

KWARTALNIK  
PRAWA PODATKOWEGO  
1/2019





WYDAWNICTWO  
UNIWERSYTETU  
ŁÓDZKIEGO

# KWARTALNIK PRAWA PODATKOWEGO 1/2019

Rada Naukowa:  
Hanna Litwińczuk  
Jerzy Małecki  
Wiesława Miemieć  
Petr Mrkývka

Redakcja:  
Włodzimierz Nykiel – Redaktor Naczelny  
Michał Wilk – Z-ca Redaktora Naczelnego  
Jarosław Neneman – Redaktor statystyczny  
Izabela Baran – Redaktor językowy  
(język polski)  
Mateusz Jaranowski – Sekretarz Redakcji

Wydawca:  
Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych  
w Łodzi  
Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego



Redaktor inicjujący  
*Katarzyna Smyczek*

Skład i łamanie  
*AGENT PR*

Projekt okładki  
*Jakub Baraniak*  
*Agencja Reklamowa efectoro.pl*

© Copyright by Uniwersytet Łódzki – Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych  
Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2019

Printed in Poland

Redakcja  
Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych UŁ  
90-232 Łódź, ul. Kopcińskiego 8/12  
tel. (42) 635 46 50; e-mail: kpp@uni.lodz.pl

Wydane przez Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego  
Wydanie I. W.09906.20.0.C Cena zł 43,20 (w tym 8% VAT)  
Ark. wyd. 4,2; ark. druk. 5,25

ISSN 1509-877X

Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego  
90-131 Łódź, ul. Lindleya 8  
www.wydawnictwo.uni.lodz.pl  
e-mail: ksiegarnia@uni.lodz.pl  
tel. (42) 665 58 63

## SPIS TREŚCI

### Artykuły

Włodzimierz Nykiel, Michał Wilk Czasowy zakres stosowania przepisów klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania na gruncie podatków dochodowych .....	9
Maciej Gutowski Glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 8 października 2019 r., sygn. II FSK 872/19 .....	21
Joanna Rusek Wykorzystanie koncepcji <i>substance</i> z perspektywy międzynarodowych regulacji podatkowych .....	45
Wojciech Sztuba Ramy Wewnętrzznego Nadzoru Podatkowego, czyli Tax CMS w polskim wydaniu .....	61
Bogumił Brzeziński (recenzja) Małgorzata Sęk, <i>Odwrotne obciążenie jako mechanizm opodatkowania usług wewnętrznieunijnych</i> , Warszawa 2018, ss. 408 .....	73
List Profesorów prawa podatkowego „Solidarność europejska wymaga unijnych podatków” .....	81









Włodzimierz Nykiel\*  
Michał Wilk\*\*

## CZASOWY ZAKRES STOSOWANIA PRZEPISÓW KLAUZULI OGÓLNEJ PRZECIWKO UNIKANIU OPODATKOWANIA NA GRUNCIE PODATKÓW DOCHODOWYCH

**Streszczenie.** Celem artykułu jest ustalenie czasowego zakresu stosowania przepisów klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania w odniesieniu do podatków dochodowych. Najważniejsze dla tego zagadnienia jest ustalenie, kiedy w podatkach dochodowych powstaje korzyść podatkowa. W ocenie autorów korzyść podatkowa w podatkach dochodowych może powstać już w trakcie roku podatkowego.

W związku z tym w świetle przepisów intertemporalnych ustawy wprowadzającej do systemu prawnego klauzulę ogólną przeciwko unikaniu opodatkowania, jeśli podatnik dokonał czynności, których skutkiem jest zaliczenie określonych kosztów do kosztów uzyskania przychodów bądź też niepowstanie (zaniżenie) przychodów, a moment potrącenia przez podatnika kosztów czy też dzień, w którym powstałby przychód podatkowy, przypadają na okres przed wejściem w życie klauzuli, regulacje te nie mają zastosowania do tego rodzaju stanów faktycznych.

**Słowa kluczowe:** GAAR, klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania, podatki dochodowe, unikanie opodatkowania

---

\* Profesor nauk prawnych, kierownik Katedry Prawa Podatkowego, Wydział Prawa i Administracji, Uniwersytet Łódzki, e-mail: wnykiel@wpia.uni.lodz.pl

\*\* Doktor nauk prawnych, adiunkt Katedry Prawa Podatkowego, Wydział Prawa i Administracji, Uniwersytet Łódzki, doradca podatkowy, radca prawny, autor podcastu „Dzień Dobry Podatki”, e-mail: mwilk@wpia.uni.lodz.pl

## 1. WPROWADZENIE

Z dniem 15 lipca 2016 r. do polskiego systemu podatkowego wprowadzono klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania (dalej: Klauzula). Jej kształt normatywny wyznaczony został przez regulacje zawarte w Rozdziale 1 Działu IIIA Ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa<sup>1</sup> (art. 119a–119zf o.p.). Ordynacja podatkowa w tym zakresie została znowelizowana Ustawą z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw<sup>2</sup>. Regulacjami Rozdziału 1 Działu IIIA o.p. wprowadzono normatywne pojęcie unikania opodatkowania, którym stosownie do art. 119a § 1 o.p. jest dokonanie czynności sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu, gdy głównym lub jednym z głównych celów jej dokonania było osiągnięcie korzyści podatkowej, o ile sposób działania był sztuczny<sup>3</sup>.

Jak już wspomniano, przepisy art. 119a–119zf o.p. weszły w życie 15 lipca 2016 r., tj. 30 dni od ogłoszenia Ustawy z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw<sup>4</sup>, którą wprowadzono te regulacje do Ordynacji podatkowej (art. 9 Ustawy nowelizacyjnej). Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania ma szczególny charakter. Artykuł 119 i n. o.p. pozwalają bowiem organom podatkowym na zignorowanie – z punktu widzenia ustalenia zakresu obowiązku podatkowego – ważnych i skutecznych czynności prawnych dokonanych przez podatników. Z tych względów konieczne, a zarazem bardzo ważne było odpowiednie uregulowanie zakresu czasowego obowiązywania przepisów Klauzuli.

<sup>1</sup> Tekst jedn. Dz.U. z 2019 r., poz. 900 ze zm. (dalej: o.p.).

<sup>2</sup> Dz.U. z 2018 r., poz. 2193; por. W. Nykiel, *Nowe przepisy dotyczące klauzuli przeciw unikaniu opodatkowania – wybrane aspekty legislacyjne*, [w:] *Współczesne problemy prawa podatkowego. Teoria i praktyka*, t. 1: *Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Bogumiłowi Brzezińskiemu*, Warszawa 2019, s. 382 i n.

<sup>3</sup> Na gruncie pierwotnego brzmienia art. 119a § 1 o.p. unikanie opodatkowania definiowane było jako dokonanie czynności przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej. Dokonanie takiej czynności nie skutkowało osiągnięciem tej korzyści podatkowej, o ile sposób działania był sztuczny.

<sup>4</sup> Dz.U. z 2016 r., poz. 846, dalej: Ustawa nowelizacyjna.

Ten niezwykle istotny element regulacji Klauzuli unormowano w art. 7 Ustawy nowelizacyjnej, zgodnie z którym „przepisy art. 119a–119f ustawy zmienianej w art. 1 mają zastosowanie do korzyści podatkowej uzyskanej po dniu wejścia w życie niniejszej ustawy”.

W związku z tym istotnego znaczenia nabiera problem ustalenia sposobu wykładni tej regulacji prawnej w kontekście czynności dokonanych przed wejściem w życie klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania, ze szczególnym uwzględnieniem ich skutków na gruncie podatków dochodowych – rozliczanych w okresach rocznych.

## 2. INTERPRETACJE INDYWIDUALNE PRAWA PODATKOWEGO – KSZTAŁT PRZEPISÓW INTERTEMPORALNYCH

Częstą praktyką podatników planujących dokonanie określonych czynności restrukturyzacyjnych, zwłaszcza gdy przepisy prawa podatkowego pozostawiały możliwości zróżnicowanej wykładni, było minimalizowanie ryzyka podatkowego poprzez uzyskanie interpretacji indywidualnej prawa podatkowego. W części przypadków interpretacje te zabezpieczały elementy planowanych działań restrukturyzacyjnych, które potencjalnie mogłyby być przedmiotem postępowania podatkowego zmierzającego do zastosowania Klauzuli.

Trzeba podkreślić, że stosownie do art. 14k § 1 o.p. „zastosowanie się do interpretacji indywidualnej przed jej zmianą, stwierdzeniem jej wygaśnięcia lub przed doręczeniem organowi podatkowemu odpisu prawomocnego orzeczenia sądu administracyjnego uchylającego interpretację indywidualną nie może szkodzić wnioskodawcy, jak również w przypadku nieuwzględnienia jej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej”. Zgodnie zaś z art. 14k § 3 o.p. „w zakresie związanym z zastosowaniem się do interpretacji, która uległa zmianie, której wygaśnięcie stwierdzono, lub interpretacji nieuwzględnionej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej, nie wszczyna się postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe, a postępowanie wszczęte w tych sprawach umarza się oraz nie nalicza się odsetek za zwłokę”.

W świetle art. 14m § 1 o.p. zastosowanie się do interpretacji, która następnie została zmieniona, której wygaśnięcie stwierdzono bądź która nie została uwzględniona w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej, może powodować zwolnienie z obowiązku zapłaty podatku, w szczególności o ile skutki podatkowe związane ze zdarzeniem, któremu odpowiada stan faktyczny

będący przedmiotem interpretacji, miały miejsce po opublikowaniu interpretacji ogólnej albo po doręczeniu interpretacji indywidualnej.

Oznacza to, że mimo wprowadzenia do systemu prawa podatkowego art. 119a i n. o.p., a tym samym umożliwienia organom podatkowym wydania decyzji kwestionującej ważne i skuteczne czynności prawne dokonane przez podatnika, jeśli podatnik dysponuje interpretacją indywidualną, w określonych okolicznościach (po spełnieniu przesłanek określonych w art. 14k czy art. 14m o.p.), będzie zwolniony od zapłaty podatku. Ponieważ w istotny sposób mogłoby to obniżać skuteczność przepisów wprowadzających Klauzulę, ustawą nowelizacyjną zmodyfikowano również przedstawiony wyżej zakres ochrony interpretacji indywidualnych.

Ustawą nowelizacyjną dodano art. 14na, w świetle którego m.in. wskazanych wyżej przepisów art. 14k i 14m nie stosuje się, jeśli stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe będące przedmiotem interpretacji indywidualnej stanowi element czynności będących przedmiotem decyzji wydanej m.in. z zastosowaniem art. 119a o.p. Zasada ta oznacza, że chociaż podatnik dysponuje interpretacją indywidualną, potwierdzającą prawidłowość przyjętego sposobu rozliczenia podatkowego planowanych transakcji, to interpretacja ta nie uchroni go przed zakwestionowaniem podjętych działań (i cofnięcia korzyści podatkowych, które w związku z tym uzyskał) w razie wydania decyzji w postępowaniu „klauzulowym”.

Podobnie jak w przypadku art. 119a i n. o.p., tak i w odniesieniu do art. 14na o.p. konieczne było wyznaczenie czasowych granic stosowania tego przepisu. W art. 5 ust. 1a Ustawy nowelizującej przesądzono, że art. 14na ma zastosowanie do interpretacji indywidualnych wydanych przed 15 lipca 2016 r., o ile „korzyść podatkowa wynikająca ze stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego będącego przedmiotem interpretacji indywidualnej została uzyskana od dnia 1 stycznia 2017 r.”.

W konsekwencji zasadniczego znaczenia nabiera wyznaczenie czasowych granic stosowania wyżej przywołanych przepisów intertemporalnych.

### 3. ZASADY USTALANIA MOMENTU UZYSKANIA KORZYŚCI PODATKOWEJ

Dla ustalenia znaczenia pojęcia „korzyść podatkowa” należy się odwołać do art. 3 pkt 18 o.p., w którym zdefiniowano to pojęcie. Zgodnie z tym przepisem korzyścią podatkową jest:

„a) niepowstanie zobowiązania podatkowego, odsunięcie w czasie powstania zobowiązania podatkowego lub obniżenie jego wysokości,

- b) powstanie lub zawyżenie straty podatkowej,
- c) powstanie nadpłaty lub prawa do zwrotu podatku albo zawyżenie kwoty nadpłaty lub zwrotu podatku,
- d) brak obowiązku pobrania podatku przez płatnika, jeżeli wynika on z okoliczności wskazanych w lit. a<sup>5</sup>.

Mimo że art. 3 o.p. ogranicza zakres stosowania definicji legalnej pojęcia korzyści podatkowej do samej Ordynacji podatkowej (poprzez posłużenie się formułą „ilekroć w ustawie jest mowa o”), to nie ulega wątpliwości, że dla zachowania spójności systemowej konieczne jest przyjęcie takiego samego rozumienia tego pojęcia także w przepisach intertemporalnych zawartych w Ustawie nowelizacyjnej<sup>6</sup>. Regulacje te również, w naszej ocenie, wyznaczają kształt normatywny klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.

Ordynacja podatkowa korzyść podatkową rozumie szeroko (co może być uzasadnione celami, jakim ma służyć Klauzula i inne przepisy przeciwdziałające unikaniu opodatkowania, posługujące się terminem korzyści podatkowej) i obejmuje tym pojęciem każdy przypadek, w którym poprawia się sytuacja podatkowa danego podatnika (w tym też w postaci odsunięcia w czasie powstania zobowiązania podatkowego – co wyróżnia rozumienie korzyści podatkowej w świetle przepisów polskiej klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania na tle unijnej koncepcji nadużycia w podatku od wartości dodanej, w przypadku której z orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE) wynika, że samo odsunięcie w czasie zobowiązania podatkowego nie stanowi nadużycia prawa<sup>7</sup>). Korzyścią podatkową jest zatem sytuacja, w której zmniejsza się wysokość zobowiązania, nie powstaje w ogóle zobowiązanie, powstaje bądź zwiększa się strata podatkowa, powstaje nadpłata lub prawo do zwrotu podatku bądź kwoty te ulegają podwyższeniu, a także przypadek, w którym płatnik

<sup>5</sup> Przed 1 stycznia 2019 r. definicja korzyści podatkowej znajdowała się w art. 119e o.p., zgodnie z którym korzyścią podatkową było:

- „1) niepowstanie zobowiązania podatkowego, odsunięcie w czasie powstania zobowiązania podatkowego lub obniżenie jego wysokości albo powstanie lub zawyżenie straty podatkowej;
- 2) powstanie nadpłaty lub prawa do zwrotu podatku albo podwyższenie kwoty nadpłaty lub zwrotu podatku”.

<sup>6</sup> Alternatywnie można byłoby rozważyć interpretowanie pojęcia korzyści podatkowej zawartego w przepisach intertemporalnych w świetle definicji tego terminu na gruncie uchylonego już art. 119e o.p., choć nie ma to znaczenia dla analizy przeprowadzonej w niniejszym artykule (kształt samej definicji uległ zmianie w nieznacznym zakresie).

<sup>7</sup> Zob. wyrok TSUE z dnia 22 grudnia 2010 r. w sprawie C-103/09 *Weald Leasing*.

pozbywa się obowiązku pobrania podatku od płatnika, o ile wynika to z powstania zobowiązania podatkowego, odsunięcia w czasie powstania zobowiązania podatkowego lub obniżenia jego wysokości.

Najistotniejsze dla stosowania przepisów intertemporalnych Ustawy nowelizacyjnej, w tym przywołanego wyżej art. 7, jest ustalenie, w którym momencie zostaje uzyskana korzyść podatkowa w rozumieniu tego przepisu. W szczególności konieczne staje się zidentyfikowanie tego momentu w podatkach o tzw. otwartym stanie faktycznym, takich jak podatek dochodowy.

W myśl art. 5 o.p. zobowiązaniem podatkowym jest wynikające z obowiązku podatkowego zobowiązanie podatnika do zapłacenia na rzecz określonego podmiotu publicznoprawnego podatku w wysokości, w terminie oraz w miejscu określonych w przepisach prawa podatkowego. W odniesieniu do podatków, w których zobowiązania podatkowe powstają z mocy prawa (tak jak np. w podatku dochodowym), zgodnie z art. 21 § 1 pkt 1 o.p. zobowiązanie powstaje z dniem zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania. Podatek ten rozliczany jest w rocznych okresach rozliczeniowych, przy czym w ciągu roku podatkowego podatnik zobowiązany jest do uiszczania miesięcznych bądź kwartalnych zaliczek. Sam podatek płatny jest zatem w postaci zaliczek lub – po zakończeniu roku podatkowego – w ramach rozliczenia rocznego (wraz ze złożeniem zeznania rocznego).

Nie oznacza to jednak, że korzyść podatkowa zostaje uzyskana dopiero wówczas. Wysokość zobowiązania podatkowego (płatnego zarówno w ramach zaliczek, jak i rozliczenia rocznego) bądź straty podatkowej wynika z czynności prawnych lub faktycznych dokonanych w trakcie roku podatkowego. Mogą to być czynności prowadzące i do powstania przychodów, i do poniesienia kosztów uzyskania przychodów.

Oznacza to, że na gruncie podatku dochodowego w wyniku zaistnienia określonego zdarzenia (np. sprzedaż udziałów, wniesienie akcji do spółki itp.) powstaje przychód lub podatnik ponosi koszty uzyskania przychodów. Ustawa podatkowa określa moment, w jakim dochodzi do powstania przychodu czy poniesienia kosztu. Poniesienie kosztu czy powstanie przychodu wpływa następnie na wysokość dochodu (bądź straty podatkowej), który jest punktem wyjścia do obliczenia podstawy opodatkowania i – ostatecznie – kwoty zobowiązania podatkowego za dany rok podatkowy (zobowiązanie podatkowe może także nie powstać – z taką sytuacją mamy do czynienia, gdy rok kończy się stratą podatkową).

Przykładowo, jeśli za dany rok podatkowy dochód podatnika wynosi np. 100, a w związku z dokonaniem 1 czerwca danego roku podatkowego czynności, w wyniku której podatnik poniesie koszt uzyskania przychodów w wysokości 50, to korzyścią podatkową jest wprawdzie obniżenie wysokości zobowiązania podatkowego, ale korzyść ta zostaje uzyskana już w momencie poniesienia kosztu uzyskania przychodów. Korzyść ta jest możliwa do obliczenia już w tym momencie, a jej wysokość jest niezależna od pozostałych zdarzeń podatkowych w danym roku podatkowym – ma zatem odrębny i samoistny charakter. Warto przy tym zauważyć, że podatnik może w wielu przypadkach „skorzystać” z niej już w trakcie roku podatkowego, płacąc niższe zaliczki na podatek (bądź nie płacąc ich w ogóle). Przyjęcie, że korzyść zostaje uzyskana dopiero po zakończeniu roku podatkowego, oznaczałoby, że podatnik uwzględnia w rozliczeniach podatkowych w trakcie roku kategorię prawną, która jeszcze nie istnieje.

Przedmiotem opodatkowania w podatku dochodowym od osób fizycznych jest dochód rozumiany jako nadwyżka sumy przychodów z danego źródła nad kosztami ich uzyskania osiągnięta w roku podatkowym. Dochód roczny (z danego źródła przychodów) może wynikać z wielu zdarzeń gospodarczych, mających miejsce na przestrzeni całego roku podatkowego, skutkujących powstaniem przychodów oraz poniesieniem kosztów uzyskania przychodów. Suma wyników podatkowych tych zdarzeń gospodarczych ujmowana w zeznaniu rocznym składa się na wynik roczny, tj. wysokość zobowiązania podatkowego bądź straty podatkowej. Jeśli okaże się, że w konsekwencji dokonania określonej czynności („zespołu powiązanych ze sobą czynności, dokonanych przez te same bądź różne podmioty” w rozumieniu art. 119f § 1 o.p.) wynik podatkowy danego zdarzenia podatkowego będzie niższy, wówczas konsekwencją będzie obniżenie wysokości zobowiązania podatkowego. Jeśli w danym roku podatkowym podatnik w ogóle nie osiągnie innych dochodów, wówczas efektem dokonania takiej czynności może być niepowstanie zobowiązania podatkowego w ogóle.

Pojęcie korzyści podatkowej stanowi element siatki pojęciowej przepisów przeciwdziałających unikaniu opodatkowania, w tym zwłaszcza klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania. Ustalając moment powstania korzyści podatkowej, należy ustalić, na czym ta korzyść miałaby polegać i jakie jest jej źródło – w kontekście Klauzuli. Jeśli np. w wyniku czynności dokonanych przez podatnika (bądź inne podmioty) nie dojdzie do powstania przychodu podatkowego, a gdyby dokonano „czynności odpowiedniej”, taki przychód by powstał, wówczas moment, w którym z tytułu dokonania



danej operacji gospodarczej powstałby przychód, powinien być utożsamiony z momentem uzyskania korzyści podatkowej. Innymi słowy, korzyść podatkowa może zostać uzyskana w chwili poniesienia kosztu przez podatnika, ale także w momencie, w którym powstałby przychód, gdyby nie dokonanie określonych czynności<sup>8</sup>. W związku z tym należy przyjąć, że korzyść podatkowa może zostać uzyskana w trakcie roku podatkowego.

Tym bardziej nie znajdujemy argumentów za uznaniem, że korzyść podatkowa miałaby powstawać w momencie złożenia zeznania rocznego za dany rok podatkowy. Korzyść podatkowa powstaje niezależnie od momentu, w którym podatnik składa zeznanie roczne za ten rok – *a minori ad maius* – również wówczas, gdy podatnik uchybia obowiązkowi złożenia zeznania rocznego. Co więcej, zobowiązanie podatkowe powstaje w określonej wysokości – wyznaczonej przez wysokość dochodu bądź straty. Oznacza to, że dochód bądź strata powstają niezależnie od terminu i sposobu ich zadeklarowania przez podatnika w zeznaniu rocznym.

Też, zgodnie z którą korzyść podatkowa w podatku dochodowym może powstawać w trakcie roku podatkowego, a nie po jego zakończeniu, potwierdza też wykładnia językowa i systemowa poszczególnych przepisów wyznaczających kształt normatywny Klauzuli. Zgodnie z art. 119zfa § 1 i 4 o.p. Szef Krajowej Administracji Skarbowej na wniosek zainteresowanego może wydać decyzję określającą warunki cofnięcia skutków unikania opodatkowania, a wniosek ten „może dotyczyć więcej niż jednej korzyści podatkowej, jeżeli korzyści podatkowe zostały uzyskane w danym okresie rozliczeniowym w analogiczny sposób”. W takim przypadku, stosownie do art. 119zff § 2 o.p., podstawę obliczenia opłaty od wniosku stanowi „łączna kwota korzyści podatkowych objętych wnioskiem”.

Dodatkowych argumentów w tym zakresie dostarczały regulacje o.p. obowiązujące do końca 2018 r. Mimo że mają one dziś znaczenie historyczne, uważamy, że ich przedstawienie ma znaczenie dla ukazania kontekstu systemowego (przepisy te zostały zmienione bądź uchylone nie ze względu na niespójność z innymi regulacjami tworzącymi kształt normatywny Klauzuli, lecz ze względu na inne przesłanki, np. potrzebę stosowania Klauzuli także do niższych niż 100 000 zł korzyści podatkowych itp.).

---

<sup>8</sup> Tak też: M. Guzek, M. Stefaniak, *Klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania – reguła intertemporalna a specyfika podatków dochodowych*, „Monitor Podatkowy” 2019, nr 11, s. 24.



Artykuł 119b § 1 o.p. wyłączał zastosowanie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania w sytuacji, w której „korzyść podatkowa lub suma korzyści podatkowych osiągniętych przez podmiot z tytułu czynności nie przekracza w okresie rozliczeniowym 100 000 zł”. Gdyby przyjąć, że w podatkach rozliczanych okresowo (np. w podatku dochodowym) korzyść podatkowa powstaje na zakończenie danego okresu (np. za dany rok podatkowy), wówczas z natury rzeczy mogłaby powstać tylko jedna korzyść za dany rok. Odniesienie się przez ustawodawcę do „sumy korzyści podatkowych” w danym okresie rozliczeniowym wskazywało, że korzyść podatkowa może powstać już w trakcie okresu rozliczeniowego (np. roku podatkowego w podatku dochodowym).

Za takim rozumieniem pojęcia korzyści podatkowej przemawia również art. 119f o.p. Przepis ten w § 1 stanowi, że przez czynność (w rozumieniu przepisów normujących kształt Klauzuli) rozumie się także „zespół powiązanych ze sobą czynności, dokonanych przez te same bądź różne podmioty”. Należy jednak zwrócić uwagę na obowiązujący do końca 2018 r. art. 119f § 2 o.p., w myśl którego w takim wypadku „wysokość korzyści podatkowych, o której mowa w art. 119b § 1 pkt 1, oblicza się, sumując korzyści podatkowe wynikające z tych czynności”. Zestawienie brzmienia tego przepisu z art. 119b § 1 pkt 1 o.p. (który stanowi o zastosowaniu Klauzuli, gdy korzyść podatkowa przekracza 100 000 zł „w okresie rozliczeniowym”) prowadzi do wniosku, że ustawodawca wprost zakładał, iż podatnik w danym podatku, w ramach jednego okresu rozliczeniowego może osiągać wiele korzyści podatkowych (które podlegały sumowaniu na potrzeby obliczenia limitu z art. 119b § 1 pkt 1 o.p.)<sup>9</sup>.

Jak się wydaje, tylko wykładnia, zgodnie z którą korzyść podatkowa dotycząca czynności dokonanych przed 15 lipca 2016 r. powstaje w trakcie roku podatkowego, pozwala na zachowanie zgodności z Konstytucją RP art. 7 Ustawy nowelizacyjnej. Gdyby bowiem przyjąć, że korzyść podatkowa w takim przypadku powstaje wraz z zakończeniem roku podatkowego,

<sup>9</sup> Na marginesie warto zauważyć, że w obowiązującym od 1 stycznia 2019 r. art. 58a o.p. moment uzyskania korzyści podatkowej wiązany jest przez ustawodawcę z momentem dokonania czynności. Zgodnie z tym przepisem w pewnych przypadkach „organ podatkowy może odstąpić od ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego, jeżeli na podstawie istniejących okoliczności oraz faktów należy przyjąć, że w momencie dokonywania czynności, których dotyczy decyzja, podatnik pozostawał w błędnym, ale usprawiedliwionym przekonaniu o zgodności uzyskanej przez niego w danych okolicznościach korzyści podatkowej z przedmiotem i celem ustawy podatkowej lub jej przepisu (dobra wiara)”.

to jeśli przed 15 lipca 2016 r. doszło do zaliczenia wydatków do kosztów uzyskania przychodów bądź powstania (niepowstania) przychodu, wówczas przepisy Klauzuli miałyby charakter retroaktywny, co samo w sobie mogłoby stanowić podstawę do odrzucenia tezy, że korzyść podatkowa powstaje po zakończeniu roku podatkowego<sup>10</sup>.

Podsumowując tę analizę, warto postawić pytanie, czy w sytuacji, w której podatnik, dokonawszy określonej czynności, zaliczył do kosztów uzyskania przychodów wydatek bądź też swoimi działaniami doprowadził do tego, że w związku z daną transakcją nie doszło do powstania przychodu, mógłby zasadnie twierdzić, że nie powstała u niego korzyść podatkowa, ponieważ rok podatkowy nie został jeszcze zakończony.

#### 4. WNIOSKI

W świetle powyższych rozważań należy stwierdzić, że korzyść podatkowa w podatkach dochodowych może powstać w trakcie roku podatkowego każdorazowo, gdy dochodzi do zaliczenia kosztu do kosztu uzyskania przychodów bądź niepowstania przychodu (zaniżenia przychodu) w wyniku działań (czynności) podejmowanych przez podatnika. W związku z tym możliwe jest powstanie wielu korzyści podatkowych w trakcie danego roku podatkowego.

Tym samym przepisy intertemporalne Ustawy nowelizacyjnej należy rozumieć w taki sposób, że jeśli tylko podatnik dokonał czynności, których skutkiem jest zaliczenie określonych kosztów do kosztów uzyskania przychodów bądź też niepowstanie (zaniżenie) przychodów, a moment potrącenia tych kosztów czy dzień, w którym powstałby przychód podatkowy, przypadają na okres przed wejściem w życie przepisów klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania, to regulacje te nie mają zastosowania do tego rodzaju stanów faktycznych. Przemawia za tym zarówno kontekst językowy, jak i systemowy.

<sup>10</sup> Problematyka ustalenia zgodności z Konstytucją RP przepisów klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania w świetle przepisów intertemporalnych wykracza poza zakres niniejszego artykułu; zob. szerzej w tym zakresie: opinie Rady do Spraw Przewidywania Unikaniu Opodatkowania z dnia 18 grudnia 2019 r. – uchwały nr 3/2019, 4/2019 oraz 5/2019, <https://www.gov.pl/web/finanse/opinie-rady> (dostęp: 20.03.2020); zob. także: H. Filipczyk, *Reguła intertemporalna klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania w świetle standardów konstytucyjnych*, „Przegląd Podatkowy” 2016, nr 9, s. 20; K. Turzyński, M. Kolibski, *Reguła intertemporalna klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania w świetle standardów konstytucyjnych – polemika*, „Przegląd Podatkowy” 2016, nr 12, s. 21 i n.

## BIBLIOGRAFIA

- Filipczyk H., *Reguła intertemporalna klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania w świetle standardów konstytucyjnych*, „Przegląd Podatkowy” 2016, nr 9.
- Guzek M., Stefaniak M., *Klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania – reguła intertemporalna a specyfika podatków dochodowych*, „Monitor Podatkowy” 2019, nr 11.
- Nykiel W., *Nowe przepisy dotyczące klauzuli przeciw unikaniu opodatkowania – wybrane aspekty legislacyjne*, [w:] *Współczesne problemy prawa podatkowego. Teoria i praktyka*, t. 1: *Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Bogumiłowi Brzezińskiemu*, Warszawa 2019.
- Turzyński K., Kolibski M., *Reguła intertemporalna klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania w świetle standardów konstytucyjnych – polemika*, „Przegląd Podatkowy” 2016, nr 12.

## TEMPORARY SCOPE OF APPLICATION OF THE PROVISIONS OF THE GENERAL ANTI-AVOIDANCE RULE WITH REGARD TO INCOME TAXES

**Summary.** The purpose of the article is to determine the temporary scope of application of the provisions of the general anti-avoidance rule (GAAR) with regard to income taxes. It has to be determined when – as for income taxes – tax advantage arises. According to the authors, the tax benefit in income taxes may arise already during the tax year.

Therefore, in the light of the intertemporal provisions of the act introducing GAAR into the legal system, if a taxpayer has carried out actions which result in deduction of certain expenses or in the non-existence of revenues and the moment of deduction of costs by the taxpayer or the date on which the tax revenue would have arisen fall on the period before the clause came into force – these provisions do not apply to such facts.

**Keywords:** GAAR, general anti-avoidance rule, income taxes, tax avoidance



Maciej Gutowski\*

## GŁOSA DO WYROKU NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO Z DNIA 8 PAŹDZIERNIKA 2019 R., SYGN. II FSK 872/19

**Streszczenie.** Głosa zawiera argumentację negującą stanowisko Naczelnego Sądu Administracyjnego sformułowane na gruncie wyroku z dnia 8 października 2019 r., sygn. II FSK 872/19, w przedmiocie pozorności czynności prawnych oraz skutków podatkowych wynikających z zawartej przez strony umowy. NSA, odwołując się do monistycznej koncepcji pozorności czynności prawnej, uznał, że w rozpatrywanym stanie faktycznym zaistniała pozorność czynności prawnej, a tym samym strony nie zawarły umowy darowizny, lecz dokonały złożonej czynności prawnej o odpłatnym charakterze, wiążącej się z powstaniem obowiązku podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych. W ocenie autora istota argumentacji NSA w głosowanym orzeczeniu, dotycząca podatkowych skutków wynikających z zawartej w maju 2012 r. umowy, w istocie zmierza do zastosowania konstrukcji o cywilistycznym rodowodzie dla wykreowania efektu, który stał się możliwy dopiero po wprowadzeniu do polskiego systemu prawnego klauzuli obejścia prawa podatkowego.

**Słowa kluczowe:** pozorność czynności prawnej, monistyczna koncepcja pozorności, klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania, umowa darowizny

### 1. STAN FAKTYCZNY

Głosowany wyrok zapadł w wyniku rozpoznania skargi kasacyjnej Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Lublinie od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (WSA) w Lublinie z dnia 26 października

---

\* Profesor nauk prawnych, Uniwersytet im. Adama Mickiewicza w Poznaniu, e-mail: gutowski@gutowski.pro

2018 r., sygn. I SA/Lu 472/18, w sprawie ze skargi podatnika (P) na decyzję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Lublinie w przedmiocie podatku dochodowego od osób fizycznych. Naczelny Sąd Administracyjny (NSA) we wskazanym rozstrzygnięciu uchylił zaskarżony wyrok WSA uchylający niekorzystną dla podatnika decyzję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej, utrzymującą w mocy decyzję Naczelnika Lubelskiego Urzędu Celno-Skarbowego, określającą zobowiązanie w podatku dochodowym od osób fizycznych za dany rok. Z decyzji tej wynikało, że w ocenie organów podatkowych wszystkie ustalone fakty dotyczące odpłatnego, ich zdaniem, zbycia akcji Spółki Holdingowej S.A. (H) na rzecz Funduszu Inwestycyjnego Zamkniętego (FIZ) należy rozpatrywać w połączeniu ze sobą oraz że owa niejako złożona czynność prawna miała charakter pozorny.

Stan faktyczny, na bazie którego wydawano rozstrzygnięcia w sprawie był mniej więcej następujący<sup>1</sup>:

1. Cyprijska spółka komandytowa (K) (której współnikiem był podatnik P) nabyła 75% certyfikatów inwestycyjnych serii A wyemitowanych przez FIZ.
2. W okresie późniejszym, w maju 2012 r., podatnik P zawarł z FIZ umowę, oznaczoną przez strony jako „umowa darowizny”, poprzez którą przeniósł na fundusz posiadane akcje H.
3. W czerwcu 2012 r. (po zawarciu umowy) H wypłaciła swoim akcjonariuszom, w tym FIZ, dywidendę, za którą – ze względu na podmiotowe zwolnienie podatkowe – nie uiściła podatku dochodowego od osób prawnych.
4. Po zawarciu umowy darowizny pomiędzy P a FIZ spółka K wystąpiła do FIZ z żądaniem umorzenia certyfikatów inwestycyjnych. Po zatwierdzeniu i rozliczeniu umorzenia FIZ dokonał wypłaty środków pieniężnych z tytułu wypłaty umorzeniowej na rzecz spółki K, która w związku z tą operacją odnotowała zysk.
5. Środki otrzymane z umorzonych certyfikatów spółka K przekazała na rzecz P jako współnika spółki komandytowej K z tytułu udziału w zysku wypracowanym przez K.
6. Spółka komandytowa K osiągnęła – w wyniku darowizny akcji H na rzecz funduszu FIZ i wynikającego z tego wzrostu wartości posiadanych

---

<sup>1</sup> Stan faktyczny odtworzyłem na podstawie analizy uzasadnienia głosowanego orzeczenia oraz uzasadnienia wyroku WSA w Lublinie z dnia 26 października 2018 r., sygn. I SA/Lu 472/18 – poprzedzającego wyrok NSA w komentowanej sprawie.

przez tę spółkę certyfikatów inwestycyjnych – zysk bilansowy za 2012 r. W sprawozdaniu finansowym spółki K, w części dotyczącej obliczenia przychodów podlegających opodatkowaniu, wskazano w tym zakresie stratę.

7. Ze względu na regulację wynikającą z umowy między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Republiki Cypru w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku z dnia 4 czerwca 1992 r., dochód z udziału w zyskach K, uzyskany przez podatnika, został zwolniony z podatku dochodowego w Polsce.
8. Zdaniem organów podatkowych w zaistniałym stanie faktycznym nie została zawarta umowa darowizny, lecz doszło do odpłatnego zbycia akcji spółki K. Przysporzeniem majątkowym, jakie uzyskał podatnik, miały być środki pieniężne uzyskane od spółki K, wiążące się z powstaniem obowiązku podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych.

W stanie faktycznym miały więc miejsce następujące czynności (nie przesądzam w tym miejscu, czy są one czynnościami czy zdarzeniami prawnymi):

1. czynność – nabycie 75% wyemitowanych przez FIZ certyfikatów inwestycyjnych przez cypryjską spółkę komandytową K;
2. czynność – umowa określona przez strony mianem darowizny pomiędzy P a FIZ, na mocy której akcje H zostały przez P przekazane na rzecz FIZ;
3. czynność – żądanie K umorzenia certyfikatów inwestycyjnych skierowane do FIZ;
4. czynność – przekazanie przez K środków pieniężnych pochodzących z umorzenia certyfikatów na rzecz P jako jego udział w zysku wypracowanym przez K.

NSA w głosowanym wyroku uznał, że wbrew wyraźnej konstrukcji umowy darowizny nie doszło do nieodpłatnego przeniesienia akcji przez podatnika z tytułu darowizny, lecz do odpłatnego zbycia akcji pod pozorem zawartej umowy darowizny, w celu uniknięcia opodatkowania dochodu z mającej nastąpić wypłaty dywidendy oraz obciążenia podatkowego związanego z ich zbyciem – z zachowaniem możliwości zarządzania tymi akcjami. NSA w konsekwencji stwierdził, że doszło do odpłatnego zbycia akcji, w wyniku którego podatnik uzyskał dochód podlegający opodatkowaniu. NSA, odwołując się do monistycznej koncepcji pozorności czynności prawnej, uznał, że w rozpatrywanym stanie faktycznym zaistniała

pozorność czynności prawnej, a tym samym strony nie zawarły umowy darowizny akcji spółki holdingowej H, lecz dokonały odpłatnego zbycia akcji. NSA przyjął następujące założenia:

1. W przypadku pozornych czynności prawnych nie musi zachodzić tożsamość stron czynności symulowanej oraz czynności dysymulowanej.
2. Czynność prawna może nie zostać wprost nazwana w przepisach prawnych oraz może się składać z wielu powiązanych ze sobą czynności prawnych uregulowanych w przepisach, które zostały dokonane w niewielkich odstępach czasowych po to, aby wywołać określony skutek prawny.
3. Czynność prawna odpłatnego zbycia akcji spółki holdingowej H składała się ze zbioru powiązanych ze sobą czynności, a powiązania między nimi zachodziły ze względu na podmioty oraz treści stosunków prawnych powstałych na skutek dokonania tych czynności.
4. Chociaż stronami powiązanych ze sobą czynności były różne podmioty, to ze stanu faktycznego wynika, że w tych podmiotach zaangażowany kapitałowo był podatnik P.
5. Przekazywanie podatnikowi P środków przez spółkę K stanowiło spełnienie świadczenia wzajemnego, które jednak nastąpiło dopiero po wzroście aktywów FIZ na skutek nabycia akcji spółki H.

NSA wskazał, że skutkiem dokonania czynności prawnej odpłatnego zbycia akcji spółki H było uzyskanie przez podatnika przysporzenia majątkowego. Podatnik P, otrzymując środki pieniężne od cypryjskiej spółki komandytowej K, uzyskał więc przysporzenie majątkowe, które wiązało się z powstaniem obowiązku podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych. W konsekwencji otrzymany ze spółki K udział w zysku był opodatkowany w Polsce jako dochód z działalności zagranicznej spółki osobowej, ale jednocześnie był „odpłatnością” za darowane FIZ akcje spółki holdingowej H.

## 2. UWAGI OGÓLNE

Uprzedzając wynik poczynionych rozważań, należy wskazać, że głosowane orzeczenie nie zasługuje na aprobatę, a argumentacja użyta przez NSA dla uzasadnienia cywilnoprawnej pozorności nie jest ani przekonująca, ani wyczerpująca. W istocie zmierza ona do użycia cywilistycznej konstrukcji dla wykreowania efektu, który stał się możliwy dopiero później, po wprowadzeniu do polskiego systemu prawnego klauzuli obejścia prawa



podatkowego. Nie do tego celu zaś służą cywilistyczne unormowania wad oświadczenia woli. Dlatego też konieczne wydaje się nakreślenie kilku uwag krytycznych.

NSA przypisał cechę odpłatności umowie z maja 2012 r., oznaczonej przez strony jako „umowa darowizny”. To oczywiście, że w tym przypadku jedynie czynności prawnej stanowiącej umowę mogła zostać przypisana cecha odpłatności. Umowa to co najmniej dwustronna czynność prawna, polegająca na złożeniu przez strony zgodnych oświadczeń woli w zakresie wywołania określonych skutków prawnych w postaci powstania, zmiany lub ustania stosunku prawnego. Wyróżnia się przy tym umowy dwustronne (np. umowa darowizny) oraz wielostronne (m.in. umowa spółki zawierana przez więcej niż dwa podmioty, różnorodne umowy o współpracy)<sup>2</sup>. Wszystkie jednak prowadzą do zobowiązania typu względnego, pomiędzy oznaczonymi stronami umowy, opierającego się na tzw. *lex contractus*. Istotą umowy jest bowiem „samozobowiązanie się” stron do jej zgodnego z treścią wykonania<sup>3</sup>. Umowa jako najważniejsza postać czynności prawnych stanowi podstawowy instrument regulacyjny w obrocie prawnym<sup>4</sup>. Umowa darowizny jest umową dwustronną – jej stronami są: podmiot znajdujący się w pozycji darczyńcy oraz podmiot znajdujący się w pozycji obdarowanego.

Elementem zasadniczym w każdej umowie, w tym w umowie darowizny, jest konsens, a więc zgodne oświadczenia woli stron. Sens oświadczeń woli ustala się według właściwych reguł wykładni. Aby identyfikować zachowanie się danej osoby jako oświadczenie woli na gruncie art. 60 Kodeksu cywilnego<sup>5</sup>, musi być ono zrozumiałe, swobodne oraz złożone w zamiarze wywołania określonych skutków prawnych<sup>6</sup>. Minimalny zakres konsensu wymaga, by strony w celu zawarcia umowy objęły porozumieniem przynajmniej konieczne elementy umowy (*essentialia negotii* lub w nienazwanych stosunkach prawnych elementy charakterystyczne),

<sup>2</sup> J. Grykiel, *Komentarz do art. 56 k.c.*, [w:] *Kodeks cywilny*, t. 1: *Komentarz do art. 1–352 KC*, red. M. Gutowski, Warszawa 2018, Nb 14–18.

<sup>3</sup> A. Brzozowski, *Pojęcie umowy w prawie polskim, funkcje umów. Źródła prawa regulującego umowy*, [w:] *System Prawa Prywatnego. Prawo zobowiązań*, t. 5: *Część ogólna*, red. K. Osajda, Warszawa 2020, s. 473.

<sup>4</sup> Z. Radwański, *Prawo cywilne – część ogólna*, Warszawa 2009, s. 641.

<sup>5</sup> Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 1740), dalej: k.c.

<sup>6</sup> A. Brzozowski, *Pojęcie umowy ...*, s. 476.

które w zależności od rodzaju stosunku prawnego przybierają inną postać. W doktrynie oraz orzecznictwie wskazuje się różnego rodzaju czynności prawne, wyodrębnione ze względu na pewne cechy wspólne, charakteryzujące daną grupę czynności określoną na podstawie różnorodnych kryteriów. Kategoria pojęciowa „rodzaju czynności prawnej” jest powszechnie stosowana na gruncie przepisów szczególnych, przy czym w doktrynie praktycznie jednolicie wskazywany jest podział na czynności jednostronne i wielostronne (umowy i uchwały), realne i konsensualne, zobowiązujące i rozporządzające oraz czynności przysparzające<sup>7</sup>.

W zależności od tego, na ilu stronach umowy ciąży obowiązek świadczenia, wyróżnia się umowy jednostronnie zobowiązujące oraz dwustronnie zobowiązujące. Darowizna stanowi umowę jednostronnie zobowiązującą<sup>8</sup>. Nie każda umowa ma charakter odpłatny. Uznaje się, że umowa ma charakter odpłatny, gdy każda ze stron na jej podstawie ma uzyskać określoną korzyść majątkową, a zatem przysporzenie. W przypadku umów odpłatnych nacisk nie jest położony na ekwiwalentność świadczenia, lecz na odpłatność jako kategorię ekonomiczną związaną z wymianą dóbr lub usług. Podział na czynności prawne odpłatne i nieodpłatne nie może więc dotyczyć czynności prawnych, których bezpośrednim ekonomicznym skutkiem nie jest transfer dóbr lub usług<sup>9</sup>.

W umowie dwustronnej przysporzenie może nastąpić na rzecz jednej lub obu stron umowy. Odpłatna jest taka umowa, w ramach której przysporzenie następuje po obu jej stronach<sup>10</sup>, przy czym nie zawsze musi wystąpić powiększenie majątku strony, na której rzecz przysporzenie nastąpiło, i nie zawsze wartość świadczenia spełnionego równoważona jest wartością świadczenia nabytego<sup>11</sup>. Typowym przykładem umowy nieodpłatnej jest darowizna, służąca do dokonywania nieodpłatnego, darmowego przysporzenia na rzecz drugiej strony<sup>12</sup>. Nie istnieje odpłatna umowa darowizny, ponieważ umowa taka nie może być kwalifikowana jako darowizna. W umowie odpłatnej po obu stronach umowy następuje przysporzenie

<sup>7</sup> Przykładowo Z. Radwański, *Prawo...*, s. 216–226.

<sup>8</sup> Przykładowo K. Mularski, *Komentarz do art. 888 k.c.*, [w:] *Kodeks cywilny*, t. 3, red. M. Gutowski, wyd. 2, Warszawa 2019, Nb 1–4 i podana tam literatura.

<sup>9</sup> A. Brzozowski, *Klasyfikacje umów*, [w:] *System Prawa Prywatnego...*, red. K. Osajda, s. 507–508.

<sup>10</sup> *Ibidem*, s. 507.

<sup>11</sup> *Ibidem*.

<sup>12</sup> *Ibidem*, s. 508.

i nie jest możliwa sytuacja, w której w ramach umowy sprzedaży dochodzi jedynie do przysporzenia po jednej z jej stron. Jeżeli czynność prawna ma postać czynności (umowy) nazwanej, jej określona w ustawie struktura (prawa i obowiązki stron, *essentialia negotii*) ma decydujące znaczenie dla ustalenia odpłatnego albo nieodpłatnego charakteru konkretnej czynności prawnej (umowy). Wśród typowych czynności prawnych (nazwanych) można w ten sposób wyróżnić takie, które są skonstruowane zarówno jako czynności nieodpłatne (np. darowizna, użyczenie), jak i jako czynności odpłatne (np. sprzedaż, zamiana, najem)<sup>13</sup>.

Twierdzenie NSA co do otrzymania przez stronę umowy z maja 2012 r. oznaczonej jako darczyńca świadczenia wzajemnego należy rozważyć w kontekście istoty umów wzajemnych. Zgodnie z art. 487 k.c. umowa jest wzajemna, gdy obie strony zobowiązują się w taki sposób, że świadczenie jednej z nich ma być odpowiednikiem świadczenia drugiej. Główną cechą umów wzajemnych jest to, że zgodnie z treścią zawartej umowy każda ze stron jest zobowiązana do ekwiwalentnego świadczenia względem drugiej strony, przy czym decydująca w zakresie ekwiwalentności świadczenia jest subiektywna ocena. W tym zakresie należy jednak zauważyć, że to nie charakter świadczenia warunkuje uznanie danej umowy za wzajemną, ale istota więzi łączącej obie strony, która wyraża się w zależności świadczenia jednej strony od świadczenia drugiej strony. Wskazana więź o znaczeniu konstytutywnym dla umów wzajemnych kształtowana jest przez same strony zgodnie z maksymą *do, ut des* (daję, żebyś dał). Inne znaczenie mają umowy wielostronne, polegające na współdziałaniu wszystkich stron umowy w celu realizacji wspólnego zamierzenia.

Zgodnie z art. 888 k.c. przez umowę darowizny darczyńca zobowiązuje się do bezpłatnego świadczenia na rzecz obdarowanego kosztem swego majątku. Do *essentialia negotii* umowy darowizny należy zatem zobowiązanie się jednego podmiotu (darczyńcy) do dokonania świadczenia na rzecz jakiegoś innego podmiotu (obdarowanego) i to świadczenia „kosztem swojego majątku”. Brak powyższych elementów przedmiotowo istotnych skutkuje tym, że strony nie zawierają w ogóle umowy darowizny, choć być może zawierają umowę innego rodzaju.

<sup>13</sup> J. Grykiel, A. Olejniczak, Z. Radwański, *Czynności prawne nieodpłatne i odpłatne*, [w:] *System Prawa Prywatnego*, t. 2, red. Z. Radwański, A. Olejniczak, wyd. 3, Warszawa 2019, s. 284.

Regulacja prawna odnosząca się do umowy darowizny nie wyklucza obecności wielu podmiotów po stronie darczyńcy czy obdarowanego. Pomimo istnienia kilku podmiotów po stronie darczyńcy i kilku podmiotów po stronie obdarowanego, w dalszym ciągu najważniejsze jest zobowiązanie się określonej strony (kilku podmiotów działających wspólnie jako darczyńca) do dokonania świadczenia na rzecz obdarowanego (kilku obdarowanych) i to świadczenia „kosztem swojego majątku”. Umowa darowizny ma charakter jednostronnie zobowiązujący, w konsekwencji nie jest umową wzajemną. Jest to przy tym umowa nazwana, przysparzająca i kauzalna, której mechanizm wyjaśniany jest przy pomocy tzw. *causa donandi* (tj. elementów niespornych w nauce i orzecznictwie)<sup>14</sup>. Uznając słuszność twierdzenia odnoszącego świadczenie do działania (czynu, ewentualnie klasy czynów) bądź zaniechania (klasy zaniechań) nakazanych dłużnikowi na podstawie normy indywidualnej i konkretnej, należy wskazać, że przesłanką powstania w tym zakresie obowiązku jest dokonanie określonej czynności prawnej albo zdarzenia określonego przez ustawodawcę. Istotą art. 888 k.c. oraz zawarcia umowy darowizny nie jest jednak spełnienie świadczenia rozumianego w sposób ogólny jako działanie bądź zaniechanie na rzecz i w interesie wierzyciela, ale sprecyzowanego świadczenia, tj. „bezpłatnego świadczenia kosztem swego majątku”. Nieodpłatność świadczenia jest fundamentalną cechą, która ma dla umowy darowizny charakter konstytutywny, a której brak w przypadku analizy *essentialia negotii* umowy niesie za sobą wiele daleko idących konsekwencji.

Nieodpłatność świadczenia na gruncie umowy darowizny oznacza, że obdarowany, a więc w tej relacji wierzyciel, nie może się zobowiązać do jakiegokolwiek świadczenia na rzecz swojego dłużnika, które byłoby wymierne majątkowo. W razie zobowiązania się obdarowanego względem darczyńcy do świadczenia wymiernego majątkowo zawarta między stronami umowa nie będzie stanowiła umowy darowizny. Oczywiście, umowa

<sup>14</sup> Zob. np. M. Safjan, *Komentarz do art. 888 k.c.*, [w:] *Kodeks cywilny. Komentarz*, t. 2, red. K. Pietrzykowski, Warszawa 2013, s. 671; B. Lackoroński, *Komentarz do art. 888 k.c.*, [w:] *Kodeks cywilny. Komentarz*, t. 3B, red. K. Osajda, Warszawa 2017, s. 1162 i n.; G. Karaszewski, *Komentarz do art. 888 k.c.*, [w:] *Kodeks cywilny. Komentarz*, red. J. Ciszewski, Warszawa 2013, s. 1443; R. Trzaskowski, *Komentarz do art. 888 k.c.*, [w:] *Kodeks cywilny. Komentarz*, Księga trzecia, red. J. Gudowski, Warszawa 2013, s. 1026; J. Jezioro, *Komentarz do art. 888 k.c.*, [w:] *Kodeks cywilny. Komentarz*, red. E. Gniewek, P. Machnikowski, Warszawa 2017, s. 1633 i n.; Z. Gawlik, *Komentarz do art. 888 k.c.*, [w:] *Kodeks cywilny. Komentarz*, t. 3, cz. 2, red. A. Kidyba, Warszawa 2014, s. 1338 i n.

zawarta w takich okolicznościach, co prawda nie stanowiąc umowy darowizny, może spełniać jednocześnie przesłanki do uznania jej za inną umowę – nazwaną bądź nienazwaną<sup>15</sup>.

Pozorność jest wadą oświadczenia woli, instytucją prawa cywilnego unormowaną w art. 83 k.c., stanowiącą podstawę nieważności czynności prawnej wskutek nieważności złożonego oświadczenia woli<sup>16</sup>. Obecnie w doktrynie wskazuje się, że wzrost praktycznego znaczenia pozorności wiąże się z ostatecznie pejoratywną oceną celów, do jakich jest ona wykorzystywana, często wywołując nieakceptowalne wręcz następstwa<sup>17</sup>.

W latach przedwojennych pozorne oświadczenie rozumiane było jako takie, „przy którym strony się porozumiały, że nie traktują go na serio”<sup>18</sup>. Obecnie z poglądów zarówno doktryny, jak i orzecznictwa wynika, że o pozorności w kontekście złożonego oświadczenia woli decyduje wystąpienie łącznie trzech przesłanek: (1) oświadczenie woli musi być złożone tylko dla pozorów, (2) oświadczenie woli musi być złożone drugiej stronie, (3) adresat oświadczenia woli musi się zgadzać na dokonanie czynności prawnej jedynie dla pozorów<sup>19</sup>.

Istotą pozorności jest z jednej strony złożenie zgodnych oświadczeń woli, a z drugiej – konsens stron w zakresie braku zamiaru wywołania skutków prawnych, które związane są z faktem złożenia takich oświadczeń woli oraz z nich bezpośrednio wynikają<sup>20</sup>. Równocześnie od czynności pozornych należy odróżnić czynności prawne zmierzające do obejścia prawa. Czynność prawna, która stanowi bądź której celem jest obejście prawa, nie może być jednocześnie uznana za czynność pozorną<sup>21</sup>.

Wskazany powyżej art. 83 k.c., który normuje instytucję pozorności w prawie cywilnym, stanowi, że nieważne jest oświadczenie woli złożone drugiej stronie za jej zgodą dla pozorów. Jeżeli jednak oświadczenie takie zostało złożone w celu ukrycia innej czynności prawnej, ważność

<sup>15</sup> Okoliczność ta akcentowana jest m.in. w: Z. Gawlik, *Komentarz...*, s. 1339.

<sup>16</sup> M. Gutowski, *Nieważność czynności prawnej*, Warszawa 2017, s. 165.

<sup>17</sup> A. Jedliński, *Pozorność jako wada czynności prawnej i konsekwencje prawne pozorności*, „Rejent” 2005, nr 5, s. 67.

<sup>18</sup> A. Ohanowicz, *Zarys prawa cywilnego byłej dzielnicy pruskiej. Część pierwsza. Nauki ogólne*, Poznań 1922, s. 56.

<sup>19</sup> Por. np. wyrok Sądu Apelacyjnego (SA) w Łodzi z dnia 16 kwietnia 2013 r., sygn. III APa 4/13, Legalis; wyrok SA w Łodzi z dnia 4 września 2012 r., sygn. III AUa 19/12, Legalis; por. też M. Gutowski, *Nieważność...*, s. 166 i podana tam literatura.

<sup>20</sup> Por. M. Gutowski, *Nieważność...*, s. 165.

<sup>21</sup> Tak np. wyrok NSA w Warszawie z dnia 16 września 2004 r., sygn. FSK 488/04, „Monitor Podatkowy” 2005, nr 3, s. 43.

oświadczenia ocenia się według właściwości tej czynności. Paragraf drugi omawianego artykułu odnosi się natomiast do prawnych następstw oświadczenia woli złożonego drugiej stronie dla pozorów. Stanowi bowiem, że pozorność oświadczenia woli nie ma wpływu na skuteczność odpłatnej czynności prawnej dokonanej na podstawie pozornego oświadczenia, jeżeli skutek tej czynności osoba trzecia nabywa prawo lub zostaje zwolniona od obowiązku, chyba że działała w złej wierze.

Jednym z podstawowych elementów czynności pozornej jest istnienie relacji między co najmniej dwiema stronami czynności prawnej. Innymi słowy, aby mówić o pozorności i rozważać jej szczegółowe aspekty, w pierwszej kolejności należy zauważyć, że niezbędny jest udział przynajmniej dwóch stron w konkretnej dokonywanej czynności. Obecność dwóch stron wskazywana jest zatem jako pierwszy i podstawowy składnik pozorności<sup>22</sup>. Pozorność stanowi określony stan funkcjonujący w sferze faktów, a więc jest to pewna ujęta w ramy okoliczność faktyczna, w przypadku której ciężar dowodu spoczywa na tej osobie, która się na omawianą wadę oświadczenia woli powołuje. Ciężar dowodu zgodnie z ogólnie przyjętymi regułami przeniesiony jest na tę osobę bądź te podmioty, które powołują się na pozorność złożonych oświadczeń woli. Dokonana przez strony pozorna czynność prawna w istocie składa się z dwóch odrębnych oświadczeń woli. Jedno z oświadczeń składających się na czynność prawną materialnie odpowiada ujawnionej na zewnątrz czynności danego rodzaju. Oświadczenie to niejako substratowo ukierunkowane jest na zewnętrzny aspekt dokonywanej czynności. Drugie z oświadczeń woli objęte sankcją nieważności jest złożone wyłącznie dla pozorów, a jego immamentną cechą jest brak zamiaru wywołania skutków prawnych<sup>23</sup>. Jest to czynnik decydujący w kontekście uznania oświadczenia woli za nieważne<sup>24</sup>.

### 3. UWAGI SZCZEGÓŁOWE

Jednym z trzech (ujmowanych niekiedy w dwa) wskazanych wyżej elementów decydujących o pozorności czynności prawnej jest brak zamiaru wywołania skutków prawnych. Przytoczenie w treści czynności

<sup>22</sup> B. Lewaszkiewicz-Petrykowska, *Wady oświadczenia woli w polskim prawie cywilnym*, Warszawa 1973, s. 59.

<sup>23</sup> M. Gutowski, *Nieważność...*, s. 168.

<sup>24</sup> Z. Radwański, *Wady oświadczenia woli*, [w:] *System Prawa Prywatnego. Prawo cywilne*, t. 2: *Część ogólna*, red. Z. Radwański, Warszawa 2002, s. 386.



prawnej fałszywych informacji, okoliczności czy motywów nie jest równoznaczne z pozornością takiej czynności prawnej. Podobnie sytuacja wygląda w przypadku nieprawidłowej nazwy umowy czy też przemilczenia prawnej podstawy przysporzenia. W tego typu przypadkach zastosowanie mogą znaleźć unormowania dotyczące wad nieskutkujących bezwzględną nieważnością, jak błąd czy podstęp<sup>25</sup>. Za pozorną nie można także uznać czynności prawnej, w której zmieniono tożsamości stron bądź je utajniono w celu wykreowania zewnętrznego wrażenia, że rzeczywistymi stronami czynności są inne podmioty. Wynika to z faktu, że w opisywanych sytuacjach strony składają oświadczenia woli w celu wykreowania konkretnego, zgodnego z treścią oświadczeń stosunku prawnego. Okoliczność zatajenia bądź zmiany rzeczywistych podmiotów składających oświadczenia woli można zatem analizować pod kątem dokonywania czynności prawnych bez zlecenia, czy też czynności prawnych powierniczych, ale nie pozornych czynności prawnych<sup>26</sup>. W tym zakresie Sąd Najwyższy (SN) słusznie podkreślił, że: „Nie ma pozorności tam, gdzie dokonujący czynności prawnej (nawet działając w imieniu własnym i na swoją rzecz) dokonuje jej – choćby za wiedzą i zgodą drugiej strony – dla osoby trzeciej, np. w wykonaniu umowy zlecenia nabycia nieruchomości z obowiązkiem przeniesienia – po nabyciu prawa własności na dającego zlecenie”<sup>27</sup>. Podobnym przykładem czynności prawnych o charakterze powierniczym, ale niestanowiących jednocześnie czynności prawnych pozornych, są czynności, których motywem, głównym celem przysporzenia nie jest typowy, standardowy cel o charakterze gospodarczym. Innymi słowy, są to czynności prawne, które zawierają zobowiązanie jednej bądź obu stron do korzystania z prawa tylko i wyłącznie w zakresie realizacji pewnego niestandardowego w istocie celu, niestanowiącego gospodarczego uzasadnienia przysporzenia<sup>28</sup>.

Przesłanka braku zamiaru wywołania skutków prawnych odnosi się do treści czynności prawnej. Pozostałe elementy składowe czynności prawnej, jak oznaczenie stron, podstawa prawna czynności czy cel, niewątpliwie podlegają analizie, lecz na gruncie innych podstaw konstrukcji czynności

<sup>25</sup> M. Gutowski, *Nieważność...*, s. 168.

<sup>26</sup> Por. B. Lewaszkiewicz-Petrykowska, *Wady...*, s. 56–57; Z. Radwański, *Wady...*, [w:] *System Prawa Prywatnego...*, red. Z. Radwański, s. 393.

<sup>27</sup> Wyrok SN z dnia 8 czerwca 1971 r., sygn. II CR 250/71, Legalis.

<sup>28</sup> Por. A. Kappes, W. Kocot, M. Romanowski, *Umowy w pośrednictwie handlowym*, [w:] *System Prawa Prywatnego*, t. 9: *Umowy nienazwane*, red. W.J. Katner, Warszawa 2018, s. 380.

prawnej. Powyższe elementy czynności prawnej nie są natomiast relewantne na gruncie art. 83 k.c.<sup>29</sup>. Istotą pozorności jest bowiem wywołanie pewnego wrażenia w przedmiocie dokonania określonej czynności prawnej w momencie, gdy faktycznie bądź nie dochodzi do żadnej zmiany w sferze prawnej, bądź zmiana ta zachodzi, ma jednak inny wymiar i charakter, niż wynikałoby to ze złożonych przez strony oświadczeń woli<sup>30</sup>.

Drugim elementem konstrukcyjnych pozorności jest złożenie oświadczenia drugiej stronie, a trzecim – porozumienie co do tego, że oświadczenie złożone przez pierwszą ze stron nie wywoła skutków prawnych<sup>31</sup>. Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 8 września 2011 r.<sup>32</sup> słusznie podkreślił, że przewidzianą w art. 83 § 1 k.c. wadę pozorności oświadczenia woli wyznaczają zachodzące łącznie elementy, obejmujące oświadczenie woli złożone drugiej stronie jedynie dla pozorów oraz zgodę odbiorcy tego oświadczenia. Równocześnie istotą pozorności oświadczenia woli jest brak cechy, jaka konstytuuje każde oświadczenie woli, a mianowicie zamiaru wywołania skutków prawnych wynikających z podejmowanej czynności prawnej. Pozorność może występować zarówno wtedy, gdy pod pozorowaną czynnością nie kryje się żadna inna czynność, jak i wtedy, gdy pod pozornym oświadczeniem ukrywa się inna czynność prawna.

W orzecznictwie jednolicie wskazuje się, że nieważność czynności prawnej zaistniała w wyniku pozorności złożonych przez strony oświadczeń woli ma miejsce wtedy, gdy przesłanka braku zamiaru wywołania skutków prawnych wynika z okoliczności sprawy w sposób jednoznaczny i na tyle otwarty, aby po drugiej stronie zaistniała pełna świadomość co do pozorności złożonego względem niej oświadczenia woli oraz pełna aprobatą takiego stanu rzeczy<sup>33</sup>. Ta przesłanka pozorności czynności prawnej wymaga precyzyjnego zakreszenia jej granic i treści. Niezbędne jest tu wskazanie, że w rzeczywistości obejmuje ona oświadczenia wszystkich stron czynności, a mianowicie zgodne oświadczenia o braku zamiaru wywołania skutków prawnych lub oświadczenie jednej strony o braku zamiaru wywołania skutków prawnych i zgodę drugiej strony na powyższe<sup>34</sup>. Wbrew nasuwającej się *prima facie* konstatacji, oba wskazane wyżej akty

<sup>29</sup> M. Gutowski, *Nieważność...*, s. 168.

<sup>30</sup> B. Lewaszewicz-Petrykowska, *Wady...*, s. 57.

<sup>31</sup> *Ibidem*.

<sup>32</sup> Wyrok SN z dnia 8 września 2011 r., sygn. III CSK 349/10, Legalis.

<sup>33</sup> Por. wyrok SA w Łodzi z dnia 8 października 2013 r., sygn. III AUa 46/13, Legalis.

<sup>34</sup> Tak, trafnie, A. Jedliński, *Pozorność...*, s. 71.



nie mają charakteru ściśle wewnętrznego. W celu uznania, że spełniona została trzecia przesłanka pozorności, obligatoryjną kwestią jest nie tylko ujawnienie między stronami, ale także zakomunikowanie oraz aprobata w ten sposób kształtujących się oświadczeń woli<sup>35</sup>. Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 25 lutego 1998 r., sygn. II CKN 816/97<sup>36</sup>, wskazał, że nieważność czynności prawnej z powodu pozorności złożonego oświadczenia woli może być stwierdzona tylko wtedy, gdy brak zamiaru wywołania skutków prawnych został przejawiony wobec drugiej strony tej czynności otwarcie, tak że miała ona pełną świadomość co do pozorności złożonego wobec niej oświadczenia woli i co do rzeczywistej woli jej kontrahenta i w pełni się z tym zgadza. O znaczeniu aktu ujawnienia oświadczeń woli w konstrukcji pozorności czynności prawnej świadczy też fakt, że tzw. zastrzeżenie potajemne (*reservatio mentalis*) zgodnie z przyjętą normatywną koncepcją oświadczenia woli nie ma doniosłości prawnej<sup>37</sup>. Pozorność jest zatem wadą oświadczenia woli polegającą na świadomej, ujawnionej wobec adresata i objętej jego aprobatą, niezgodności pomiędzy treścią złożonego oświadczenia woli dostępną pozostałym uczestnikom obrotu a rzeczywistą, faktyczną wolą osoby składającej oświadczenie<sup>38</sup>. Ponadto łączne wystąpienie trzech omówionych wyżej przesłanek warunkuje możliwość zastosowania sankcji określonej w art. 83 k.c.

Zastosowanie sankcji określonej w art. 83 k.c. może natomiast prowadzić do zaistnienia konsekwencji dwojakiego rodzaju, w zależności od postaci pozorności, jaka w danym przypadku ma miejsce. Pierwsza postać pozorności, którą wyróżniamy w tym zakresie, to tzw. pozorność czysta (inaczej zwykła, bezwzględna, symulacja absolutna) – charakteryzująca się brakiem zamiaru wywołania jakichkolwiek skutków prawnych złożonego oświadczenia. Druga postać pozorności, występująca w obrocie prawnym zdecydowanie częściej niż pozorność czysta, to tzw. symulacja względna (relatywna), której istota polega na złożeniu pozornych oświadczeń (symulowanych) w celu ukrycia właściwych oświadczeń, ukierunkowanych

<sup>35</sup> Tak B. Lewaszkiwicz-Petrykowska, *Wady...*, s. 59; Z. Radwański, *Wady...*, [w:] *System Prawa Prywatnego...*, red. Z. Radwański, s. 385.

<sup>36</sup> Wyrok SN z dnia 25 lutego 1998 r., sygn. II CKN 816/97, Legalis.

<sup>37</sup> Por. B. Lewaszkiwicz-Petrykowska, *Wady...*, s. 59; Z. Radwański, *Wady...*, [w:] *System Prawa Prywatnego...*, red. Z. Radwański, s. 391; A. Jedliński, *Pozorność...*, s. 69–70.

<sup>38</sup> A. Wolter, J. Ignatowicz, K. Stefaniuk, *Prawo cywilne. Zarys części ogólnej*, Warszawa 1999, s. 305.

na inną czynność (dysymulowaną)<sup>39</sup>. Sąd Najwyższy niejednokrotnie wskazywał rozróżnienie między tzw. pozornością czystą a symulacją względną. W wyroku z dnia 10 czerwca 2013 r. w sprawie o sygn. II PK 299/12 SN uznał, że art. 83 § 1 k.c. odnosi się do dwóch różnych postaci pozorności. Pierwsza z nich dotyczy sytuacji, gdy strony dokonują czynności prawnej dla pozorów, lecz jej dokonanie nie służy ukryciu innej czynności prawnej. Sąd określił ją mianem pozorności zwykłej, bezwzględnej, symulacji absolutnej, bezwzględnej. Druga postać pozorności dotyczy sytuacji, gdy strony dokonują czynności prawnej pozornej w celu ukrycia innej czynności prawnej (dysymulowanej), której skutki prawne rzeczywiście chcą wywołać<sup>40</sup>.

Pozorność czysta, w przypadku której istotą jest dokonanie przez strony czynności prawnej dla pozorów, bez elementu ukrycia innej czynności prawnej, występuje w obrocie zdecydowanie rzadziej niż tzw. symulacja względna. Z tego powodu konstrukcja ta, chociaż nie ulega wątpliwości, że może być przedmiotem analizy w konkretnym przypadku, nie stanowi przedmiotu zaawansowanych rozważań w doktrynie, w przeciwieństwie do symulacji względnej.

Doktryna często odnosi istotę tzw. symulacji względnej do koncepcji dwóch czynności prawnych<sup>41</sup>. Wynika to zapewne przede wszystkim z praktycznych implikacji stosowania omawianej konstrukcji, tj. dokonania jednej czynności prawnej o charakterze pozornym (symulowanej) w celu ukrycia innej czynności prawnej (dysymulowanej).

Pomimo że do objaśnienia istoty oraz funkcjonowania w obrocie tzw. symulacji względnej stosuje się najczęściej założenia koncepcji dwóch czynności prawnych, praktyczna użyteczność tego tłumaczenia wydaje się ograniczona. Z art. 83 k.c. *expressis verbis* wynika, że ważność oświadczenia ocenia się według właściwości czynności prawnej. Zgodnie z powyższym analizie pod kątem ewentualnej pozorności będzie podlegała czynność dysymulowana wraz z formalnoprawnymi wymogami, które są niezbędne, aby dokonać ważnej czynności prawnej określonego typu, wywołującą wyrażone w niej skutki prawne<sup>42</sup>. Analizując konstrukcję symulacji względnej

<sup>39</sup> Por. A. Jedliński, *Pozorność...*, s. 73.

<sup>40</sup> Podobnie uchwała SN z dnia 22 maja 2009 r., sygn. III CZP 21/09, OSNC 2010, nr 1, poz. 13; uchwała SN z dnia 9 grudnia 2011 r., sygn. III CZP 79/11, OSNC 2012, nr 6, poz. 74; wyrok SN z dnia 13 kwietnia 2005 r., sygn. IV CK 684/04, Legalis; wyrok SN z dnia 27 kwietnia 2004 r., sygn. II CK 191/03, Legalis.

<sup>41</sup> M. Gutowski, *Nieważność...*, s. 174 i podana tam literatura.

<sup>42</sup> Wyrok SA we Wrocławiu z dnia 30 listopada 2012 r., sygn. I ACa 1059/12, Legalis.

oraz brzmienie art. 83 k.c., nie ulega wątpliwości, że odnoszą się one do dwóch oświadczeń woli stron. Świadczy o tym m.in. to, że sankcja nieważności nie musi obejmować całej złożonej czynności prawnej, ale tylko jedno z oświadczeń woli. Procesem, jaki należy niezbędnie w tym zakresie przeprowadzić, jest ustalenie miarodajnej prawnie treści oświadczeń woli stron, co z kolei ma decydujące znaczenie przy określaniu skutków prawnych w postaci dokonania albo niedokonania czynności prawnej<sup>43</sup>.

Nieważność jednego z oświadczeń woli nie musi skutkować nieważnością całej czynności prawnej<sup>44</sup>. Przedstawiciele doktryny wskazują ponadto, że uzasadnieniem zastosowania w treści art. 83 k.c. stwierdzenia „inna czynność prawna” jest konieczność podkreślenia chęci stron podjęcia czynności prawnej innej aniżeli rzeczywiście w sferze prawnej ujawniona<sup>45</sup>. Słusznie wskazuje się ponadto, że tylko te oświadczenia woli ujawnione na zewnątrz są nieważne, które pozostają w rzeczywistej relacji kolizyjnej z oświadczeniami ukrytymi<sup>46</sup>. Co więcej, oświadczenia woli obu stron umowy w przypadku czynności pozornej będą się wprawdzie znacząco różnić, lecz różnice te nie są na tyle daleko idące, aby rozważać powstanie innego typu czynności prawnej. Zazwyczaj oświadczenie strony kwalifikowane jako ukryte wprowadzać będzie modyfikacje w zakresie ujawnionego w sferze prawnej oświadczenia woli<sup>47</sup>.

Monistyczna koncepcji pozorności zakłada, że tzw. czynność dysmulowana w rzeczywistości nie musi treściowo różnić się od czynności mającej charakter pozorny tak dalece, by musiała ona przybrać kształt czynności prawnej innego typu<sup>48</sup>. Podstawowym założeniem monistycznej koncepcji pozorności czynności prawnej jest bowiem przyjęcie, że na tle symulacji względnej funkcjonuje jedna, połączona czynność prawna<sup>49</sup>.

<sup>43</sup> M. Gutowski, Z. Radwański, *Wady oświadczenia woli*, [w:] *System Prawa Prywatnego*, t. 2: *Prawo cywilne – część ogólna*, red. Z. Radwański, A. Olejniczak, wyd. 3, Warszawa 2019, Nb 47–50 i podana tam literatura.

<sup>44</sup> M. Gutowski, *Nieważność...*, s. 175.

<sup>45</sup> M. Kępiński, *Pozorność w umowach o przeniesienie własności*, „Nowe Prawo” 1969, z. 9, s. 1375–1376.

<sup>46</sup> Z. Radwański, *Wady oświadczenia woli*, [w:] *System Prawa Prywatnego*, t. 2: *Prawo cywilne – część ogólna*, red. Z. Radwański, wyd. 2, Warszawa 2008, Nb 46, s. 392.

<sup>47</sup> B. Lewaszkievicz-Petrykowska, *Wady...*, s. 56.

<sup>48</sup> M. Gutowski, *Komentarz do art. 83 k.c.*, [w:] *Kodeks cywilny*, t. 1: *Komentarz do art. 1–352*, red. M. Gutowski, Warszawa 2018, Nb 42 i podana tam literatura.

<sup>49</sup> M. Kępiński, *Pozorność...*, s. 1375–1376; por. Z. Radwański, *Wady...*, [w:] *System Prawa Prywatnego...*, t. 2, Warszawa 2002, s. 390.

Przedstawiciele doktryny będący przeciwnikami monistycznej koncepcji czynności prawnej historycznie utożsamiali ją z dawną linią orzecniczą, w ramach której forma notarialna umowy o charakterze pozornym odnosi się również do umowy ukrytej. Zdaniem oponentów monistycznej koncepcji pozorności oznaczało to, że ważność ukrytej umowy, dla której zastrzeżona była forma szczególna pod rygorem nieważności, zależała od zastosowania formy szczególnej do umowy o charakterze pozornym. Innymi słowy, dla ważności ukrytej umowy zgodnie z tym założeniem wystarcza zawarcie umowy pozornej w wymaganej formie<sup>50</sup>. Obecnie linia orzecnicza, z której wynikały podobne wnioski, nie jest uznawana za trafną<sup>51</sup>. Nie sposób bowiem aprobować twierdzenia, że czynności prawne ukryte, dla których dokonania przewidziana jest forma szczególna pod rygorem nieważności (*ad solemnitatem*), mogą stanowić ważne czynności prawne jedynie dzięki zastosowaniu wymaganej formy.

Właściwe ujęcie monistycznej koncepcji pozorności wskazuje, że zarówno ujawnione, jak i ukryte oświadczenia winny być rozpatrywane pod kątem ważności w ramach samodzielnej oceny pomijającej nieważne oświadczenia o charakterze pozornym<sup>52</sup>. W tym ujęciu twierdzenie co do konieczności spełnienia wymagań w zakresie formy każdego z oświadczeń woli konstytuujących daną czynność prawną spełnia, jak się zdaje, założenia monistycznej koncepcji pozorności czynności prawnych. Zgodnie z aktualnie rozumianą monistyczną koncepcją pozorności – sankcja nieważności rozciąga się jedynie na oświadczenie, które jest pozorne, nie wpływając na pozostałe, ważne oświadczenie woli konstruujące całą czynność prawną. W ramach tej koncepcji, co jednocześnie uzasadnia jej trafność, stronom w rzeczywistości nie chodzi o dokonanie kilku odrębnych czynności prawnych, ale jednej połączonej czynności prawnej składającej się z oświadczeń woli ją konstytuujących<sup>53</sup>.

Monistyczna koncepcja pozorności czynności prawnej nie umożliwia kwalifikacji jako pozornej takiej czynności prawnej, która stanowi konglomerat różnorodnych zdarzeń prawnych w ramach kilku odrębnych

<sup>50</sup> Wyrok SN z dnia 26 maja 1983 r., sygn. II CR 32/83, LEX nr 8539; wyrok SN z dnia 16 marca 1955 r., sygn. III CR 2100/54, OSNCK 1956, nr 1, poz. 13; wyrok SN z dnia 18 marca 1966 r., sygn. II CR 123/66, OSNCP 1967, nr 2, poz. 22.

<sup>51</sup> Por. M. Gutowski, *Nieważność...*, s. 176.

<sup>52</sup> M. Gutowski, *Komentarz do art. 83 k.c.*, [w:] *Kodeks...*, t. 1, red. M. Gutowski, Nb 42–45.

<sup>53</sup> Por. bliżej M. Gutowski, *Nieważność...*, s. 175 i n.

stosunków łączących wiele podmiotów. Analizie pod kątem pozorności, w świetle monistycznej koncepcji pozorności, podlega zindywidualizowana czynność prawna, która jest dokonywana pomiędzy określonymi stronami. Co więcej, analizowana koncepcja nie uprawnia do przeprowadzania syntezy różnorodnych czynności prawnych w jedną czynność prawną, tak aby zastosowanie mogły znaleźć założenia co do pozorności jednej czynności prawnej. W stanie faktycznym glosowanego orzeczenia wystąpiły różne czynności i zdarzenia prawne, pomiędzy różnymi podmiotami. Już choćby z tego powodu trudno te wszystkie zdarzenia syntetyzować w jedną czynność prawną, i to zarówno ze względu na brak tożsamości ich przedmiotów, jak i podmiotów. Każda ze wskazanych wyżej czynności prawnych – a zaznaczyć należy, że w tym stanie faktycznym wyróżnić można znacznie więcej zaistniałych czynności prawnych – stanowi jednostkowe zdarzenie prawne zaistniałe między różnymi stronami, a wynikające z odrębnych stosunków prawnych. Tym samym twierdzenia NSA w zakresie funkcjonowania w omawianym stanie faktycznym jednej czynności prawnej, łączącej tylko zasygnalizowane powyżej różnorodne zdarzenia prawne generujące czy wynikające z różnych stosunków prawnych, wydają się przesadnie uproszczone.

Do *essentialia negotii* umowy darowizny należy – jak powiedziano – zobowiązanie się jednego podmiotu (darczyńcy) do dokonania świadczenia na rzecz innego podmiotu (obdarowanego), i to świadczenia „kosztem swojego majątku”. Darczyńcy nie przysługuje kompetencja do żądania jakiegokolwiek świadczenia od drugiej strony umowy.

Każda umowa stanowi co najmniej dwustronną czynność prawną, polegającą na złożeniu przez strony zgodnych oświadczeń woli w zakresie wywołania określonych skutków prawnych. Co zostało już zaakcentowane, cecha odpłatności (bądź nieodpłatności) czynności prawnej może być wyróżniona jedynie po uprzedniej kwalifikacji czynności prawnej jako przysparzającej. Choć NSA w glosowanym wyroku wskazał, że „umowa darowizny” miała charakter odpłatny, w następnej kolejności pozorny, w uzasadnieniu prowadzącym do sformułowania przedmiotowego wniosku niewystarczająco uargumentował kwalifikację tej czynności prawnej jako odpłatnej. O odpłatności czynności można mówić dopiero wówczas, gdy za swoje świadczenie podmiot świadczący uzyskuje inne świadczenie o konkretnej wartości majątkowej. Umowę z maja 2012 r. można by było zakwalifikować jako odpłatną, gdyby – po pierwsze – czynność prawna podlegała kwalifikacji jako przysparzająca, a – po drugie – gdyby za swoje

świadczenie podmiot świadczący, a więc darczyńca, uzyskał inne świadczenie o realnej wartości majątkowej.

Odpłatność świadczenia, jakie zdaniem NSA miał otrzymać podatnik, została wywiedziona z odrębnych relacji prawnych, łączących podmioty o odrębnej od FIZ podmiotowości prawnej. Świadczenie o wymiernym majątkowo charakterze w ramach analizowanego stosunku prawnego, jakie zdaniem NSA miał otrzymać darczyńca, a które to świadczenie implikowałoby odpłatność czynności prawnej, nie wynikało jednak z treści umowy darowizny. Przyjmując pozornie „umowy darowizny” i oceniając czynność ukrytą jako umowę odpłatną lub wzajemną, NSA powinien wyjaśnić, w jakim mechanizmie FIZ zobowiązał się do świadczenia wymiernego majątkowo na rzecz darczyńcy w ramach zawartej umowy (powinna zachodzić tożsamość podmiotowa w ramach pozornej czynności). Jeżeli natomiast świadczenie to miałyby zostać spełnione przez podmiot trzeci (spółkę K), to podstawa prawna do świadczenia na rzecz darczyńcy powinna bezpośrednio wynikać ze stosunku prawnego łączącego obie strony „umowy darowizny” (np. w ramach umowy o świadczenie przez osobę trzecią). W tym kontekście trudno uznać, że strona oznaczona w – pozornej według NSA – umowie jako „darczyńca” otrzymała w ramach stosunku zobowiązaniowego wynikającego z dysymulowanej umowy z maja 2012 r. jakiegokolwiek świadczenie wzajemne o wymiernym majątkowo charakterze. W realiach głosowanego orzeczenia trudno też dostrzec porozumienie stron dokonywanej czynności prawnej co do odpłatności czynności prawnej. Porozumienie to powinno wszakże rozciągać się nie tylko na odpłatność, ale także na obowiązek spełnienia świadczenia przez podmiot trzeci.

NSA w głosowanym wyroku uznał, że świadczenie wzajemne, które uzyskał podatnik, miało polegać na przekazaniu podatnikowi środków pieniężnych przez spółkę K, które nastąpiło jednak dopiero po wzroście wartości aktywów funduszu FIZ na skutek nabycia akcji spółki H. Z powyższego założenia wynika, że świadczenie wzajemne, które miał uzyskać podatnik – darczyńca wskazany w umowie darowizny, pochodziło od podmiotu trzeciego, odrębnej spółki niewskazanej w umowie darowizny jako obdarowany, oraz dopiero po zaistnieniu dodatkowych, późniejszych okoliczności. W głosowanym orzeczeniu brakuje analizy tego, jaki stosunek zobowiązaniowy miałyby łączyć podatnika ze spółką trzecią (K), od której miało pochodzić świadczenie wzajemne, w tym zwłaszcza w kontekście pozornej i dysymulowanej umowy z maja 2012 r. W związku z tym trudno podzielić pogląd o odpłatnym charakterze umowy darowizny zawartej



między podatnikiem a FIZ, ponieważ nie wykazano połączenia z czynnością dysymulowaną przekazania środków pieniężnych podatnikowi (brak związku przedmiotowego) przez odrębny podmiot – spółkę K (brak związku podmiotowego). W tym zakresie nie wydaje się wystarczające odwołanie do mniej lub bardziej złożonych relacji pomiędzy podmiotami znajdującymi się w tle zawartej w maju 2012 r. umowy darowizny. Pomimo zależności między H, K i FIZ, każda z nich cechuje się odrębną podmiotowością prawną, a pozorność (art. 83 k.c.) wymaga niezwykle precyzyjnych ustaleń co do jej przesłanek opisanych powyżej. Świadczenie spełnione przez K na rzecz podatnika P (zapłata należności z tytułu uczestniczenia w spółce) nie mieści się w stosunku prawnym łączącym P i FIZ (darowizna) ani w stosunku K – FIZ (stosunek umorzenia). Kwalifikacja uzyskanego przez P świadczenia pieniężnego jako świadczenia wzajemnego w ramach czynności dysymulowanej jest więc co najmniej niewykazana.

W szczególności nie może być uznane za skuteczne wykazanie tej okoliczności poprzez odwołanie się do koncepcji monistycznej pozorności czynności prawnej. Zdaniem NSA w przedmiotowej sprawie strony dokonały w istocie jednej złożonej czynności prawnej, której skutkiem było odpłatne zbycie akcji na rzecz FIZ. NSA stwierdził bowiem: „Przyjmując zatem za punkt wyjścia koncepcję pojedynczej czynności pozornej, należy zauważyć, że w rozpatrywanym stanie faktycznym zaistniała pozorność czynności prawnej. W istocie strony nie zawarły umowy darowizny akcji spółki H, lecz dokonały czynności prawnej odpłatnego zbycia akcji spółki H”. Ze stwierdzenia tego wynika, że NSA, wywodząc wniosek co do pozorności umowy z maja 2012 r., uznał, iż to „strony” dokonały analizowanej czynności prawnej. To uproszczenie nie daje się umieścić w stosunku zobowiązaniowym, który jest stosunkiem dwustronnie zindywidualizowanym<sup>54</sup>, w którym wierzytelność przysługuje oznaczonej osobie względem innej oznaczonej osoby. Wywiedzenie pozorności bez analizy stosunku zobowiązaniowego łączącego konkretne strony, które zdaniem NSA dokonały owej czynności pozornej, jest przesadną i nieuzasadnioną symplifikacją. Niczego w tym kontekście nie zmienia, że NSA powołał się na monistyczną koncepcję w zakresie oceny umowy pod kątem pozorności. Podstawowym założeniem przyjętej przez Sąd monistycznej koncepcji pozorności jest właśnie to, że strony dokonują jednej, złożonej czynności prawnej, którą

<sup>54</sup> Zob. R. Trzaskowski, *Granice swobody kształtowania treści i celu umów obligacyjnych*, art. 353<sup>1</sup> KC, Kraków 2005, s. 352 i podana tam literatura.

konstytuują poszczególne oświadczenia woli oceniane pod kątem ewentualnej nieważności. W przeprowadzonej przez NSA argumentacji uwidacznia się jednak istotny mankament. Sąd, kierując się monistyczną koncepcją pozorności czynności prawnej, przyjął, że w tym stanie faktycznym strony dokonały jednej, złożonej czynności prawnej, która miała charakter pozorny. W świetle monistycznej koncepcji pozorności sankcja nieważności rozciąga się jednak tylko na oświadczenie, które jest pozorne, nie wpływając na pozostałe, ważne oświadczenia woli konstytuujące całą czynność prawną. W ramach tej koncepcji stronom w rzeczywistości nie chodzi o dokonanie kilku odrębnych czynności prawnych, ale jednej, połączonej czynności prawnej, składającej się z konstytuujących ją oświadczeń woli. Koncepcja ta nie umożliwia wyprowadzenia wniosku o pozorności umowy z maja 2012 r., gdyż tu pozorność miałaby dotyczyć w rzeczywistości odrębnej czynności prawnej, przy braku tożsamości przedmiotowej i podmiotowej. W braku tożsamości podmiotowej i przedmiotowej bardzo trudno byłoby wykazać trzy przesłanki pozorności: (1) oświadczenie woli musi być złożone tylko dla pozoru, (2) oświadczenie woli musi być złożone drugiej stronie, (3) adresat oświadczenia woli musi zgadzać się na dokonanie czynności prawnej wyłącznie dla pozoru. Z monistycznej koncepcji pozorności czynności prawnej wynika tylko, że na tle symulacji względnej funkcjonuje jedna, połączona czynność prawna, a stronom w zasadzie nie chodzi o dokonanie kilku czynności prawnych. Monistyczna koncepcja pozorności czynności prawnej nie pozwala natomiast na wyprowadzenie wniosku, że można wywieść pozorność czynności prawnej z pominięciem różnic podmiotowych i przedmiotowych w ramach kilku czynności prawnych ukształtowanych w korzystny dla podatnika sposób. Z głosowanego orzeczenia nie wynika również, które oświadczenia, których stron miałyby być oświadczeniami o charakterze pozornym, a które i których stron miałyby konstytuować całą dysymulowaną czynność prawną. I nie tyle chodzi tu o różnicę pomiędzy monistyczną koncepcją pozorności a koncepcją dwóch czynności<sup>55</sup>, lecz o niewykazanie argumentacyjne pozorności w jakiegokolwiek jej koncepcji.

Nie sposób wskazać na świadczenie o wymiernym majątkowo charakterze, do którego zobowiązałby się obdarowany na gruncie stosunku zobowiązaniowego, jaki powstał poprzez zawarcie umowy określonej przez

<sup>55</sup> Por. bliżej M. Gutowski, *Nieważność...*, s. 168; A. Jedliński, *Pozorność...*, s. 73; A. Wolter, J. Ignatowicz, K. Stefaniuk, *Prawo cywilne...*, s. 306.



jej strony mianem darowizny. Truizmem jest wskazanie, że stosunek zobowiązaniowy, powstały np. na gruncie uczestnictwa w spółce, nie stanowi jednocześnie stosunku zobowiązaniowego, który powstał w wyniku zawarcia umowy (w tym umowy darowizny), i że stosunki takie nie mogą podlegać łączeniu oraz że środki przekazane przez spółkę K podatnikowi P, będącemu wspólnikiem tej spółki wskutek wypłaty udziału w zysku, wynikały z innej czynności prawnej, a zatem odrębnego stosunku prawnego aniżeli umowa darowizny pomiędzy P a FIZ. Fakt otrzymania środków pieniężnych czy jakichkolwiek składników majątkowych przez podatnika (darczyńcy na gruncie umowy z maja 2012 r.) od spółki K nie oznacza, że umowa darowizny miała charakter pozorny.

Podsumowując, trudno oprzeć się wrażeniu, że istota argumentacji NSA w głosowanym orzeczeniu, dotycząca podatkowych skutków zawartej w maju 2012 r. umowy, nawiązuje w swej istocie do mechanizmu wynikającego z wprowadzonej 15 lipca 2016 r. klauzuli przeciw unikaniu opodatkowania (art. 119a–art. 119f Ordynacji podatkowej<sup>56</sup>, tzw. obejście prawa podatkowego). Klauzula ta jest jednak całkowicie odmienna od cywilistycznej konstrukcji pozorności, a wprowadzona została cztery lata po zawarciu zakwestionowanej przez NSA umowy darowizny. Celem tejże klauzuli jest minimalizacja korzyści podatkowych uzyskiwanych wskutek tzw. działań sztucznych, sprzecznych z przepisami podatkowymi. Przepis art. 83 k.c. nie pełni obecnie i nie pełnił funkcji, jaką realizuje klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania. Również zatem z tego powodu do argumentacji zawartej w głosowanym orzeczeniu należy odnieść się krytycznie.

## BIBLIOGRAFIA

- Brzozowski A., *Pojęcie umowy w prawie polskim, funkcje umów. Źródła prawa regulującego umowy*, [w:] *System Prawa Prywatnego. Prawo zobowiązań*, t. 5: Część ogólna, red. K. Osajda, Warszawa 2020.
- Gawlik Z., *Komentarz do art. 888 k.c.*, [w:] *Kodeks cywilny. Komentarz*, t. 3, cz. 2, red. A. Kidyba, Warszawa 2014.
- Grykiel J., *Komentarz do art. 56 k.c.*, [w:] *Kodeks cywilny*, t. 1: *Komentarz do art. 1–352 KC*, red. M. Gutowski, Warszawa 2018.
- Grykiel J., Olejniczak A., Radwański Z., *Czynności prawne nieodpłatne i odpłatne*, [w:] *System Prawa Prywatnego*, t. 2, red. Z. Radwański, A. Olejniczak, Warszawa 2019.

<sup>56</sup> Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 1325).

- Gutowski M., *Komentarz do art. 83 k.c.*, [w:] *Kodeks cywilny*, t. 1: *Komentarz do art. 1–352*, red. M. Gutowski, Warszawa 2018.
- Gutowski M., *Nieważność czynności prawnej*, Warszawa 2017.
- Gutowski M., Radwański Z., *Wady oświadczenia woli*, [w:] *System Prawa Prywatnego*, t. 2: *Prawo cywilne – część ogólna*, red. Z. Radwański, A. Olejniczak, Warszawa 2019.
- Jedliński A., *Pozorność jako wada czynności prawnej i konsekwencje prawne pozorności*, „Rejent” 2005, nr 5.
- Jezioro J., *Komentarz do art. 888 k.c.*, [w:] *Kodeks cywilny. Komentarz*, red. E. Gniewek, P. Machnikowski, Warszawa 2017.
- Kappes A., Kocot W., Romanowski M., *Umowy w pośrednictwie handlowym*, [w:] *System Prawa Prywatnego*, t. 9: *Umowy nienazwane*, red. W.J. Katner, Warszawa 2018.
- Karaszewski G., *Komentarz do art. 888 k.c.*, [w:] *Kodeks cywilny. Komentarz*, red. J. Ciszewski, Warszawa 2013.
- Kępiński M., *Pozorność w umowach o przeniesienie własności*, „Nowe Prawo” 1969, z. 9.
- Lackoroński B., *Komentarz do art. 888 k.c.*, [w:] *Kodeks cywilny. Komentarz*, t. 3B, red. K. Osajda, Warszawa 2017.
- Lewaszewicz-Petrykowska B., *Wady oświadczenia woli w polskim prawie cywilnym*, Warszawa 1973.
- Mularski K., *Komentarz do art. 888 k.c.*, [w:] *Kodeks cywilny*, t. 3, red. M. Gutowski, Warszawa 2019.
- Ohanowicz A., *Zarys prawa cywilnego byłej dzielnicy pruskiej. Część pierwsza. Nauki ogólne*, Poznań 1922.
- Radwański Z., *Prawo cywilne – część ogólna*, Warszawa 2009.
- Radwański Z., *Wady oświadczenia woli*, [w:] *System Prawa Prywatnego. Prawo cywilne*, t. 2: *Prawo cywilne – część ogólna*, red. Z. Radwański, Warszawa 2002.
- Radwański Z., *Wady oświadczenia woli*, [w:] *System Prawa Prywatnego*, t. 2: *Prawo cywilne – część ogólna*, red. Z. Radwański, Warszawa 2008.
- Safjan M., *Komentarz do art. 888 k.c.*, [w:] *Kodeks cywilny. Komentarz*, t. 2, red. K. Pietrzykowski, Warszawa 2013.
- Trzaskowski R., *Granice swobody kształtowania treści i celu umów obligacyjnych: art. 353<sup>1</sup> KC*, Kraków 2005.
- Trzaskowski R., *Komentarz do art. 888 k.c.*, [w:] *Kodeks cywilny. Komentarz*, Księga trzecia, red. J. Gudowski, Warszawa 2013.
- Wolter A., Ignatowicz J., Stefaniuk K., *Prawo cywilne. Zarys części ogólnej*, Warszawa 1999.

COMMENTARY ON THE JUDGEMENT OF THE POLISH SUPREME  
ADMINISTRATIVE COURT ISSUED ON 8<sup>TH</sup> OCTOBER 2019, II FSK 872/19

**Summary.** The commentary contains arguments that challenge a judgement of the Polish Supreme Administrative Court (NSA) issued on 8<sup>th</sup> October 2019, II FSK 872/19 regarding the apparent legal transactions and tax consequences resulting from the concluded donation agreement. NSA referring to the monistic concept of the appearance of a legal act, concluded that, in this case the appearance of a legal act occurred, and simultaneously the parties did not conclude a donation agreement, but perform a complex legal act of a pecuniary nature, which was associated with the tax obligations. In the author's assessment, the essence of the NSA argumentation concerning the tax consequences of the agreement concluded in May 2012 in effect approach to apply a civil law structure to create an effect that became possible after the introduction of a tax evasion clause into the Polish legal system.

**Keywords:** apparent legal transactions, monistic concept of the appearance of a legal act, tax evasion clause, donation agreement



Joanna Rusek\*

## WYKORZYSTANIE KONCEPCJI *SUBSTANCE* Z PERSPEKTYWY MIĘDZYNARODOWYCH REGULACJI PODATKOWYCH

**Streszczenie.** Celem artykułu jest przedstawienie rozmaitych sposobów wykorzystania koncepcji treści ekonomicznej (*substance*) na gruncie międzynarodowym. Z tej perspektywy w pierwszej kolejności analizie zostały poddane prace prowadzone w ramach projektu BEPS. Rozważane było także posługiwanie się pojęciem *substance* przez Modelową Konwencję OECD. Biorąc pod uwagę powyższe regulacje, koncepcja treści – rozumianej jako tworzenie wartości przy uwzględnieniu rzeczywiście pełnionych funkcji, zaangażowanych aktywów, zatrudnionych pracowników, ponoszonego ryzyka różnego rodzaju – została uznana za szczególnie użyteczną dla przeciwdziałania negatywnemu zjawisku unikania opodatkowania.

**Słowa kluczowe:** unikanie opodatkowania, treść ekonomiczna, BEPS, Modelowa Konwencja OECD

### 1. WPROWADZENIE

Można zasadnie przyjąć, że współcześnie jednym z najistotniejszych wyzwań dla systemu podatkowego jest zapewnienie skutecznego poboru podatków i przeciwdziałanie zjawisku unikania opodatkowania. Wpływy z podatków stanowią dla budżetu państwa ważne źródło finansowania zadań publicznych, stąd ich utrzymanie na pewnym stabilnym poziomie jest absolutną koniecznością. Nie jest jednak także tajemnicą, że w erze globalizacji podatnicy – szczególnie przedsiębiorstwa międzynarodowe

---

\* Doktor nauk prawnych, radca prawny i doradca podatkowy, manager w KPMG Tax M. Michna sp.k., e-mail: asiarusek@poczta.onet.pl

– nie mają trudności z przenoszeniem swojej aktywności pomiędzy różnymi państwami i instrumentalnym nieraz wykorzystywaniem preferencyjnych rozwiązań oferowanych przez poszczególne jurysdykcje podatkowe. Tworzeniu rozbudowanych, wielopoziomowych struktur organizacyjnych niejednokrotnie nie towarzyszy przy tym jakakolwiek znacząca zmiana w faktycznie prowadzonej działalności gospodarczej. Dostrzegając powyższe zjawisko, władze skarbowe starają się doprowadzić do opodatkowania rzeczywiście dokonywanych przez podatników czynności / realizowanych transakcji, bez względu na obrane przez nich formy prawne. W konsekwencji na gruncie prawa podatkowego coraz istotniejszego znaczenia nabiera pojęcie treści ekonomicznej (ang. *substance*).

Generalnie pojęcie treści nie jest w prawie podatkowym zdefiniowane. Sama koncepcja treści – rozumianej ogólnie jako konieczność istnienia pewnej rzeczywistości gospodarczej – jest jednak szeroko wykorzystywana zarówno na poziomie krajowym, jak i międzynarodowym. Chodzi przy tym i o konkretne regulacje prawne (np. funkcjonująca w wielu krajach klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania), i o poglądy nie zawsze skodyfikowane, ale wynikające z dorobku orzecznictwa (np. doktryny orzecznicze przeciwko unikaniu opodatkowania: *substance over form*, *business purpose* itp.).

## 2. POJĘCIE TREŚCI W PROJEKCIE BEPS

Rozważając zagadnienie z perspektywy międzynarodowej, na pierwszy plan wysuwają się prace prowadzone z inicjatywy OECD/G20 w ramach projektu BEPS (przeciwdziałanie zjawisku erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysku, ang. *Base Erosion and Profit Shifting*). Opublikowany przez OECD w dniu 19 lipca 2013 r. Plan Działań w zakresie BEPS (ang. *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*)<sup>1</sup> zawiera piętnaście różnych obszarów analizy, której efektem miało być wyposażenie władz państwowych w instrumenty pozwalające na zapobieganie nieuczciwemu unikaniu opodatkowania i transferowaniu zysków do rajów podatkowych. Z perspektywy koncepcji *substance* spośród wspomnianych obszarów na szczególną uwagę zasługują<sup>2</sup>:

<sup>1</sup> Por. *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, Paris 2013.

<sup>2</sup> Por. też M. Stewart, *Abuse of Economic Substance in a Digital BEPS World*, „Bulletin for International Taxation” June/July 2015, s. 399.

- Działanie 5: efektywne zwalczanie szkodliwych praktyk podatkowych przy uwzględnieniu transparentności i treści (ang. *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance*)<sup>3</sup>;
- Działanie 6: zapobieganie nadużyciom w wykorzystaniu udogodnień traktatowych (ang. *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances*)<sup>4</sup>;
- Działania 8–10: zapewnienie, by rezultaty stosowania cen transferowych były zgodne z tworzeniem wartości dodanej (ang. *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation*)<sup>5</sup>;
- Działanie 15: stworzenie wielostronnego instrumentu do wprowadzenia Planu Działań BEPS oraz modyfikacji istniejących umów o unikaniu podwójnego opodatkowania (ang. *Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS*)<sup>6</sup>.

W ramach Działania 5 uwaga została poświęcona stosowanym przez różne kraje preferencyjnym reżimom podatkowym (zwłaszcza w zakresie własności intelektualnej)<sup>7</sup> oraz przesłankom traktowania takich reżimów jako szkodliwe. W celu przeciwdziałania praktykom nadużywania wspomnianych reżimów zwrócono uwagę, że korzystanie z jakichkolwiek preferencji podatkowych powinno być uzależnione od prowadzenia przez podatnika istotnej działalności (ang. *substantial activity*) w danym kraju (co pozostaje w zgodzie z jednym z założeń projektu BEPS, zgodnie z którym opodatkowanie powinno być przyporządkowane treści w taki sposób, aby uniemożliwić sztuczne transferowanie dochodu z kraju, w którym tworzona

<sup>3</sup> Por. *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance*, Action 5 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris 2015.

<sup>4</sup> Por. *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances*, Action 6 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris 2015.

<sup>5</sup> Por. *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation*, Actions 8–10 – 2015 Final Reports, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris 2015.

<sup>6</sup> Por. *Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties*, Action 15 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris 2015.

<sup>7</sup> Spośród 43 analizowanych krajów, których reżimy podatkowe zostały uznane za preferencyjne, w szesnastu preferencje dotyczyły właśnie własności intelektualnej. Por. *Countering Harmful...*, s. 10.

jest wartość). Odnosząc powyższe do państw stosujących preferencyjne reżimy podatkowe dla własności intelektualnej (ang. *intellectual property* – IP), przedstawiono trzy różne podejścia do wymogu wykazania przez podatnika istotnej działalności:

- podejście pierwsze – oparte na koncepcji tworzenia wartości, wymagające podjęcia przez podatnika określonej liczby znaczących działań rozwojowych w danym państwie;
- podejście drugie – oparte na mechanizmach charakterystycznych dla cen transferowych, uprawniające do zastosowania preferencji podatkowych do wszelkiego dochodu generowanego przez własność intelektualną pod pewnymi warunkami (ulożenie przez podatnika w państwie oferującym preferencje określonego zakresu istotnych funkcji, posiadanie przez podatnika tytułu własności do aktywów uprawniających do stosowania preferencji oraz korzystanie przez podatnika z tych aktywów, ponoszenie przez podatnika ryzyka związanego ze wspomnianymi aktywami);
- podejście trzecie – przyjęte za obowiązujące – oparte na powiązaniu (ang. *nexus*) wysokości przyznanej przez dany kraj korzyści podatkowej z poniesionymi przez podatnika wydatkami na działalność w zakresie badania i rozwoju.

Zgodnie z trzecim przedstawionym wyżej podejściem w ramach Działania 5 podnoszono, że w odniesieniu do krajów stosujących preferencyjne reżimy podatkowe dla własności intelektualnej wymóg wykazania przez podatnika istotnej działalności wskazuje na związek pomiędzy wydatkami, aktywami stanowiącymi własność intelektualną oraz dochodami generowanymi przez tę własność. Konsekwentnie – odnosząc powyższe do krajów stosujących preferencyjne reżimy podatkowe niezwiązane z własnością intelektualną – stwierdzono, że wymóg wykazania przez podatnika istotnej działalności także powinien wiązać dochód korzystający z preferencji z podstawowymi działaniami koniecznymi do wygenerowania tego dochodu. Rodzaje takich działań, uznawanych za podstawowe, zależałyby oczywiście od konkretnych przyznawanych przez dane państwo ulg podatkowych (korzystne reżimy dla centrów dystrybucyjnych i centrów usług, dla działalności finansowej i leasingowej, bankowej i ubezpieczeniowej, dla spółek holdingowych i inne).

Dalsze prace dotyczące Działania 5, prowadzone w ramach Forum do Szkodliwych Praktyk Podatkowych (ang. *Forum on Harmful Tax Practices*), doprowadziły do wydania w 2018 r. dokumentu w sprawie Wznowienia



stosowania przesłanki istotnej działalności w odniesieniu do krajów niestosujących opodatkowania lub w których opodatkowanie ma jedynie charakter nominalny (ang. *Resumption of Application of Substantial Activities Factor to No or only Nominal Tax Jurisdictions*)<sup>8</sup>. Zgodnie z tym dokumentem wykazanie przez dany podmiot prowadzenia istotnej działalności wymaga:

- zatrudniania przez ten podmiot odpowiedniej liczby pełnoetatowych, wykwalifikowanych pracowników;
- ponoszenia określonych wydatków na działalność operacyjną<sup>9</sup>;
- posiadania stosownych pomieszczeń i wyposażenia;
- posiadania kompetencji do podejmowania decyzji<sup>10</sup>.

W ramach Działania 6 punktem wyjścia było spostrzeżenie, że – zgodnie z założeniami projektu BEPS – poszczególne kraje powinny zmodyfikować istniejące regulacje podatkowe w taki sposób, aby ściślej powiązać powstawanie przychodu z działalnością ekonomiczną ten przychód generującą. Nadużywanie korzyści traktatowych, zwłaszcza w postaci tzw. kupczenia uprawnieniami umownymi przez osobę do tego nieuprawnioną (ang. *treaty shopping*), zostało bowiem wskazane jako jedno z podstawowych zagrożeń dostrzeganych przez BEPS<sup>11</sup>.

W ramach Działania 6 zaproponowanych zostało kilka instrumentów prawnych przeciwdziałających przyznawaniu korzyści podatkowych w niewłaściwych okolicznościach. Chodzi mianowicie o – opartą na teście głównego celu (ang. *Principal Purpose Test* – PPT) – ogólną klauzulę przeciwko nadużywaniu postanowień traktatowych oraz o tzw. klauzulę ograniczenia korzyści (ang. *Limitation on Benefits* – LOB). W odniesieniu do PPT przesłanką jego zastosowania jest stwierdzenie, że uzyskanie korzyści traktatowej było jednym z głównych celów (ang. *one of the principal purposes*) utworzenia danej struktury lub zawarcia transakcji. Ustalenie

<sup>8</sup> Por. *Resumption of application of substantial activities for no or nominal tax jurisdictions* – BEPS Action 5, OECD, Paris 2018.

<sup>9</sup> Ibidem, s. 11–12 oraz schemat na s. 15. We wspomnianym dokumencie wskazano w szczególności na konieczność rozróżnienia w ramach *substantial activities* czynności generujących dochody niezwiązane z korzystaniem z własności intelektualnej oraz czynności służących wykorzystywaniu IP. W odniesieniu do tych drugich wyjaśniono, że w przypadku krajów niestosujących opodatkowania (lub stosujących opodatkowanie wyłącznie nominalne) niemożliwe jest wykorzystanie przewidzianego w ramach Działania 5 podejścia *nexus*, stąd konieczne jest zastosowanie mechanizmu analogicznego jak dla czynności generujących dochody niezwiązane z korzystaniem z IP.

<sup>10</sup> Ibidem, schemat na s. 15.

<sup>11</sup> Por. *Preventing the Granting...*, s. 13.

wspomnianego wyżej „jednego z głównych celów” powinno być przy tym dokonywane na podstawie obiektywnej analizy zamiarów wszystkich osób zaangażowanych w organizację danej struktury/transakcji lub będących jej stroną (z uwzględnieniem intencji doradców i podatników)<sup>12</sup>. Z kolei zadaniem LOB jest ograniczenie możliwości korzystania z przywilejów traktatowych tym podmiotom, które nie spełniają warunków odpowiedniego powiązania – definiowanych przez kryterium charakteru prawnego tych podmiotów, ich struktury właścicielskiej oraz rodzaju prowadzonej działalności – z państwem rezydencji<sup>13</sup>.

W ramach Działania 6 odniesiono się także do krajowych klauzul ogólnych przeciwko unikaniu opodatkowania – zarówno skodyfikowanych, jak i funkcjonujących na podstawie doktryn orzeczniczych (doktryna *economic substance, substance over form, business purpose* itp.). Stwierdzono mianowicie, że klauzule te odgrywają istotną rolę w zapobieganiu nadużyciom postanowień traktatowych i zasadniczo ich stosowanie nie stoi w sprzeczności z umowami międzynarodowymi<sup>14</sup>.

W ramach Działania 8–10 uwaga została skierowana na problem niewłaściwego stosowania istniejących standardów w zakresie cen transferowych, co może prowadzić do sytuacji, w której alokacja zysku nie jest powiązana z działalnością ekonomiczną ten zysk generującą. Odniesiono się w szczególności do podstawowej dla cen transferowych zasady *arm's length*, wskazując, że choć praktyczna w zastosowaniu, jednak bazuje ona na alokacji pomiędzy podmiotami powiązanych funkcji, aktywów i ryzyka, wynikającej z zawartych przez te podmioty umów (kontraktów), co czyni ją podatną na manipulację. Efektem takich manipulacji może być właśnie sytuacja, w której rezultaty zastosowania zasady *arm's length* nie korespondują z rzeczywistą wartością tworzoną przez poszczególne podmioty wchodzące w skład międzynarodowej grupy, wynikającą z prowadzonej przez te podmioty działalności gospodarczej<sup>15</sup>. W sytuacji wystąpienia takich właśnie istotnych rozbieżności pomiędzy warunkami wynikającymi z umowy (kontraktu) a faktycznym zachowaniem podmiotów powiązanych przebieg transakcji powinien zostać odtworzony na podstawie funkcji rzeczywiście pełnionych przez te podmioty, aktywów rzeczywiście zaangażowanych

<sup>12</sup> Por. M. Stewart, *Abuse of Economic Substance...*, s. 403.

<sup>13</sup> Por. *Preventing the Granting...*, s. 9.

<sup>14</sup> Por. M. Stewart, *Abuse of Economic Substance...*, s. 403.

<sup>15</sup> Por. *Aligning Transfer Pricing...*, s. 9.

oraz ryzyka rzeczywiście ponoszonego<sup>16</sup>. W ramach Dział 8–10 wskazano przy tym w sposób szczegółowy, według jakich zasad i przy uwzględnieniu jakich okoliczności ten faktyczny przebieg transakcji powinien być ustalany. Zaproponowana rewizja zasad odnoszących się do cen transferowych miałyby zagwarantować, że – w ramach grupy podmiotów powiązanych – zyski z działalności operacyjnej są alokowane do działalności gospodarczej je generującej.

W odniesieniu do cen transferowych zagadnienie treści pojawia się także w kontekście dokumentu OECD z lipca 2017 r. – tzw. Wskazówek z zakresu cen transferowych dla przedsiębiorstw międzynarodowych oraz administracji skarbowej (ang. *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*)<sup>17</sup>. Wydaje się, że pojęcie treści jest tam odnoszone do rzeczywistych warunków realizowanej transakcji, ocenianych przez pryzmat podziału pomiędzy stronami tej transakcji pełnionych funkcji, ponoszonego ryzyka oraz zaangażowanych aktywów<sup>18</sup>. Jeśli chodzi o podział funkcji, to zgodnie ze Wskazówkami OECD dla stwierdzenia, czy warunki transakcji zostały ustalone na zasadach rynkowych, decydujące znaczenie mają dwie kwestie: kompetencje pracowników wykonujących określone czynności / pełniących określone role oraz uprawnienia wspomnianych osób do podejmowania decyzji<sup>19</sup>. W odniesieniu do podziału ryzyka wskazuje się, że generalnie strony transakcji powinny ponosić takie ryzyko, nad którym mają relatywnie większą kontrolę. Pojęcie kontroli jest przy tym rozumiane jako możliwość podejmowania decyzji dotyczących podjęcia ryzyka oraz sposobów zarządzania tym ryzykiem<sup>20</sup>. Odnośnie do posiadanych aktywów, w szczególności niematerialnych, wskazuje się wreszcie, że najważniejsze czynności związane z ich wytwarzaniem, ulepszaniem, utrzymywaniem oraz ochroną powinny być wykonywane wewnętrznie przez pracowników danego przedsiębiorstwa<sup>21</sup>. W celu stwierdzenia, czy dana transakcja zawiera odpowiednią treść (*substance*)

<sup>16</sup> Ibidem, s. 19.

<sup>17</sup> Por. *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paris 2017, dalej: Wskazówki OECD.

<sup>18</sup> Por. Rozdział I Sekcja D.1 Wskazówek OECD.

<sup>19</sup> J. Monsenego, *The Substance Requirement in the OECD Transfer Pricing Guidelines: What Is the Substance of the Substance Requirement*, „International Transfer Pricing Journal” January/February 2014, s. 11.

<sup>20</sup> Ibidem, s. 14.

<sup>21</sup> Ibidem, s. 16.

– wystarczającą do uznania jej za rynkową – Wskazówki OECD odwołują się także do kwestii dotyczących pracowników danego przedsiębiorstwa, zwłaszcza ich liczby oraz faktycznej lokalizacji<sup>22</sup>.

W ramach Działania 15 BEPS doszło wreszcie do opracowania Konwencji wielostronnej implementującej środki traktatowego prawa podatkowego mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysku (tzw. Konwencja MLI), podpisanej w Paryżu 7 czerwca 2017 r.<sup>23</sup> Artykuł 7 tej Konwencji stanowi implementację Działania 6 BEPS, wskazując wprowadzenie przez umawiające się państwa mechanizmów weryfikujących prawo do korzystania z przywilejów przewidzianych w dwustronnych umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania w postaci klauzuli głównego celu lub klauzuli ograniczenia korzyści. Wprowadzenie tych mechanizmów umożliwia przyznanie preferencji podatkowych wyłącznie tzw. podmiotom uprawnionym (ang. *qualified person*), zdefiniowanym w Konwencji MLI. Wśród tych podmiotów można wskazać zwłaszcza spółki prowadzące aktywną działalność gospodarczą (ang. *active conduct of a business*).

Podsumowując, działania podjęte w ramach inicjatywy BEPS jednoznacznie wskazują, że współcześnie w międzynarodowym prawie podatkowym decydujące znaczenie przywiązuje się do aspektu ekonomicznego funkcjonowania podmiotów – tworzenia przez nie wartości przy uwzględnieniu rzeczywiście pełnionych funkcji, zaangażowanych aktywów, zatrudnionych pracowników oraz ponoszonego ryzyka. Przywiązywanie przez OECD szczególnej wagi do konieczności wykazania treści w rozmaitych przejawianych przez podatników aktywnościach wynika zresztą wprost z jednego z trzech filarów leżących u podstaw inicjatywy BEPS, formułowanego właśnie jako wzmocnienie wymogów dotyczących treści (ang. *reinforcing substance requirements*) w ramach istniejących standardów międzynarodowych<sup>24</sup>.

<sup>22</sup> Ibidem, s. 18.

<sup>23</sup> *Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting*, <http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf> (dostęp: 4.02.2020).

<sup>24</sup> Por. *Action Plan...*, s. 13; zob. też R. Savoia, Y. Hurdowar, *Switzerland: Embracing the worldwide trend of increasing substance requirements*, „International Tax Review”, <https://www.internationaltaxreview.com/article/b1f9jxz7hbz15p/switzerland-embracing-the-worldwide-trend-of-increasing-substance-requirements> (dostęp: 4.02.2020).

## 3. POJĘCIE TREŚCI W MODELOWEJ KONWENCJI OECD

Niezależnie od inicjatywy BEPS już wcześniej koncepcja *substance* – choć nienazwana – funkcjonowała na gruncie Modelowej Konwencji OECD w sprawie zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu w zakresie podatków od dochodu i majątku<sup>25</sup>. Na wspomnianej koncepcji jest oparte zwłaszcza pojęcie tzw. miejsca faktycznego zarządu (ang. *place of effective management*) podmiotów posiadających podwójną rezydencję podatkową czy instytucja tzw. osoby uprawnionej (do dywidend, odsetek, należności licencyjnych, ang. *beneficial owner*).

Jeśli chodzi o pierwszą wspomnianą wyżej regulację, to zgodnie z art. 4 ust. 1 Modelowej Konwencji osoba (niebędąca osobą fizyczną) mająca siedzibę w umawiającym się państwie oznacza każdą osobę, która – zgodnie z prawem tego państwa – podlega tam opodatkowaniu ze względu na jej siedzibę zarządu albo inne kryterium o podobnym charakterze. W myśl ust. 3 tego przepisu natomiast, jeżeli osoba (niebędąca osobą fizyczną) ma siedzibę w obu umawiających się państwach, rezydencja podatkowa tej osoby jest uzgadniana przez właściwe organy podatkowe obu państw przy uwzględnieniu miejsca jej faktycznego zarządu, inkorporacji oraz wszelkich innych istotnych okoliczności.

Pojęcie miejsca faktycznego zarządu nie zostało zdefiniowane w samej treści Modelowej Konwencji. Zgodnie natomiast ze wskazówkami zawartymi w Komentarzu<sup>26</sup> przy podejmowaniu rozstrzygnięcia odnośnie do rezydencji podatkowej danego podmiotu (niebędącego osobą fizyczną) organy podatkowe powinny brać pod uwagę rozmaite okoliczności, a zwłaszcza:

- a) miejsce, w którym zazwyczaj odbywają się spotkania rady dyrektorów lub innego podobnego organu danego podmiotu;
- b) miejsce, w którym dyrektor generalny danego podmiotu oraz inni dyrektorzy zazwyczaj wykonują swoje zadania;
- c) miejsce, w którym wykonywany jest główny zarząd bieżącymi sprawami danego podmiotu;
- d) miejsce, w którym jest zlokalizowana siedziba danego podmiotu;
- e) reżim prawny, który ma zastosowanie przy ocenie statusu prawnego danego podmiotu;
- f) miejsce, w którym jest prowadzona księgowość danego podmiotu<sup>27</sup>.

<sup>25</sup> Por. *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, OECD Publishing, Paris 2017, dalej: Modelowa Konwencja.

<sup>26</sup> Komentarz do Modelowej Konwencji, dalej: Komentarz.

<sup>27</sup> Por. Komentarz, uwagi do art. 4 pkt 24.1.

Analiza tych przesłanek wskazuje jednoznacznie, że przy rozstrzygnięciu kwestii rezydencji podatkowej danego podmiotu decydującego znaczenia nie mają okoliczności formalne, takie jak siedziba statutowa tego podmiotu czy jego wpisanie do rejestru przedsiębiorców określonego państwa. Wręcz przeciwnie, wymienione okoliczności są drugorzędne w sytuacji, gdy badany podmiot nie posiada w danym kraju faktycznej obecności, wszystkie bowiem istotne decyzje go dotyczące są podejmowane z terytorium innego państwa. Przepisy Modelowej Konwencji dotyczące osoby mającej siedzibę w umawiającym się państwie wymagają zatem czegoś więcej niż dochowania formy niezbędnej do założenia określonego podmiotu w danym państwie – wymagają mianowicie wyposażenia tego podmiotu w rzeczywisty czynnik ludzki, mający faktyczne kompetencje sprawcze, w pewną strukturę organizacyjną, a więc w określoną treść.

Podobnie jak pojęcie miejsca faktycznego zarządu, także pojęcie osoby uprawnionej nie zostało zdefiniowane w samej treści Modelowej Konwencji. Opierając się natomiast na uwagach zawartych w Komentarzu<sup>28</sup>, można stwierdzić, że podmiot otrzymujący dywidendy, odsetki czy należności licencyjne nie jest traktowany jako osoba uprawniona do tych płatności w sytuacji, gdy *de facto* nie otrzymuje ich „dla siebie” (prawo danego podmiotu do dysponowania otrzymanymi płatnościami jest ograniczone, podmiot ten jest bowiem zobowiązany do dalszego przekazania tych płatności do innego podmiotu). Zgodnie z poglądem prezentowanym w literaturze osobą uprawnioną jest osoba, której można przypisać więcej niż innym osobom cech charakterystycznych dla prawa własności. Dla potrzeb prawa międzynarodowego przez atrybuty prawa własności należy przy tym rozumieć m.in. prawo do posiadania, korzystania, zarządzania, zbycia, zużycia, utracenia czy zniszczenia<sup>29</sup>. Biorąc pod uwagę powyższe, należy stwierdzić, że na gruncie Modelowej Konwencji dla korzystania z przewidzianych tam przywilejów podatkowych konieczne jest wyposażenie danego podmiotu (odbiorcy dywidend, odsetek czy należności licencyjnych) w faktyczne władztwo nad uzyskiwanymi płatnościami, co z kolei implikuje rzeczywisty (a nie tylko formalny) byt tego podmiotu.

Postanowienia Modelowej Konwencji OECD zawierają ponadto pewne regulacje wyrażające wprost zasadę przewagi treści nad formą (ang. *substance*

<sup>28</sup> Por. Komentarz, np. uwagi do art. 10 pkt 12.4.

<sup>29</sup> Por. Ch. P. du Toit, *Beneficial Ownership of Royalties in Bilateral Tax Treaties*, IBFD, Amsterdam 1999, s. 201 i n.



*over form*). Przykładowo w myśl definicji zawartej w art. 10 ust. 3 Modelowej Konwencji przez dywidendę należy zasadniczo rozumieć dochód z akcji, praw do udziału w zysku oraz innych praw w spółce, traktowanych podobnie dla celów podatkowych. Jednakże zgodnie z uwagami zawartymi w Komentarzu<sup>30</sup> art. 10 Modelowej Konwencji odnosi się nie tylko do dywidend jako takich, ale również do odsetek od pożyczek w takim zakresie, w jakim pożyczkodawca efektywnie uczestniczy w ryzyku ponoszonym przez spółkę, tj. kiedy zwrot pożyczki w dużym stopniu jest uzależniony od powodzenia prowadzonej przez spółkę działalności gospodarczej. Innymi słowy, Komentarz stanowi, że pod pewnymi warunkami odsetki mogą być traktowane jako dywidenda dla celów podatkowych<sup>31</sup>. Analogiczna konkluzja pozostaje aktualna dla definicji odsetek zawartej w art. 11 ust. 3 Modelowej Konwencji<sup>32</sup>. Należy ponadto zwrócić uwagę, że zgodnie z wyjaśnieniami zawartymi w Komentarzu<sup>33</sup> definicja odsetek co do zasady nie obejmuje płatności dokonywanych w ramach niektórych typów niestandardowych instrumentów finansowych, w których brak bazowego długu (np. kontrakty swap na stopach procentowych). Definicja odsetek będzie jednak miała zastosowanie w takim zakresie, w jakim – na podstawie zasady *substance over form*, *abuse of rights* albo innej podobnej doktryny – zostanie uznane, że pożyczka faktycznie istnieje. Podejście zgodne z zasadą *substance over form* jest możliwe także na gruncie art. 11 ust. 6 Modelowej Konwencji, dotyczącego sytuacji, w której – w wyniku szczególnych powiązań pomiędzy podmiotami – kwota wypłacanych odsetek przekracza kwotę, która byłaby uzgodniona pomiędzy podmiotami niepowiązanymi. Zgodnie ze wskazówkami zawartymi w Komentarzu<sup>34</sup> w celu właściwego opodatkowania takiej „nadwyżki” jej natura powinna zostać ustalona na podstawie okoliczności każdej sprawy. Analogiczna sytuacja dotyczy „nadwyżki” wypłacanych w wyniku powiązań pomiędzy podmiotami należności licencyjnych<sup>35</sup>.

Podejście zgodne z zasadą *substance over form* jest widoczne także przy identyfikowaniu rzeczywistego pracodawcy na potrzeby art. 15 ust. 2 lit. b

<sup>30</sup> Por. Komentarz, uwagi do art. 10 pkt 25.

<sup>31</sup> Por. B. Koters, *Substance over Form under Tax Treaties*, „Asia-Pacific Tax Bulletin” styczeń/luty 2013, s. 7.

<sup>32</sup> Por. Komentarz, uwagi do art. 11 pkt 19.

<sup>33</sup> Por. Komentarz, uwagi do art. 11 pkt 21.1.

<sup>34</sup> Por. Komentarz, uwagi do art. 11 pkt 35.

<sup>35</sup> Por. art. 12 ust. 4 Modelowej Konwencji oraz Komentarz, uwagi do art. 12 pkt 25.

Modelowej Konwencji, w przypadkach tzw. międzynarodowego wynajmu pracowników (ang. *hiring-out of labour*)<sup>36</sup>. Zgodnie z wyjaśnieniami przedstawionymi w Komentarzu<sup>37</sup> w wielu krajach zostały wypracowane rozmaite kryteria i zasady orzecznicze (np. zasada *substance over form*) umożliwiające rozróżnienie sytuacji, w których czynności wykonywane przez osobę fizyczną na rzecz przedsiębiorstwa powinny być traktowane jako świadczone w ramach umowy o pracę (ang. *contract of service*) lub w ramach umowy o świadczenie usług (ang. *contract for service*). Powyższe mechanizmy, wypracowane na gruncie krajowym, zachowują aktualność na potrzeby stosowania postanowień art. 15 ust. 2 lit. b i c Modelowej Konwencji. Nawet jednak w sytuacji, gdy regulacje krajowe nie przewidują możliwości kwestionowania formalnego stosunku umownego między stronami i w konsekwencji uznania, że usługi świadczone na rzecz krajowego przedsiębiorcy przez osobę fizyczną formalnie zatrudnioną u zagranicznego przedsiębiorcy są *de facto* świadczone na rzecz tego krajowego przedsiębiorcy w ramach stosunku pracy, odmowa zastosowania korzystnych postanowień art. 15 ust. 2 Modelowej Konwencji jest możliwa w przypadkach nadużyć<sup>38</sup>. Komentarz wskazuje przy tym listę okoliczności, które mogą być istotne w celu ustalenia, że rzeczywistym pracodawcą nie jest podmiot formalnie zatrudniający pracownika, lecz podmiot, na rzecz którego są świadczone usługi<sup>39</sup>. Wspomniane okoliczności – poza porównaniem charakteru czynności wykonywanych przez pracownika z przedmiotem działalności formalnego pracodawcy i faktycznego usługobiorcy – dotyczą tego:

- a) kto jest upoważniony do instruowania pracownika odnośnie do sposobu wykonywania pracy;
- b) kto sprawuje kontrolę i ponosi odpowiedzialność za miejsce wykonywania pracy;
- c) czy usługobiorca jest bezpośrednio obciążany przez formalnego pracodawcę wynagrodzeniem pracownika;
- d) kto dostarcza pracownikowi narzędzia i materiały konieczne w celu wykonywania pracy;
- e) kto określa liczbę pracowników koniecznych do wykonania danej pracy i ich kwalifikacje;

<sup>36</sup> Por. B. Kusters, *Substance over Form...*, s. 8.

<sup>37</sup> Por. Komentarz, uwagi do art. 15 pkt 8.4.

<sup>38</sup> Por. Komentarz, uwagi do art. 15 pkt 8.8.

<sup>39</sup> Por. Komentarz, uwagi do art. 15 pkt 8.14.



- f) kto jest upoważniony do wskazania konkretnego pracownika do wykonania danej pracy, a także zakończenia nawiązanej w tym celu formalnej umowy;
- g) kto jest upoważniony do stosowania wobec pracownika sankcji dyscyplinarnych;
- h) kto określa rozkład czasu pracy oraz sposób korzystania z urlopu przez pracownika.

Podsumowując, wskazówki zawarte w Komentarzu jednoznacznie potwierdzają, że stosowanie postanowień opartych na Modelowej Konwencji umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania powinno następować z uwzględnieniem rzeczywistej treści analizowanych transakcji.

#### 4. SPOSOBY FORMUŁOWANIA KRYTERIUM TREŚCI

W literaturze wskazuje się, że na gruncie prawa międzynarodowego kryterium treści jest zasadniczo formułowane na dwa sposoby:

- poprzez wskazanie konkretnych warunków, które muszą zostać spełnione w celu skorzystania z danego uprawnienia lub uniknięcia zastosowania mechanizmu sankcyjnego, albo
- poprzez wskazanie szczegółowych, niemniej wciąż abstrakcyjnych kryteriów pomagających ocenić (jednak nie przesądzających), czy wymóg treści został spełniony<sup>40</sup>.

Przykładem pierwszego podejścia jest przewidziany w niektórych umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania zawieranych przez Stany Zjednoczone test siedziby głównej (ang. *headquarters test*)<sup>41</sup>. Zapis taki znalazł się m.in. w nowej umowie z dnia 13 lutego 2013 r. zawartej z Polską<sup>42</sup>. Zgodnie z art. 22 ust. 5 u.p.o. z przywilejów umownych zarezerwowanych, co do zasady, dla osób mających siedzibę w umawiającym się państwie mogą skorzystać również osoby pełniące funkcję siedziby głównej

<sup>40</sup> Por. J. Monsenego, *The Substance Requirement...*, s. 20.

<sup>41</sup> Ibidem.

<sup>42</sup> Konwencja między Rzeczpospolitą Polską a Stanami Zjednoczonymi Ameryki w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, [https://www.podatki.gov.pl/media/1910/20130213\\_konwencj\\_usa\\_pl.pdf](https://www.podatki.gov.pl/media/1910/20130213_konwencj_usa_pl.pdf) (dostęp: 4.02.2020), dalej: u.p.o. Obecnie Konwencja ta jest nieobowiązująca, ponieważ została ratyfikowana tylko przez stronę polską (<https://www.podatki.gov.pl/podatkowa-wspolpraca-miedzynarodowa/wykaz-umow-o-unikaniu-podwojnego-opodatkowania/> (dostęp: 4.02.2020)).

(ang. *headquarters company*) dla wielonarodowej grupy przedsiębiorców. Dana osoba jest uważana za siedzibę główną wyłącznie w przypadku, gdy:

- a) wykonuje istotną część całkowitego nadzoru oraz administrowania grupą, co może obejmować finansowanie grupy, jednakże nie może się do niego ograniczać;
- b) grupa przedsiębiorstw składa się z przedsiębiorstw mających siedzibę, oraz aktywnie zaangażowanych w działalność gospodarczą, w co najmniej pięciu państwach, a działalność gospodarcza prowadzona w każdym z tych pięciu państw (lub pięciu grup państw) generuje co najmniej 10% dochodu brutto grupy;
- c) działalność gospodarcza prowadzona w jakimkolwiek państwie innym niż umawiające się państwo, w którym spółka pełniąca funkcję siedziby głównej ma siedzibę, generuje mniej niż 50% dochodu brutto grupy;
- d) nie więcej niż 25% jej dochodu brutto zostało uzyskane w drugim umawiającym się państwie;
- e) osoba ta ma i wykonuje niezależną, uznaniową władzę podczas pełnienia funkcji, o których mowa w literze a);
- f) osoba ta podlega takim samym zasadom opodatkowania w państwie swojej siedziby jak osoby, o których mowa w art. 22 ust. 4 u.p.o. (osoby uprawnione do korzystania z przywilejów umownych ze względu na aktywne prowadzenie handlu lub działalności gospodarczej);
- g) dochód uzyskany w drugim umawiającym się państwie został osiągnięty w związku z aktywną działalnością gospodarczą, o której mowa w literze b), lub wynika z niej.

Drugie z wymienionych podejść zostało przykładowo zastosowane w przedstawionym już wcześniej teście rzeczywistego pracodawcy<sup>43</sup>. Uregulowanie to zawiera wiele szczegółowych, jednak nadal dość abstrakcyjnych przesłanek ułatwiających stwierdzenie, kto jest rzeczywistym pracodawcą danego pracownika, nie dając jednak w tym zakresie konkretnej odpowiedzi. Innym przykładem zastosowania tego podejścia jest – także omawiany już wcześniej – test miejsca faktycznego zarządu<sup>44</sup>.

Oceniając przydatność obu zaprezentowanych wyżej podejść, wydaje się, że pierwsze może się okazać użyteczne w przypadku konieczności

<sup>43</sup> Por. Komentarz, uwagi do art. 15 ust. 2 Modelowej Konwencji, pkt 8.14; J. Monse-  
nego, *The Substance Requirement...*, s. 21.

<sup>44</sup> Por. Komentarz, uwagi do art. 4 ust. 3 Modelowej Konwencji, pkt 24.1; J. Monse-  
nego, *The Substance Requirement...*, s. 21.

jednoznacznego rozstrzygnięcia, czy np. dany podmiot jest uprawniony do określonych przywilejów / podlega określonym ograniczeniom. Podejście to wymaga jednak każdorazowo wskazania bardzo konkretnych przesłanek, adekwatnych do badanych okoliczności, a zatem jest obarczone dużą kazuistyką. Z tej perspektywy podejście drugie wydaje się bardziej uniwersalne – łatwiejsze do uregulowania od strony formalnej, a jednocześnie pozostawiające więcej swobody na ocenę realiów danej indywidualnej sprawy.

## 5. PODSUMOWANIE

Obecnie można zasadnie uznać, że przeciwdziałanie negatywnemu zjawisku unikania podwójnego opodatkowania nie może następować wyłącznie na podstawie wybranych przez dany podmiot form prawnych prowadzenia działalności / realizowania transakcji, z pominięciem ich rzeczywistej treści. Z perspektywy międzynarodowej zagadnienie to zostało dostrzeżone zwłaszcza w toku prac prowadzonych w ramach projektu BEPS, stając się jednym z trzech filarów leżących u podstaw tej inicjatywy. Koncepcja treści – rozumianej z perspektywy ekonomicznej jako tworzenie wartości, przy uwzględnieniu rzeczywiście pełniowanych funkcji, zaangażowanych aktywów, zatrudnionych pracowników, ponoszonego ryzyka – wydaje się przy tym na tyle uniwersalna, że możliwa do zastosowania w wielu różnych gałęziach prawa podatkowego.

## BIBLIOGRAFIA

- Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, Paris 2013.
- Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation*, Actions 8–10 – 2015 Final Reports, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris 2015.
- Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance*, Action 5 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris 2015.
- Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties*, Action 15 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris 2015.
- Konwencja między Rzeczpospolitą Polską a Stanami Zjednoczonymi Ameryki w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, [https://www.podatki.gov.pl/media/1910/20130213\\_konwencj\\_usa\\_pl.pdf](https://www.podatki.gov.pl/media/1910/20130213_konwencj_usa_pl.pdf) (dostęp: 4.02.2020).

- Kosters B., *Substance over Form under Tax Treaties*, „Asia-Pacific Tax Bulletin” styczeń/luty 2013.
- Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, OECD Publishing, Paris 2017.
- Monsenego J., *The Substance Requirement in the OECD Transfer Pricing Guidelines: What Is the Substance of the Substance Requirement*, „International Transfer Pricing Journal” January/February 2014.
- Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting, <http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf> (dostęp: 4.02.2020).
- OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paris 2017.
- Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances*, Action 6 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris 2015.
- Resumption of application of substantial activities for no or nominal tax jurisdictions – BEPS Action 5*, OECD, Paris 2018.
- Savoia R., Hurdowar Y., *Switzerland: Embracing the worldwide trend of increasing substance requirements*, „International Tax Review”, <https://www.internationaltaxreview.com/article/b1f9jxz7hbz15p/switzerland-embracing-the-worldwide-trend-of-increasing-substance-requirements> (dostęp: 4.02.2020).
- Stewart M., *Abuse of Economic Substance in a Digital BEPS World*, „Bulletin for International Taxation” June/July 2015.
- Toit du Ch. P., *Beneficial Ownership of Royalties in Bilateral Tax Treaties*, IBFD, Amsterdam 1999.

## USE OF THE CONCEPT OF ECONOMIC SUBSTANCE FROM THE PERSPECTIVE OF INTERNATIONAL TAX REGULATIONS

**Summary.** The aim of this article is to demonstrate different ways in which the concept of economic substance is used on an international basis. From that perspective the outcomes of the BEPS project were firstly examined. Another area of interest was the usage of the concept of economic substance by the OECD Model Tax Convention. Bearing in mind the above works the concept of economic substance – understood as creation of value basing on really performed functions, engaged assets and employees as well as borne risks – was found particularly useful for the purpose of counteracting tax avoidance.

**Keywords:** tax avoidance, economic substance, BEPS, OECD Model Tax Convention

Wojciech Sztaba\*

## RAMY WEWNĘTRZNEGO NADZORU PODATKOWEGO, CZYLI TAX CMS W POLSKIM WYDANIU

**Streszczenie.** Polski system prawa podatkowego doświadczył głębokich zmian wynikających z implementacji rekomendacji OECD/G20 (BEPS), dyrektyw unijnych oraz rodzimych polityk w zakresie tzw. uszczelniania systemu podatkowego. Doszło także do zaostrzenia kar finansowych dla przedsiębiorstw-podatników oraz sankcji karnych skarbowych dla osób je reprezentujących. Zwiększyła się też wykrywalność naruszeń, co bierze się m.in. z digitalizacji wymiany informacji, która pozwala na szybszy i głębszy wgląd w sytuację podatkową przedsiębiorstwa. W efekcie rośnie ryzyko podatkowe dla firm i ich przedstawicieli odpowiedzialnych za zgodność funkcji podatkowej z przepisami prawa (*tax compliance*). Tym samym coraz większego znaczenia nabiera potrzeba skutecznego mitygowania poszerzonego spektrum ryzyka. W największych organizacjach tworzy się w tym celu szczełne i całościowe procedury zarządzania ryzykiem podatkowym na zasadzie *best practice*, czyli fakultatywnie, ponieważ przepisy prawa nie obligują do tego. Polskie regulacje przewidują w szczególnych przypadkach jedynie ogólne obowiązki, np. zarządu spółki prawa handlowego w zakresie kontroli wewnętrznej niezbędnej dla zapewnienia prawidłowości rozliczeń podatkowych. Brak jednak wskazówek, jak taki system kontroli wewnętrznej w zakresie rozliczeń podatkowych miałby zostać skonstruowany.

Wzrost ryzyka podatkowego powoduje, że największe przedsiębiorstwa międzynarodowe sięgają po całościowe narzędzia do systemowego zarządzania funkcją podatkową. Dodatkowym i ważnym motywem implementacji narzędzia systemowego dla polskich firm okazał się Dział IIB. „Współdziałanie” ustawy Ordynacja podatkowa, który wszedł w życie z dniem 1 lipca 2020 r. Nowe przepisy umożliwiają największym przedsiębiorstwom zawarcie z Krajową Administracją Skarbową tzw. umowy o współdziałanie, dającej dostęp do wielu przywilejów, głównie w postaci braku kontroli podatkowych czy braku obowiązków MDR w odniesieniu do tzw. schematów krajowych. Aby zawrzeć

---

\* Doktor nauk prawnych, partner zarządzający w TPA Poland, e-mail: wojciech.sztaba@tpa-group.pl

umowę o współdziałanie, podatnik musi spełnić m.in. warunek wdrożenia tzw. Ram Wewnętrzznego Nadzoru Podatkowego. Ministerstwo Finansów opublikowało projekt Wytycznych w zakresie Ram Wewnętrzznego Nadzoru Podatkowego, opisujący wymagania takiego systemu, lecz bez wskazówek wykonawczych. To, co Ordynacja podatkowa nazywa Ramami Wewnętrzznego Nadzoru Podatkowego, stanowi rozbudowany odpowiednik systemów typu *Tax Compliance Management System*, stosowanych w praktyce biznesowej wielu państw. Autor artykułu powołuje się na doświadczenia niemieckie, w RFN bowiem istnieje bogata doktryna i praktyka w zakresie tworzenia systemów typu Tax CMS opartych na standardzie audytorskim IDW PS 980 wprowadzonym przez Instytut Niemieckich Biegłych Rewidentów. Wdrożenie w polskich przedsiębiorstwach całościowego Tax CMS na podstawie przetestowanych rozwiązań zagranicznych może stanowić optymalny sposób zarządzania ryzykiem podatkowym w sytuacji, gdy rodzima praktyka zacznie się dopiero kształtować. Ponadto wdrożenie Tax CMS umożliwi spełnienie warunków zawarcia umowy o Współdziałanie, co dla wielu przedsiębiorstw i ich władz będzie stanowić pożądaną formę zabezpieczenia ryzyka wraz z uzyskaniem dodatkowych przywilejów.

**Słowa kluczowe:** program współdziałania, współdziałanie, monitoring horyzontalny, Ramy Wewnętrznego Nadzoru Podatkowego, Tax CMS, CMS, System Zarządzania Funkcją Podatkową, funkcja podatkowa, ryzyko podatkowe, zarządzanie ryzykiem podatkowym

## 1. WPROWADZENIE. DYNAMIKA RYZYKA PODATKOWEGO

Obszar związany z rozliczaniem zobowiązań podatkowych (*tax compliance*) należy do krytycznych funkcji administracyjnych w każdym przedsiębiorstwie. Choć z ryzykiem podatkowym firmy i ich zarządy zmagają się od zawsze, ostatnie lata przyniosły wiele nowych okoliczności powodujących systematyczny wzrost ryzyka podatkowego prowadzenia działalności. Należy przez to rozumieć zarówno rosnące prawdopodobieństwo stwierdzenia naruszeń (także nieintencjonalnych) w warunkach coraz bardziej złożonych i niejednoznacznych przepisów prawa, jak i wzrost dotkliwości kar z tym związanych. W tym kontekście przedsiębiorstwa i osoby nimi zarządzające stają w obliczu rosnącego zagrożenia karami finansowymi (dla firmy) oraz finansowymi i pozafinansowymi w myśl przepisów Kodeksu karnego skarbowego<sup>1</sup> (dla członków zarządu i innych osób). Nawet drobne błędy mogą prowadzić do wszczęcia postępowania karnego skarbowego kończącego się prawomocnym skazaniem. W roku 2020 uszczuplenie należności publicznoprawnej w kwocie wyższej niż 13 tys. zł jest ścigane jako przestępstwo skarbowe<sup>2</sup>. Tak niska suma zależy od wartości minimalnego wynagrodzenia brutto, za to zupełnie abstrahuje od skali działania firmy

<sup>1</sup> Ustawa z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (Dz.U. Nr 83, poz. 930 ze zm., w brzmieniu obowiązującym na dzień 1.06.2020 r. (dalej: k.k.s.).

<sup>2</sup> Artykuł 53 § 3 k.k.s., w powiązaniu z obowiązującym od stycznia 2020 r. minimalnym wynagrodzeniem brutto w wysokości 2600 zł.

i powoduje, że wraz ze wzrostem organizacji silnie rośnie ryzyko wystąpienia zaległości podatkowej powyżej tego limitu.

Praktyczne konsekwencje skazania za przestępstwo skarbowe rzadko polegają na pozbawieniu lub ograniczeniu wolności (choć jest to możliwe), w powszechnym użytku jest natomiast kara grzywny, która jest mnożnikiem (od 10 do 720) tzw. stawek dziennych (od 1/30 do 400-krotności minimalnego wynagrodzenia). W efekcie kara grzywny za przestępstwo skarbowe może wynieść od 866,70 zł aż do 24 960 960 zł. Niemniej nawet przy stosunkowo niewysokich karach grzywny skutki prawne skazania mogą się okazać daleko idące i oznaczać np. utratę uprawnień zawodowych lub prawa do zasiadania w organach spółek. Warto przy tym dodać, że istniejąca w polskim k.k.s. instytucja dobrowolnego poddania się odpowiedzialności, dzięki której można, regulując zaległy podatek z odsetkami i uzgodnioną z organem ścigania karą pieniężną, uniknąć formalnego skazania, nie jest dostępna dla przestępstw zagrożonych karą wolnościową. Te zaś dotyczą m.in. uszczupień należności publicznoprawnych przekraczających kwotę 1 300 000 zł<sup>3</sup>.

Niezależnie od powyższych uwag na temat regulacji związanych z występowaniem naruszeń prawa podatkowego radykalnie zwiększa się także sama ich wykrywalność. Wynika to m.in. z digitalizacji wymiany informacji, umożliwiającej władzom skarbowym szybki i głęboki wgląd w sytuację gospodarczą podatników i wykorzystywanie tworzącego się zasobu *big data*, np. poprzez statystyczne analizy porównawcze, międzyokresowe (w ramach jednego podatnika) czy sektorowe.

Trzeba przy tym wskazać, że ryzyko podatkowe zarówno w zakresie regulacji materialnoprawnych, jak i obiektywnej wykrywalności nadużyć rośnie nie tylko w Polsce. W związku z tendencją do zaostrzania norm związanych z zapobieganiem erozji bazy podatkowej i unikaniem opodatkowania, zainicjowanych przez OECD/G20 w tzw. pakiecie BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*) w 2013 r.<sup>4</sup>, można mówić o trendzie globalnym, w szczególności obejmującym państwa wysoko rozwinięte i rozwijające się. Po niecałych siedmiu latach niemal wszystkie spośród piętnastu rekomendowanych w BEPS działań głęboko redefiniujących normy prawa podatkowego stanowią dziś element składowy zarówno

<sup>3</sup> Tak zwana duża wartość w trybie art. 53 § 15 k.k.s., w powiązaniu z art. 17 § 2 i art. 37 § 1 k.k.s.

<sup>4</sup> Szerzej: *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, Paris 2013.



obowiązującego prawa wspólnotowego Unii Europejskiej (UE), jak i prawa krajowego licznych państw, w tym Polski. Są też źródłem wielu zupełnie nowych typów obowiązków oraz rodzą nieznane wcześniej rodzaje ryzyka dla firm i ich zarządów, a także koszty związane z zapewnieniem zgodności (*compliance*).

## 2. SYSTEMY CAŁOŚCIOWEGO ZARZĄDZANIA FUNKCJĄ PODATKOWĄ OD *BEST PRACTICE* DO STANDARDU MINIMUM

W duchu opisanych zmian rośnie presja różnego typu interesariuszy na zarządy firm i rady nadzorcze w zakresie skutecznego mitygowania poszerzonego spektrum ryzyka. W największych organizacjach tworzy się szczerne i całościowe procedury zarządzania ryzykiem podatkowym na zasadzie *best practice*, czyli fakultatywnie. Niemniej dostrzega się też trend do głębszego uregulowania tego zagadnienia bądź to w statutach korporacyjnych, bądź to – w niektórych państwach – także w standardach profesjonalno-zawodowych, np. standardach audytu finansowego<sup>5</sup>. W Polsce przepisy prawa ujmują ten obszar, jak dotąd, zdawkowo. Przykładowo, ustawa o rachunkowości<sup>6</sup> nakłada na zarząd spółki prawa handlowego odpowiedzialność za kontrolę wewnętrzną niezbędną dla prawidłowego sporządzenia sprawozdania finansowego, obejmującego również prawidłowość rozliczeń podatkowych, a na radę nadzorczą odpowiedzialność za nadzorowanie procesu sprawozdawczości finansowej<sup>7</sup>. Z kolei w jednostkach zainteresowania publicznego (JZP), czyli np. spółkach giełdowych, ustawa o biegłych rewidentach przewiduje dodatkowe obowiązki rady nadzorczej (komitetu audytu) w zakresie monitorowania skuteczności systemów kontroli wewnętrznej i systemów zarządzania ryzykiem, w tym w obszarze podatkowym<sup>8</sup>. Podobne regulacje pojawiają się zarówno w przepisach

---

<sup>5</sup> Na przykład w Republice Federalnej Niemiec podstawą tworzenia kompleksowych systemów typu Compliance Management (CMS) w obszarze podatkowym jest standard Instytutu Niemieckich Biegłych Rewidentów nr IDW PS 980 (por. przyp. 21).

<sup>6</sup> Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. Nr 121, poz. 591 ze zm., w brzmieniu obowiązującym na dzień 1 czerwca 2020 r.).

<sup>7</sup> Artykuł 4a oraz art. 24 ust. 4 pkt 3 ustawy o rachunkowości.

<sup>8</sup> Artykuł 130 ust. 1 pkt 1 Ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich i nadzorze publicznym (Dz.U. poz. 1089 ze zm., w brzmieniu obowiązującym na dzień 1 czerwca 2020 r.).



wspólnotowych<sup>9</sup>, jak i amerykańskich<sup>10</sup>, w związku z czym dotyczą polskich spółek zależnych od jednostek notowanych na giełdach w UE i Stanach Zjednoczonych. Znajdziemy je także w polskich wytycznych odnoszących się do spółek notowanych na Giełdzie Papierów Wartościowych w Warszawie<sup>11</sup> czy zaleceniach dla sektora finansowego uchwalanych przez Komisję Nadzoru Finansowego<sup>12</sup>. Niezależnie od powyższego przytoczone normy dotyczące polskich firm nie wykraczają poza ogólne określenie obowiązków i odpowiedzialności za ich dochowanie, milczą zaś co do tego, jak taki system kontroli wewnętrznej w zakresie rozliczeń podatkowych ma w praktyce zostać skonstruowany.

### 3. NOWE PRZEPISY O TZW. WSPÓLDZIAŁANIU, CZYLI MONITORING HORYZONTALNY

Zanim przejdziemy do rozważań dotyczących skutecznego i kompleksowego systemu zarządzania funkcją podatkową, należy wymienić jeszcze jeden ważny powód, który może uzasadniać wdrożenie takiego systemu. Poza opisanymi wyżej powodami wynikającymi z ryzyka podatkowego dla przedsiębiorstwa i osób nim zarządzających istotnym motywem implementacji narzędzia systemowego może się okazać tzw. **monitoring horyzontalny**. Rodzima wersja monitoringu horyzontalnego pojawiła się w naszym porządku prawnym z dniem 1 lipca 2020 r. jako dział IIB. „Współdziałanie” ustawy Ordynacja podatkowa<sup>13</sup>.

<sup>9</sup> Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 2014/56/UE (<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/HTML/?uri=CELEX:32014L0056&from=PL>) oraz Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 537/2014 (<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/HTML/?uri=CELEX:32014R0537&from=PL>).

<sup>10</sup> Ustawa kongresu Stanów Zjednoczonych „Sarbanes-Oxley-Act” z dnia 30 lipca 2002 r., Washington.

<sup>11</sup> A. S. Nartowski, *Dobre Praktyki Spółek Notowanych na GPW 2016*, GPW, Warszawa 2016, [https://www.gpw.pl/pub/GPW/files/PDF/Podrecznik\\_DPSN\\_2016\\_9\\_03\\_16.pdf](https://www.gpw.pl/pub/GPW/files/PDF/Podrecznik_DPSN_2016_9_03_16.pdf) (dostęp: 1.10.2020).

<sup>12</sup> Urząd Komisji Nadzoru Finansowego, *Rekomendacje dotyczące funkcjonowania Komitetu Audytu*, KNF, Warszawa 2010, [https://www.knf.gov.pl/knf/pl/komponenty/img/Rekomendacje-komitet\\_audytu.pdf](https://www.knf.gov.pl/knf/pl/komponenty/img/Rekomendacje-komitet_audytu.pdf) (dostęp: 1.10.2020).

<sup>13</sup> Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. 2020, poz. 1325), dalej: o.p. Artykuły od 20s do 20zr o.p. w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 lipca 2020 r.

Koncepcja monitoringu horyzontalnego pochodzi jeszcze z epoki sprzed BEPS, kiedy to transparentność i oparta na wzajemnym zaufaniu i wymianie informacji relacja podatnika z administracją skarbową była początkowo testowana w takich państwach jak Holandia<sup>14</sup>. Do tej pory monitoring horyzontalny przeszedł testy pilotażowe w wielu państwach, m.in. w Austrii, Francji, Hiszpanii, Australii czy Stanach Zjednoczonych. Z kolei odkąd BEPS zaczął odciskać swoje głębokie piętno na systemie międzynarodowego prawa podatkowego, idea transparentności przesunięta została na kolejny, wyższy poziom. I to już nie tyle w atmosferze wzajemnego zaufania, stanowiącej paradygmat monitoringu poziomego przed BEPS, co raczej z naciskiem na jednostronną transparentność, czyli pełną jawność sytuacji podatnika dla władz. Taki skutek niesie za sobą m.in. Działanie nr 12 BEPS, w wyniku którego na terytorium UE, a w Polsce najwcześniej i najszerzej, wprowadzono powszechny mechanizm raportowania tzw. schematów podatkowych przez podatników oraz ich doradców (*Mandatory Disclosure Rules* – MDR).

W okresie post-BEPS, tj. m.in. w warunkach daleko idących obowiązków MDR i dotkliwych kar związanych z ich naruszeniem, wprowadzenie monitoringu horyzontalnego do polskiego porządku prawnego zyskuje nieco inny wymiar. Poprzez przystąpienie do Współdziałania transparentność podatnika nie zwiększy się bowiem radykalnie (bo już jest wysoka), natomiast w zależności od praktyki funkcjonowania Współdziałania korzyści z nim związane mogą się okazać atrakcyjne dla wielu przedsiębiorstw i członków ich władz. Nowe przepisy Ordynacji podatkowej stworzą największym przedsiębiorstwom możliwość zawarcia z Krajową Administracją Skarbową (KAS) tzw. umowy o współdziałanie w zakresie podatków. Będzie to umowa cywilnoprawna, której podpisanie będzie się wiązać z wieloma specjalnymi przywilejami, głównie w postaci braku kontroli podatkowych (choć nadal prowadzone będą kontrole celno-skarbowe), braku obowiązków MDR w odniesieniu do tzw. schematów krajowych czy (w pewnych warunkach) ograniczenia niektórych sankcji, m.in. w podatku VAT. Aby zawrzeć umowę o współdziałanie, przedsiębiorstwo musi jednak spełnić kilka warunków, m.in. wykazać za ostatni rok podatkowy przychody nie niższe niż równowartość 50 mln euro oraz uzyskać pozytywną

---

<sup>14</sup> The Netherlands Tax and Customs Administration, *Horizontal Monitoring Guide, Version 1.0*, Amsterdam 2010, s. 7, [https://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/horizontal\\_monitoring\\_very\\_large\\_businesses\\_dv4061z1pleng.pdf](https://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/horizontal_monitoring_very_large_businesses_dv4061z1pleng.pdf) (dostęp: 1.10.2020).

opinię KAS na podstawie audytu wstępnego za okres dwóch ostatnich lat podatkowych. Przede wszystkim jednak firma musi wdrożyć tzw. **Ramy Wewnętrzne Nadzoru Podatkowego**, co zgodnie z brzmieniem przepisu art. 20u ust. 2 o.p. oznacza posiadanie „skutecznego i adekwatnego zbioru zidentyfikowanych i opisanych procesów oraz procedur dotyczących zarządzania wykonywaniem obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego”. Z przepisów nie wynika, że wdrożenie „ram” jest wymagane przed zawarciem umowy z KAS, ale konstrukcja systemu podlega weryfikacji już na etapie audytu wstępnego poprzedzającego zawarcie umowy.

#### 4. RAMY WEWNĘTRZNEGO NADZORU PODATKOWEGO

Choć Ordynacja podatkowa nie precyzuje, w jaki sposób takie „ramy” lub „zbiór” mają zostać zorganizowane, niedawno Ministerstwo Finansów opublikowało **Wytyczne w zakresie Ram Wewnętrzne Nadzoru Podatkowego**<sup>15</sup>. W tym dokumencie znajduje się długa lista szczegółowych wymagań stawianych takiemu systemowi, lecz bez wskazówek wykonawczych. Podatnicy zainteresowani zawarciem z władzami podatkowymi umowy o współdziałaniu będą zobowiązani stworzyć system do zarządzania rozliczeniami podatkowymi odpowiadający wymaganiom Ram Wewnętrzne Nadzoru Podatkowego, zanim wystąpią o zawarcie takiej umowy.

Treść Wytycznych Ministerstwa Finansów dowodzi, że stworzenie Ram nie będzie zadaniem łatwym: Ramy mają obejmować i szczegółowo opisywać takie obszary, jak: strategia podatkowa przedsiębiorstwa, ład podatkowy, system zarządzania ryzykiem podatkowym, system zarządzania kadrami i odpowiedzialnością w zakresie funkcji podatkowej, zarządzanie dokumentacją i systemy informatyczne. Wiele z tych pojęć pojawia się po raz pierwszy w polskim obszarze regulacyjnym. Dotyczy to np. pojęcia „ład podatkowy”, które Wytyczne na kilku stronach rozwijają. Ład podatkowy ma być częścią ładu korporacyjnego i obejmować „określenie zadań, ról, uprawnień, obowiązków i odpowiedzialności w zakresie kwestii podatkowych oraz opis funkcji podatkowej, w tym struktury komórki odpowiedzialnej za prawidłowość wypełniania obowiązków podatkowych”<sup>16</sup>.

<sup>15</sup> *Wytyczne w zakresie Ram Wewnętrzne Nadzoru Podatkowego (wersja 2.0. z czerwca 2020 r.)*, Warszawa 2020, <https://www.podatki.gov.pl/media/6197/wytyczne-w-zakresie-ram-wewn%C4%99trznego-nadzoru-podatkowego.pdf> (dostęp: 1.10.2020).

<sup>16</sup> *Ibidem*, s. 10.

Mówimy zatem o konieczności stworzenia w przedsiębiorstwie rozbudowanych struktur pojęciowo-funkcjonalnych, wcześniej na ogół nieregulowanych, i powiązania ich z innymi strukturami, często także stanowiącymi *novum*. Na przykład ład podatkowy musi oprócz powiązania z (a) ładem korporacyjnym wykazać również osadzenie w (b) „strategii podatkowej”, (c) „polityce podatkowej” i (d) „polityce kontroli dokumentacji i procesów podatkowych” przedsiębiorstwa, przy czym każda z nich musi zostać należycie udokumentowana i zoperacjonalizowana<sup>17</sup>.

W wyniku wdrożenia Ram przedsiębiorstwo musi mieć udokumentowane procedury związane z audytem i kontrolą wewnętrzną, zarządzaniem ryzykiem podatkowym i w zakresie realizacji wszystkich funkcji związanych ze zgodnością. Co więcej, oczekuje się, że Ramy zostaną w wysokim stopniu zintegrowane z funkcjami związanymi z rolą organów nadzorczych i zarządzających firmy, niepodatkowymi działami operacyjnymi, w tym HR i IT, obsługą klientów i dostawców, a także z komunikacją z władzami podatkowymi. Wytyczne zawierają rozbudowane wymagania co do wymienionych elementów konstrukcji, zakresu regulacji i sposobu realizacji oraz okresowego kontrolowania Ram Wewnętrznego Nadzoru Podatkowego, aby mogły one zostać uznane za „skuteczne i adekwatne”, co stanowi warunek Współdziałania. Przykładowo, w zakresie elementu konstrukcji Ram, jakim jest system zarządzania ryzykiem podatkowym, wytyczne określają, że powinien on zostać zbudowany z takich komponentów, jak ustalenie celów, identyfikacja ryzyka, ocena ryzyka, informacja i komunikacja oraz kontrola i monitorowanie. Przy tym np. element oceny i identyfikacji ryzyka ma zostać skonstruowany na podstawie ustalonego dla danej organizacji tzw. apetytu na ryzyko, czyli maksymalnego poziomu ryzyka, jakie firma jest w stanie zaakceptować dla realizacji swoich celów. Wytyczne nie mówią już jednak, jak w bezpieczny dla przedsiębiorstwa sposób określić niezerowy apetyt na ryzyko. Ten i wiele innych fragmentów Wytycznych dowodzi, że stworzenie Ram Wewnętrznego Nadzoru Podatkowego w taki sposób, aby uzyskać korzyści ze Współdziałania, bez jednoczesnego wejścia na ścieżkę maksymalizacji efektywnego opodatkowania biznesu oraz bez olbrzymiego wzrostu kosztów administracyjnych wynikających z silnie zbiurokratyzowanego modelu Współdziałania, nie będzie zadaniem trywialnym.

<sup>17</sup> Ibidem, s. 8–22.

## 5. TAX COMPLIANCE MANAGEMENT SYSTEM

To, co Ordynacja podatkowa nazywa Ramami Wewnętrznego Nadzoru Podatkowego, stanowi rozbudowany odpowiednik tzw. Systemu Zarządzania Zgodnością w obszarze podatków (*Tax Compliance Management System* – Tax CMS), którego różne wersje są, w niektórych przypadkach od dawna, stosowane w praktyce biznesowej wielu państw. Na potrzeby opracowania przeanalizowano doświadczenia niemieckie, jako stanowiące ważny punkt odniesienia dla polskiej gospodarki, także poprzez znaczny udział polskich firm z kapitałem niemieckim, z których część stosuje rozwiązania koncernowe typu Tax CMS. W RFN nie wdrożono dotąd rozwiązań dotyczących monitoringu horyzontalnego, dlatego bogata praktyka implementacji Tax CMS zasada się nie na przywilejach, lecz na skutecznym zarządzaniu ryzykiem podatkowym. Podobnie jak w Polsce, obowiązujące w Niemczech przepisy prawa podatkowego nie obligują podatników do posiadania Tax CMS, czyli całościowego systemu zarządzania zgodnością w obszarze podatków<sup>18</sup>. I podobnie jak u nas, obowiązują zbliżone regulacje z poziomu nadzoru jednostek zainteresowania publicznego, czyli przepisy obligujące organy statutowe spółek do utrzymywania skutecznych systemów nadzoru i kontroli wewnętrznej w sprawach podatkowych. Konstrukcyjne szczegóły w zakresie opracowania znormalizowanego Tax CMS oferuje dopiero standard audytorski IDW PS 980, wprowadzony przez Instytut Niemieckich Biegłych Rewidentów<sup>19</sup>. Standard PS 980 nie dotyczy wyłącznie podatkowych Systemów Zarządzania Zgodnością, lecz także zuniwersalizowanych zasad tworzenia i audytu systemów zarządzania zgodnością różnych obszarów wymagających kontroli zgodności regulacyjnej (*compliance*). Na jego podstawie w Niemczech ukształtowała się bogata i wieloletnia doktryna oraz praktyka w zakresie wymogów, jakie powinien spełniać podatkowy system zarządzania zgodnością, czyli Tax CMS. Co więcej, choć początkowo Tax CMS był zwyczajowo rozwiązaniem dedykowanym przedsiębiorstwom dużym, ze względu na łatwość adaptacji, rozszerzeń i skalowania

<sup>18</sup> W. Niemann, P. Dodos, *Tax Compliance Management System. Regelungen und Arbeitshilfen*, München 2019, s. 2.

<sup>19</sup> Standard Instytutu Niemieckich Biegłych Rewidentów (*Institut Deutscher Wirtschaftsprüfer*) nr IDW PS 980 pt. Wytyczne prawidłowego badania Systemów Zarządzania Zgodnością (*Grundsätze ordnungsmäßiger Prüfung von Compliance Management Systemen*), <https://www.idw.de/idw/verlautbarungen/idw-ps-980/43124> (dostęp: 1.10.2020).

adekwatnie do indywidualnego profilu ryzyka, obecnie upowszechnia się również wśród niemieckich firm średniej wielkości<sup>20</sup>.

Przedstawienie szczegółowych założeń niemieckiego modelu Tax CMS wykracza poza ramy niniejszego opracowania. Należy jednak podkreślić, że model ten dobrze nadaje się do zaadaptowania do polskich warunków regulacyjnych i z powodzeniem może służyć potrzebom polskich przedsiębiorców. Wynika to stąd, że kalibracja regulacyjna, czyli dostosowująca Tax CMS do realizacji obowiązków wynikających z polskiego prawa podatkowego, mieści się w obszarze ustawień miękkich systemu, podczas gdy jego konstrukcja procesowa (m.in. w zakresie mapowania ryzyka, kontroli procesów rozliczeniowych i sprawozdawczych, obiegu dokumentów, obiegu autoryzacji, kontroli wewnętrznej etc.) to obszar zarządczy, który zachowuje uniwersalną wartość niezależnie od lokalnego systemu prawa.

## 6. WNIOSKI

Wdrożenie w polskich przedsiębiorstwach całościowego Tax CMS, który z braku rodzimych doświadczeń warto zbudować na podstawie przetestowanych rozwiązań zagranicznych, istotnie poprawi bezpieczeństwo prawne zarówno firmy, jak i jej władz. Po pierwsze, nawet przy wystąpieniu nieprawidłowości wykrytych w toku kontroli znacznie obniży się ryzyko zarzutu nienależytej staranności, która w prawie karnym skarbowym jest uznawana za wystarczającą przesłankę winy umyślnej umożliwiającej ściganie przestępstw skarbowych. Po drugie, posiadanie Tax CMS umożliwi spełnienie warunków zawarcia umowy o Współdziałanie, co dla wielu przedsiębiorstw i ich władz będzie stanowić pożądaną formę zabezpieczenia ryzyka wraz z uzyskaniem dodatkowych przywilejów. W takim przypadku, tj. gdy jednym z celów przedsiębiorstwa jest zawarcie umowy o Współdziałanie, Tax CMS musi dodatkowo zostać skonfigurowany w sposób zgodny z wymogami dotyczącymi skutecznymi i adekwatnymi Ram Wewnętrznego Nadzoru Podatkowego.

<sup>20</sup> W. Niemann, P. Dodos, *Tax Compliance...*, s. 3.



## BIBLIOGRAFIA

- Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, Paris 2013.
- Institut Deutscher Wirtschaftsprüfer, *IDW PS 980 Grundsätze ordnungsmäßiger Prüfung von Compliance Management Systemen*, IDW, Düsseldorf 2011, <https://www.idw.de/idw/verlautbarungen/idw-ps-980/43124> (dostęp: 1.10.2020).
- Ministerstwo Finansów RP, *Wytyczne w zakresie Ram Wewnętrzznego Nadzoru Podatkowego (wersja 2.0. z czerwca 2020 r.)*, Warszawa 2020, <https://www.podatki.gov.pl/media/6197/wytyczne-w-zakresie-ram-wewn%C4%99trznego-nadzoru-podatkowego.pdf> (dostęp: 1.10.2020).
- Nartowski A. S., *Dobre Praktyki Spółek Notowanych na GPW 2016*, GPW, Warszawa 2016, [https://www.gpw.pl/pub/GPW/files/PDF/Podrecznik\\_DPSN\\_2016\\_9\\_03\\_16.pdf](https://www.gpw.pl/pub/GPW/files/PDF/Podrecznik_DPSN_2016_9_03_16.pdf) (dostęp: 1.10.2020).
- The Netherlands Tax and Customs Administration, *Horizontal Monitoring Guide, Version 1.0*, Amsterdam 2010, [https://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/horizontal\\_monitoring\\_very\\_large\\_businesses\\_dv4061z1pleng.pdf](https://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/horizontal_monitoring_very_large_businesses_dv4061z1pleng.pdf) (dostęp: 1.10.2020).
- Niemann W., Dodos P., *Tax Compliance Management System. Regelungen und Arbeitshilfen*, München 2019.
- Urząd Komisji Nadzoru Finansowego, *Rekomendacje dotyczące funkcjonowania Komitetu Audytu*, KNF, Warszawa 2010, [https://www.knf.gov.pl/knf/pl/komponenty/img/Rekomendacje-komitet\\_audytu.pdf](https://www.knf.gov.pl/knf/pl/komponenty/img/Rekomendacje-komitet_audytu.pdf) (dostęp: 1.10.2020).

## INTERNAL TAX SUPERVISION FRAMEWORK. POLISH REGULATORY ATTEMPT TO TAX CMS

**Summary.** Polish tax system has experienced deep regulatory changes resulting from OECD/G20 recommendations (BEPS), EU law impact and local policies aiming at anti-avoidance. Also, the level of penalisation has increased both for enterprises and their representatives. On the other hand, the detectability of tax arrears has sharply been raised due to digital information technologies that allow higher transparency and fasted insight into taxpayers' situation. As a result, the tax exposure is significantly higher now, both for corporates and persons in charge for tax compliance. The need to efficiently mitigate the extended tax risk spectrum is therefore higher than ever. In the largest organisations complex tax risk management structures are created as a best practice i.e. non mandatory. Polish law sets forth only general duties e.g. for the management board of the companies to assure internal control necessary to provide proper financial reporting including tax. Precise indices o how to build such internal tax control system are missing.

Raising tax exposure motivates MNE's to reach out to complex tax compliance management tools. An additional and important reason for Polish firms to do so may become the new Chapter IIB. Co-operation of the Polish Tax Ordinance Act that is going to enter into force on July 1<sup>st</sup>. These new horizontal-monitoring-regulations allow the largest companies to conclude the Co-operation Agreement with Polish tax administration, as a result of which a list of tax benefits may be enjoyed, such as lack of tax inspections or no DAC-6 duties (mandatory disclosure) on local arrangements. In order to close such an agreement tax payers will have to fulfil inter alia a condition to implement the so-called Internal Tax Control Framework. The Ministry of Finance recently published the remarks on such a Framework and what kind of criteria must it meet, but without indices on how to execute it.

What the Tax Ordinance Act calls Internal Tax Control Framework represents a kind of Tax Compliance Management System, many of which have broadly been used in foreign jurisdictions so far. Author of the article is making reference to German experiences, as in Germany there is an extensive doctrine and business practice in place, as regards implementation of Tax CMS based on audit standard IDW PS 980 published by German Institute of Chartered Accountants. Implementing Tax CMS in Polish firms in reliance on well tested foreign standards may constitute an optimal way to manage tax exposure in times when our local practice has yet to start to be accumulated. Moreover, adopting Tax CMS in such form shall enable to meet the conditions to close the Co-operation Agreement that besides better tax safety offers also additional benefits.

**Keywords:** horizontal monitoring, Internal Tax Supervision Framework, Tax CMS, CMS, tax compliance, tax compliance management, tax risk, tax risk management, tax compliance management system



## MAŁGORZATA SĘK, ODWROTNE OBCIĄŻENIE JAKO MECHANIZM OPODATKOWANIA USŁUG WEWNĄTRZUNIJNYCH, WARSZAWA 2018, SS. 408.

1. Zagadnienie dopuszczalności i zasadności stosowania tzw. odwrotnego obciążenia w podatku od towarów i usług jest jedną z bardziej dyskutowanych kwestii z zakresu konstrukcji i funkcjonowania tego podatku. Odwrotne obciążenie jako instytucja prawa podatkowego pojawiło się w prawie wewnętrznym wielu państw członkowskich Unii Europejskiej (UE) w związku z nasilającym się – zwłaszcza na przełomie pierwszej i drugiej dekady XXI w. – zjawiskiem wyłudzenia zwrotu podatku oraz innych oszustw podatkowych. Ochrona interesu fiskalnego państwa wymagała działań nietypowych, trudnych niekiedy do zaakceptowania przez ortodoksyjną myśl podatkową. W Polsce zagadnienie zasadności stosowania odwrotnego obciążenia – w prawie wewnętrznym – stało się przedmiotem gwałtownych niekiedy polemik w piśmiennictwie. Ostatecznie uznano, że uzasadnione będzie stosowanie odwrotnego obciążenia w tych dziedzinach gospodarki, w których wspomniane wyżej patologiczne zjawiska były szczególnie nasilone<sup>1</sup>.

Autorka recenzowanej monografii zajęła się zagadnieniem odwrotnego (a może lepiej – odwróconego?) obciążenia w relacjach międzynarodowych, a ściślej – wewnątrzunijnych. Dla porządku należy przypomnieć, że

---

<sup>1</sup> Zob. rekomendację dotyczącą wykorzystywania mechanizmu odwrotnego obciążenia w Opinii Rady Konsultacyjnej Prawa Podatkowego przy Ministrze Finansów; B. Brzeziński, W. Nykiel, *Rada Konsultacyjna Prawa Podatkowego przy Ministrze Finansów. Pierwszy rok działania (2014–2015)*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2015, nr 4.

odwrócone obciążenie opiera się na założeniu, iż kontrahent sprzedający towar bądź świadczący usługę nie jest prawnie „uwikłany” w rozliczenie VAT należnego, gdyż zamiast VAT należnego u dostawcy (świadczącego usługę) pojawia się VAT należny u nabywcy (usługobiorcy), a jednocześnie dla tego ostatniego kwota VAT naliczonego odpowiada wspomnianej kwocie VAT należnego.

Praktycznie rzecz biorąc, stosowanie odwrotnego obciążenia jest elementem rzeczywistości podatkowej. Niemniej jednak problem zgodności regulacji dotyczących tej instytucji z założeniami podatku od wartości dodanej jest nadal otwarty. Autorka podjęła się zadania ambitnego, a przy tym niesłychanie pracochłonnego, które sprowadza się do wyznaczenia granic, w jakich podwójne obciążenie – jako *sui generis* odstępstwo od standardu – może być tolerowane i uważane za utrzymujące się jeszcze w ogólnych ramach opodatkowania wartości dodanej. Można powiedzieć, że z tego zadania wywiązała się w sposób znakomity. Doskonale konfrontuje teorię prawa podatkowego z legislacją – zarówno unijną, jak i krajową – oraz z orzecznictwem, jakie pojawiło się na tle tych problemów.

Struktura pracy podporządkowana jest bez reszty jej celowi. Autorka stawia sobie pytanie o to, jakim wymogom powinny odpowiadać instytucje wspólnego systemu opodatkowania towarów i usług, w tym zwłaszcza odwrotne obciążenie. Dalej pyta, jaka jest rola mechanizmu odwrotnego obciążenia w opodatkowaniu usług transgranicznych i jaki jest zakres stosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia w przypadku usług wewnątrzunijnych. Pojawiają się też pytania bardziej ogólne, np. o stopień zaawansowania harmonizacji przepisów dotyczących odwróconego obciążenia oraz o to, jakie są obowiązki i rodzaje ryzyka obciążające usługodawcę i usługobiorcę w przypadku zastosowania odwrotnego obciążenia przy opodatkowaniu usług transgranicznych w UE.

2. Rozdział pierwszy książki poświęcony jest identyfikacji i prezentacji wymagań, jakim powinny odpowiadać instytucje wspólnego systemu podatku od towarów i usług w UE, a szczególnie mechanizm (instytucja) odwrotnego obciążenia stosowany do transgranicznych usług wewnątrzunijnych. Autorka dokonuje tutaj przeglądu zarówno postanowień traktatowych oraz postanowień Dyrektywy 2006/112 w sprawie systemu podatku od wartości dodanej Unii Europejskiej, jak i unijnych oraz międzynarodowych zasad wynikającym z *soft law*. Analizuje więc także możliwości stosowania jako wzorca oceny „miękkiego” prawa podatkowego oraz zasad

podatku od wartości dodanej, konstruując ostatecznie taki wzorzec oceny instytucji tworzących wspólny system podatku od towarów i usług Unii Europejskiej.

W tym rozdziale uwagę zwracają dwie tabele. Pierwsza z nich zawiera zestawienie poglądów wszystkich współczesnych autorów polskich na podstawowe zasady wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w Unii Europejskiej (s. 30–31). Chodzi oczywiście o tych autorów, którzy katalogi takich zasad formułowali. Tabela ma nie tylko istotną dla pracy wartość informacyjną, ale daje też asumpt do przemyśleń nad procesem krystalizacji doktrynalnych zasad prawa podatkowego i poszczególnych podatków<sup>2</sup>.

Tabela druga zatytułowana „Wymogi dla mechanizmu odwrotnego obciążenia” zawiera zestawienie najczęściej formułowanych zasad konstrukcji podatku od towarów i usług, takich jak: neutralność konkurencyjna, równość, skuteczność, jednokrotność obciążenia podatkiem, konsumpcyjny charakter, dogodność, taniość, jasność, stabilność i elastyczność opodatkowania. Wyliczenie to, jak widać, zawiera zarówno zasady konstrukcji podatku *sensu stricto* (np. jednokrotność obciążenia), jak i cechy optymalizujące konstrukcje prawa podatkowego (np. jasność czy stabilność opodatkowania).

Na tle tych zasad autorka formułuje pytania, na które odpowiedź pozwala czytelnikowi na ocenę tego, czy istniejące rozwiązania systemowe tworzące mechanizm odwrotnego obciążenia realizują założenia teoretyczne podatku od wartości dodanej. Takie podejście jest metodologiczne i jak najbardziej prawidłowe. Na szacunek zasługuje wnikliwość, z jaką autorka podeszła do tego zagadnienia.

W rozdziale drugim przedstawiono podstawowe zagadnienia z zakresu opodatkowania usług transgranicznych we wspólnym systemie podatku od wartości dodanej. Zaprezentowano tu także ewolucję regulacji miejsca świadczenia usług we wspólnym systemie podatku od wartości dodanej, modele docelowy i przejściowy wspólnego systemu opodatkowania.

3. Istotne znaczenie dla całej pracy ma jej rozdział trzeci, poświęcony zbadaniu zakresu zastosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia w Unii Europejskiej przy opodatkowaniu usług wewnątrzunijnych w świetle obecnie obowiązujących przepisów unijnych oraz przepisów państw członkowskich.

<sup>2</sup> Szerzej o tym procesie B. Brzeziński, *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Toruń 2017, s. 290–292.

Autorka przebadła regulacje prawne 28 krajów UE, z Wielką Brytanią włącznie. Wyniki są niezwykle pouczające, a ich otrzymanie wymagało wielkiego nakładu pracy, przy czym nakład ten niewątpliwie się opłacił.

W konkluzji przeprowadzonych badań porównawczych autorka dochodzi do wniosku, że zakres zastosowania obligatoryjnego odwrotnego obciążenia do usług wewnątrzunijnych nie został przez unijnego prawodawcę wyznaczony w sposób dostatecznie jednoznaczny i precyzyjny, co narusza postulat jasności, dogodności i taniaści opodatkowania (s. 297). Okazuje się, że to, co uważano za cechę konstytuującą dyrektywy jako formy regulacji prawnej – wskazanie celów, jakie mają być osiągnięte z pozostawieniem sposobów realizacji tych celów adresatowi – w przypadku spraw podatkowych nie do końca ma miejsce. Zwłaszcza w przypadku dyrektyw odnoszących się do VAT (zarówno poprzednich, jak i obecnie obowiązującej) szczególnością uregulowań jest, jak na tę formę prawną, zadziwiająca.

Nawet jednak w sytuacji dyrektywy wiążącej adresata w istotny sposób „treściowo” (tj. nie tylko co do celów, ale także co do środków) wąski przedział swobody regulacyjnej pozostawiony ustawodawcy krajowemu może doprowadzić do istotnych niespójności systemowych – braku harmonizacji w funkcjonowaniu prawa państw członkowskich. Niedociągnięcia legislacji (zarówno unijnej, jak i krajów członkowskich) autorka doskonale wykrywa, pokazuje ich genezę, a przede wszystkim skutki praktyczne. Konsekwentnie postuluje, aby zamiast pozostawienia w tym zakresie wyboru państwom członkowskim obligatoryjnie objąć odwrotnym obciążeniem wszystkie usługi objęte regulacją szczególną miejsca świadczenia i wyraźnie określić, że mechanizm ten znajduje zastosowanie tylko w przypadku, gdy usługobiorcą jest podmiot posiadający w państwie opodatkowania siedzibę działalności gospodarczej lub stałe miejsce jej prowadzenia, a usługodawcą – podmiot nieposiadający w tym samym państwie ani siedziby działalności, ani stałego miejsca jej prowadzenia. Pogląd ten należy uzasadnia (s. 306).

4. Niezwykle interesujące i zarazem pouczające są rozważania zawarte w rozdziale czwartym, poświęconym pozycji prawnej usługodawcy i usługobiorcy w przypadku usług wewnątrzunijnych objętych mechanizmem odwrotnego obciążenia. Rozliczne obowiązki stron transakcji, takie chociażby jak ustalenie miejsca opodatkowania i osoby zobowiązanej do zapłaty podatku wraz z szeroko rozbudowanym katalogiem obowiązków instrumentalnych (sprawozdawczych, informacyjnych i podobnych), powodują, że instytucja odwrotnego obciążenia usług wewnątrzspółnotowych jawi

się jako twór odrębny, autonomiczny w ramach podatku od towarów i usług, rządzący się własnymi, wcale nie prostymi regułami. Jest to więc coś w rodzaju „podatku w podatku”. Rozwój tego typu konstrukcji uzasadnia tezę, że – obrazowo – podatek od wartości dodanej stał się czymś w rodzaju węża, który zaczyna zjadać własny ogon. Kolejne regulacje prawne i zmiany wcale nie poprawiają klarowności podatku i jego systemowego „umocowania”: likwidując jeden problem, wywołują wiele następnych.

Na dodatek pojawiają się problemy wynikające nie z prawa jako takiego, ale ze specyficznego rozumienia tego prawa przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE) oraz krajowe sądy administracyjne. Dotyczy to chociażby takiej kwestii, jak działanie przez podatnika w dobrej albo w złej wierze, podczas gdy ani Dyrektywa 2006/112, ani prawo krajowe nie odnoszą się do pojęcia dobrej wiary (s. 368 i n.). Warto – zupełnie na marginesie, gdyż nie dotyczy to w zasadzie odwrotnego obciążenia – wyjaśnić, że rozważania TSUE nawiązujące do dobrej wiary miały swoje źródło w ocenie specyficznych regulacji węgierskich (a ściślej – rozumienia przepisów dyrektywy w kontekście tych przepisów), które pojęciem dobrej wiary się posługiwały. Trybunał wykorzystał wprowadzenie do dyskursu prawnego tego pojęcia i zaczął operować nim szerzej – także dla oceny przypadków, w których dobra wiara w sensie normatywnym nie wchodzi w grę, ale ocena – najogólniej – rzetelności podatnika ma znaczenie dla ratowania go z opresji, jakie nieprecyzyjne przepisy i agresywny audyt organów podatkowych nań sprowadzają.

Można jeszcze dodać, że znormatywizowane pojęcie dobrej wiary miałoby w prawie podatkowym stosunkowo niewielką przydatność operacyjną, ponieważ trudno byłoby ją wykazać (bądź zaprzeczyć jej istnieniu w konkretnym przypadku) standardowymi środkami dowodowymi. Na dodatek z reguły bywa ona objęta – tak jak się to dzieje w polskim prawie cywilnym – domniemaniem, że oceniany pod tym względem podmiot (tu: podatnik) działał w dobrej wierze. Jest to kwestia w znaczącym stopniu subiektywna i jednoznaczne wykazanie złej wiary podatnika może być rzeczą trudną. Stąd też – uogólniając – prawo podatkowe co do zasady stara się nie nawiązywać do tak subiektywnej, a w każdym razie trudnej do ustalenia idei we własnych konstrukcjach<sup>3</sup>. Trzeba jednak przyznać, że koncept dobrej wiary nadaje się na „szalupę ratunkową” dla podatnika w sytuacji, gdy wzburzone wody prawa podatkowego zaczynają przytapiać jego okręt.

<sup>3</sup> Zob. B. Brzeziński, *Prawo podatkowe...*, s. 489 i n.

Wnioski z przeprowadzonej przez autorkę analizy są m.in. takie, że odwrotne obciążenie w kształcie, w jakim zostało uregulowane w prawie unijnym i wdrożone w państwach członkowskich jako mechanizm obli-gatoryjny bądź fakultatywny w opodatkowaniu usług wewnątrzunijnych, nie w pełni odpowiada wymogom stawianym instytucjom wspólnego sy-stemu opodatkowania wartości dodanej Unii Europejskiej. Autorka pod-kreśla przy tym, że poszczególne wymogi systemu są przez tę instytucję realizowane w różnych krajach w różnym stopniu. Postuluje ona przy tym zwiększenie zgodności tej instytucji z wymogami wynikającymi z założeń konstrukcyjnych podatku od wartości dodanej – tymi o podstawowym znaczeniu. Dostrzega też, że odwrotne obciążenie nigdy nie będzie w peł-ni zgodne z wymogiem skuteczności systemu opodatkowania, gdyż odej-ście od zasady płatności cząstkowych stwarza np. okazję do dokonywania oszustw w rodzaju „znikającego podatnika” i umożliwia nabywanie usług efektywnie nieobciążonych podatkiem.

Autorka postrzega więc analizowane rozwiązanie jako krótkotermino-we, przejściowe, czy też tymczasowe, które może być stosowane dopóty, dopóki gotowość do bieżącej współpracy i poziom wzajemnego zaufania państw członkowskich nie pozwolą na wprowadzenie pełnej wersji instytu-cji „punktu kompleksowej usługi”, umożliwiającej rozliczanie zarówno podatku należnego, jak i naliczonego od transakcji usługowych dokony-wanych na terytorium całej Unii wobec organów podatkowych jednego państwa, czyli państwa rejestracji przedsiębiorcy unijnego (praktycznie – państwa, z którym działalność gospodarcza danego przedsiębiorcy jest najsilniej związana).

5. Zakończenie monografii – któremu chyba niepotrzebnie nadano status rozdziału – jest bogate w oceny i wnioski. Wnioski dotyczą zagad-nienia pewności prawa podatkowego w kontekście analizowanej instytu-cji, respektowania zasad dogodności i taniałości podatku, konsumpcyjnego charakteru, jednokrotności obciążenia i wreszcie skuteczności poboru. Na końcu autorka formułuje postulaty dotyczące reformy opodatkowania we-wnątrzspółnotowego świadczenia usług w perspektywie krótko-, średnio-, a nawet długookresowej. Krótkookresowo warto, jej zdaniem, zrealizować takie postulaty, jak wprowadzenie obowiązku składania informacji podsu-mowujących przez usługobiorców czy przyspieszenie procesów gromadze-nia i wymiany informacji między państwami członkowskimi. W perspek-tywie średniookresowej autorka postuluje rozbudowę rejestru podatników

o dane pozwalające na nadanie określonym podmiotowi statusu zaufanego, neutralnego lub podejrzanego podatnika i stworzenie centralnej bazy faktur VAT. Wreszcie w perspektywie długookresowej dostrzega potrzebę rezygnacji z mechanizmu odwrotnego obciążenia na rzecz rozliczania podatku przez usługodawcę w ramach punktu kompleksowej obsługi.

Książka Małgorzaty Sęk to znakomita analiza prawna, dotycząca kontrowersyjnej w pewnym zakresie instytucji prawa o opodatkowaniu wartości dodanej. Recenzowana praca reprezentuje bardzo wysoki poziom merytoryczny. Autorka doskonale opanowała metodologię pracy naukowej w zakresie prawa podatkowego: jej rozważania są wszechstronne, argumentacja ugruntowana, oceny wyważone, ale zawsze konkretne.

Chociaż książka ukazała się w serii o wspólnym tytule „Podatki w praktyce”, to niezależnie od jej walorów praktycznych niesie ona za sobą bardzo obszerny i dobrze skonstruowany materiał w postaci rozważań teoretycznych, umożliwiający poprawną ocenę instytucji prawa podatkowego (nie tylko odwrotnego obciążenia) z punktu widzenia założeń podatku od wartości dodanej. Można bez cienia przesady stwierdzić, że recenzowana monografia jest jednym z najlepszych, najbardziej wartościowych opracowań z zakresu prawa podatkowego, jakie ukazały się w Polsce w drugim dziesięcioleciu XXI w.

*Bogumił Brzeziński\**

---

\* Profesor nauk prawnych, doktor *honoris causa* Uniwersytetu Łódzkiego, e-mail: bogumil@umk.pl





## LIST PROFESORÓW PRAWA PODATKOWEGO

### „SOLIDARNOŚĆ EUROPEJSKA WYMAGA UNIJNYCH PODATKÓW”

Tuż przed Wielkanocą 2020 r. ministrowie finansów Unii Europejskiej (UE) osiągnęli porozumienie w sprawie pakietu 540 mld euro na walkę z kryzysem spowodowanym przez koronawirusa. Pokonanie przez Unię tego, kolejnego już kryzysu nie było powodem do radości czy zadowolenia. Na szczęście to porozumienie zapewniło środki na najpilniejsze potrzeby związane z kryzysem zdrowotnym i jego skutkami gospodarczymi. Pytanie o to, jak w dłuższej perspektywie odbudować gospodarkę UE i państw członkowskich, pozostało jednak bez odpowiedzi. Jeśli nic się nie zmieni, jedyną perspektywą będzie to, że za pewien czas na drodze pojawi się kolejny przerażający kryzys, przez który Unia przebrnie albo zostanie zniszczona. Wszystko może się zdarzyć. W ciągu jednej dekady doświadczyliśmy kryzysu strefy euro i kryzysu wywołanego przez koronawirusa, a między nimi wielu mniejszych kryzysów. Jako naukowcy, specjaliści w dziedzinie podatków, doszliśmy do wniosku, że obecny sposób podejmowania decyzji w Unii Europejskiej prowadzi donikąd. Przyczyną blokady procesu decyzyjnego jest zasadnicza linia podziału co do sposobu finansowania Unii Europejskiej.

Wielu Europejczyków chce, by państwa członkowskie zachowały pełną kontrolę nad środkami finansowymi, które są przekazywane do budżetu UE. Do głównych argumentów przemawiających za utrzymaniem pełnej kontroli państw członkowskich zaliczyć należy: (1) argument dotyczący

pokusy nadużyć i obawy przed niekontrolowanymi wydatkami ze strony UE i państw członkowskich, który umacniają utrzymujące się i niekiedy duże deficyty budżetowe w państwach członkowskich ubiegających się o wsparcie, (2) argument odpowiedzialności politycznej, wymagający nakładania podatków i uchwalania budżetu przez demokratycznie wybrany parlament, którym w opinii tych Europejczyków jest parlament krajowy, oraz (3) brak przejrzystości działań podejmowanych przez Europejski Bank Centralny i Europejski Mechanizm Stabilizacyjny, co prowadzi do powszechnego sceptycyzmu wobec solidarności europejskiej.

Wielu innych Europejczyków pragnie, aby Unia poczyniła większe postępy w integracji gospodarczej i społecznej, podkreślając bezpośrednią solidarność między obywatelami europejskimi w zakresie wspólnego wykorzystywania środków finansowych na szczeblu europejskim. Głównymi argumentami przemawiającymi za takim podejściem są: (1) konieczność skutecznej wspólnej polityki gospodarczej i walutowej dla strefy euro, wzmacniającej UE jako całość w obliczu rosnącej konkurencji z innymi wielkimi światowymi potęgami gospodarczymi, (2) oczekiwanie, że solidarność ta pomoże słabszym państwom członkowskim UE przezwyciężyć ich strukturalne trudności gospodarcze i społeczne, oraz (3) konieczność większej demokratyzacji na szczeblu europejskim poprzez przekazanie części władzy decyzyjnej w zakresie podatków i budżetów prawdziwie demokratycznym instytucjom UE.

Te dwa przeciwstawne podejścia blokują proces decyzyjny w UE. Rezultatem tej blokady jest ograniczenie jednolitej polityki gospodarczej dla całej Unii tylko do nadzorowania przez Komisję, na podstawie podobnych kryteriów, budżetów krajowych wszystkich państw członkowskich. Nie pojawił się jednak dotąd żaden projekt, ani choćby założenia wspólnej polityki mającej na celu głębszą i skuteczną integrację gospodarczą i społeczną państw członkowskich. Obecny roczny budżet UE na to nie pozwala. Stanowi on około 1% całkowitego PKB UE, podczas gdy roczny budżet większości państw członkowskich stanowi od 40% do 50% ich krajowego PKB. Jest jasne, że w porównaniu z budżetami państw członkowskich siła rażenia budżetu UE jest o wiele za mała, aby wywrzeć znaczący wpływ na skuteczną wspólną politykę gospodarczą i społeczną na poziomie UE.

Pomimo wszystkich poprzednich kryzysów możliwe jest pogodzenie tych różnic poprzez jednoczesne przyznanie (1) słuszności obu tym podejściom i (2) nieadekwatności obecnego budżetu unijnego na poziomie 1% PKB całej Unii do osiągnięcia postępow w dalszej integracji gospodarczej i społecznej państw członkowskich. Obecnie budżet UE składa się

w niewielkiej części z ceł (do 2018 r. również z opłat wyrównawczych od cukru), które można uznać za prawdziwie unijne podatki i opłaty. Lwia jego część (ponad 80%) składa się jednak ze składek państw członkowskich obliczanych jako procent krajowej podstawy VAT oraz ze składki państw członkowskich obliczanej jako procent dochodu narodowego brutto. Ten sposób finansowania nie może zostać wykorzystany do realizacji zadania polegającego na budowaniu bardziej ambitnej, zintegrowanej unii gospodarczej i społecznej.

Argumentowi dotyczącemu pokusy nadużycia można przeciwstawić: (1) ściśle ilościowe ograniczenie wielkości budżetu europejskiego, wyrażone jako procent PKB Unii jako całości, ale z uwzględnieniem wagi zadania, jakim jest dalsza integracja gospodarcza i społeczna Unii, (2) jakościowe ograniczenie charakteru podatków niezbędnych do zasilania tego budżetu UE i wreszcie (3) zamknięcie furtek dla wydatków deficytowych dokonywanych obok budżetu UE, z wyjątkiem finansowania długu w sytuacjach absolutnej konieczności, takich jak pandemia koronawirusa.

W ramach tych ograniczeń należy także w pełni uznać argument solidarności poprzez bezwarunkowe przekazanie uprawnień do nakładania tych podatków i wydawania środków z tego tytułu za pośrednictwem demokratycznych instytucji Unii. Będzie to możliwe tylko wtedy, gdy obecny mechanizm finansowania zostanie zastąpiony prawdziwie europejskim mechanizmem ograniczonej solidarności, zgodnie ze wspólną europejską zdolnością płatniczą. To przeniesienie uprawnień nie jest czekiem *in blanco* dla swobodnie wydatkujących państw członkowskich, lecz wotum zaufania dla demokratycznych europejskich instytucji, że będą one w stanie nakładać podatki i dobrze rozporządzać wpływami z nich w interesie Unii, co będzie korzystne dla wszystkich państw członkowskich. Jeżeli po ponad sześćdziesięciu latach państwa członkowskie nie mają wystarczającego zaufania, że instytucje UE sprostają temu wyzwaniu, nawet jeżeli wyzwanie to jest ściśle ograniczone do kilku punktów procentowych ich całkowitych krajowych dochodów podatkowych, to z pewnością strefa euro, a być może cała Unia, nie ma przyszłości i będzie dryfować aż do całkowitej dezintegracji.

Jako specjaliści podatkowi wiemy, że zmiana ta wiąże się z wieloma technicznymi szczegółami budżetowymi, które muszą zostać opracowane w znacznie bardziej rozbudowanych dokumentach. Już w przeszłości przeprowadzono liczne badania dotyczące tego, które podatki unijne byłyby odpowiednie do finansowania budżetu UE. Nie jest to wezwanie do

wyższego opodatkowania, ale przede wszystkim do ograniczonych i stopniowych przesunięć dochodów między państwami członkowskimi a Unią. Reformy tej nie można wdrożyć jednym wielkim pociągnięciem, lecz w ramach stopniowego procesu w długim okresie przejściowym, podobnie jak unię celną w latach 1957–1968. Aby utrzymać jedność Unii Europejskiej, potrzebujemy tego minimalnego spoiwa prawdziwie europejskiej solidarności – nie więcej, ale na pewno nie mniej.

Frans Vanistendael, KU Leuven (Belgia)

Gianluigi Bizioli, Uniwersytet w Bergamo (Włochy)

Irene Burgers, Uniwersytet w Groningen (Holandia)

Francisco Alfredo Garcia Prats, Uniwersytet w Walencji (Hiszpania)

Daniel Gutman, Uniwersytet Sorbona (Francja)

Peter Essers, Uniwersytet w Tilburgu (Holandia)

Werner Haslehner, Uniwersytet Luksemburski (Luksemburg)

Georg Kofler, WU Vienna (Austria)

Hanno Kube, Uniwersytet w Heidelbergu (Niemcy)

Adolfo Martin Jimenez, Uniwersytet w Kadyksie (Hiszpania)

Włodzimierz Nykiel, Uniwersytet Łódzki (Polska)

Pasquale Pistone, Uniwersytet w Salerno (Włochy) i WU Vienna (Austria)

Ekkehart Reimer, Uniwersytet w Heidelbergu (Niemcy)

Edoardo Traversa, UC Louvain (Belgia)