



prof. dr hab. Bogumił Brzeziński, dr h.c.; dr hab. Krzysztof Lasiński-Sulecki, prof. UMK;
dr hab. Wojciech Morawski, prof. UMK

Stosowanie regulacji GAAR do operacji dokonanych przed jej wejściem w życie. Czy walka o efektywność systemu podatkowego usprawiedliwia już wszystko?

Słowa kluczowe: reguły intertemporalne, klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania, retroaktywność

Klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania (GAAR) weszła w życie 15.07.2016 r. Dość oczywiste wydaje się stwierdzenie, że nie powinna ona działać wstecz. Zakaz wstecznego działania prawa jest mocno zakorzeniony w naszej kulturze prawnej. W wypadku polskiej GAAR prawodawca zdecydował się na nadanie jej charakteru częściowo retrospektywnego, gdyż ma ona dotyczyć powstałych po jej wejściu w życie skutków zachowań podatników, nawet zaistniałych przed tym dniem. Obecnie obserwujemy jednak coraz śmielsze próby stosowania GAAR do czynności podatników w całości dokonanych przed wejściem w życie GAAR, a nawet przed jej uchwaleniem. Działania takie muszą budzić obawy z punktu widzenia bezpieczeństwa prawnego podatników, nie tylko zresztą w kontekście GAAR.

1. Istota problemu

W literaturze toczy się od pewnego czasu żywa dyskusja na temat regulacji intertemporalnej GAAR. Można tu wyodrębnić kilka problemów. Niewątpliwie kluczowe jest pytanie o jej zgodność z Konstytucją Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r.¹ – dalej Konstytucja. Jest to jednak pytanie pochodne w stosunku do kwestii rozumienia regulacji intertemporalnej, która – wbrew pozorom – wcale nie jest jasna. Przede wszystkim spory budzi to, kiedy jest osiągnięta korzyść podatkowa. To bowiem korzyść podatkowa delimituje zakres czasowy stosowania regulacji GAAR, która ma mieć – według *communis opinio* – zastosowanie do każdej korzyści podatkowej zrealizowanej po 15.07.2016 r.

Zazwyczaj spór dotyczy tego, czy jeżeli zdarzenie „abuzywne” zostanie zrealizowane przed wejściem w życie GAAR (np. zostanie założona spółka, do której zostanie wniesiony majątek), ale ma trwałe skutki podatkowe w latach następnych (np. w kolejnych latach spółka ta będzie dokonywała amortyzacji tego majątku, co zostanie ocenione jako działanie abuzywne), to klauzula

ta znajdzie zastosowanie. Od twierdzącej odpowiedzi na to pytanie zależy efektywność GAAR, gdyż niemożność jej stosowania wobec skutków uprzednich działań optymalizacyjnych oznaczałaby zakonserwowanie tych abuzywnych struktur. Twardą walkę organów podatkowych o stosowanie w takich wypadkach GAAR można zrozumieć i nawet w pewnym stopniu docenić – z punktu widzenia realizacji zasady sprawiedliwości społecznej.

Można zaobserwować jednak takie działania organów podatkowych, których nie sposób zrozumieć nawet z punktu widzenia wyłącznie interesu fiskalnego budżetu państwa. Otóż organy podatkowe, które muszą bronić się przed zarzutami działania prawa wstecz, gdy chodzi o stosowanie GAAR do struktur istniejących przed 15.07.2016 r., ale nadal dających podatnikom profity podatkowe, podejmują próbę stosowania GAAR do zdarzeń w całości zrealizowanych („zamkniętych”) przed wejściem w życie GAAR, gdy po tym dniu doszło tylko do rozliczenia podatkowego owej operacji z uwagi na koniec roku podatkowego.

Działania takie budzą zdziwienie, gdyż jest to prosty sposób „proszenia się o problemy”, gdy tymczasem „skórka niewarta wyprawki”. Otóż jeśli organy podatkowe otrzymały rozwiązanie korzystne dla nich (możliwość zwalczania wieloletnich skutków podatkowych działań

¹Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.

2016 2017 2018 2019 2020 2021

GAAR

retroaktywność
retrospektywność



antyabuzyjnych o charakterze trwałym), to powinny to rozwiązanie chronić przed zarzutami niekonstytucyjności. Tymczasem gdy organy podatkowe usiłują zastosować GAAR do działań podatników w pełni zamkniętych przed wejściem w życie GAAR, dają tym samym argument do ręki tym, którzy negują stosowanie GAAR do działań zapoczątkowanych przed wejściem w życie GAAR, ale rozciągniętych w czasie. Taka praktyka unaczynia bowiem to, że w tym wypadku prawo ewidentnie działa jednak wstecz!

Oczywiście liczba takich operacji dokonanych w okresie roku podatkowego, który został „przecięty” wprowadzeniem GAAR w dniu 15.07.2016 r., i ich wartość wydają się mniejsze niż liczba istniejących struktur abuzyjnych, które będą przynosiły „profity” nieraz długie lata, o ile zostanie podważony jako niekonstytucyjny mechanizm intertemporalny. Organy podatkowe postanowiły zaryzykować i na razie – ku zdziwieniu autorów tego artykułu – to im się opłaca. Widać szczęście sprzyja zuchwałym.

Z praktyki wiadomo, że organy podjęły liczne działania wobec takich całkowicie „zamkniętych” przed wejściem w życie GAAR operacji. Nie były one jednak jak dotąd przedmiotem orzecznictwa sądów administracyjnych. Typowym przykładem takich działań może być spór, którego dotyczy uchwała nr 4/2019 Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania z 18.12.2019 r.² Przypadek ten jest wart uwagi nie tylko z tego względu, że jest pierwszym

„upublicznionym” przykładem wzmiankowanych działań organów podatkowych, ale także z uwagi na fakt, że jest wręcz klasycznym przykładem tego, kiedy nie powinno się – naszym zdaniem – stosować GAAR, jeśli na poważnie traktujemy standardy konstytucyjne.

Stan faktyczny sprawy był dość prosty. Otóż w 2016 r. głównym aktywnym stanowiącym własność trzech członków Rodziny były akcje X S.A. Członkowie Rodziny podjęli decyzję o dokonaniu reorganizacji struktury działalności w 2016 r. Pomijamy ich motywację, która ma znaczenie z punktu widzenia możliwości stosowania GAAR. Po prostu przyjmijmy hipotetycznie, że podejrzenia organu podatkowego dotyczące abuzyjnego charakteru operacji są zasadne.

Akcje X S.A. zostały początkowo wniesione przez Rodzinę jako wkład niepieniężny do A sp. z o.o. W zamian za wniesione akcje A sp. z o.o. wydała udziały własne, których nominalna wartość odpowiadała wartości rynkowej wnoszonych udziałów. Jednocześnie spółka ta udzieliła szeregu pożyczek na rzecz członków Rodziny. Spółka zbyła następnie otrzymane w ramach transakcji wymiany udziałów (akcji) akcje X S.A. na rzecz B sp. z o.o. Sprzedaż części akcji X S.A. przez B na rzecz podmiotu niepowiązanego C S.A. nastąpiła po zarejestrowaniu podwyższenia kapitału w A przez sąd rejestrowy. Realizacja transakcji nastąpiła w oparciu o zawartą umowę warunkową nabycia akcji X S.A. przez C S.A.

Cena nabycia określona w umowie została opłacona przez C S.A. na rzecz B sp. z o.o. Ta druga spółka następnie zapłaciła całość ceny nabycia akcji na rzecz A sp. z o.o. W związku z planowanym przekształceniem formy prawnej A (na spółkę komandytową) sprzedano trzy udziały A sp. z o.o. na rzecz spółki kapitałowej

²Zob. <https://www.gov.pl/web/finanse/prace-rady> (dostęp: 27.01.2021 r.).



– przyszłego komplementariusza A (po przekształceniu). Następnie dokonano przekształcenia formy prawnej A sp. z o.o. w spółkę komandytową, które zostało zarejestrowane 2.03.2016 r.

Wspólnicy A sp. z o.o. (członkowie Rodziny) podjęli decyzję o przedterminowej spłacie zobowiązań pożyczkowych udzielonych przez spółkę. Jednocześnie A sp. z o.o. udzieliła kolejnych pożyczek na rzecz wspólników będących osobami fizycznymi. Następnie spółka została zlikwidowana i w ramach likwidacji wydała cały swój majątek (tj. wierzytelności pożyczkowe oraz środki pieniężne) wspólnikom. Likwidacja A sp. z o.o. nastąpiła 14.04.2016 r.

Wejście w życie przepisów dotyczących klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania nastąpiło 15.07.2016 r. Odpowiednie deklaracje członków Rodziny w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych zostały złożone oczywiście w 2017 r.

2. Regulacja prawna

Klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania została wprowadzona do polskiego prawa 15.07.2016 r. na mocy ustawy z 13.05.2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw³ – dalej ustawa nowelizująca z 2016 r. Projekt wpłynął do Sejmu 22.03.2016 r.⁴, ale oczywiście prace nad jej wprowadzeniem trwały już wcześniej. Zresztą przez krótki czas obowiązywał art. 24b ustawy z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa⁵ – dalej o.p. – który był wczesną formą GAAR, ale został uznany za niekonstytucyjny wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego z 11.05.2004 r.⁶ W samym uzasadnieniu projektu ustawy wskazywano, że wprowadzenie GAAR nie jest pomysłem z ostatnich dni.

„Na wystąpienie takich zagrożeń [unikania opodatkowania – przyp. aut.] zwróciła uwagę Komisja Europejska w zaleceniach z dnia 6 grudnia 2012 r. w sprawie agresywnego planowania podatkowego [C(2012)8806], które dotyczą podatków bezpośrednich. Jednym z zalecanych przez Komisję rozwiązań, mających na celu przeciwdziałanie praktykom agresywnego planowania podatkowego powodujących unikanie opodatkowania, jest przyjęcie przez państwa członkowskie zasady dotyczącej zwalczania nadużyć, dostosowanej do sytuacji krajowych, jak i transgranicznych ograniczonych do Unii, jak też i do sytuacji, które dotyczą również państw trzecich. Komisja zaleca wprowadzenie do przepisów krajowych państw członkowskich następującej klauzuli: «Nie uwzględnia się sztucznego uzgodnienia lub szeregu sztucznych uzgodnień, które przyjęto w zasadniczym celu uniknięcia opodatkowania i które prowadzą do osiągnięcia korzyści podatkowej. Krajowe organy rozpatrują te ustalenia do celów podatkowych

poprzez odniesienie się do ich istoty ekonomicznej». Polska, jak i wszystkie państwa członkowskie, jest zobowiązana w terminie 3 lat poinformować KE o środkach podjętych w celu realizacji tego zalecenia⁷ – można przeczytać w rządowym uzasadnieniu projektu ustawy nowelizującej z 2016 r.

Z punktu widzenia tematu niniejszego artykułu jedną z najistotniejszych regulacji jest art. 119e o.p., zgodnie z którym: „Korzyścią podatkową w rozumieniu przepisów niniejszego działu jest:

- 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”.

Do tej regulacji nawiązuje art. 7 ustawy nowelizującej z 2016 r., który stanowi:

„Przepisy art. 119a–119f ustawy zmienianej w art. 1 mają zastosowanie do korzyści podatkowej uzyskanej po dniu wejścia w życie niniejszej ustawy”.

Przepisy współtworzące GAAR uległy zmianie na podstawie ustawy z 23.10.2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw⁸ – dalej ustawa nowelizująca z 2018 r.

Zmiany te nie były istotne z punktu widzenia niniejszego artykułu. Co prawda uchylono art. 119e o.p., który regulował pojęcie korzyści podatkowej, ale za to obowiązuje art. 3 pkt 18 o.p., zgodnie z którym ilekroć jest mowa w Ordynacji podatkowej o „18) korzyści podatkowej – rozumie się przez to:

- 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”.

Zgodnie z art. 35 ustawy nowelizującej z 2018 r.: „Przepisy art. 3 pkt 18 i art. 119a–119d ustawy zmienianej w art. 3, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, mają zastosowanie do korzyści podatkowej uzyskanej po dniu wejścia w życie niniejszej ustawy, a w przypadku podatków, które są rozliczane okresowo – uzyskanej w okresach rozliczeniowych rozpoczynających się w dniu wejścia w życie niniejszej ustawy albo po tym dniu”. Powielono więc w istocie rozwiązanie z 2016 r. poprzez odwołanie się do momentu osiągnięcia korzyści podatkowej jako elementu decydującego o zastosowaniu danej regulacji prawnej, ale zmiana nie wchodziła

³ Dz.U. poz. 846 ze zm.

⁴ Zob. <http://www.sejm.gov.pl/sejm8.nsf/PrzebiegProc.xsp?id=E0CDF9EC600C0D3DC1257F86003373F8> (dostęp: 27.01.2021 r.).

⁵ Dz.U. z 2020 r. poz. 1325 ze zm.

⁶ K 4/03, Dz.U. Nr 122, poz. 1288.

⁷ Uzasadnienie projektu ustawy, s. 17–18.

⁸ Dz.U. poz. 2193 ze zm.

w życie w trakcie roku i była znacznie płytsza. Zagadnienie zmiany prawa w 2018 r. zostanie pominięte jako mało istotne z punktu widzenia praktycznego.

3. Opinia Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania w zakresie wstępnego działania GAAR

Uchwała Rady nr 4/2019 na pierwszy rzut oka głęboko rozczarowuje z punktu widzenia ochrony standardów konstytucyjnych, skoro akceptuje stosowanie regulacji GAAR do zdarzenia, które zaszło przed wejściem w życie tej regulacji. Warto jednak dokładniej zapoznać się z jej uzasadnieniem.

Rada oparła się na wynikach wykładni językowej przepisów. W treści art. 7 ustawy nowelizującej z 2016 r. prawodawca rozstrzyga, że nowa regulacja znajdzie zastosowanie „do korzyści podatkowej uzyskanej po dniu wejścia w życie niniejszej ustawy”. Korzyść podatkowa jest definiowana poprzez odwołanie się do „niepowstania zobowiązania podatkowego” lub jego „odsunięcia w czasie powstania”, albo „obniżenia”, ewentualnie do powstania lub zawyżenia straty podatkowej.

Korzyść podatkowa odnosi się więc do skutku podatkowego czynności podejmowanych przez podatnika, a nie samych czynności. Nie można zgodzić się z utożsamianiem tych dwóch kategorii pojęciowych⁹. Co więcej, korzyść podatkowa wyraźnie jest powiązana z momentem powstania zobowiązania podatkowego i straty w podatkach dochodowych. To bardzo istotna okoliczność. Podatki dochodowe to podatki o otwartym stanie faktycznym, a więc dopiero z końcem okresu rozliczeniowego (najczęściej roku podatkowego) można ustalić zakres obciążenia podatkowego. Prawodawca w polskich ustawach podatkowych nie wskazuje, kiedy powstaje zobowiązanie podatkowe zarówno w podatku dochodowym od osób prawnych, jak i w podatku dochodowym od osób fizycznych, ogranicza się tylko do wskazania ostatecznego terminu dokonania rozliczenia podatkowego.

Trzeba jednak mieć świadomość tego, że argumentacja podatnika zawiera pewien element, który trzeba wziąć pod uwagę, aczkolwiek nie w kontekście samej definicji korzyści. Otóż rację ma podatnik o tyle, że rzeczywiście w rozważanym wypadku wszelkie konsekwencje rzekomego działania abuzywnego ziściły się już przed wejściem w życie GAAR. Działania, które podjął podatnik, nie wywołają już żadnych innych konsekwencji podatkowych – koszty i przychody związane z tym działaniem są już znane. Nie jest oczywiście znane zobowiązanie podatkowe podatnika, ale nie dlatego, że działanie podatnika trwa i „coś się może stać”. Zobowiązanie podatkowe nie jest znane (stan faktyczny nadal jest „otwarty”), gdyż mogą zajść jeszcze inne zdarzenia, które już nie podlegają GAAR. Innymi słowy – podatnik ma o tyle

rację, że w momencie wejścia w życie GAAR zdarzenie, do którego miała mieć zastosowanie GAAR, już zaszło i znamy jego wszystkie skutki prawne¹⁰. Jeżeli więc chcemy w tej sytuacji zastosować GAAR, to nie trzeba jakiegś większej wiedzy prawniczej, aby dojść do wniosku, że jest to działanie prawa wstecz, czyli zastosowanie do działań podatnika, które zostały zrealizowane przed wejściem w życie GAAR.

Prawodawca sformułował legalną definicję korzyści podatkowej i tym samym uregulował, kiedy w sensie normatywnym pojawia się korzyść podatkowa. Miał do tego oczywiście prawo, ale nie zmienia to faktu, że jednak GAAR ma tu zastosowanie do zdarzenia, którego wszystkie skutki były znane w momencie wejścia w życie tej regulacji.

Rada nie zakończyła jednak swych rozważań na wnioskach wynikających z wykładni językowej, a właściwie przekazała jej adresatom i szerszej publiczności dość jasny przekaz, że regulacja ta jej się „nie podoba”, gdyż jest niezgodna z zasadami konstytucyjnymi. Oczywiście Rada nie nadała temu pogładowi sformalizowanej postaci, gdyż uznała, że nie ma podstaw prawnych do przeprowadzenia kontroli konstytucyjności regulacji ustawowej. „Sytuacja, w której Rada PUO bez wyraźnej podstawy prawnej zaczęłaby dokonywać swoistej kontroli konstytucyjności prawa powszechnie obowiązującego, prowadziłaby do ryzyka związanego z rozproszonym systemem kontroli konstytucyjności”¹¹.

Ocena koncepcji tzw. rozproszonej kontroli konstytucyjności zdecydowanie wykraczałaby poza zakładane ramy niniejszej publikacji i jej potrzeby. Pomijając brak jasnych podstaw prawnych, nawet chyba najzagorzalsi jej zwolennicy nie są gotowi przyznać takiej kompetencji organom pozasądowym. Dodatkowo Rada jest w części organem „urzędniczym”, w tym sensie, że zasiadają w nim reprezentanci ministra właściwego do spraw finansów publicznych. W żadnych kanonach państwa prawnego nie mieściłaby się sytuacja, w której organ w jakimś stopniu powiązany z administracją rządową mógłby oceniać działanie organu prawodawczego, będące emanacją woli suwerena. W efekcie stanowisko Rady można uznać za dość wyważone. Co prawda Rada wydała uchwałę, działając – w swoim mniemaniu – na podstawie ustawy, ale też i dała jasno wyraz swym krytycznym poglądom co do kształtu regulacji prawnej.

Nie oznacza to automatycznie, że uchwała musi być uznana za prawidłową. Jest wprost przeciwnie. Rada – naszym zdaniem – dokonała błędnej wykładni przepisów intertemporalnych, a jej odwołanie się do wyroku Trybunału Sprawiedliwości z 26.02.2019 r., C-116/16 i C-117/16, Skatteministeriet przeciwko T Danmark i Y Denmark Aps¹² – dalej wyrok TS w sprawach duńskich – należy oceniać jako otwieranie przed organami

⁹Np. M. Kondej, *Problematyka intertemporalna stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania*, „Przegląd Podatkowy” 2017/7, s. 26.

¹⁰Powtórzmy: chodzi o skutki prawne tego zdarzenia w postaci kosztów uzyskania przychodów i przychodów, a nie znamy całości kosztów uzyskania przychodów i przychodów podatnika.

¹¹Uchwała Rady nr 4/2019, pkt 76.

¹²EU:C:2019:135.



podatkowymi możliwości złamania każdej ustawy, a tym samym spowodowania poziomu ochrony praw podatnika do poziomu nieakceptowalnie niskiego. Zagadnienia te omówimy poniżej.

4. Retroaktywność i retrospektywność – kwestie terminologiczne

Działanie prawa wstecz jest pojęciem dość niejednoznacznym, może wiązać się bądź to z retroaktywnością, bądź to z retrospektywnością regulacji prawnej. Warto te pojęcia wyjaśnić, gdyż budzą one wątpliwości nie tylko w Polsce¹³.

Retroaktywność to sytuacja, gdy nowa regulacja prawna jest stosowana do zdarzeń prawnych, które zaistniały przed jej wejściem w życie¹⁴. Jeżeli więc ustawa opodatkowywałaby zdarzenia, które zaszły przed jej wejściem w życie, to byłaby aktem retroaktywnym. Niestety oddzielenie retroaktywności od retrospektywności nie jest proste.

Hanna Filipczyk na podstawie analizy orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego zaproponowała przyjęcie, że „regulacja prawna ma natomiast charakter retrospektywny, jeżeli jej mocą nowe prawo jest stosowane do sytuacji prawnych z elementem dawnym: zachodzących po jego wejściu w życie następstw (skutków) prawnych:

- faktów (zdarzeń), które miały miejsce przed jego wejściem w życie;
- trwających stosunków prawnych (tj. takich, które rozciągają się na czas zarówno przed jak i po wejściu w życie nowego prawa) i
- faktów (zdarzeń), które zostaną w części zrealizowane przed, a w części po wejściu w życie nowego prawa¹⁵.

Mimo poważnych niejasności to rozróżnienie występuje jednak także (nieraz może nieprecyzyjnie ujęte) w innych systemach prawnych¹⁶. Przykładowo na te prawa anglosaskiego stwierdzono: „A retroactive statute is one that operates as of a time prior to its enactment. A retrospective statute is one that operates for the future

only. It is prospective, but it imposes new results in respect of a past event. A retroactive statute operates backwards. A retrospective statute operates forwards, but it looks backwards in that it attaches new consequences for the future to an event that took place before the statute was enacted¹⁷.

Zarówno retroaktywność, jak i retrospektywność regulacji prawnej budzą naturalne wątpliwości konstytucyjne, gdyż oznaczają zaskoczenie jednostki nową regulacją prawną.

5. Wątpliwości w trakcie procesu legislacyjnego i po uchwaleniu ustawy

Prawodawca uznał jednak, że warto zaryzykować. Decyzja bowiem o takim, a nie innym kształcie regulacji intertemporalnej była przedmiotem dyskusji w trakcie procesu legislacyjnego. W pierwotnej wersji ustawy nowelizującej z 2016 r. proponowano stosowanie GAAR tylko do działań podjętych po jej wejściu w życie. Dopiero na etapie prac sejmowych zmieniono treść aktualnego art. 7 ustawy nowelizującej z 2016 r.¹⁸ Zwracano przy tym w toku prac w Sejmie uwagę, że istnieje ryzyko naruszenia zasady ochrony praw nabytych i zasady ochrony interesów w toku¹⁹.

Także po wejściu ustawy w życie rozważano wielokrotnie zagadnienie poszanowania przez ustawę nowelizującą z 2016 r. konstytucyjnych zasad ochrony praw nabytych, a także ochrony interesów w toku. Jak wskazał w komentarzu do ustawy sędzia NSA Bogusław Dauter: „Wobec wątpliwości natury konstytucyjnej, zwłaszcza z zakresie ochrony praw nabytych, w przywołanym uzasadnieniu podniesiono, że nie można uznawać istnienia prawa nabytego do kontynuowania unikania opodatkowania pod rządami nowej ustawy tylko dlatego, że wcześniej zostały wykreowane sztuczne mechanizmy działania. Co do zasady trudno się z takim poglądem nie zgodzić, zwłaszcza że w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego zasada praw nabytych nie ma waloru bezwzględnie, a po wtóre zasada odnosi się do praw słusznie nabytych, co w przypadku stworzenia sztucznych mechanizmów działania w celu uniknięcia opodatkowania, trudno byłoby za takowe uznać. Jak słusznie podnosi A. Gomułowicz poza ochroną pozostają prawa nabyte niesłusznie lub niegodziwie (A. Gomułowicz, *Podatki a etyka*, Warszawa 2013, s. 116)²⁰.

¹³ Na istotne rozbieżności w pojmowaniu tych dwóch pojęć zwracają uwagę autorzy *General Report* na konferencję EATLP w Leuven w 2010 r., zob. H. Gribnau, M. Pauwels, *General Report* [w:] *Retroactivity of Tax Legislation*, EATLP 2013, s. 42 i n.

¹⁴ H. Filipczyk, *Regulacja intertemporalna klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania w świetle standardów konstytucyjnych*, „Przegląd Podatkowy” 2016/7, s. 10.

¹⁵ H. Filipczyk, *Regulacja intertemporalna...*, s. 10. Trzeba zastrzec, że sama autorka tego rozróżnienia wskazuje na jego dyskusyjność. Zob. też H. Gribnau, M. Pauwels, *General Report...*, s. 44–45, gdzie autorzy wskazują na zróżnicowane podejście do tego pojęcia w różnych krajach.

¹⁶ Zob. też O. Debat, *La rétroactivité et le droit fiscal*, Defrenois EJA 2006.

¹⁷ E.A. Driedger, *Statutes: Retroactive Retrospective Reflections*, „Canadian Bar Review” 1978, Vol. 56, No. 2, s. 268–269, cyt. za opracowaniem Australian Law Reform Commission, https://www.alrc.gov.au/publication/traditional-rights-and-freedoms-encroachments-by-commonwealth-laws-alrc-report-129/13-retrospective-laws-a-common-law-principle-12/#_ftnref24 (dostęp: 3.02.2021 r.).

¹⁸ W projekcie był to art. 5, VIII kadencja, druk sejm. nr 367. Zmiany wprowadzono w toku prac komisji parlamentarnej – VIII kadencja, druk sejm. nr 464.

¹⁹ Tak. m.in. poseł W. Nykiel, podobnie poseł P. Hennig-Kloska i sędzia NSA A. Mudrecki – zob. H. Filipczyk, *Regula intertemporalna...*, s. 9.

²⁰ B. Dauter [w:] S. Babiarczyk, R.M. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, LEX/el. 2017, komentarz do art. 119a pkt 1.

Na marginesie warto zwrócić uwagę na swoisty kompromis ustawodawczy w powyższym zakresie wyrażony w art. 5 ustawy nowelizującej z 2016 r., gdzie uregulowano kwestię mocy ochronnej interpretacji indywidualnych wydanych dla stanów faktycznych lub zdarzeń przyszłych stanowiących element czynności będących przedmiotem decyzji wydanej z zastosowaniem GAAR. Otóż od ogólnej zasady wyłączenia mocy ochronnej dla takich przypadków dopuszczono jednak jej zachowanie w przypadku interpretacji indywidualnych wydanych przed wejściem w życie przepisów GAAR, jeżeli korzyść podatkowa została uzyskana przed 1.01.2017 r. Prawodawca dopuścił zatem ochronę bezpieczeństwa prawnego wynikającego z interpretacji uzyskanych przed 15.07.2016 r., limitując natomiast czasowo jej działanie tylko dla korzyści podatkowych, które zdążyły zmateriałizować się do końca tego roku.

Nie budzi większych wątpliwości, że retroakcja prawa podatkowego jest – co do zasady – nieakceptowalna, o ile oczywiście nie będzie to działanie na korzyść podatnika.

Nieco łagodniej można podejść do kwestii retrospektywności prawa. Po części wynika to z ogromnego zróżnicowania sytuacji, w których można mówić o retrospektywności prawa.

Przykładowo może dojść do wprowadzenia np. nowych ulg podatkowych mających wspierać zakup mieszkań przez podatników. Jeżeli już wcześniej jakieś podobne ulgi podatkowe istniały i każdy podatnik mógł z nich skorzystać tylko raz (chodzi o zakup mieszkania dla siebie, a nie w celach inwestycyjnych), to nikt chyba nie będzie kwestionował konstytucyjności rozwiązania wprowadzonego mocą nowego prawa, iż nowa ulga nie przysługuje podmiotowi, który już wcześniej kupił mieszkanie, korzystając ze starej ulgi lub w ogóle kupił jakiegokolwiek mieszkanie wcześniej. Owszem, można taką regulację określić jako retrospektywną, ale jest to retrospektywność uzasadniona zasadą równości i poniekąd po prostu „sprawiedliwa” – nie ma w tym wypadku uzasadnienia dla kumulowania korzyści podatkowych.

W stosunku do problemu wejścia w życie GAAR podnoszono zarzut retroaktywności²¹, traktując go jako argument za korzystnym dla podatnika rozumieniem art. 7 ustawy nowelizującej z 2016 r. Z kolei H. Filipczyk zdaje się traktować przyjęte rozwiązania prawne raczej jako retrospektywne i poszukuje dla nich uzasadnienia aksjologicznego²².

Zazwyczaj spór jest analizowany w kontekście sytuacji, gdy najpierw podatnik wykreował pewną strukturę

optymalizacyjną (przed wejściem w życie GAAR), a potem w kolejnych latach mógłby hipotetycznie z niej korzystać np. uwzględniając koszty uzyskania przychodu (już po wejściu w życie GAAR). Istota problemu zdaje się sprowadzać tu do tego, co jest owym zdarzeniem, którego miałyby dotyczyć ustawa: czy jest nim zdarzenie, którym było stworzenie struktury optymalizacyjnej, czy też uwzględnienie w rozliczeniach podatkowych efektów struktury optymalizacyjnej stworzonej przed wejściem w życie GAAR. Jest to jednak sytuacja z gruntu odmienna od tej, która była przedmiotem analizowanej uchwały Rady nr 4/2019.

6. Ratio legis retrospektywności GAAR

Jak już powyżej wspomniano, rozwiązanie normatywne zakładające, że żadnego znaczenia dla zastosowania GAAR nie ma to, kiedy zaszło zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego, już na pierwszy rzut oka wydaje się bardzo ryzykowne jako niosące niebezpieczeństwo zarzutu retroaktywności. Retroaktywność prawa z natury spotyka się ze zdecydowanie niechętnym podejściem zwłaszcza Trybunału Konstytucyjnego²³. Trudno się dziwić, skoro już w czasach studenckich każdy z sędziów TK musiał poznać fundamentalną zasadę prawa *lex retro non agit*. Uznanie regulacji za tylko retrospektywną nieco poprawia możliwość obrony konstytucyjności regulacji, ale nadal trzeba brać pod uwagę problem zasady ochrony interesu w toku, zasadę ochrony praw słusznie nabytych, wymóg odpowiedniego *vacatio legis* czy – o czym nie można zapominać – zasadę roczności podatków dochodowych.

Rodzi się pytanie, dlaczego prawodawca takie ryzyko niekonstytucyjności regulacji intertemporalnej podjął. Przyczyny takiego rozwiązania (nie oceniając na razie jego słuszności) są dość dobrze rozpoznane zarówno w literaturze, jak i w orzecznictwie. Przykładowo Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z 8.06.2018 r.²⁴ wspomniał, że: „Konsekwencje takiego sformułowania art. 7 ustawy zmieniającej O.p. są oczywiste, chodziło bowiem ustawodawcy o możliwość zastosowania art. 119a i nast. O.p. do «cyklicznych» korzyści podatkowych a więc sytuacji w których w skutek podjętych czynności zazwyczaj przed wejściem w życie ustawy zmieniającej O.p. korzyść podatkowa pojawia się «cyklicznie», tj. np. w każdym roku podatkowym powstaje zobowiązanie podatkowe w obniżonej wysokości”.

Prawodawca nie chciał więc dopuścić do „zakonserwowania” agresywnych struktur optymalizacyjnych, które zostały wprowadzone przez podatników w życie przed wejściem w życie nowelizacji. Przepis w pierwotnej wersji projektu, a więc umożliwiający stosowanie GAAR tylko wobec działań podatników podjętych po nowelizacji Ordynacji podatkowej, utrwałaby uprzywilejowaną pozycję

²¹ Np. M. Kondej, *Problematyka intertemporalna...*, s. 22.

²² H. Filipczyk, *Regulacja intertemporalna...*, s. 7–20.

²³ Wnikliwie to zagadnienie prezentuje H. Filipczyk, *Regulacja intertemporalna...*

²⁴ III SA/Wa 2354/17, LEX nr 2604403.



niektórych podatników, którzy wdrożyli rozwiązania optymalizacyjne do momentu wejścia ustawy w życie. Mogłoby to naruszać zasadę równości podatników wobec prawa²⁵. Oczywiście nie należy tego spostrzeżenia rozumieć jako pełnej akceptacji przyjętego rozwiązania prawnego. Chodzi tu jedynie o wskazanie jednego z silnych argumentów, który mógł być brany pod uwagę przy rozstrzygnięciu trudnego dylematu legislacyjnego dotyczącego zakresu stosowania GAAR. Ocena, czy równość podatników jest na tyle ważna, aby poświęcić dla niej inne zasady, jest zbędna z punktu widzenia analizy rozważanego problemu. Mamy tu bowiem do czynienia ze znacznie głębszą ingerencją w prawa podatnika niż w wypadku uniemożliwienia dalszego czerpania profitów z rozwiązania abuzywnego przyjętego przed wejściem w życie GAAR.

7. Różne odcienie retrospektywności, a nawet retroaktywności

Prezentowane powyżej uwagi dotyczące retroaktywności lub retrospektywności typowych przypadków rozważanych w doktrynie nie zostały tu definitywnie ocenione z punktu widzenia standardów konstytucyjnych. Stało się tak z kilku powodów. Przede wszystkim stopień retrospektywności w wypadku różnych schematów optymalizacyjnych jest zróżnicowany. Niekiedy można wskazać argumenty uzasadniające retrospektywne zastosowanie analizowanej regulacji.

Trzeba znowu podkreślić, że czymś innym jest odcięcie podatnikowi możliwości dalszego korzystania ze schematu podatkowego po wprowadzeniu GAAR, a czymś innym jest zastosowanie GAAR do działania w pełni zrealizowanego przed wejściem w życie GAAR, którego skutki są już wówczas znane.

Rozważany stan faktyczny jest bowiem diametralnie inny od tych, które budzą wątpliwości w doktrynie. Zazwyczaj rozważa się bowiem taką oto sytuację, że najpierw podatnik przed wejściem w życie GAAR kreuje jakąś strukturę, dokonuje jakiegoś działania, wskutek czego dochodzi najczęściej do przesunięcia wartości majątkowych między podmiotami, wykreowania jakichś powiązań. Po wejściu w życie GAAR w takim wypadku wykreowana struktura funkcjonuje, dając podatnikowi określone korzyści podatkowe. Istota polega na tym, że „coś się dzieje”, funkcjonuje łańcuch spółek itd. W efekcie sytuacja podatnika jest powiązana zarówno z okresem sprzed wejścia w życie GAAR (wykreowanie struktury), jak i z okresem po wejściu w życie GAAR. W takim wypadku stopień „sięgnięcia wstecz”, czyli element retroaktywności, jest znacznie mniejszy niż w rozważanym, opisanym wcześniej wypadku.

W rozważanym wypadku cała transakcja została przeprowadzona przed wejściem w życie (a nawet przed uchwaleniem) ustawy nowelizującej z 2016 r. To w tym czasie dokonano wszystkich czynności prawnych i w tym czasie poszczególne podmioty osiągnęły lub mogłyby osiągnąć przychody i ponieść koszty uzyskania przychodu. W momencie wejścia w życie GAAR wszystko było już zakończone, nikt nie osiągał już żadnych przychodów ani nie ponosił żadnych kosztów uzyskania przychodu. Z tego punktu widzenia stosowanie GAAR byłoby (gdyby nie istniały specyficzne rozwiązania intertemporalne oraz problem nie dotyczył podatku dochodowego) zupełnie niedopuszczalne, gdyż art. 119a i n. o.p. dotyczyłyby zdarzenia w pełni zrealizowanego przed ich wejściem w życie, a więc dochodziłoby do czystej retroaktywności.

Problem tkwi w specyfice podatku dochodowego, która polega na tym, że dopiero na koniec roku podatkowego znana jest wysokość zobowiązania podatkowego albo ewentualnej straty podatkowej. Tylko fakt, że trwał jeszcze rok podatkowy, gdy weszła w życie GAAR, powoduje, że w jakiś sposób rozważana sytuacja jest związana także z okresem po wejściu w życie GAAR. Istnieje zatem ewentualność stwierdzenia tylko retrospektywności, a nie retroaktywności regulacji.

Jest to jednak sytuacja na pograniczu retroaktywności i retrospektywności²⁶. Związek operacji gospodarczej z okresem po wejściu w życie GAAR jest dość słaby, właściwie tylko formalny. Nie ma bowiem wątpliwości, że jeśli miałyby powstać jakieś przychody i koszty uzyskania przychodu związane z rzekomo abuzywną operacją gospodarczą, to powstały one już przed wejściem w życie GAAR. Nie można było jedynie stwierdzić istnienia korzyści podatkowej, gdyż 15.07.2016 r. nie istniało jeszcze zobowiązanie podatkowe związane z przeprowadzoną operacją gospodarczą. Powstały więc już częściowo skutki podatkowe w postaci przychodów i kosztów uzyskania przychodu, ale brak było zobowiązania podatkowego. Jednak wysokość zobowiązania podatkowego lub ewentualnie straty była kształtowana już przez inne zdarzenia niż analizowane działanie.

Można przyjąć, że gdyby kwestię retrospektywności czy też retroaktywności regulacji w kontekście rozważanego przypadku oceniała osoba niezwiązana zawodowo z prawem podatkowym, to uznałaby, że skoro całość stanu faktycznego ukształtowała się już przed wejściem w życie GAAR, to ewentualna próba stosowania GAAR zostałaby oceniona jako retroaktywna. Jednak prawnik zajmujący się na co dzień prawem podatkowym z natury rzeczy jest skoncentrowany na takich kategoriach pojęciowych jak zobowiązanie podatkowe czy strata i tylko dlatego może zauważać pewien element „tylko” retrospektywności. Można mieć duże wątpliwości, czy hipotetycznie rozstrzygając spór o konstytucyjność regulacji, Trybunał Konstytucyjny nie zwróciłby większej

²⁵ Art. 32 Konstytucji.

²⁶ Dodatkowo warto odnotować pogląd, iż retrospektywność z natury rzeczy jest stopniowalna, gdyż obejmuje bardzo zróżnicowane sytuacje, co implikuje konieczność podejścia *ad casu*; zob. H. Gribnau, M. Pauwels, *General Report...*, s. 44–45.

uwagi na fakt, że wszystko to, co miało się stać, stało się przed wejściem w życie GAAR. Można by wręcz podnosić, że powoływanie się na fakt późniejszego dopiero powstania zobowiązania podatkowego byłoby tylko podnoszeniem kwestii formalnych, zdeterminowanych taką, a nie inną konstrukcją podatku, chociażby z tego względu, iż powstanie zobowiązania podatkowego to tylko zautomatyzowane przekształcenie stosunku prawnopodatkowego, które ma na celu jedynie umożliwienie poboru podatku, a nie merytoryczną zmianę sytuacji prawnej podatnika.

Dodatkowo w analizowanym stanie faktycznym odpadają argumenty przemawiające za dopuszczalnością retrospektywnego stosowania analizowanej regulacji prawnej jako zupełnie bezprzedmiotowe. Nie doszło bowiem do ukształtowania żadnego stałego stosunku prawnego, który mógłby niekiedy przez dłuższy czas stawić korzystającego z niego podatnika w pozycji uprzywilejowanej wobec innych podatników.

W rozważanym wypadku trzeba by też zastanowić się nad kwestią ochrony interesów w toku. Wszak mamy tu do czynienia z sytuacją prawną ukształtowaną w sposób niemalże pełny, w wypadku której brakuje już tylko zakończenia roku podatkowego i powstania zobowiązania podatkowego.

8. Roczność podatku dochodowego

Nie bez znaczenia jest też kwestia roczności podatku dochodowego. Nie budzi w świetle regulacji prawnej wątpliwości fakt, że podatek dochodowy od osób fizycznych jest podatkiem rocznym. Trybunał Konstytucyjny wyciąga z tego dość oczywisty wniosek, że oznacza to, iż kształt obciążeń podatkowych nie może być zmieniany (na niekorzyść podatnika) w trakcie roku podatkowego. W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego utrwalił się pogląd, że zmian w zakresie podatków dochodowych (na niekorzyść podatnika) nie można dokonywać w trakcie roku podatkowego ani na mniej niż miesiąc przed końcem poprzedniego roku podatkowego. Oczywiście w wypadku podatników podatku dochodowego od osób prawnych z uwagi na fakt niespójności roku podatkowego i kalendarzowego mogą być jakieś odstępstwa od tej reguły, ale nie zmienia to jej istoty – ustalania zobowiązania podatkowego po zakończeniu roku podatkowego na takich zasadach, jakie obowiązywały na początku roku podatkowego. Zasadę miesięcznego (liczonego od początku roku) *vacatio legis* obecnie bez szemrania akceptuje parlament, czego dowodem jest tradycyjnie toczony „wyścig z czasem” związany z uchwaleniem ustaw podatkowych tak, aby do końca listopada były opublikowane w Dzienniku Ustaw.

Jest to istotny z punktu widzenia podatnika czynnik stabilizujący jego pozycję prawną w kontekście ogólnie szalenię niestabilnego przecież w Polsce prawa podatkowego. Tymczasem wprowadzenie GAAR od 15.07.2016 r. spowodowało, że podatek będący osobą fizyczną w roku 2016 funkcjonował w dwóch rzeczywistościach prawnych. Do 15.07.2016 r. mógł wdrażać

struktury optymalizacyjne, a od tego dnia został tej możliwości pozbawiony.

Trudno na poważnie potraktować jako rozwiązanie przyjęcie, że przecież na podstawie art. 7 ustawy nowelizującej z 2016 r. nowa regulacja znajdzie zastosowanie także do działań podjętych przed 15.07.2016 r. Zasada roczności podatku dochodowego nie może przecież być uzasadnieniem retroakcji regulacji. Nie o to na pewno Trybunałowi Konstytucyjnemu chodziło, gdy wskazywał na konsekwencje roczności podatku dochodowego. Gdyby na poważnie traktować orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego, to należałoby uznać, że obowiązują nie GAAR (w stosunku do osób fizycznych) w okresie od 15.07.2016 r. do 31.12.2016 r. jest niezgodne z zasadą roczności podatku dochodowego.

Można wskazywać argumenty, które usprawiedliwiałyby zamiar prawodawcy dążącego do stosowania GAAR w tym okresie (np. niedająca się pokonać chęć walki o efektywność funkcjonowania systemu podatkowego, wrodzone prawodawcy poczucie sprawiedliwości i niedające się opanować obrzydzenie wobec optymalizacji podatkowej itp.). Argumenty za wstecznym stosowaniem tego rozwiązania do zdarzeń już zaszłych przed 15.07.2016 r. musiałyby być znacznie mocniejsze, a w szczególności nawiązywać do idei spójności systemu podatkowego rozpatrywanej w kontekście zasad konstytucyjnych. Nie tylko trzeba by przełamać zasadę roczności podatku dochodowego, ale i zasadę niedziałania prawa wstecz (zakaz retroakcji lub „mocnej” retrospekcji).

Państwo jest od tego, aby tworzyć dobre prawo, a jednocześnie brać odpowiedzialność za funkcjonowanie przepisów, które, być może, nie do końca wyrażają intencje prawodawcy. Tym bardziej nie można w sposób niekorzystny interpretować przepisów prawa podatkowego w sytuacji, gdy o takich intencjach ustawodawcy nie sposób wnioskować z treści tych przepisów, a wartości konstytucyjne przeciwko takiej niekorzystnej interpretacji wyraźnie przemawiają.

9. Walka z nadużyciami podatkowymi jako uzasadnienie retrospektywności

Retrospektywność działania prawa sama w sobie nie jest zakazana, ale może być ograniczona przez zasady konstytucyjne, a przede wszystkim zasadę ochrony praw słusznie nabytych.

W wypadku retrospektywności działania prawa już powyżej wskazywaliśmy na argumenty natury aksjologicznej, które mogą przemawiać za tym, aby w pewnych wypadkach w jakimś zakresie takie działanie prawodawcy uznać za dopuszczalne. Licznych przykładów orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego dostarcza tu Hanna Filipczyk, która zasadniczo broni legalności



retrospektywnego działania GAAR²⁷. Istotne jest jednak to, że z jej publikacji wynika, iż chodzi jej o sytuację, gdy zdarzenie abuzywne nastąpiło przed wejściem w życie GAAR, ale trwają jego skutki²⁸. Stąd też autorka ta twierdzi broni koncepcji, że mamy do czynienia z regulacją tylko retrospektywną.

I rację ma Hanna Filipczyk, gdy z aprobatą cytuje orzecznictwo TK, zgodnie z którym: „Ochrona praw nabytych dotyczy praw, które zostały nabyte «słusznie», tzn. wyklucza to stosowanie analizowanej zasady w odniesieniu do praw nabytych *contra legem*, i *praeter legem* oraz uzyskanych w sposób niedopuszczalny w demokratycznym państwie prawnym albo z naruszeniem zasady sprawiedliwości społecznej”²⁹.

Tylko czy optymalizacja podatkowa była czymś nielegalnym przed 15.07.2016 r.? Nic nam o tym nie wiadomo. Wręcz przeciwnie – Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 11.05.2004 r.³⁰, w którym stwierdził niekonstytucyjność poprzednio obowiązującej (tj. od 2003 r.) klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania, wielokrotnie zwracał uwagę, że tzw. optymalizacja podatkowa (czyli unikanie opodatkowania, a nie uchylanie się od niego) obejmuje legalne działania. Warto zacytować kilka sformułowań z tego wyroku: „Brak bowiem *de lege lata* normy prawnej, która za niedozwolone uznawałaby zachowania podatnika zmierzające do obniżenia (uniknięcia) opodatkowania. Podejmowane przez podatnika czynności pozostają zatem ważne nie tylko z punktu widzenia prawa cywilnego, ale w szerszym wymiarze stwierdzić można ich legalność o charakterze systemowym, wobec braku normy prawnej zakazującej ich dokonywania. Przy dokonywaniu ich oceny prawnej nie jest więc możliwe odwoływanie się do treści art. 58 kodeksu cywilnego. Sytuacje regulowane art. 24b § 1 ordynacji podatkowej pozostają bowiem zgodne z prawem, nie można wobec nich formułować zarzutu naruszenia jakiegokolwiek normy o charakterze *iuris cogentis*” (część III.1.4 uzasadnienia wyroku TK).

„Trzeba w związku z tym jeszcze raz podkreślić, że brak jest w systemie prawa podatkowego normy prawnej, która zakazywałaby niższego opodatkowania (oczywiście, jeżeli podatnik dochodzi do takiego celu przy zastosowaniu legalnych środków działania)” (część III.1.5 uzasadnienia wyroku TK).

„Nie ma natomiast żadnych podstaw do przyjmowania zasady, w myśl której podatnik winien zawsze regulować swoje stosunki cywilnoprawne w sposób najbardziej korzystny z punktu widzenia interesów fiskalnych państwa” (część III.1.8 uzasadnienia wyroku TK). Oczywiście cytaty można by mnożyć.

²⁷ H. Filipczyk, *Regulacja intertemporalna...*, s. 15 i n.

²⁸ Widać to wyraźnie w przykładach, które podaje, np. urealniona baza kosztowa przy tzw. step-upie, dochody z działalności operacyjnej, opłaty licencyjne z tytułu korzystania ze znaku towarowego wniesionego aportem. Są to wszystko typowe sytuacje, gdy dochodzi do „punktowego” działania i wieloletniego realizowania skutków tego zdarzenia w postaci np. powstawania kosztów uzyskania przychodów.

²⁹ Wyrok TK z 10.02.2015 r., P 10/11, Dz.U. poz. 226.

³⁰ K 4/03.

Publikowano też prace naukowe, których motywem przewodnim było wskazanie, że podatnik ma prawo poszukiwać drogi najmniej opodatkowanej³¹. Czyżby były one podżeganiem do jakichś nieuczynnych czy nawet nielegalnych czynów?

Warto jeszcze dodać, że mimo analogicznej do obecnej motywacji prawodawcy Trybunał Konstytucyjny nie widział powodu, aby odstąpić od swoich dość rygorystycznych zasad dotyczących dopuszczalności ingerencji w sferę praw majątkowych podatnika. Podejście polskiego Trybunału Konstytucyjnego zdaje się więc sprowadzać do prostego (i w tej prostocie tkwi jego zaleta) rozumowania, iż walczyć z niekorzystnymi z punktu widzenia interesów fiskalnych zjawiskami trzeba, ale należy to czynić w zgodzie z zasadami konstytucyjnymi. Zwalczanie nadużyć podatkowych (o ile są one legalne) nie jest więc klauzulą derogującą standardy konstytucyjne.

Za takie podejście trzeba zdecydowanie polski Trybunał Konstytucyjny docenić. Niestety w niektórych krajach doszło do zaaprobowania w różnej skali dość niepokojącego zjawiska, a mianowicie takiego, że gdy pojawia się walka z nadużyciami podatkowymi, to władzy wolno już wszystko, nawet działać retroaktywnie³².

Gdyby ktoś doszedł do wniosku, że co prawda przepisy karne nie przewidują (ewidentna luka prawna), że działanie danego osobnika jest przestępstwem, ale jest ono na tyle obrzydliwe, że trzeba wprowadzić normę prawną, która wstecznie spenalizuje to działanie i pozwoli „przywrócić sprawiedliwość”, to zostałby zapewne okrzyknięty populistą i ignorantem prawnym. Gdy takie rozumowanie pojawia się w niektórych krajach w nawet akademickim dyskursie prawnym w kontekście zwalczania nadużyć podatkowych, to jest ono brane na serio, a nawet niekiedy akceptowane.

Tymczasem skutki zastosowania rozwiązań antyabuzywnych mogą być dla jednostki bardziej dotkliwe niż użycie sankcji karnych. Dobrze, że polski Trybunał Konstytucyjny nie uległ w kontekście walki z nadużyciami podatkowymi takim ekstremizmom.

I niech tak pozostanie. Jeżeli pod rządami przepisów bez GAAR podatnik nabył prawo do odliczenia jakichś kosztów podatkowych, prawo do jakiejś preferencji podatkowej, to jest to prawo nabyte, i to słusznie, bo legalnie.

Oczywiście zupełnie inna jest sytuacja, gdy mamy do czynienia z dość łagodną formą retrospekcji, której

³¹ Zob. M. Kalinowski, *Granice legalności unikania opodatkowania w polskim systemie podatkowym*, Toruń 2001, zwłaszcza s. 29 i n.

³² Zob. M. Pauwels, *Retroactive and retrospective tax legislation: a principle-based approach; a theory of 'priority of transitional law' and 'method of the catalogue of circumstances' [w:] Retroactivity of Tax Legislation...*, s. 112 i n.

przykłady opisuje Hanna Filipczyk, czyli jakieś zdarzenie wywiera skutki w latach następnym. I to w tych latach podatnik np. dokonuje amortyzacji majątku wniesionego do spółki w celach abuzywnych, czyli „coś robi”. Tu pojawia się pytanie, czy on w ogóle nabył jakieś prawo, np. do amortyzacji w kolejnych latach. Czy to prawo jest wystarczająco ukształtowane, aby podlegało ochronie? Zasada ochrony praw słusznie nabytych ma swoje granice, wszak nie można dojść do wniosku, że narodził się właśnie niemowlak nabył prawo do korzystania z 17-procentowej stawki podatku dochodowego od osób fizycznych na całe życie. W zakresie tak słabo ukształtowanych, a nieraz i dyskusyjnych (bo wątpliwe jest, czy doszło do ukształtowania prawa podmiotowego) praw nabytych można podnosić argumenty aksjologiczne, które pozwolą dokonać zmiany prawa w trakcie rozciągniętej w czasie aktywności. Ale to – powtórzmy – zupełnie inna sytuacja.

10. Wiedza o zamysłach prawodawcy jako usprawiedliwienie retrospektywności

Na początku niniejszego artykułu wspomnieliśmy o momencie publikacji projektu ustawy. Nie chodzi tylko o dodatkowy smaczek, iż podatnik w sprawie objętej uchwałą Rady nr 4/2019 nie mógł nawet wiedzieć o projekcie ustawy w Sejmie. Co prawda mógł przesukać strony internetowe Rządowego Centrum Legislacji, gdzie pojawiają się nawet wczesne projekty rządowe, ale znalezienie czegośkolwiek na tej stronie do łatwych czynności nie należy. Czytelnik najprawdopodobniej czyta powyższe słowa z zainteresowaniem, ale i ze zdziwieniem – przyzwyczajony jest bowiem do zapoznawania się z prawem poprzez lekturę Dziennika Ustaw³³. O co więc chodzi?

Otóż można spotkać w niektórych krajach dość oryginalne próby uzasadniania nawet retroakcji prawa podatkowego właśnie wiedzą podatnika o planowanych zmianach prawa podatkowego. Można je streścić w ten sposób, iż „nic się nie stało, bo podatnik wiedział wcześniej”, a wiedział, bo władza poinformowała go o pomysłach na zwalczanie jakichś nadużyć lub luk podatkowych w formie konferencji prasowej. Próbowano takiej oryginalnej retoryki m.in. w Belgii, ale na szczęście tamtejszy sąd konstytucyjny nie dał się omamić i uznał, że sama informacja prasowa nie wystarczy, aby pozbyć się obaw związanych z niedopuszczalnością retroakcji³⁴. Na szczęście takie pomysły nie są w ogóle akceptowane w krajach o zbliżonym do polskiego systemie prawnym³⁵ i szczęśliwie nie podnoszą ich też polskie organy podatkowe.

³³ Bardziej doświadczeni raczej czekają na objaśnienia podatkowe, które pozwalają zrozumieć „prawdziwą” wolę prawodawcy, która nie zawsze nader jasno wynika z przepisu.

³⁴ Wyrok cytują B. Peeters, E. Pucher, *Belgium* [w:] *Retroactivity of Tax Legislation...*, s. 185.

³⁵ Zob. opinia wyrażona w Raporcie Generalnym na podstawie 20 raportów krajowych przygotowanych na konferencję doroczną EATLP: *Retroactivity of Tax Legislation...*, s. 55–56.

Warto o tym wspomnieć, gdyż pokazuje to, że nie wszystko w działaniach polskich organów podatkowych jest warte krytyki. Jeszcze pewnych standardów prawnych nie próbują one nawet naruszać.

11. Wyrok w sprawach duńskich jako uzasadnienie wszystkiego?

W uchwale Rady nr 4/2019 pojawia się wątek, który musi niepokoić. Jest nim odniesienie do wyroku TS w sprawach duńskich. Oczywiście nie ma on związku ze sprawą, ale jego pojawienie się niestety nie dziwi. Powoli wyrok ten staje się uniwersalnym instrumentem uzasadnienia działań antyabuzywnych organu podatkowego, gdy regulacja prawna jest (delikatnie rzecz ujmując) niewystarczająca do rozstrzygnięcia sprawy po myśli organu. Pojawia się on wszędzie na zasadzie hasła, które rozwiązuje wszelkie problemy organu podatkowego z przepisami. To hasło powoduje, że przepisy wydają się organom zbędne w trakcie walki o efektywność systemu podatkowego ze złymi mocami optymalizatorów podatkowych. „Zły” (dla administracji podatkowej) przepis polski można zneutralizować „dobrym” „wyrokiem duńskim”... Dopiero gdy zaczyna się rzetelna analiza tego wyroku – a do tego administracja podatkowa raczej się nie zniża – zaczynają ujawniać się problemy, bo rzeczywisty zakres jego zastosowania jest w polskich realiach prawnych znikomy.

Warto przypomnieć o co w nim chodziło. Otóż w wyroku TS w sprawach duńskich stwierdzono:

„70. W tym względzie zgodnie z utrwalonym orzecznictwem w prawie Unii istnieje ogólna zasada prawa, zgodnie z którą podmioty prawa nie mogą powoływać się na przepisy prawa Unii w sposób noszący znamiona oszustwa lub nadużycia (...).

71. Podmioty prawa są zobowiązane do przestrzegania tej ogólnej zasady prawa. Stosowania przepisu prawa Unii nie można bowiem rozszerzyć na działania prowadzone w celu korzystania w sposób noszący znamiona oszustwa lub nadużycia z korzyści przewidzianych w prawie Unii (...).

72. Z zasady tej wynika zatem, że państwo członkowskie musi odmówić możliwości skorzystania z przepisów prawa Unii, jeżeli przepisy te są powoływane nie po to, aby realizować ich cele, lecz aby uzyskać korzyści z prawa Unii, podczas gdy przesłanki uzyskania tej korzyści są spełnione jedynie formalnie. (...)

76. Wynika stąd, że na ogólną zasadę zakazującą praktyk stanowiących nadużycie należy powołać się wobec osoby, która podnosi pewne przepisy prawa Unii przewidujące korzyści w sposób niezgodny z celami realizowanymi przez owe przepisy. Trybunał orzekł zatem, że można powołać się na tę zasadę wobec podatnika w celu odmowy przyznania mu w szczególności prawa do zwolnienia z VAT, nawet w braku przepisów prawa krajowego przewidujących taką odmowę (...).

77. O ile art. 1 ust. 2 dyrektywy 90/435 przewiduje, że dyrektywa ta nie wyklucza stosowania przepisów



krajowych lub postanowień opartych na umowach mających na celu zapobieganie oszustwom i nadużyciom, o tyle przepisu tego nie można interpretować jako wykluczającego stosowanie ogólnej zasady prawa Unii zakazującej praktyk stanowiących nadużycie, przywołanej w pkt 70–72 niniejszego wyroku. Transakcje, względem których SKAT podnosi, że stanowią nadużycie prawa, wchodzą bowiem w zakres stosowania prawa Unii (...) i mogłyby okazać się niezgodne z celem realizowanym przez tę dyrektywę.

78. W tym względzie, jak wynika z motywów pierwszego i trzeciego dyrektywy 90/435, celem tej dyrektywy jest ułatwienie konsolidacji spółek na szczeblu Unii poprzez wprowadzenie zasad opodatkowania, które są neutralne w odniesieniu do konkurencji, w celu umożliwienia przedsiębiorstwom dostosowania się do wymagań wspólnego rynku, zwiększenia ich produktywności i zwiększenia ich siły konkurencyjnej na międzynarodowym poziomie.
79. Tymczasem umożliwienie tworzenia struktur finansowych, których jedynym celem jest uzyskanie korzyści podatkowych wynikających z zastosowania dyrektywy 90/435, nie jest zgodne z takimi celami, a wręcz przeciwnie – narusza prawidłowe funkcjonowanie rynku wewnętrznego poprzez zakłócenie warunków konkurencji. Jak zauważyła w istocie rzeczniczka generalna w pkt 51 opinii w sprawie C-116/16, jest tak nawet wtedy, gdy dane transakcje nie służą realizacji wyłącznie tego celu, jako że Trybunał orzekł, iż zasada zakazująca praktyk stanowiących nadużycie prawa znajduje zastosowanie w dziedzinie podatków, gdy uzyskanie korzyści podatkowej stanowi zasadniczy cel danych transakcji (zob. podobnie wyroki: z dnia 21 lutego 2008 r., *Part Service*, C-425/06, EU:C:2008:108, pkt 45; a także z dnia 22 listopada 2017 r., *Cussens i in.*, C-251/16, EU:C:2017:881, pkt 53).
81. Chociaż poszukiwanie przez podatnika jak najkorzystniejszego dla niego systemu podatkowego nie może, samo w sobie, uzasadniać ogólnego domniemania popełnienia oszustwa lub nadużycia finansowego (...), niemniej jednak taki podatnik nie może korzystać z prawa lub korzyści wynikających z prawa Unii, gdy dana transakcja jest całkowicie sztuczna pod względem ekonomicznym i ma na celu uniknięcie stosowania przepisów danego państwa członkowskiego (...)."

Na tle powyższego zasadne jest sformułowanie kilku uwag o charakterze porządkującym. Otóż należy przyjąć, że prawo Unii Europejskiej nie chroni podmiotów nadużywających prawa – to oczywiście wynika z wyroku i z kształtującej się może (nie bez wątpliwości i problemów)³⁶ zasady zakazu nadużycia prawa unijnego. Nie można zatem powołać się na przepisy prawa UE w celu służącym ich nadużyciu. Uwaga ta jest aktualna tak na gruncie prawa pierwotnego, jak i prawa wtórnego.

Trzeba jednak odróżnić sytuację, w której podatnik stara się znaleźć podstawę prawną dla pewnej korzyści w prawie UE, od sytuacji, w której podatnik ten powołuje się po prostu na przepisy prawa krajowego, nawet stanowiące implementację dyrektywy unijnej. W naszej ocenie w tym drugim wypadku podatnik nie tyle stara się nadużyć przepisy prawa unijnego, ile po prostu powołuje się na prawo państwa członkowskiego. Może nawet – hipotetycznie – stara się nadużyć prawa krajowego. W tym drugim wypadku oceny należy jednak dokonać na gruncie prawa krajowego i akceptowalnych w nim metod wykładni prawa. W sytuacji gdy podatnik dąży do nadużycia polskiego prawa krajowego, podstawa prawna przeciwdziałania nadużyciu musi mieć postać wyraźnego przepisu rangi ustawowej. Takiego przepisu w polskim porządku prawnym nie było aż do 15.07.2016 r.

Należy więc uznać za nieprawdziwe i wprowadzające w błąd stwierdzenie zawarte w pkt 78 uzasadnienia uchwały Rady nr 4/2019, iż „TSUE orzekł, że organy podatkowe państw członkowskich są obowiązane odmówić prawa do zwolnienia od opodatkowania podatkiem potrącanym u źródła w przypadku, gdy takie zwolnienie jest nadużywane”. Trybunał Sprawiedliwości orzekł tylko tyle, że nie można nadużywać prawa unijnego, a to coś zupełnie innego. Zresztą w kolejnych zdaniach sama Rada stwierdza: „Choć sprawy te zostały wydane na gruncie innych dyrektyw, niż mająca znaczenie dla niniejszej sprawy dyrektywa mergerowa, w której przewidziano neutralność podatkową dla transakcji wymiany udziałów przy założeniu odroczenia opodatkowania zysków kapitałowych, w literaturze wskazuje się na przełomowe znaczenie tych orzeczeń oraz przywołaną w nich ogólną zasadę prawa Unii Europejskiej nienadużywania prawa UE. Zgodnie z tą zasadą podmioty prawa nie mogą powoływać się na przepisy prawa Unii Europejskiej w sposób noszący znamiona oszustwa lub nadużycia i w sytuacji, gdy są one powoływane nie po to, aby realizować ich cele”. Tu już Rada zauważa, że chodzi o nienadużywanie prawa UE. Po co więc przywoływać wyrok TS w sprawach duńskich, skoro może on służyć tylko tworzeniu „atmosfery” walki z nadużyciami, a nie stanowić jakiś merytoryczny argument interpretacyjny?

To, że wyrok TS może *prima vista* mieć inny wydźwięk, wynika z niezrozumienia jego istoty determinowanej zakresem jego kognicji. Otóż TS zajmuje się po prostu wykładnią prawa Unii Europejskiej. Dla wyniku prowadzonej przezeń wykładni przepisy krajowe nie mają znaczenia.

Należy więc jednoznacznie stwierdzić, że nie można do sporu o zakres temporalny polskiego GAAR mieszać wyroku TS w sprawach duńskich, gdyż dotyczy on zupełnie innego problemu.

Sięganie w tym wypadku w krajowym dyskursie prawnym do argumentów z tego wyroku – nawet kontekstowo – narusza rzetelność tego dyskursu.

³⁶ K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, *Zakaz nadużycia unijnego prawa podatkowego zasadą ogólną prawa UE?*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2013/2, s. 34–51.

12. Jak uratować konstytucyjność regulacji?

W świetle powyższych rozważań dość oczywiste jest stwierdzenie, że stan faktyczny będący przedmiotem analizy w niniejszym artykule rodzi nieporównanie większe ryzyko niekonstytucyjności regulacji intertemporalnej ustawy nowelizującej z 2016 r., niż gdyby problem ten rozważać na tle typowych działań optymalizacyjnych, gdy powstaje jakiś długotrwały mechanizm wykorzystywania struktury optymalizacyjnej ukształtowanej przed wejściem w życie GAAR, a wykorzystywanej po wprowadzeniu GAAR. To sytuacja niebezpieczna przede wszystkim z punktu widzenia finansów publicznych. Może bowiem dojść nawet do podważenia konstytucyjności przepisów intertemporalnych jako całości. A przecież nie powinno być wątpliwości, że obowiązywanie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania (pomijając ocenę jej aktualnego kształtu) jest rozwiązaniem, które spotyka się dość powszechnie z pozytywną oceną i wywiera pozytywny wpływ na dochody budżetowe. Jest to też element przywracania równości podatników, którzy muszą rywalizować efektywnością ekonomiczną, a nie kunsztem w konstruowaniu schematów optymalizacyjnych.

Z punktu widzenia oczekiwań społecznych, a także interesów budżetu za zasadną należy uznać taką wykładnię przepisów intertemporalnych, która utrzymuje ich racjonalne, retrospektywne stosowanie przy jednoczesnym wykluczeniu zastosowania do sytuacji, w których dochodziłoby do działania retroaktywnego lub bardzo zbliżonego do retroaktywnego. Pozwoliłoby to utrzymać efektywność regulacji prawnej i chronić interesy podatników, którzy nie wprowadzili struktur optymalizacyjnych przed wejściem w życie GAAR (zasada równości), i nie ryzykować podważeniem regulacji intertemporalnej przez Trybunał Konstytucyjny.

Skoro Trybunał Konstytucyjny przyjmuje domniemanie konstytucyjności regulacji, to tak samo powinien postąpić interpretator. I dopiero na gruncie takiego założenia powinien podjąć próbę prokonstytucyjnej wykładni przepisów. Dopiero absolutna niemożność takiej wykładni zmuszałaby do stwierdzenia niekonstytucyjności regulacji prawnej.

W rozważanym wypadku rozwiązanie może polegać na przyjęciu, że zakres temporalny zastosowania GAAR nie wynika tylko z art. 7 ustawy nowelizującej z 2016 r., ale także (a nawet – przede wszystkim) z zasady zakazu retroakcji. Przepis art. 7 ustawy nowelizującej z 2016 r. nie byłby więc jedynym przepisem intertemporalnym. Należałoby także uwzględnić m.in. treść art. 4 i 5 ustawy z 20.07.2000 r. o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych³⁷.

Zgodnie z art. 4 powyższej ustawy: „1. Akty normatywne, zawierające przepisy powszechnie obowiązujące, ogłaszane w dziennikach urzędowych wchodzi w życie po upływie czternastu dni od dnia ich ogłoszenia, chyba że dany akt normatywny określi termin dłuższy.

2. W uzasadnionych przypadkach akty normatywne, z zastrzeżeniem ust. 3, mogą wchodzić w życie w terminie krótszym niż czternaście dni, a jeżeli ważny interes państwa wymaga natychmiastowego wejścia w życie aktu normatywnego i zasady demokratycznego państwa prawnego nie stoją temu na przeszkodzie, dniem wejścia w życie może być dzień ogłoszenia tego aktu w dzienniku urzędowym.

3. Przepisy porządkowe wchodzi w życie po upływie trzech dni od dnia ich ogłoszenia. W uzasadnionych przypadkach przepisy porządkowe mogą wchodzić w życie w terminie krótszym niż trzy dni, a jeżeli zwłoka w wejściu w życie przepisów porządkowych mogłaby spowodować nieodwracalne szkody lub poważne zagrożenia życia, zdrowia lub mienia, można zarządzić wejście w życie takich przepisów z dniem ich ogłoszenia”.

Artykuł 5 reguluje zaś dopuszczalność wstecznego działania ustawy. Stanowi on: „Przepisy art. 4 nie wyłączają możliwości nadania aktowi normatywnemu wstecznej mocy obowiązującej, jeżeli zasady demokratycznego państwa prawnego nie stoją temu na przeszkodzie”.

Przepisy te posiadają mocne umocowanie konstytucyjne. Jak stwierdził Grzegorz Wierczyński: „Problem nadawania przepisom «wstecznej mocy obowiązującej» był wielokrotnie analizowany w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego. W orzeczeniu z dnia 30 listopada 1988 r., K 1/88, OTK 1988, nr 1, poz. 6, Trybunał Konstytucyjny wywiódł zasadę niedziałania prawa wstecz z zasady praworządności materialnej oraz z zasady zaufania obywateli do państwa i podkreślił, że rozumie ją nie tylko jako zakaz stanowienia norm prawnych, które nakazywałyby stosować nowo ustanowione normy prawne do zdarzeń, które miały miejsce przed ich wejściem w życie i z którymi prawo nie wiązało dotąd skutków prawnych (zasada *lex retro non agit* we właściwym tego słowa znaczeniu), lecz także jako zakaz stanowienia intertemporalnych reguł, które mają określić treść stosunków prawnych powstałych pod rządami dawnych norm, a trwających w okresie wejścia w życie norm nowo ustanowionych, jeżeli reguły te wywołują ujemne prawne (a w konsekwencji społeczne) następstwa dla bezpieczeństwa prawnego i poszanowania praw nabytych. W orzeczeniu z dnia 29 stycznia 1992 r., K 15/91, OTK 1992, nr 1, poz. 8, Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że «przy przyjmowaniu modelu państwa prawnego, mimo iż zakaz retroaktywności nie jest wysłowny w żadnej normie konstytucyjnej stwierdzić należy, iż w systemie prawa polskiego obowiązuje, a to na mocy art. 1 Konstytucji, względny zakaz retroakcji. Zakaz ten jest o tyle względny, o ile treść danego prawa była niegodziwa lub społecznie szkodliwa».

3.1. Po wejściu w życie obecnie obowiązującej Konstytucji RP Trybunał podkreślał, że zasada ta jest jedną z tych zasad, które dotychczas funkcjonowały w polskim porządku konstytucyjnym tylko z racji ich «odnalezienia» w ogólnej klauzuli demokratycznego państwa prawnego, a obecnie znalazły bezpośredni wyraz w szczegółowych postanowieniach nowej konstytucji, w tym przypadku w art. 88 ust. 1 Konstytucji RP. Jednocześnie jednak

³⁷Dz.U. z 2019 r. poz. 1461.



Trybunał podkreślił, że w przepisie tym, który w wyraźny sposób uzależnia wejście w życie ustawy od jej ogłoszenia, nie wyczerpują się wszystkie aspekty zasady niedziałania prawa wstecz (wyrok TK z dnia 30 marca 1999 r., K 5/98, OTK 1999, nr 3, poz. 39)³⁸.

Z art. 5 powyższej ustawy wynika, że można nadać aktowi prawnemu moc wsteczną. Wynika z tego, że musi to być działanie wyraźne, a takiej mocy nie można domniemywać. W razie wątpliwości akt normatywny należy interpretować w zgodzie z Konstytucją.

Artykuł 7 ustawy nowelizującej z 2016 r. stanowi, że: „Przepisy art. 119a–119f ustawy zmienianej w art. 1 mają zastosowanie do korzyści podatkowej uzyskanej po dniu wejścia w życie niniejszej ustawy”. Nie odnosi się on jednak w ogóle do faktu, jakich zdarzeń ów akt dotyczy. Można więc, kierując się koniecznością wykładni prokonstytucyjnej, uznać, że ustawa nie jest retroaktywna, a więc dotyczy tylko takich zdarzeń, stosunków prawnych itp., które nadal trwają w momencie jej wejścia w życie. Przepis art. 7 ustawy nowelizującej z 2016 r. stanowiłby więc w istocie ograniczenie zakresu wstecznego stosowania ustawy – uniemożliwiałby bowiem jej stosowanie do trwających nadal zdarzeń czy stosunków prawnych, w zakresie korzyści podatkowych, które zaistniały przed jej wejściem w życie.

Łącznie w ten podwójny sposób – po pierwsze, odwołując się do zasady nieretroakcji prawa, i po drugie, odwołując się do art. 7 ustawy nowelizującej z 2016 r. – udałoby się nadać analizowanej regulacji intertemporalnej kształt mniej lub bardziej akceptowalny z punktu widzenia standardów konstytucyjnych.

Czyli jeżeli zdarzenie w całości nastąpiło przed wejściem w życie GAAR, to nie można byłoby stosować jej do niego. Byłaby to bowiem czysta retroakcja. Jeżeli jednak sama operacja kreująca abuzywną konstrukcję prawną została dokonana przed wejściem w życie GAAR, ale jej skutki trwają, gdyż np. dokonywana jest amortyzacja majątku uprzednio wniesionego do spółki w toku działań ocenianych jako abuzywne, następuje dalsze i ciągle zmniejszanie podstawy opodatkowania, to mamy do czynienia w wypadku zastosowania GAAR z retrospektywnością tej regulacji i art. 7 ustawy nowelizującej z 2016 r. zakazuje stosowania GAAR do korzyści wcześniejszych niż wejście w życie klauzuli. W sytuacji gdy cała operacja została przeprowadzona przed wejściem w życie GAAR, a pozostało tylko rozliczenie skutków operacji w zeznaniu rocznym, to mamy do czynienia z sytuacją pierwszą, czyli dokonaniem całej operacji przed wejściem w życie GAAR. Artykuł 7 ustawy nowelizującej z 2016 r. nie

³⁸ G. Wierczyński, *Komentarz do ustawy o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych* [w:] *Redagowanie i ogłaszanie aktów normatywnych. Komentarz*, LEX/el. 2016, komentarz do art. 5.

odnosiłby się do takiej sytuacji, bo nie można przełamać zasady zakazu retroakcji.

Nie oznaczałoby to w żadnym wypadku, że nie można byłoby stosować GAAR do działań optymalizacyjnych podjętych przed 15.07.2016 r., które dalej „działają”, tj. wywołują skutki w zakresie opodatkowania. Wyjątkowo ustawodawca przewidział swoiste wyłączenie stosowania GAAR w przypadku powołania się przez podatnika na ochronę prawną związaną z zastosowaniem się do interpretacji indywidualnej wydanej przed 15.07.2016 r.³⁹ Doceniając bowiem znaczenie prawne rozliczeń dokonanych na podstawie interpretacji podatkowej, a przez to uwzględniając normatywną i konstytucyjnie chronioną wartość zasady zaufania do organów administracji publicznej, ustawodawca uznał za konieczne kontynuowanie zasady nieszkodzenia związanej z zastosowaniem się do interpretacji indywidualnej wydanej przed wprowadzeniem GAAR. Oznacza to, że jeżeli stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe będące przedmiotem urzędowej interpretacji podatkowej stanowi element czynności będącej przedmiotem decyzji wydanej z zastosowaniem art. 119a o.p., ale interpretacja taka została wydana przed 15.07.2016 r., a podatnik zastosował się do stanowiska organu, to ewentualne pominięcie tej okoliczności w postępowaniu podatkowym w przedmiocie GAAR powinno skutkować zastosowaniem zasady nieszkodzenia (w tym zwolnieniem z zapłaty podatku). Ochrona ta będzie jednakże skuteczna wyłącznie w odniesieniu do korzyści podatkowych uzyskanych przed 1.01.2017 r.

W konsekwencji powyższe rozważania dotyczą tylko i wyłącznie takiej sytuacji, gdy działanie jest w pełni „zamknięte” przed 15.07.2016 r. Nie przesądza to o konstytucyjności art. 7 ustawy nowelizującej z 2016 r. jako regulacji retrospektywnej w relacji do kontynuowanych działań optymalizacyjnych.

13. Wnioski

Analizowany problem można potraktować jako przykład braku umiaru organów podatkowych w eksploatacji rozwiązań profiskalnych. Otóż organy podatkowe otrzymały rozwiązanie prawne, które jest korzystne dla interesów fiskalnych państwa (GAAR), na dodatek wprowadzono je w aspekcie temporalnym retrospektywnie, pozwalając stosować do już funkcjonujących rozwiązań abuzywnych. Jednak apetyt rośnie w miarę

³⁹ Art. 5 ust. 1 ustawy nowelizującej. Hanna Filipczyk wskazuje, że „w okresie od 15.7.2016 r. do 31.12.2016 r. nie było przepisu, który pozbawiałby waloru ochronnego interpretacji indywidualne wydane przed wejściem w życie klauzuli. Dlatego jeżeli we wskazanym okresie podatnik zastosował się do interpretacji wydanej przed wejściem w życie klauzuli lub w oparciu o takie zastosowanie się osiągnął korzyść podatkową, to przysługiwała mu ochrona. Stan normatywny uległ zmianie dopiero 1.1.2017 r. – począwszy od tej daty korzyść podatkowa narażona jest na zakwestionowanie przy zastosowaniu art. 119a O.p, niezależnie od tego, kiedy została dokonana czynność skutkująca tą korzyścią” – H. Filipczyk, *Interpretacje indywidualne w kontekście klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania – problemy wybrane*, „Monitor Podatkowy” 2017/9, s. 16.

jedzenia i obecnie organy podatkowe próbują stosować GAAR do zdarzeń w całości zrealizowanych jeszcze przed wejściem w życie tych regulacji. Tymczasem już Kubuś Puchatek wiedział, że nawet dobry i pożywny miodek należy jeść z umiarem, bo brzuszek może rozboleć, gdy sięgnie się zbyt głęboko i zbyt dużą łyżeczką.

I taki problem może spotkać organy podatkowe, gdy ewentualnie podejmą próbę przekonania sądu administracyjnego, że można art. 119a i n. o.p. stosować do zdarzenia, które nastąpiło, zanim te przepisy się pojawiły. Umysł sędziego wychowanego na klasycznych zasadach prawa może nie być gotowy do zaakceptowania tak „śmiałej” tezy. Najprawdopodobniej pojawi się w nim fatalny dla organów podatkowych zwrot „retroakcja w podatkach”. I miejmy nadzieję, że to będzie koniec tych pomysłów organów podatkowych, bo w naszym przekonaniu retroakcji podatkowej żaden sędzia w Polsce (na szczęście) nie zaakceptuje.

Będzie to i tak nie najgorsze dla organów podatkowych rozwiązanie. Bo przecież może dojść do rozważania problemu, czy w ogóle regulacja intertemporalna GAAR jest konstytucyjna, co może skończyć się stwierdzeniem, że nie ma uzasadnienia dla stosowania GAAR także do zdarzeń, których skutki nadal trwają, o ile doszło do nich przed 15.07.2016 r. Niestety organy podatkowe poprzez swój brak umiaru same prowokują sądy administracyjne do postawienia sobie takich pytań.

Bibliografia / References

- Babiarz S., Hauser R.M., Kabat A., Niezgódka-Medek M., Rudowski J., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, LEX/el. 2017
- Debat O., *La rétroactivité et le droit fiscal*, Defrenois EJA 2006
- Driedger E.A., *Statutes: Retroactive Retrospective Reflections*, „Canadian Bar Review” 1978, Vol. 56, No. 2
- Filipczyk H., *Interpretacje indywidualne w kontekście klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania – problemy wybrane*, „Monitor Podatkowy” 2017/9
- Filipczyk H., *Regulacja intertemporalna klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania w świetle standardów konstytucyjnych*, „Przegląd Podatkowy” 2016/7
- Gribnau H., Pauwels M., *General Report* [w:] *Retroactivity of Tax Legislation*, EATLP 2013
- Kalinowski M., *Granice legalności unikania opodatkowania w polskim systemie podatkowym*, Toruń 2001
- Kondej M., *Problematyka intertemporalna stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania*, „Przegląd Podatkowy” 2017/7
- Lasiński-Sulecki K., Morawski W., *Zakaz nadużycia unijnego prawa podatkowego zasadą ogólną prawa UE?*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2013/2
- Pauwels M., *Retroactive and retrospective tax legislation: a principle-based approach; a theory of ‘priority of transitional law’ and ‘method of the catalogue of circumstances’* [w:] *Retroactivity of Tax Legislation*, EATLP 2013

Peeters B., Puncher E., *Belgium* [w:] *Retroactivity of Tax Legislation*, EATLP 2013

Wierczyński G., *Komentarz do ustawy o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych* [w:] *Redagowanie i ogłaszanie aktów normatywnych. Komentarz*, LEX/el. 2016, komentarz do art. 5

Abstract

prof. dr hab. Bogumił Brzeziński, doctor honoris causa

The author is a retired Head of the Department of Public Finance Law, Nicolaus Copernicus University in Toruń, the Department of Financial Law, Jagiellonian University in Krakow, and the Centre for Fiscal Studies, Nicolaus Copernicus University in Toruń. ORCID: 0000-0003-3923-5627

dr hab. Krzysztof Lasiński-Sulecki, associate professor of the Nicolaus Copernicus University in Toruń

The author is the Head of the Centre for Fiscal Studies, Nicolaus Copernicus University in Toruń, and a tax adviser. ORCID: 0000-0002-8380-8392

dr hab. Wojciech Morawski, associate professor of the Nicolaus Copernicus University in Toruń

The author is the Head of the Department of Public Finance Law, Nicolaus Copernicus University in Toruń, and an attorney at law. ORCID: 0000-0002-2396-9434

Application of GAAR Regulation to Operations Performed Before Its Entry into Force. Can the Fight for Tax System Efficiency Justify Anything?

The general anti-avoidance rule (GAAR) entered into force on 15 July 2016. It seems fairly obvious that it should not apply retroactively. The prohibition of retroactivity is well-rooted in our legal culture. As for the Polish GAAR, the legislator decided to make it partly retroactive, because it applies to consequences of taxpayers' activities that occurred after its entry into force, even if the activities themselves took place prior to that day. But currently we observe increasingly presumptuous attempts to apply the GAAR to taxpayers' activities completed before the GAAR entered force or even before it was passed. Such attempts are a cause for concern from the point of view of legal security of taxpayers, not only in the context of GAAR.

Keywords: *intertemporal rules, general anti-tax avoidance rule, retroactivity*

prof. dr hab. Bogumił Brzeziński, dr h.c.

Autor jest emerytowanym kierownikiem Katedry Prawa Finansów Publicznych Uniwersytetu Mikołaja Kopernika w Toruniu i Katedry Prawa Finansowego Uniwersytetu Jagiellońskiego oraz Ośrodka Studiów Fiskalnych Uniwersytetu Mikołaja Kopernika. ORCID: 0000-0003-3923-5627

dr hab. Krzysztof Lasiński-Sulecki, prof. UMK

Autor jest dyrektorem Ośrodka Studiów Fiskalnych Uniwersytetu Mikołaja Kopernika w Toruniu oraz doradcą podatkowym. ORCID: 0000-0002-8380-8392

dr hab. Wojciech Morawski, prof. UMK

Autor jest kierownikiem Katedry Prawa Finansów Publicznych Uniwersytetu Mikołaja Kopernika w Toruniu oraz radcą prawnym. ORCID: 0000-0002-2396-9434