

- *Jak daleko może sięgać GAAR – sędzia WSA Jacek Kaute, WSA w Warszawie*

Wyrok WSA w Warszawie z 17 listopada 2022 r., III SA/Wa 284/22 (nieprawomocny)

(...) im dalej organ sięga wstecz (to jest im dawniejsza jest czynność skutkująca osiągnięciem obecnie korzyści), tym z jednej strony w praktyce trudniej jest wykazać organowi istnienie przesłanek klauzuli, zaś jednocześnie z drugiej strony tym bardziej stanowczo wszystkie wątpliwości należy interpretować na korzyść podatnika. (...) klauzula jest instrumentem realizującym zasadę sprawiedliwości społecznej i równości, w tym w zakresie ponoszenia obciążeń publicznoprawnych. Jest to narzędzie pozwalające zapobiegać osiąganiu korzyści podatkowych, które są nie do zaakceptowania z punktu widzenia wskazanych zasad konstytucyjnych. Jednakże w sytuacji, w której czynność została dokonana w czasie, w którym przepisy klauzulowe nie obowiązywały, należy instrument ten wykorzystywać z rozwagą, tak, by nie naruszyć uprawnień podmiotów, które czerpią co prawda korzyści podatkowe, jednakże z czynności, które w czasie ich dokonania nie stanowiły optymalizacji naruszającej standardy ustawowe. W konsekwencji należy uwzględnić przy stosowaniu przepisów klauzuli zasadę demokratycznego państwa prawa, zasadę pewności prawa czy zasadę sprawiedliwości proceduralnej. Ważąc wartości, których ochronie służą owe – wszystkie wyżej wymienione zasady konstytucyjne – należy dojść do wniosku, że w odniesieniu do czynności, które zostały dokonane w czasie znacznie odległym, wydanie przez organ decyzji z zastosowaniem art. 119a o.p. może mieć miejsce jedynie w przypadkach skrajnych i jednoznacznych.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

(...) przepisy przejściowe nie wprowadzają ograniczeń dotyczących tego, jak daleko wstecz można weryfikować czynności pod kątem spełnienia przez nie przesłanek klauzulowych, jeśli czynności te w nieprzedawnionym okresie i po wejściu w życie klauzuli, skutkowały osiągnięciem korzyści podatkowej o cechach, do których nawiązuje klauzula.

Należy jednak zadać sobie pytanie, czy oznacza to, że w istocie każda czynność, której pozytywne dla strony skutki prawnopodatkowe nadal są odczuwalne, może być kwestionowana (z punktu widzenia ich konsekwencji podatkowych), choćby była podjęta wiele, tj. kilkanaście, a nawet kilkadziesiąt lat wcześniej. Zagadnienie to jest bardzo złożone i Sąd dostrzega tę złożoność, która tylko częściowo ujawniła się w niniejszej sprawie. Sąd *prima facie* nie dostrzega żadnego ograniczenia czasowego zawartego w art. 7 ustawy wprowadzającej (czy też jej innych przepisach) w 2016 r. klauzulę. Sąd nie dostrzega również w samej konstrukcji przepisów prawa podatkowego, w szczególności w instytucji przedawnienia zobowiązania podatkowego, braku możliwości uwzględniania w hipotezie normy prawnej przewidującej klauzulę, zdarzenia, które miało miejsce wiele lat wcześniej. Nie oznacza to jednak, w ocenie Sądu, braku ograniczeń w tym zakresie. Dokonując wykładni spornych przepisów należy mieć na uwadze, że regułą interpretacyjną każdego przepisu prawa musi być przyjęcie domniemania konstytucyjności regulacji. Zasadę tę stosuje także Trybunał Konstytucyjny, wydając choćby wyroki interpretacyjne, tj. zmierzające do zachowania normy w porządku prawnym przy wskazaniu takiego jej rozumienia, które pozostaje w zgodzie z konstytucyjnym porządkiem prawnym. W konsekwencji interpretując przepisy prawa należy podjąć próbę ich prokonstytucyjnej wykładni, zaś dopiero niemożność takiej wykładni zmuszałaby do stwierdzenia niekonstytucyjności regulacji prawnej (i podjęcia w tym zakresie stosownych inicjatyw przez Sąd). Stosując wykładnię prokonstytucyjną i odczytując normę klauzulową wraz z przepisami ją wprowadzającymi przez pryzmat całego ich otoczenia prawnego, należy stwierdzić, że im dalej organ sięga wstecz (to jest im dawniejsza jest czynność skutkująca osiągnięciem obecnie korzyści), tym z jednej strony w praktyce trudniej jest

wykazać organowi istnienie przesłanek klauzuli, zaś jednocześnie z drugiej strony tym bardziej stanowczo wszystkie wątpliwości należy interpretować na korzyść podatnika. Należy mieć na względzie, że co do zasady klauzula jest instrumentem realizującym zasadę sprawiedliwości społecznej i równości, w tym w zakresie ponoszenia obciążeń publicznoprawnych. Jest to narzędzie pozwalające zapobiegać osiąganiu korzyści podatkowych, które są nie do zaakceptowania z punktu widzenia wskazanych zasad konstytucyjnych. Jednakże w sytuacji, w której czynność została dokonana w czasie, w którym przepisy klauzulowe nie obowiązywały, należy instrument ten wykorzystywać z rozważą, tak, by nie naruszyć uprawnień podmiotów, które czerpią co prawda korzyści podatkowe, jednakże z czynności, które w czasie ich dokonania nie stanowiły optymalizacji naruszającej standardy ustawowe. W konsekwencji należy uwzględnić przy stosowaniu przepisów klauzuli zasadę demokratycznego państwa prawa, zasadę pewności prawa czy zasadę sprawiedliwości proceduralnej. Ważąc wartości, których ochronie służą owe – wszystkie wyżej wymienione zasady konstytucyjne – należy dojść do wniosku, że w odniesieniu do czynności, które zostały dokonane w czasie znacznie odległym, wydanie przez organ decyzyjny z zastosowaniem art. 119a o.p. może mieć miejsce jedynie w przypadkach skrajnych i jednoznacznych.

Postawienie sztywnej granicy co do tego, jak daleko wstecz stosować klauzulę nastrocza istotne trudności, zwłaszcza, że dokonując wykładni mających zastosowanie w tym zakresie przepisów prawa należy mieć na względzie jasne brzmienie art. 7, jak i domniemanie konstytucyjności regulacji. Ponadto możliwość stosowania przepisów klauzuli do czynności dokonanych przed jej wejściem w życie, ale wywołujących nadal skutki prawnopodatkowe nie może być, w ocenie tutejszego Sądu, uznana *per se* za niezgodną z Konstytucją. Bez wątpienia wprowadzenie do porządku prawnego instrumentu pozwalającego na obciążenie podatnika stosującego agresywną optymalizację podatkową zobowiązaniem podatkowym we właściwej wysokości nie może być analizowane wyłącznie pod kątem gwarancji konstytucyjnych przysługujących temu podatnikowi. Należy mieć bowiem na względzie inne wartości konstytucyjne, jak choćby równość wobec prawa czy zasadę powszechności opodatkowania, a także brak podstaw do ochrony praw nabytych w sposób wątpliwy.

Z punktu widzenia wartości konstytucyjnych za zasadną należy uznać taką wykładnię przepisów intertemporalnych, która utrzymuje ich racjonalne, retrospektywne stosowanie przy jednoczesnym wykluczeniu zastosowania do sytuacji, w których dochodziłoby do naruszenia innych zasad (jak na przykład zasady sprawiedliwości proceduralnej). Pozwoliłoby to utrzymać efektywność regulacji prawnej i chronić interesy podatników, którzy nie wprowadzili struktur optymalizacyjnych przed wejściem w życie klauzuli (zasada równości). Mając również to na uwadze, Sąd po przeanalizowaniu akt sprawy i argumentów stron, doszedł do przekonania, że w sprawie nie zostały wykazane przesłanki umożliwiające zastosowanie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.

Orzeczenia powiązane

Wyroki wskazujące, że przepisy klauzulowe mają zastosowanie do czynności dokonanych po wejściu w życie ustawy np.:

- wyrok WSA we Wrocławiu z 29 listopada 2018 r., sygn. akt I SA/Wr 843/18,
- wyrok NSA z 25 listopada 2021 r., sygn. akt II FSK 670/19,
- wyrok WSA w Poznaniu z 26 kwietnia 2022 r., sygn. akt I SA/Po 788/21.

Wyroki wskazujące, że przepisy klauzulowe mają zastosowanie do korzyści podatkowej uzyskanej po dniu wejścia w życie ustawy np.:

- wyrok WSA w Warszawie z 8 czerwca 2018 r., sygn. akt III SA/Wa 2354/17,
- wyrok WSA z 20 września 2021 r., sygn. akt III SA/Wa 584/21,

Przepisy

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

Art. 2 Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej.

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2015 r. poz. 613 z późn. zm.).

Art. 119a [Unikanie opodatkowania]

§ 1. Czynność dokonana przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej, nie skutkuje osiągnięciem korzyści podatkowej, jeżeli sposób działania był sztuczny (unikanie opodatkowania).

§ 2. W sytuacji określonej w § 1 skutki podatkowe czynności określa się na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki mógłby zaistnieć, gdyby dokonano czynności odpowiedniej.

§ 3. Za odpowiednią uznaje się czynność, której podmiot mógłby w danych okolicznościach dokonać, jeżeli działałby

rozsądnie i kierował się zgodnymi z prawem celami innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej.

§ 4. Jeżeli w toku postępowania strona wskaże czynność odpowiednią, skutki podatkowe określa się na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki zaistniałby, gdyby dokonano tej czynności.

§ 5. Przepisy § 2-4 nie mają zastosowania, jeżeli okoliczności wskazują, że osiągnięcie korzyści podatkowej było jedynym celem dokonania czynności, o której mowa w § 1. W takiej sytuacji skutki podatkowe określa się na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki zaistniałby, gdyby czynności nie dokonano.

Ustawa z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 846 z późn. zm.).

Art. 7. Przepisy art. 119a-119f ustawy zmienianej w art. 1 mają zastosowanie do korzyści podatkowej uzyskanej po dniu wejścia w życie niniejszej ustawy.

Główne problemy

1. Retroaktywność, retrospektywność
2. Zasada ochrony praw słusznie nabytych, zasada sprawiedliwości społecznej, zasada równości, zasada sprawiedliwości proceduralnej
3. Możliwość uwzględnienia w hipotezie normy prawnej przewidującej klauzulę, zdarzenia, które zostało zapoczątkowane w okresie, za który przedawnieniu uległo zobowiązanie podatkowe