieć, gdyby dokonano czynności odpowiedniej”. **Zobowiązanie podatkowe nie jest bowiem wymierzane tylko w związku z uznaniem, że miało miejsce unikanie opodatkowania, lecz także w związku z rekonstrukcją (ustaleniem) czynności odpowiedniej, czy też szerzej – takiego stanu rzeczy, który powinien mieć (zdaniem organu podatkowego) miejsce.**

Można zatem powiedzieć, że **to właśnie czynność odpowiednia jest zdarzeniem, które mogłoby powodować powstanie zobowiązania podatkowego.** Mogłoby – gdyby zaistniało.

Rzecz w tym, że to zdarzenie (tj. czynność odpowiednia) nie zaistniało nigdy w przeszłości. Co więcej – jest to również zdarzenie, które nie zaistnieje w przyszłości. **Jest to zdarzenie, którego nie było, nie ma i nie będzie.** Jest to zdarzenie pożądane, lecz niezaistniałe. Jest (będzie) ono opisane – i w pewnym sensie wykreowane, utrwalone – przez organ podatkowy w toku postępowania prowadzonego na zasadach Działu IIIA Ordynacji podatkowej.

Jeśli zatem wiązać możliwość powstania zobowiązania podatkowego z „czynnością odpowiednią”, to **zobowiązania wynikające z decyzji wydawanej z zastosowaniem art. 119a o.p. nie mogą być zobowiązaniami podatkowymi, o których mowa w art. 21 § 1 pkt 1 o.p.** Te zobowiązania powstają bowiem z dniem zaistnienia zdarzenia określonego w ustawie podatkowej, a nie w związku z **niezaistnieniem** tego zdarzenia. Można powiedzieć, że zobowiązanie wynikające z decyzji wydawanej z zastosowaniem art. 119a Ordynacji podatkowej powstaje **wręcz przeciwnie**, niż zobowiązania, o których mowa w art. 21 § 1 pkt 1 o.p.

Nawet uwzględniając okoliczność, że „przepisy klauzuli mają charakter materialnoprawny i stanowią w istocie nowy wzorzec subsumpcji określonych stanów faktycznych. Z tej przyczyny stosowanie klauzuli nie prowadzi do zadeklarowania zobowiązania podatkowego w wysokości »nieodpowiadającej rzeczywistym zdarzeniom«, lecz do określenia alternatywnych, względem standardowo stosowanych przepisów podatkowych, zasad opodatkowania zdarzeń zakwalifikowanych jako unikanie opodatkowania”¹⁸, nie można stracić z pola widzenia tego, że te alternatywne zasady

¹⁸ M. Kondej, J. Pietrusiewicz, *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania: norma, do której stosowania zobowiązany jest podatnik, czy regulacja stosowana wyłącznie przez organ podatkowy?*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2021, nr 4, s. 130, <https://doi.org/10.14746/rpeis.2021.83.4.9>

opodatkowania odnoszą się do czynności odpowiednich. Te zaś czynności odpowiednie to pożądane (uważane za właściwe) zdarzenia i czynności faktyczne oraz prawne, które powinny mieć miejsce, choć nie wystąpiły.

Definicja czynności odpowiedniej jest abstrakcyjna i tworzy po prostu fikcję prawną¹⁹.

Powstanie zobowiązania podatkowego wynikającego z decyzji Szefa KAS wydanej na zasadach Działu IIIA Ordynacji podatkowej nie łączy się zatem z żadnym zdarzeniem powstającym w przeszłości czy też nawet w teraźniejszości.

Nie bez znaczenia pozostaje tutaj również fakt, że „czynność odpowiednia” – którą można by rozważać w kategoriach „zdarzenia powodującego powstanie zobowiązania podatkowego” – w danym przypadku, w którym podatnikowi zarzuca się dokonywanie czynności nieodpowiednich, może być więcej niż jedna. Jak zauważa się w doktrynie: „Odpowiedniość czynności ocenia się *ad casum*, na co wskazuje użycie słów »w danych okolicznościach« (art. 119a § 1 i 3 OrdPU). Więcej niż jedna czynność może być uznana za odpowiednią”²⁰. W istocie zatem pożądanych czy też akceptowanych przez administrację podatkową wzorców postępowania (czyli tych *sui generis* „przedmiotów opodatkowania”) może być więcej niż jeden. Te wzorce postępowania mogą zaś prowadzić do różnych skutków podatkowych. Nie jest przecież wykluczone, że czynność odpowiednia nr 1 będzie prowadzić do powstania zobowiązania podatkowego w podatku A u podatnika X, a czynność odpowiednia nr 2 będzie skutkować zobowiązaniem podatkowym w podatku B u podatnika Y.

Ostatecznie wybór czynności odpowiedniej (zastosowanie konkretnej fikcji prawnej) następuje w ramach postępowania prowadzonego na zasadach Działu IIIA Ordynacji podatkowej. Dopóki to nie nastąpi, sam podatnik nie może być pewien, że czynność przez niego postrzegana jako odpowiednia (CO1) nie będzie jednak w ocenie organu podatkowego „mniej odpowiednia” niż inna czynność odpowiednia (CO2), którą organ podatkowy będzie chciał przyjąć jako podstawę kontrfaktyczną do nałożenia podatku w trybie art. 119a o.p. Ta niepewność po stronie podatnika również przemawia przeciwko uznaniu, że zobowiązanie podatkowe powstawałoby tu automatycznie, z mocy samego prawa – zwłaszcza że niepewność ta w istocie przekreśla również zastosowanie modelu samoobliczenia podatku.

¹⁹ T. Piekelnik, *Charakter zobowiązania podatkowego...*, s. 43.

²⁰ H. Filipczyk, *Stosowanie klauzuli ogólnej...*

6. DECYZJE WYDANE Z ZASTOSOWANIEM ART. 119A O.P. A HIPOTEZA NORMY PRAWNEJ WYNIKAJĄCEJ Z ART. 21 § 3 O.P.

Pogląd powyższy – o tym, że decyzje Szefa KAS wydane z zastosowaniem art. 119a o.p. nie dotyczą zobowiązań podatkowych uprzednio powstałych na zasadzie art. 21 § 1 pkt 1 o.p. – uzasadnia dodatkowo analiza brzmienia art. 21 § 3 o.p., w szczególności rekonstrukcja hipotezy zastosowania tej regulacji. Otóż powołany przepis stanowi: „Jeżeli w postępowaniu podatkowym organ podatkowy stwierdzi, że podatnik, mimo ciężącego na nim obowiązku, nie zapłacił w całości lub w części podatku, nie złożył deklaracji albo że wysokość zobowiązania podatkowego jest inna niż wykazana w deklaracji, albo powstałego zobowiązania nie wykazano, organ podatkowy wydaje decyzję, w której określa wysokość zobowiązania podatkowego”.

Regulacja powyższa wskazuje zatem na cztery sytuacje, w których możliwe jest wydanie tzw. decyzji określającej (o której mowa w art. 21 § 3 o.p.), czyli decyzji, która niejako odkrywa (ujawnia) zobowiązanie podatkowe już powstałe z mocy samego prawa.

Pierwsza z nich to przypadek, gdy podatnik, mimo ciężącego na nim obowiązku, nie zapłacił w całości lub w części podatku. Nie jest to sytuacja – niezależnie od tego, jakiego podatku miałoby to dotyczyć – w której jest wydawana decyzja z zastosowaniem art. 119a o.p. W szczególności przed wydaniem decyzji nie istnieje obowiązek zapłaty podatku. Jak już wskazywano, to dopiero decyzja określa czynność odpowiednią, która jest podstawą kontrfaktyczną do wymierzenia podatku. Przed wydaniem decyzji nie istnieje żaden skonkretyzowany obowiązek zapłaty podatku, ponieważ to dopiero decyzja wydana z zastosowaniem art. 119a o.p. ten obowiązek konkretyzuje, wskazując, jaki podatek i w jakiej wysokości podatnik ma zapłacić.

Druga z tych sytuacji to przypadek, gdy podatnik, mimo ciężącego na nim obowiązku, nie złożył deklaracji. To również nie jest sytuacja objęta zakresem wydawania decyzji z zastosowaniem art. 119a o.p. – z podobnych względów, jak w odniesieniu do sytuacji poprzedniej. Ponieważ do czasu wydania decyzji z zastosowaniem art. 119a o.p. nie istnieje ów kontrfaktyczny stan (opisany w tej decyzji), to podatnik nie ma obowiązku składania deklaracji w odniesieniu do kontrfaktycznych zdarzeń opisanych w decyzjach wydanych w art. 119a o.p. Zresztą po wydaniu decyzji – o której tu mowa – podatnik też deklaracji takiej nie tylko nie musiałby, ale i nie mógłby złożyć, i to nie tylko dlatego, że została wydana decyzja, lecz przede wszystkim dlatego, że stan, o którym mowa w decyzji, jest kontrfaktyczny,

deklaracja musi zaś obejmować rzeczywiste stany rzeczy. Wynika to choćby z pouczenia w niej zawartego, grożącego odpowiedzialnością karną skarbową każdemu, kto w deklaracji wskaże stany kontryfakcyjne.

Trzeci z tych przypadków to sytuacja, gdy wysokość zobowiązania podatkowego jest inna niż wykazana w deklaracji. Mogłoby się wydawać, że właśnie to jest sytuacja, w której wydawana jest decyzja z zastosowaniem art. 119a o.p. Nie można jednak zapominać, że i w tym przypadku wysokość zobowiązania wykazanego w deklaracji powinna być inna, to znaczy nieprawidłowa, nieprzystająca do konkretnego stanu faktycznego istniejącego w czasie (w momencie składania deklaracji). Podatnik ma bowiem niewątpliwie obowiązek wykazać zobowiązanie podatkowe zgodnie ze stanem faktycznym. Naruszenie tego obowiązku – tj. inność zobowiązania względem stanu faktycznego – jest przesłanką do wydania decyzji, o której mowa w art. 21 § 3 o.p. Skoro zaś stan przyjęty za podstawę decyzji wydawanej w trybie art. 119a o.p. jest kontryfakcyjny i w żadnej mierze nie istnieje przed jej wydaniem, a deklaracja obejmować musi rzeczywiste stany rzeczy, to nie można twierdzić, że wysokość zobowiązania podatkowego (na dzień złożenia deklaracji) jest inna niż wykazana w deklaracji.

Bez żadnych wątpliwości złożenie przez podatnika deklaracji opartej na stanie kontryfakcyjnym (przyjmującej za przedmiot opodatkowania imaginowaną przez niego czynność odpowiednią) spotkałoby się z reakcją właściwego organu podatkowego i wydaniem decyzji określającej skutki podatkowe od zaistniałych czynności (choćby i nieodpowiednich), a nie od czynności niemających miejsca.

Ostatni wreszcie przypadek zastosowania art. 21 § 3 o.p. to sytuacja, w której powstałego zobowiązania nie wykazano. Jeśli uwzględnić okoliczność, że przed wydaniem decyzji z art. 119a o.p. nie istnieje żaden skonkretyzowany obowiązek zapłaty podatku, ponieważ to dopiero powyższa decyzja ten obowiązek konkretyzuje, wskazując, jaki podatek i w jakiej wysokości podatnik ma zapłacić, to nie można mówić przed wydaniem decyzji o powstałym zobowiązaniu. Zobowiązanie to nie powstaje bowiem, dopóki nie ma wydanej decyzji z zastosowaniem art. 119a o.p. – nie ma od czego powstać.

Biorąc powyższe pod uwagę, **decyzja wydawana z zastosowaniem art. 119a o.p. nie może być decyzją określoną w art. 21 § 3 o.p., w toku postępowania z zastosowaniem art. 119a o.p. nie dochodzi bowiem do ziszczenia się żadnego ze stanów rzeczy zawartych w hipotezie normy wynikającej z art. 21 § 3 o.p.**

7. CZY ZOBOWIĄZANIA WYNIKAJĄCE Z DECYZJI SZEFA KAS
WYDANYCH Z ZASTOSOWANIEM ART. 119A O.P.
PODLEGAJĄ SAMOOBLICZENIU PRZEZ PODATNIKA?

Kolejny argument przeciwko przyjęciu, że zobowiązania, o których mowa, powstają w sposób określony w art. 21 § 1 pkt 1 o.p., mówi, że cechą charakterystyczną tych zobowiązań jest to, iż w ich przypadku mamy do czynienia z tzw. samoobliczeniem (niekiedy nazywanym również samowymiarem²¹) zobowiązania podatkowego.

Istotą samoobliczenia zobowiązania podatkowego jest to, że podatnik ujawnia organom podatkowym w sposób przewidziany prawem (najczęściej poprzez złożenie deklaracji) dane pozwalające na określenie wysokości zobowiązania podatkowego, jednocześnie obliczając jego wysokość. Zobowiązanie podatkowe obliczone i ujawnione (a jednocześnie utrwalone) w ten sposób, najczęściej w deklaracji podatkowej, jest podatkiem do zapłaty, chyba że organ podatkowy wyda decyzję, w której określi inną wysokość tego zobowiązania²².

W przypadku zobowiązań podatkowych powstających na zasadach przewidzianych w Dziale IIIA Ordynacji podatkowej nie jest możliwe dokonanie samoobliczenia tego zobowiązania podatkowego, które jest należne w tym stanie rzeczy, jaki powinien być zaistnieć.

Wskazują na to również uzasadnienia projektów ustaw, w tym ustawy, którą wprowadzono do polskiego porządku prawnego klauzulę ogólną przeciwko unikaniu opodatkowania, a także ustawy, na mocy której znowelizowano regulacje dotyczące klauzuli.

W uzasadnieniu do projektu ustawy wprowadzającej klauzulę generalną, tj. projektu z 22 marca 2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw²³, nie wskazuje się na możliwość zastosowania przez podatnika klauzuli i dokonania za jej pomocą samoobliczenia podatku. **W uzasadnieniu znajdują się natomiast uwagi,**

²¹ Zob. np. H. Dzwonkowski, M. Dzwonkowski, *Komentarz do art. 21*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. H. Dzwonkowski, wyd. 8, Legalis/el.

²² Szerzej na temat samoobliczenia podatku – zob. np. K. Teszner, *Realizacja zobowiązań podatkowych w drodze samoobliczenia podatku*, [w:] *System prawa finansowego*, t. 3, red. L. Etel, Warszawa 2010, s. 657 i nast.

²³ Druk Sejmu VIII kadencji, nr 367, <https://www.sejm.gov.pl/sejm8.nsf/druk.xsp?nr=367> (dostęp: 20.07.2023).

które wskazywałyby na możliwość zastosowania klauzuli jedynie przez właściwy organ podatkowy.

Przykładowo wskazuje się: „Zastosowanie klauzuli polegać będzie na pozbawieniu podatnika takiej korzyści w drodze wydania decyzji podatkowej odpowiedniej do tego, którą z postaci korzyści zamierzał osiągnąć podatnik”. Wyraźnie zatem zastrzega się stosowanie klauzuli przez organ podatkowy.

W kilku miejscach w uzasadnieniu projektu wskazuje się na stosowanie klauzuli wobec podatnika (czy też wobec przedsiębiorcy), co wskazuje na bierną rolę tego ostatniego w procesie wymiaru podatku na zasadach przewidzianych w Dziale IIIA Ordynacji podatkowej.

W uzasadnieniu projektu zauważono również, że „[w] zdecydowanej większości krajów, których systemy prawne mają klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania, sprawy zastosowania klauzuli są rozstrzygane jedynie decyzjami administracji podatkowej, które to decyzje podlegają następnie zaskarżeniu do sądu”, jednocześnie nie wskazując w żaden sposób, aby polskie przepisy dotyczące klauzuli miały się w tym zakresie różnić od powyższych rozwiązań. To również wskazuje na zamysł, aby stosowanie klauzuli mogło mieć miejsce jedynie przez organ podatkowy.

Podobnie w uzasadnieniu projektu ustawy nowelizującej, na mocy której przepisy dotyczące klauzuli zostały znowelizowane, można odnaleźć twierdzenia wskazujące na to, że instytucja ta ma być stosowana tylko przez organy podatkowe. W uzasadnieniu z dnia 25 września 2022 r. do rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw²⁴ czytamy m.in.: „W myśl przepisów art. 119a–119f Ordynacji podatkowej, jedynie organ podatkowy jest władny, w drodze decyzji, zastosować klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania [...]. Od tej zasady ustawodawca wprowadził dwa wyjątki polegające na możliwości korekty deklaracji przez stronę postępowania prowadzonego na podstawie art. 119g Ordynacji podatkowej lub przez podmiot uczestniczący w czynności prowadzącej do unikania opodatkowania (art. 119j Op). [...] Choć podatnicy mają teoretyczne prawo do złożenia deklaracji lub korekty deklaracji, w której uwzględnią taki stan rzeczy, jaki zaistniałby, gdyby nie przeprowadzono czynności prowadzącej

²⁴ Druk Sejmu VIII kadencji, nr 2860, <https://www.sejm.gov.pl/sejm8.nsf/druk.xsp?nr=2860> (dostęp: 20.07.2023).

do unikania opodatkowania, to jednak działanie takie może zostać uznane za niewłaściwe z systemowego punktu widzenia i które nie powinno być akceptowane przez organy podatkowe. Z wyłączeniem przypadków, o których mowa w poprzednim akapicie, treść deklaracji podatkowych odzwierciedla bowiem skutki podatkowe wynikające z rzeczywistego stanu rzeczy, a nie z hipotetycznego stanu, który zaistniałby, gdyby dokonano czynności odpowiedniej, krytycznej czynności nie dokonano lub przepis prawa nie miał zastosowania (art. 119a § 2–6 Op)²⁵.

Ten zasadniczy zamysł ustawodawcy nie został zmodyfikowany. Ewentualne cofnięcie skutków uniknięcia opodatkowania jest bowiem możliwe wyłącznie w odrębnej procedurze z aktywnym udziałem organu podatkowego²⁵. Nie istnieją przepisy prawa, które umożliwiają podatnikom stosowanie przepisów o GAAR w drodze samoobliczenia podatku²⁶.

Powyższej tezie o braku możliwości samoobliczenia zobowiązania podatkowego z zastosowaniem art. 119a o.p. nie przeczy możliwość dokonania korekty deklaracji podatkowej, o której mowa w art. 81b § 1a o.p. Trzeba bowiem zauważyć, że wprawdzie przepisy pozwalają podatnikowi na korektę deklaracji podatkowej (tzn. na wycofanie się z zadeklarowania skutków podatkowych dla czynności nieodpowiednich), jednakże nie dają mu uprawnienia do złożenia deklaracji podatkowych, w których zadeklaruje czynności niemające miejsca i będzie z nich wywodził skutki podatkowe²⁷. Taka deklaracja będzie pozostawać deklaracją niezgodną ze stanem rzeczywistym. Można zauważyć, że złożenie takiej deklaracji przez podatnika spotkałoby się z reakcją organu podatkowego. Z uwagi na sprzeczność takiej deklaracji ze stanem faktycznym musiałby on wszcząć stosowną procedurę podatkową. Nie mogłaby ona zakończyć się stwierdzeniem prawidłowości deklaracji podatkowej. Organ podatkowy musiałby dążyć do wydania decyzji określającej (właśnie w tym przypadku określającej – sic!)

²⁵ Choć zdaniem niektórych autorów brak możliwości samodzielnego stosowania przez podatników klauzuli budzi wątpliwości natury konstytucyjnej, jest sprzeczne z materialnoprawnym charakterem klauzuli oraz niezgodne z dyrektywą ATAD – zob. M. Kondej, *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania jako norma znajdująca do 31 grudnia 2018 r. zastosowanie ex lege*, „Kwartalnik Prawo – Społeczeństwo – Ekonomia” 2019, nr 1, s. 10 i nast.

²⁶ T. Piekelnik, *Charakter zobowiązania podatkowego...*, s. 46.

²⁷ Odmiennie M. Kondej, J. Pietrusiewicz, *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania...*, s. 127. Autorzy ci uważają, że złożenie korekty na podstawie wskazanego przepisu możliwe jest zawsze, nawet poza postępowaniem prowadzonym na podstawie Działu IIIA Ordynacji podatkowej.

zobowiązanie podatkowe w wysokości innej niż wykazana w deklaracji (opartej na kontrfaktycznym stanie wpływającym z imaginowanej przez podatnika czynności odpowiedniej).

Jak już wskazywano, stosowanie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania łączy się z „odmówieniem działaniom podatnika jakiegokolwiek skuteczności na płaszczyźnie podatkowej, albo też na podstawie swoistej reklasyfikacji czynności”²⁸. Zauważa się też, że jej stosowanie polega na „przyjęciu na potrzeby określenia skutków podatkowych czynności stanu rzeczy, jaki mógłby zaistnieć, gdyby dokonano czynności »odpowiedniej« (reklasyfikacja), albo stanu rzeczy polegającego na tym, że nie dokonano żadnej czynności (neutralizacja)”²⁹.

Zazwyczaj zastosowanie klauzuli w sposób przewidziany w art. 81b § 1a o.p. polega na reklasyfikacji czynności. Powstawać będzie w tym przypadku nie tylko konieczność korekty deklaracji podatkowej, ale przede wszystkim musielibyśmy mieć do czynienia ze złożeniem deklaracji po raz pierwszy. Nie leży to zaś w dyspozycji art. 81b § 1a o.p. Często zresztą byłaby to deklaracja w zupełnie innym podatku (np. w podatku dochodowym od osób fizycznych zamiast w podatku dochodowym od osób prawnych albo odwrotnie bądź też np. deklaracja na podatek dochodowy zamiast podatku od spadków i darowizn). Niekiedy musiałoby to łączyć się z koniecznością złożenia deklaracji przez podmiot już nieistniejący, np. rozwiązaną spółkę kapitałową albo przekształconą w podmiot transparentny podatkowo. Tego zaś nie sposób sobie wyobrazić.

Można zauważyć również, że postępowanie prowadzone na zasadach art. 119a o.p. mogłoby prowadzić do uznania za czynność odpowiednią takiego stanu rzeczy, który gdyby zaistniał u danego podatnika, skutkowałby koniecznością wydania decyzji kreującej zobowiązanie podatkowe (np. zobowiązanie podatkowe w podatku od nieruchomości osoby fizycznej). Czy w takim przypadku również zastosowanie miałby znajdować przepis pozwalający na korektę deklaracji?

Regulacja zawarta w art. 81b § 1a o.p. także i z tego powodu wydaje się kompletnie nie przystawać do modelu powstawania zobowiązań podatkowych wynikających z decyzji wydawanych z zastosowaniem art. 119a o.p. Powinna ona zostać uchylona bądź gruntownie zmieniona.

²⁸ J. Glumińska-Pawlic, *Istota klauzuli...*

²⁹ H. Filipczyk, *Stosowanie klauzuli ogólnej...*, s. 15.

Przedstawione wyżej argumenty wskazują na brak możliwości dokonania samoobliczenia podatku w przypadku zobowiązań podatkowych powstających na zasadach określonych w Dziale IIIA Ordynacji podatkowej. To zaś jest kolejnym faktem podającym w wątpliwość możliwość uznania, że zobowiązania podatkowe wynikające z decyzji Szefa KAS wydanych na zasadach Działu IIIA Ordynacji podatkowej są zobowiązaniami, o których mowa w art. 21 § 1 pkt 1 o.p.

8. STAN KONTRFAKTYCZNY JAKO PODSTAWA DO USTALENIA ZOBOWIĄZANIA PODATKOWEGO WYNIKAJĄCEGO Z DECYZJI WYDAWANEJ Z ZASTOSOWANIEM ART. 119A O.P.

Kolejnym argumentem przemawiającym przeciwko uznaniu zobowiązań podatkowych wynikających z decyzji wydanych z zastosowaniem art. 119a o.p. za zobowiązania, o których mowa w art. 21 § 1 pkt 1 o.p., jest charakter fikcji prawnej, na jakiej jest oparte zastosowanie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.

Owa fikcja prawna nie istnieje, dopóty nie zostanie opisana przez organ podatkowy (czy to w decyzji, czy to ewentualnie w postanowieniu, o którym mowa w art. 200 § 3 o.p.). Wskazywano już kilkakrotnie w niniejszym artykule, że **podstawą do przyjęcia określonych skutków podatkowych (w ramach rozstrzygnięcia podejmowanego na zasadach art. 119a o.p.) jest jawnie kontrfaktyczny stan przyjmowany przez organ podatkowy według pewnego modelu postępowania racjonalnego podatnika.**

Ten stan nie istnieje, dopóki nie zostanie opisany w ostatecznej decyzji organu podatkowego, wydawanej z zastosowaniem art. 119a o.p. Jest on kreowany, powoływany na mocy działań organu podatkowego, podejmowanych w postępowaniu prowadzonym z wykorzystaniem przepisów Działu IIIA Ordynacji podatkowej. Skoro stan „faktyczny” (czy też raczej „kontrfaktyczny”) będący podstawą powstania zobowiązania podatkowego (w określonym podatku) jest kreowany działaniem organu i nie istnieje w rzeczywistości, to samo zobowiązanie podatkowe, które z niego wynika, nie może być zobowiązaniem powstającym z mocy samego prawa, tj. na skutek wystąpienia zdarzenia, z którym ustawy podatkowe wiążą określone konsekwencje.

9. ZAKOŃCZENIE

Jak zauważa się w literaturze przedmiotu, w przypadku tzw. zobowiązań powstających z mocy samego prawa sposób powstania zobowiązania podatkowego „sprawdza się do zaistnienia określonego w ustawie regulującej konstrukcję danego podatku zdarzenia, z którym ustawa ta łączy powstanie zobowiązania podatkowego. [...] Jest to więc stan faktyczny, który musi wystąpić, aby mogło powstać zobowiązanie. [...] Zobowiązania tego typu powstają niejako automatycznie, bez względu na wolę i zamiar podatnika. Jedyną przesłanką decydującą o ich powstaniu jest zaistnienie stanu faktycznego, z którym ustawodawca łączy powstanie zobowiązania. Dlatego też ten rodzaj zobowiązań określa się jako powstające z mocy prawa. [...] Cechą charakterystyczną tego typu zobowiązań, odróżniającą je od zobowiązań powstających poprzez doręczenie decyzji, jest brak działania organów podatkowych. [...] Podatnik jest zobowiązany do samodzielnego obliczenia (z reguły w deklaracji) kwoty podatku, co określane jest mianem samoobliczenia. Podatek wykazany w takiej deklaracji jest podatkiem do zapłaty”³⁰.

Nie można dostrzec w przypadku zobowiązań podatkowych wynikających z decyzji Szefa KAS, wydanych z zastosowaniem art. 119a o.p., żadnej z cech charakterystycznych dla zobowiązań, o których mowa w art. 21 § 1 pkt 1 o.p. W szczególności:

- 1) nie ma tu zdarzenia określonego w ustawie regulującej konstrukcję danego podatku, z którym ustawa ta łączy powstanie zobowiązania podatkowego;
- 2) nie mamy do czynienia z automatycznym powstawaniem zobowiązania podatkowego;
- 3) dla powstania zobowiązania konieczne jest działanie organów podatkowych.

Skoro zatem nie mamy – w przypadku zobowiązań podatkowych wynikających z decyzji Szefa KAS wydanych na podstawie art. 119a o.p. – do czynienia z żadnym zaistniałym zdarzeniem, z którym ustawa wiąże automatyczne, bez działania organów podatkowych, powstanie zobowiązania podatkowego, to zobowiązania te po prostu nie mogą być zobowiązaniami, o których mowa w art. 21 § 1 pkt 1 o.p. Skoro nie

³⁰ L. Etel, *Art. 21*, [w:] R. Dowgier, G. Liszewski, B. Pahl, P. Pietrasz, M. Popławski, W. Stachurski, K. Teszner, L. Etel, *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Tom I. Zobowiązania podatkowe. Art. 1–119zzk*, Warszawa 2023, LEX.

sposób wskazać faktycznie zaistniałego zdarzenia, które miałyby być samoistną i automatyczną przyczyną powstania zobowiązania podatkowego – zdarzenie takie bowiem nie istnieje (i jego nieistnienie jest immanentną cechą tej sytuacji) – to nie mamy tutaj do czynienia ze zobowiązaniem podatkowym, które „powstaje z dniem zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania”.

Jeśli tak, to **nie ma innego logicznego wyjścia – *de lege lata* zobowiązanie podatkowe wynikające z każdej z decyzji Szefa KAS wydanych na podstawie art. 119a o.p. musi być zobowiązaniem podatkowym, o którym mowa w art. 21 § 1 pkt 2 o.p.** Obowiązujące przepisy rozróżniają obecnie bowiem tylko te dwie kategorie zobowiązań podatkowych, jeśli idzie o sposób ich powstania. Skoro więc nie mogą to być zobowiązania, o których mowa w art. 21 § 1 pkt 1 o.p., to muszą to być zobowiązania, o których mowa w pkt 2 tego artykułu i paragrafu.

Owszem, decyzja wydawana z zastosowaniem art. 119a o.p. różni się od typowej decyzji, o której mowa w art. 21 § 1 pkt 2 o.p. Z pewnością jednak z powodów wskazywanych wyżej nie może to być decyzja, o której mowa w art. 21 § 3 o.p., a wskazane wyżej istotne pierwiastki kreacyjne w działaniu organu podatkowego wydającego decyzję z zastosowaniem art. 119a o.p. również przemawiają za uznaniem – na gruncie normatywnym (abstrahując od ujęcia doktrynalnego czy też teoretycznoprawnego) – tej decyzji za decyzję o charakterze konstytutywnym i odnoszącą się do zobowiązania, o którym mowa w art. 21 § 1 pkt 2 o.p.

Obowiązujące przepisy Ordynacji podatkowej nie są wewnętrznie spójne w zakresie dotyczącym powstawania zobowiązań podatkowych opartych na przepisach Działu IIIa Ordynacji podatkowej.

Po pierwsze bowiem zobowiązania podatkowe powstające w związku z zastosowaniem klauzuli nie mogą być zobowiązaniami powstającymi z mocy prawa (z powodów oznaczonych w niniejszej publikacji pogrubioną czcionką).

Po drugie, trudno pogodzić charakter tych zobowiązań podatkowych – jako powstających na mocy wydania i doręczenia decyzji konstytutywnej³¹ – z faktem, że przyczyną powstania (ujawnienia) zobowiązania podatkowego, o którym mowa, może być korekta deklaracji podatkowej (aczkolwiek dokonywana w postępowaniu prowadzonym w ramach Działu IIIA

³¹ Skoro nie są zobowiązaniami powstającymi z mocy prawa, to muszą powstawać na mocy wydania i doręczenia decyzji.

Ordynacji podatkowej). Ten ewentualny sposób powstawania zobowiązania podatkowego – z zastosowaniem przepisów normujących klauzulę – w jakiejś mierze pozostaje bowiem sprzeczny z modelem powstawania zobowiązania podatkowego, o którym mowa w art. 21 § 1 pkt 2 o.p.

Przepisy Ordynacji podatkowej zawarte w Dziale IIIa nie są zatem spójne z obowiązującymi przepisami dotyczącymi powstawania zobowiązań podatkowych. Chociaż zatem *de lege lata* więcej argumentów przemawia za uznaniem konstytucyjnego charakteru decyzji organu podatkowego wydającego rozstrzygnięcie z zastosowaniem przepisów art. 119a o.p., to nie jest to wcale wniosek zadowalający z perspektywy postulatu spójności systemu podatkowego.

Być może zatem – z punktu widzenia doktrynalnego (choć jeszcze (?) nienormatywnego) należałoby mówić o jakimś innym, właściwym tylko tym zobowiązaniom (opartym na regulacjach Działu IIIa Ordynacji podatkowej) sposobie powstawania zobowiązań podatkowych. W związku z tym być może celowe byłoby dostosowanie do tego modelu przepisów Ordynacji podatkowej, tak aby określały one nowy, właściwy tylko tym zobowiązaniom sposób ich powstawania. Do tych regulacji należałoby również dostosować inne przepisy ogólnego prawa podatkowego, dotyczące chociażby zasad przedawnienia prawa do wydania decyzji, przedawnienia samego zobowiązania podatkowego, zasad jego ewentualnego zabezpieczenia etc. Uzasadnione wydaje się rozpoczęcie dyskusji na ten temat.

BIBLIOGRAFIA

- Babiarz S., Hauser R., Kabat A., Niezgódka-Medek M., Rudowski J., Dauter B., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. XI, Warszawa 2019, LEX/el.
- Brzeziński B., Kalinowski M., Olesińska A., *Zobowiązania podatkowe – komentarz do ustawy*, Toruń 1997.
- Dowgier R., Pahl B., Pietrasz P., Popławski M., Stachurski W., Teszner K., Etel L., Liszewski G., *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Tom I. Zobowiązania podatkowe. Art. 1–119zzk*, Warszawa 2022, LEX.
- Dzwonkowski H., Dzwonkowski M., *Komentarz do art. 21*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. H. Dzwonkowski, wyd. 8, Legalis/el.
- Etel L., *Art. 21*, [w:] R. Dowgier, G. Liszewski, B. Pahl, P. Pietrasz, M. Popławski, W. Stachurski, K. Teszner, L. Etel, *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Tom I. Zobowiązania podatkowe. Art. 1–119zzk*, Warszawa 2023, LEX.
- Etel L., *Komentarz do art. 21 ustawy – Ordynacja podatkowa*, Warszawa 2011, LEX/el.
- Filipczyk H., *Reguła intertemporalna klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania w świetle standardów konstytucyjnych*, „Przegląd Podatkowy” 2016, nr 9.

- Filipczyk H., „Sprzeczność z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu” jako klauzulowa przesłanka unikania opodatkowania, „Przegląd Podatkowy” 2020, nr 3.
- Filipczyk H., *Stosowanie klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania – zagadnienia wybrane*, „Monitor Podatkowy” 2016, nr 7.
- Glumińska-Pawlic J., *Istota klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania*, [w:] *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania*, red. D.J. Gajewski, Warszawa 2018, LEX.
- Gomułowicz A., *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania, czyli – Ave Caesar morituri te salutant*, „Przegląd Podatkowy” 2019, nr 10.
- Guzek M., Stefaniak M., *Klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania – reguła intertemporalna a specyfika podatków dochodowych*, „Monitor Podatkowy” 2019, nr 11.
- Huchla A., *Komentarz do art. 21 ustawy – Ordynacja podatkowa*, Warszawa 2003, LEX/el.
- Jankowski J., *Cel działania, sztuczność oraz sprzeczność (przesłanki materialnoprawne GAAR) na przykładzie wyroku NSA z 8.07.2019 r., II FSK 135/19*, „Monitor Podatkowy” 2020, nr 9.
- Jankowski J., *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania (GAAR)*, Warszawa 2022.
- Jankowski J., *Przesłanki materialnoprawne stosowania GAAR – wybrane zagadnienia*, „Monitor Podatkowy” 2020, nr 1.
- Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania*, red. D. Gajewski, Warszawa 2018.
- Kolibski M., Turzyński K., *Reguła intertemporalna klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania w świetle standardów konstytucyjnych – polemika*, „Przegląd Podatkowy” 2016, nr 12.
- Kondej M., *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania jako norma znajdująca do 31 grudnia 2018 r. zastosowanie ex lege*, „Kwartalnik Prawo – Społeczeństwo – Ekonomia” 2019, nr 1.
- Kondej M., *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania jako rzekome legislacyjne nihil novi. Dopuszczalność wprowadzenia klauzuli w trakcie roku podatkowego*, „Monitor Podatkowy” 2019, nr 12.
- 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., Młockowska-Schulz A., *Niedookreśloność klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania nie stanowi podstaw do jej arbitralnego stosowania*, „Monitor Podatkowy” 2023, nr 2.
- Kondej M., Pietrusiewicz J., *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania: norma, do której stosowania zobowiązany jest podatnik, czy regulacja stosowana wyłącznie przez organ podatkowy?*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2021, nr 4, <https://doi.org/10.14746/rpeis.2021.83.4.9>
- 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>
- Kuźniacki B., *Dekodowanie hipotezy GAAR: przesłanki intencji i sprzeczności oraz relacje między nimi, cz. 1*, „Przegląd Podatkowy” 2020, nr 6.

- Litwińczuk H., *Klauzula ogólna a klauzule szczególne przeciwko unikaniu opodatkowania w polskim prawie podatkowym*, [w:] *Z zagadnień systemu prawa. Księga jubileuszowa Profesora Pawła Czechowskiego*, red. A. Niewiadomski, K. Marciniuk, P. Litwiniuk, Warszawa 2021.
- Olesiak J., Pajor Ł., *Komentarz do art. 119a*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. H. Dzwonkowski, wyd. 8, Legalis/el.
- Piekielnik T., *Charakter zobowiązania podatkowego powstającego w związku z wydawaniem przez Szefa KAS decyzji z zastosowaniem klauzuli przeciw unikaniu opodatkowania (GAAR)*, „Przegląd Podatkowy” 2023, nr 1.
- Teszner K., *Realizacja zobowiązań podatkowych w drodze samoobliczenia podatku*, [w:] *System prawa finansowego*, t. 3, red. L. Etel, Warszawa 2010.