

O cienkiej granicy

między zwalczaniem unikania opodatkowania i prawotwórstwem oraz dyskryminacją



Uwagi na tle rozstrzygnięć dotyczących wydzielenia spółek w celu uniknięcia podatku od sprzedaży detalicznej

DR MIKOŁAJ KONDEJ

Artykuł stanowi omówienie, podtrzymanej przez wyroki sądów administracyjnych, odmowy wydania przez Szefa KAS opinii zabezpieczającej dotyczącej planowanego podziału przez przedsiębiorcę działalności, którego jednym ze skutków miało być umożliwienie mu wielokrotnego skorzystania z kwoty wolnej w podatku od sprzedaży detalicznej. W tekście zwrócono uwagę, że spełnienie w omawianej sprawie przesłanek sprzeczności i sztuczności, niezbędnych do zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, nie jest oczywiste. Model w którym kwota wolna przysługuje każdemu podmiotowi odrębnie jest bowiem wyrazem woli projektodawców, którzy intencjonalnie zrezygnowali ze szczegółowych przepisów przewidujących szczególny sposób kalkulacji kwoty wolnej w ramach grupy podmiotów powiązanych. Autor rozważa czy stosowanie w takiej sytuacji GAAR nie dyskryminuje przedsiębiorcy względem innych podmiotów działających na rynku.

Od 15 czerwca 2016 r. w polskim porządku prawnym obowiązuje klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania¹. Norma ta, znowelizowana istotnie od 1 stycznia 2019 r., wprowadziła do porządku prawnego definicję legalną unikania opodatkowania². Zgodnie z jej obecnym brzmieniem unikaniem opodatkowania są czynności, które skutkują osiągnięciem korzyści podatkowej sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu,

jeżeli osiągnięcie tej korzyści, było głównym lub jednym z głównych celów dokonania czynności, a sposób działania był sztuczny. Skutkiem ustalenia, iż doszło do unikania opodatkowania jest pozbawienie podatnika korzyści podatkowej spełniającej warunek sprzeczności.

Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania ma w założeniu służyć przeciwdziałaniu agresywnej optymalizacji podatkowej, a tym samym m.in. naruszaniu zasad: powszechności opodatkowania, równości wobec prawa i sprawiedliwości³. Do takiego naruszenia może dojść gdy podmioty znajdujące się w zbliżonym stanie faktycznym są niejednolicie opodatkowane ze względu na fakt, iż część z nich podejmuje skutecznie pozbawione treści ekonomicznej działania mające na celu obniżenie ciężaru należnej daniny.

Celem niniejszego artykułu jest zastanowienie się, na kanwie odmowy wydania przez Szefa KAS opinii zabezpieczającej „w zakresie modelu biznesowego polegającego na wydzielaniu spółek w celu prowadzenia za ich pomocą sprzedaży detalicznej”⁴, podtrzymanej następnie wyrokami WSA⁵ i NSA⁶, czy w pewnych przypadkach szerokie stosowanie klauzuli nie prowadzi do: wypaczenia tego celu, dyskryminacji podatników względem innych podmiotów działających na rynku oraz nie nabiera charakteru prawotwórczego.

Odmowa wydania opinii zabezpieczającej Szefa KAS

Będąca kanwą dalszych rozważań odmowa wydania opinii zabezpie-

czającej dotyczyła stanu faktycznego, w którym podmiot prowadził, w ramach jednej spółki, sieć sklepów zajmującą się sprzedażą detaliczną sprzętu gospodarstwa domowego, RTV, komputerów, tabletów i telefonów komórkowych. Działalność ta spełniała kryteria do objęcia jej podatkiem od sprzedaży detalicznej. Podmiot zamierzał zdecentralizować model prowadzenia biznesu poprzez wydzielenie poszczególnych grup sklepów do spółek celowych. Spółki te miały prowadzić sprzedaż w danym sklepie oraz zajmować się obsługą gwarancyjną towarów. Pozostałe czynności związane z obsługą biznesu miała prowadzić spółka matka. W efekcie wydzielone sklepy miały pełnić funkcję agentów sprzedażowych o ograniczonym ryzyku, których głównym zajęciem miała być dystrybucja oferowanych towarów.

W przedstawionym stanie faktycznym Szef KAS uznał, że planowana zmiana modelu biznesowego nosi znamiona unikania opodatkowania. Wskazał on w szczególności, że w wyniku decentralizacji spółka, która obecnie jest podatnikiem od sprzedaży detalicznej przestanie nim być. Chociaż podatnikami takimi staną się wydzielone spółki sprzedażowe, to każda z nich będzie mogła korzystać z kwoty wolnej w wysokości 17.000.000 zł. Korzyść tą, w ocenie Szefa KAS, należało uznać za jedną z głównych korzyści wynikających z decentralizacji, a sposób działania za sztuczny, uwzględniając że możliwość osiągnięcia korzyści podatkowej „wpłynęła przynajmniej równorzędnie do oczekiwanych korzyści ekonomicz-

nych na wybór określonego modelu funkcjonowania grupy”.

Odmowa wydania opinii zabezpieczającej Szefa KAS została podtrzymana przez WSA w Warszawie w wyroku z 25 maja 2021 r. (III SA/WA 2348/20). W uzasadnieniu Sąd wskazał, iż podziela on stanowisko organu, że „wprowadzenie modelu biznesowego polegającego na prowadzeniu działalności za pośrednictwem dwunastu spółek z o.o. w zakresie sprzedaży detalicznej na wyodrębnionym geograficznie regionie /.../ przełoży się na osiągnięcie korzyści podatkowej sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem lub celem ustawy o podatku od sprzedaży detalicznej oraz przepisów art. 4, art. 5, art. 6, art. 8 oraz art. 9 tej ustawy, a sposób działania podatnika należy uznać za sztuczny. Wskazał on w szczególności, że „skarżąca w przedstawionym modelu biznesowym będzie ponosiła właściwie całość ryzyka gospodarczego tj. będzie odpowiadała za marketing, zatowarowanie sklepów-spółek oraz całą logistykę z tym związaną, przy sprzedaży ratalnej spółki celowe będą jedynie pośrednikiem, nie będą posiadały żadnej dowolności przy kluczowych kwestiach związanych z prowadzoną działalnością, ryzyko prowadzenia sklepów i tak ostatecznie ponosi Skarżąca jako główny udziałowiec, w takim przypadku próżno szukać realnych zmian w zarządzaniu siecią sklepów prowadzonych przez Skarżącą. Zdaniem Sądu założenia docelowego modelu biznesowego opierają się na wydzieleniu spółek celowych, które i tak będą zarządzane w sposób scentralizowany.”

Wskazany wyrok został następnie podtrzymany przez NSA orzeczeniem z 12 kwietnia 2022 r. (II FSK 1307/21). NSA w zwięzłym uzasadnieniu rozstrzygnięcia oddalającego skargę kasacyjną podatnika wskazał, że z okoliczności sprawy

wynika, że w toku postępowania wykazano, że działania polegające na wydzieleniu spółek zostały podjęte z powodów podatkowych a nie gospodarczych. Podkreślił on, że „co do zasady sama w sobie czynność wydzielenia podmiotów nie spotkałaby się ze sprzeciwem na gruncie art. 119a o.p. Natomiast okoliczności świadczące za brakiem realnych zmian w strukturze grupy kapitałowej T. oraz korelacja z datą wprowadzenia ustawy o podatku od sprzedaży detalicznej dały uzasadnienie merytoryczne do wydania skarżonego aktu” [odmowy wydania opinii zabezpieczającej – dopisek autora].

Mając na uwadze, że nie dysponuję całością materiałów z postępowania o wydanie opinii zabezpieczającej, nie będę analizował tego czy głównym celem działanie podatnika było faktycznie uniknięcie konieczności podatku od sprzedaży detalicznej a pozostałe cele biznesowe które podatnik chciał zrealizować były mało istotne. Postaram się wykazać, że nawet zakładając powyższe, to czy w analizowanym stanie faktycznym powinna znaleźć klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania nie jest wcale zupełnie oczywiste.

Tło ustawowe – podatek od sprzedaży detalicznej

Podatek od sprzedaży detalicznej reguluje ustawa z dnia 6 lipca 2016 r. o podatku od sprzedaży detalicznej⁷. Przewiduje ona, że „podstawę opodatkowania podatkiem stanowi osiągnięta w danym miesiącu nadwyżka przychodów ze sprzedaży detalicznej ponad kwotę 17 000 000 zł”⁸. Ustawa uzależnia więc konieczność zapłaty daniny od kwoty przychodów osiągniętych przez konkretnego podatnika, którym na gruncie ustawy może pozostawać wyłącznie: osoba fizyczna, osoba prawna, spół-

ka cywilna oraz jednostka nie mająca osobowości prawnej⁹. W efekcie takiego ukształtowania modelu podatku każdej jednostce przysługuje na jego gruncie miesięcznie 17 000 000 przychodów wolnych od opodatkowania.

Ustawodawca ostatecznie nie zdecydował się wprowadzić do ustawy regulacji prowadzących do stosowania jednej kwoty wolnej w odniesieniu do jednostek funkcjonujących w ramach grupy podmiotów powiązanych. Zasadę taką przewidywał pierwotny projekt ustawy gdzie podatnikami podatku miały być „sieci handlowe oraz sprzedawcy detaliczni nie wchodzący do sieci handlowych”¹⁰. W projekcie proponowano by za sieć uznawać „grupę podmiotów, w skład której wchodzi franczyzodawca oraz sprzedawcy detaliczni upoważnieni lub zobowiązani do korzystania z marki handlowej przez franczyzodawcę”. Przepisy przewidywały zwolnienie z podatku w odniesieniu do tak zdefiniowanych podatników, których sprzedaż detaliczna nie przekracza 1 500 000 zł miesięcznie. Fakt, iż ostatecznie w ustawie nie znalazły się regulacje dotyczące konsolidacji kwoty wolnej na poziomie grupy, co przewidywał pierwotny projekt, wydaje się świadczyć o tym, że konstrukcja podatku, w którym zwolnienie przysługuje konkretnemu podmiotowi jest wyrazem świadomego wyboru projektodawców.

Niezależnie od tego bezdyskusyjnym faktem pozostaje, że w uchwalonym akcie prawnym brak jest normy przewidującej to, że wolna od opodatkowania wartość sprzedaży detalicznej w kwocie 17 000 000 zł powinna być, w przypadku istnienia powiązań pomiędzy podmiotami, ustalana łącznie w odniesieniu do grupy podmiotów powiązanych. Pozostaje więc jednoznacznym, że na gruncie przepisów limit odnosi się do konkretnej jed-

nostki. Gdyby ustawodawca chciał by limit ten stosowało się do grup powiązanych ze sobą podmiotów mógłby z łatwością wprowadzić stosowną regulację wskazując przykładowo, w przepisie, że: „w przypadku podmiotów powiązanych, w rozu-

nie będzie wolny od obowiązku płacenia podatku. /.../ Wyłączenie franszyzy z definicji powoduje, że nie będzie niejasności, kto mógłby korzystać ze zwolnienia podatkowego. We wcześniejszych koncepcjach zawsze był z tym największy

sposób by wolna kwota przychodów przypadająca odrębnie na każdy podmiot. Nie udało się bowiem skonstruować rozsądnego przepisu, który dzieliłby kwotę wolną pomiędzy podmioty działające w ramach grup podmiotów powiązanych.

Podatek od sprzedaży detalicznej został celowo zaprojektowany w taki sposób by wolna kwota przychodów przypadająca odrębnie na każdy podmiot.

mieniu art. 11a ust. 1 pkt 4 ustawy o CIT, wielkość wolnej od opodatkowania sprzedaży detalicznej ustala się proporcjonalnie do udziału danego podmiotu w całkowitej sprzedaży detalicznej jednostek grupy¹¹. Dlaczego nie zdecydował się na wprowadzenie takiego unormowania? Odpowiedź na to pytanie znaleźć można w wypowiedzi przedstawiciela Ministerstwa Finansów na posiedzeniu sejmowej komisji finansów publicznych: „odeszliśmy od przepisów dotyczących franczyzy z uwagi na fakt braku możliwości jasnego, prostego, czytelnego dla obowiązanych podatkowo podmiotów zdefiniowania obowiązku płacenia podatku oraz możliwości korzystania z ulgi. Ulga taka występowała za każdym razem, w każdej koncepcji. Ostatecznie został wypracowany konsensus polegający na tym, że wolumen sprzedaży na poziomie 17.000 tys. zł miesięcz-

problem. Nie było wiadomo, jak w czytelny sposób rozdzielać ulgę, ponieważ podmioty były powiązane na zasadach kapitałowych, czasami na zasadach związanych z użyciem znaku towarowego, branding. Nie było wiadomo, czy ktoś, kto w swojej działalności gospodarczej używa materiałów reklamowych bądź gadżetów reklamowych, już jest podmiotem powiązanim na poziomie właścicielskim, od jakiego stopnia powiązania miały mieć prawo do korzystania z ulgi z uwagi na niską skalę dochodów, od jakiego stopnia nie mógłby korzystać z ulgi. Ostatecznie najdalej idący konsensus odzwierciedlony w procedowanym projekcie ustawy został uzgodniony w ten sposób, że przychody na poziomie 17.000 tys. zł stanowią kwotę wolną od podatku.”¹². Przywołana wypowiedź dość jasno obrazuje, że podatek od sprzedaży detalicznej został celowo zaprojektowany w taki

Klauzula jako podstawa normatywna opodatkowania?

W braku wyraźnej normy przewidującej stosowanie wspólnej kwoty wyłączenia dla powiązanych ze sobą jednostek podzielonego przedsiębiorstwa powstaje pytanie czy rekonstrukcja takiej zasady jest dopuszczalna w oparciu o przepisy klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Wbrew pozorom nie jest oczywiste, że nie. Klauzula pozwala bowiem, w sytuacji stwierdzenia sztucznych działań ukierunkowanych na obejście prawa podatkowego (prowadzących do powstania korzyści podatkowych sprzecznych z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej oraz ukierunkowanych głównie na osiągnięcie takiej korzyści) skutki podatkowe takich działań ustalić w oparciu o to jak kształtowałyby się

opodatkowanie (a) gdyby podatnik dokonał czynności odpowiedniej, względnie (b) gdyby pominięto całkowicie sztuczne czynności podatnika. W efekcie przy przyjęciu, że wydzielenie przez podatnika działalności do spółek celowych miało charakter sztuczny i było ukierunkowane na unikanie opodatkowania organ, przynajmniej patrząc na literalne brzmienie przepisów, ma podstawę do naliczania podatku od

od sprzedaży detalicznej twierdzenie, że mamy do czynienia z „unikaniem opodatkowania” nasuwa się niejako automatycznie. Złożoność problemu leży w tym, iż nie każdy przypadek, w którym dąży się do obniżenia ciężaru podatkowego uprawnia organy podatkowe do zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Jak trafnie wskazuje bowiem Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku II FSK

wymaga przeanalizowania czy zaistniały ustawowe przesłanki zastosowania tej normy.

Moment podjęcia decyzji o działaniu a równość wobec prawa

Pierwszym aspektem sprawy, który w omawianej sprawie może rodzić wątpliwości co do zasadności zasto-

Nie każdy przypadek, w którym dąży się do obniżenia ciężaru podatkowego uprawnia organy podatkowe do zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.

sprzedaży detalicznej tak jak gdyby całą działalność prowadził w dalszym ciągu jeden podmiot¹³.

Stwierdziwszy, iż zastosowanie klauzuli może doprowadzić do zastosowania jednej kwoty wolnej dla ogółu wydzielonych spółek celowych należy zastanowić się nad tym czy spełnione są warunki zastosowania tej normy. Intuicyjnie zastosowanie przez SzeFa KAS i sądy administracyjne klauzuli może wydawać się prawidłowe i niekontrowersyjne. W sytuacji jeżeli podatnik od lat działał w pewnej strukturze i z powodów fiskalnych zmienia ją, na taką którą pozwala mu uniknąć opodatkowania jego działalności nowo wprowadzonym podatkiem

135/19 „celem klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania nie jest [...] odebranie podatnikowi możliwości legalnego zminimalizowania wysokości płaconych przez niego podatków (optymalizacja podatkowa), ale ograniczenie możliwości zmniejszenia obciążeń podatkowych w przypadku, gdy podatnik będzie podejmował w tym celu działania sztuczne, niezajdujące uzasadnienia ekonomicznego, a jednocześnie sprzeczne z celem i przedmiotem ustawy podatkowej”¹⁴. Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania nie oznacza więc bezwzględnego zakazu optymalizacji podatkowej¹⁵. Rozgraniczenie planowania podatkowego od unikania opodatkowania

sowania GAAR jest fakt, iż model w którym duże grupy kapitałowe, działające na rynku sprzedaży detalicznej, realizują sprzedaż przez sieć placówek, z której każda stanowi odrębną spółkę występował na rynku jeszcze przed wprowadzeniem podatku od sprzedaży detalicznej. Podmioty, które działały w tej formie przed wprowadzeniem ustawy z 6 lipca 2016 r. o podatku od sprzedaży detalicznej jak się wydaje nie muszą obawiać się stosowania wobec nich klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Wynika to z faktu, że jeżeli model taki przyjęły przed uchwaleniem wskazanej ustawy trudno byłoby im zarzucić, iż miał on na celu uniknięcie tego

podatku. Pod kątem formalnym nie jest więc, w odniesieniu do takich jednostek, spełniona przesłanka celu, która dla stwierdzenia unikania opodatkowania wymaga by określone działanie podatnika było ukierunkowane na osiągnięcie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu. W przypadku jeżeli w momencie podjęcia pewnego działania nie gwarantowało ono powstania korzyści podatkowej, a zapewniło taką możliwość dopiero na skutek następczej zmiany przepisów klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania nie może znaleźć zastosowania.

Na rynku funkcjonują więc podmioty, które mogą swobodnie korzystać z korzyści podatkowej, do której osiągnięcia dążył podatnik, który wystąpił o wydanie opinii zabezpieczającej. W tej sytuacji twierdzenie, iż podatnik decydując się zdecentralizować model prowadzenia działalności gospodarczej naraża się na zastosowanie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania może być postrzegane jako jego dyskryminacja. Prowadzi bowiem do tego, iż podatnicy którzy rozpoczęli działalność wcześniej mogą korzystać z bardziej preferencyjnego opodatkowania, podczas gdy podatnik, który wystąpił z wnioskiem o wydanie opinii zabezpieczającej nie ma już takiej możliwości.

Zgodnie z art. 32 ust. 1 Konstytucji wszystkie jednostki są wobec prawa równi i mają prawo równego traktowania przez władze publiczne. Zasada równości oznacza, że „wszystkie podmioty prawa (adresaci norm prawnych), charakteryzujące się daną cechą istotną (relewantną) w równym stopniu, mają być traktowane równo, a więc według jednakowej miary, bez różnicowań zarówno dyskryminujących, jak i faworyzujących”¹⁶ W świetle art. 32 ust. 1, zakaz wprowadzania róż-

nicowań odnosi się więc przy tym zróżnicowań o nieuzasadnionym (arbitralnym) charakterze¹⁷. Wszelkie odstępstwa od nakazu równego traktowania podmiotów podobnych muszą zawsze znajdować podstawę w odpowiednio przekonujących argumentach¹⁸.

W tym kontekście należy zastanowić się czy sytuacja podatnika, który zdecydował się przed wdrożeniem klauzuli, na prowadzenie sprzedaży za pośrednictwem spółek celowych i tego który decyduje się na taką strukturę działalności dopiero po jej wejściu w życie różni się cechą istotną, która uzasadniałaby zróżnicowanie opodatkowania. W mojej ocenie trudno jest przyjąć że moment podjęcia określonych działań może być uznany za cechę istotną która mogłaby uzasadniać trwale zróżnicowanie zasad opodatkowania jednostek. W omawianej sytuacji może to nie być do końca widoczne. Refleksje w tym zakresie może pobudzić jednak zastanowienie się czy za dopuszczalną mogłaby zostać uznana sytuacja, w której ogół podatników CIT, którzy rozpoczęli działalność przed wejściem w życie normy nowelizującej korzystałby z dotychczasowej stawki CIT (np. 19%) zaś nowo utworzone podmioty musiałyby płacić ją w podwyższonej kwocie (np. 40%). W mojej ocenie pozostaje oczywiste, iż taka regulacja naruszałaby wynikającą z art. 32 ust. 1 Konstytucji zasadę równości. W tym kontekście za naruszającą zasadę równości uznają też sytuację, w której podatnik który zdecydował się na rozproszoną strukturę działalności przed wejściem w życie GAAR nie musi (trwale) płacić podatku handlowego nawet jeżeli obecnie dla takiej struktury brak jest uzasadnienia gospodarczego, ten zaś który chciałby ją wdrożyć dopiero po wejściu w życie tej normy jest tymczasem podatkiem tym objętym. Zróżnicowanie

takie mogłoby być potencjalnie dopuszczalne przejściowo (np. do końca roku podatkowego), ale gdy nabiera trwałego charakteru, w mojej ocenie, może ono stać się niedozwoloną dyskryminacją. Ewidentnie narusza bowiem zasady równości i sprawiedliwości, gwarantując niektórym podmiotem działającym na rynku przewagę konkurencyjną w postaci braku opodatkowania. W tym kontekście rodzi się więc wątpliwość czy wykładnia przepisów klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, która prowadzi do dyskryminacji i trwale faworyzuje pod kątem podatkowym jedne podmioty względem innych pozostaje prawidłowa i spełnia cele postawione przed normą antybuzywną.

Czy wybór przez podatnika rozproszonej struktury działalności może być uznany za sztuczny

Moje wątpliwości budzi również to czy działanie podatnika, polegające na zastosowaniu modelu, w którym działalność jest prowadzona przez rozproszone spółki nosi znamiona sztuczności. Polskie przepisy nie definiują, w sposób pozytywny, sztuczności. Określają jedynie, w art. 119c § 1 Ordynacji Podatkowej, że „sposób działania nie jest sztuczny, jeżeli na podstawie istniejących okoliczności należy przyjąć, że podmiot działający rozsądnie i kierujący się zgodnymi z prawem celami zastosowałby ten sposób działania w dominującej mierze z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych”. Na gruncie literalnego brzmienia przepisu pewność, że nie mamy do czynienia ze sztucznym sposobem działania, będziemy mieli więc wyłącznie wtedy gdy określony sposób działania zostanie zastosowany „w dominującej mierze z uzasadnionych

przyczyn ekonomicznych”. W mojej ocenie art. 119c § 1 Ordynacji Podatkowej nie można odczytywać jednak a contrario tzn. interpretować go w taki sposób, że każdy sposób działania, który nie został wybrany w dominującej mierze z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych jest sztuczny. Prowadziłoby to bowiem do tego, że w przypadku gdy istniałyby dwa równorzędne sposoby realizacji tego samego gospodarczego prowadzące do tożsamyh efektów ekonomicznych, każdy z nich byłby sztuczny. Oznaczałoby to, że podatnik mając do wyboru kilka równie korzystnych z perspektywy niepodatkowej scenariuszy działania, musiałby wybierać zawsze ten, który prowadzi do powstania największego zobowiązania podatkowego. W takim ujęciu klauzula z normy antyabuzywnej, stałaby się zasadą systemową nakładającą na podatników obowiązek działania w taki sposób by realizując określony cel gospodarczy maksymalizować ciężar podatkowy. Nie taki był cel i intencja wprowadzenia tej regulacji.

Dlatego też, w mojej ocenie, sztuczność należy postrzegać jako sytuację gdy podatnik stosuje konstrukcje nieadekwatne pod kątem ekonomicznym lub prawnym w stosunku do zamierzonego przez niego celu gospodarczego. Jej istotę dobrze oddaje uzasadnienie do ustawy: „Sztuczność konstrukcji prawnej prowadzącej do unikania opodatkowania można oceniać na płaszczyźnie prawnej oraz ekonomicznej. Na płaszczyźnie prawnej sztuczność konstrukcji wyraża się najczęściej w jej nadmiernej zawilosci poprzez np. dzielenie zdarzenia na odrębne czynności prawne albo połączenia wielu odrębnych zdarzeń w jedną czynność w sposób nietypowy dla danej branży, występowaniu podmiotów pośredniczących niewnoszących jednak żadnych elementów gospodarczych, elementach prowa-

dzających do uzyskania stanu identycznego lub zbliżonego do stanu istniejącego przed zastosowaniem tej konstrukcji prawnej (transakcje okrężne), elementach transakcji wzajemnie się znoszących lub kompensujących. Na płaszczyźnie ekonomicznej sztucznością transakcję charakteryzuje brak w niej treści ekonomicznej np. poprzez ukrywanie prawdziwego celu i znaczenia zdarzenia gospodarczego, nieadekwatność lub zbędność do realizacji rzeczywistego zdarzenia gospodarczego, zgodnie z jego celem i istotą oraz do uzyskania zamierzonego efektu gospodarczego. Nadmierna zawilosc prawna sztucznej konstrukcji prawnej oraz brak w niej treści ekonomicznej prowadzą do wniosku, że ta konstrukcja nie zostałaby zastosowana przez rozsądnie działający podmiot kierujący się w swych wyborach celami gospodarczymi¹⁹. W świetle przywołanego fragmentu uzasadnienia dla zaistnienia sztuczności niewystarczające pozostaje wskazanie, że istnieje inny, alternatywny sposób działania podatnika, który prowadzi do osiągnięcia zamierzonego przez niego celu gospodarczego. Konieczne jest jeszcze wykazanie, że instrumenty prawne zastosowane do osiągnięcia wskazanego celu przez podatnika są nieadekwatne.

W analizowanej sprawie największa wątpliwość odnośnie do sztuczności wydaje się wynikać z tego, iż podatnik od wielu lat działał w określonej formie, a obecnie, jak wynika z ustaleń Szefa KAS, przede wszystkim ze względów fiskalnych zamierza ją zmienić. Czy jednak fakt, iż podatnik dostosowuje model działania do zmieniającego się systemu podatkowego oznacza z automatu sztuczność podjętych działań? W mojej ocenie nie. Uważam bowiem, że ocena sztuczności powinna polegać nie na ocenie istnienia lub braku istnienia uzasad-

nienia dla samej zmiany modelu gospodarczego, a na weryfikacji czy: (1) model docelowy można uznać za adekwatny do realizowanego celu gospodarczego, a jeżeli tak czy dążąc do osiągnięcia tego modelu podatnik nie podejmuje (1) zbędnych działań lub (2) nie wykorzystuje w celu jego osiągnięcia nieadekwatnych konstrukcji prawnych.

Dla uzasadnienia postawionej tezy posłużę się przykładem, który może okazać się nieco bardziej ewidentny niż sytuacja zaistniała w rozpatrywanej sprawie. Załóżmy, że osoby fizyczne prowadziły działalność w formie spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, a ustawodawca zwiększył poziom obciążeń podatkiem dochodowym od osób prawnych. W takiej sytuacji pozostaje dla mnie ewidentne, iż osoby te mogą, by uniknąć podwyższonego opodatkowania, przekształcić spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością w transparentną spółkę jawną by wyeliminować podwójne opodatkowanie. Będzie tak nawet w przypadku, jeżeli spółka z o.o., z perspektywy niepodatkowej byłaby bardziej adekwatną formą prowadzenia działalności gospodarczej, np. ze względu na możliwość ograniczenia ryzyka wspólników. Spółka jawna, jako konstrukcja prawna, jest bowiem jedną z dopuszczalnych form prowadzenia działalności gospodarczej. Samo przekształcenie nie będzie w takiej sytuacji nosiło znamion sztuczności, mimo że będzie motywowane podatkowo. O sztuczności moglibyśmy mówić dopiero gdyby podatnik postanowił przenieść majątek spółki z o.o. do spółki jawnej w jakiejś nietypowej formie, realizując przy okazji korzyść podatkową sprzeczną z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu.

Inaczej mówiąc uważam, że sama zmiana modelu działania, na bardziej korzystny pod kątem

podatkowym, nawet jeżeli jest motywowana wyłącznie fiskalnie nie może być uznana za sztuczną, tak długo jak sam model docelowy nie jest sztuczny. W stanowisku tym nie jestem odosobniony. Jak stwierdziła bowiem Rzecznik Generalna J.

jest motywowana fiskalnie, a tego czy docelowy model jest racjonalny czy też sztuczny. Odnosząc się do tego aspektu prowadzenie działalności za pośrednictwem sieci rozproszonych spółek niewątpliwie pozwala na realizację przez podatnika

odpowiedzi na każde z przedstawionych pytań mam wątpliwości. Potęguje je fakt, iż Szefer KAS, jak rozumiem, dostrzegł uzasadnienie ekonomiczne dla docelowego modelu wskazując, że możliwość osiągnięcia korzyści podatkowej „wpły-

**Sama zmiana modelu działania,
na bardziej korzystny pod kątem
podatkowym, nawet jeżeli jest motywowana
wyłącznie fiskalnie nie może być uznana
za sztuczną, tak długo jak sam model
docelowy nie jest sztuczny.**

Kokott, odnosząc się do zbliżonego zagadnienia w opinii do orzeczenia w sprawie C-115/16 N Luxembourg przeciwko Skatteministeriet „każde państwo ma swobodę zmiany obowiązującego prawa podatkowego. Jednak to zmienia także podstawy kalkulacji gospodarczej podmiotów uczestniczących [w obrocie gospodarczym]. Próba utrzymania pierwotnej podstawy kalkulacji transakcji przedsiębiorstwa (w niniejszym przypadku, nabycia duńskiej spółki operacyjnej z pomocą zagranicznych inwestorów), według mnie nie stanowi nadużycia. Od każdego przedsiębiorstwa można oczekiwać, że będzie ono dokonywało kalkulacji gospodarczej²⁰.

Przenosząc powyższe rozważania na stan faktyczny analizowanej sprawy ocena czy zamierzone przez podatnika działania pozostają sztuczne wymagało oceny nie tego czy sama zmiana formy działalności

zamierzonego celu gospodarczego w postaci prowadzenia sieci sprzedaży. Model, w którym poszczególne sklepy stanowią odrębne spółki jest stosunkowo często spotykany na rynku, w tym branży w której działał podatnik²¹. Również zamierzony szeroki zakres działalności spółki centralnej nie wydaje się zasadniczo odbiegać od standardów rynkowych. W tym kontekście nasuwają się wątpliwości czy można mówić o tym, że model ten ma charakter sztuczny? Czy faktycznie decyzja o tym czy działalność prowadzić w ramach jednego scentralizowanego podmiotu czy poprzez sieć rozproszonych spółek nie mieści się w zakresie swobody podatnika w zakresie wyboru formy i struktury prowadzonej działalności? W końcu czy gdyby podatnik dopiero rozpoczął działalność i zdecydował się na taki jej model Szefer KAS mógłby go zakwestionować? W zakresie

nieła przynajmniej równorzędnie do oczekiwanych korzyści ekonomicznych na wybór określonego modelu funkcjonowania grupy”. Jeżeli moje rozumienie w tym względzie jest prawidłowe i faktycznie za takim a nie innym ustrukturyzowaniem struktury grupy przemawiały przyczyny biznesowe, to zdecydowanie trudno nazywać go sztucznym i stosować w stosunku do niego klauzulę. W świetle motywu 11 dyrektywy AT „w Unii przepisy ogólne przeciw unikaniu opodatkowania powinny mieć [bowiem] zastosowanie do uzgodnień, które nie są rzeczywiste; we wszystkich pozostałych przypadkach podatnik powinien mieć swobodę wyboru takiej struktury podatkowej, która jest najbardziej efektywna z punktu widzenia prowadzonej przez niego działalności gospodarczej”.

Ponadto przypomnieć należy też, iż za sztuczne możemy uznać

tylko takie działania motywowane względami fiskalnymi, które zmierzają do osiągnięcia korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu. Nie jest więc tak, iż każde działanie motywowane fiskalnie jest

w zakresie sposobu zarządzania, a rola tych spółek sprowadzała się do podmiotów pośredniczących wykorzystywanych właśnie w celu skorzystania z kwoty wolnej od podatku i niższej stawki podatku od sprzedaży detalicznej poprzez podział

klauzulę „sztuczność stanowi tylko jedną z przesłanek zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania głównym kryterium oceny, czy czynność podlega pod klauzulę jest to, czy podatnik działa zgodnie z celem ustawy”. Zwe-

Fakt, iż podatnik podejmuje działania sztuczne nie oznacza automatycznie, iż zrealizowana w ten sposób korzyść pozostaje sprzeczna z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu.

sztuczne. Dla stwierdzenia sztuczności niezbędne jest by zastosowanie nieadekwatnych pod kątem ekonomicznym lub prawnym kroków prowadziło do powstania korzyści podatkowej spełniającej warunek sprzeczności.

Gdzie tu sprzeczność?

Można mieć wątpliwości czy w omawianej sprawie osiągnięta przez podatnika, na skutek zmiany struktury działalności korzyść podatkowa, może zostać uznana za sprzeczną z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu. Sądy w wydanych orzeczeniach właściwie nie pochyliły się na wskazanym warunkiem. WSA podzielił w tym zakresie jedynie stanowisko Szefa KAS, że „wprowadzenie modelu biznesowego opartego o uczestnictwo spółek celowych w rzeczywistości nie wiązało się z istotną zmianą

przychodów ze sprzedaży na spółki celowe w grupie powiązanych podmiotów zamiast jednego podatnika tj. Wnioskodawcy. Powyższe zatem w związku ze stricte fiskalnym celem wprowadzenia podatku uznać należy za sprzeczne z przedmiotem ustawy o podatku od sprzedaży detalicznej”. Sprzeczność korzyści podatkowej została więc wywiedziona z faktu, że dla osiągnięcia korzyści podatkowej, podatnik zrealizował działania sztuczne.

Argumentacja taka jest dalece niewystarczająca dla wykazania sprzeczności, albowiem sztuczność i sprzeczność to dwa odrębne warunki zastosowania klauzuli²². Fakt, iż podatnik podejmuje działania sztuczne nie oznacza automatycznie, iż zrealizowana w ten sposób korzyść pozostaje sprzeczna z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu. Jak wskazywali projektodawcy w uzasadnieniu ustawy nowelizującej

ryfikujemy więc czy w omawianej sprawie osiągnięta przez podatnika korzyść podatkowa faktycznie może być uznana za sprzeczną z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu.

Weryfikacja sprzeczności z przedmiotem lub celem przepisów ustawy o podatku od sprzedaży detalicznej wymaga zastanowienia się jaki sens ma ustanowienie limitu przychodów wolnych od opodatkowania podatkiem od sprzedaży detalicznej odrębnie dla każdego podmiotu. Jak już wcześniej wskazywano, z przebiegu prac ustawodawczych wynika jednoznacznie, że taka konstrukcja była wyrazem świadomej woli projektodawców, którym nie udało się skonstruować sensownej regulacji obejmującej podmioty działające w ramach różnego rodzaju powiązań. Sam fakt braku opodatkowania grup kapitałowych, prowadzących działalność za pośrednictwem wielu spółek ce-

lowych, trudno w tym kontekście uznać *per se* za sprzeczny z zakresem czy celem normy, interpretowanym przez pryzmat zamiaru, który przyświecał projektodawcą przepisów.

Niemniej ocena celu normy jedynie poprzez odniesienie się do zamiaru projektodawców byłoby w mojej ocenie niepoprawna. W swoich publikacjach zwracam bowiem uwagę, że to nie tyle zamiar projektodawców, a obiektywny sens normy, który powinien być wywodzony przede wszystkim z jej treści, dekorowanej w powiązaniu m.in. z gospodarczą rolą normy oraz jej miejsce w systemie prawa podatkowego, jest punktem odniesienia właściwym dla oceny sprzeczności korzyści podatkowej z przedmiotem lub celem przepisów prawa podatkowego²³. Fakt, iż sprzeczność ma występować nie tyle z treścią ustawy a z jej celem i duchem, pozwala przy jej ocenie oderwać się w pewnym zakresie od litery przepisów. Nie oznacza jednak możliwości pominięcia brzmienia i genezy regulacji, gdyż to treść przepisu wyznacza rozstrzygnięcie ustawodawcy odnośnie do kształtu normy prawnej, determinując istotę danego uregulowania.

W kontekście ekonomicznym i sprawiedliwościowym niewątpliwie sensowne byłoby opodatkowanie jednostek podatkiem od sprzedaży detalicznej niezależnie od tego czy podobną działalność prowadzą one jako jedna spółka czy w strukturze rozproszonej. Niemniej ustawodawca stanowiąc prawo nie poszedł w tę stronę. Z treści norm podatku od sprzedaży detalicznej nie da się w żaden sposób wyprowadzić wniosku, iż ich celem było stosowanie jednej kwoty wolnej do grup podmiotu powiązanych. Można więc mówić o tym, że dostrzeżalna sprzeczność występuje tu nie z przedmiotem i celem uchwa-

lonych przepisów, a z tym jak podatek od sprzedaży detalicznej powinien zadaniem interpretatora funkcjonować.

Słusznie w mojej ocenie w doktrynie międzynarodowej wskazuje się, że normy przeciwko unikaniu opodatkowania nie mogą znaleźć zastosowania w tych przypadkach, w których określonej regulacji trudno jasno przypisać cel dla którego została ustanowiona²⁴. Jest tak w niniejszej sprawie, gdzie trudno przypisać racjonalność rozwiązaniu, w którym kwota wolna przysługuje każdemu z podmiotów osobno, faworyzując w ten sposób podmioty działające w modelu rozproszonym. Jak już wskazywano, z przebiegu prac legislacyjnych wynika jednak, że takie podejście wynikało z braku pomysłu na lepsze rozwiązanie. Czy można więc uznać, że skorzystanie z tego mechanizmu pozostaje sprzeczne z celem kwoty wolnej?

Oceniając w omawianej sprawie sprzeczność, nie można abstrahować od roli klauzuli antyabuzywnej. Jej istotą nie jest umożliwienie organom podatkowym podważania treści rozwiązań przyjętych przez ustawodawcę, a zapobieżenie sytuacjom, w których podatnik podejmując sztuczne działania, wykorzystuje niedostatki w treści tych norm dla osiągnięcia nieuzasadnionych korzyści podatkowych. W omawianej sprawie, gdzie wyniki przebiegu prac legislacyjnych wprost wskazują na to, że brak łącznego opodatkowanie podmiotów działających w ramach grup kapitałowych był świadomym wyborem projektodawców, ocena iż korzyść w postaci braku opodatkowania działalności prowadzonej w formie rozproszonej jest sprzeczna z przedmiotem i celem ustawy, wydaje się mi balansować na granicy interpretacji i prawotwórstwa.

Podsumowanie

Działanie podatnika polegające na wydzieleniu poszczególnych sklepów do spółek celowych w celu uniknięcia podatku od sprzedaży detalicznej początkowo może wydawać się typowym przykładem przekroczenia przez podatnika dopuszczalnych granic planowania podatkowego, które powinno skutkować zastosowaniem klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Przypadek ten, przynajmniej dla mnie, przestał być oczywisty gdy zdałem sobie sprawę, że może on stawiać tych podatników, którzy wdrożyli takie model biznesowy jeszcze przed wejściem w życie klauzuli jak i tych którzy działalność w modelu zdecentralizowanym będą dopiero rozpoczynając²⁵ w zdecydowanie lepszej pozycji konkurencyjnej od tych podmiotów, które przed wejściem podatku handlowego prowadziły biznes w ramach jednego podmiotu. Uznanie, na podstawie klauzuli, że zmiana przez tych ostatnich modelu działalności na rozproszony jest unikaniem opodatkowania prowadzi do trwałego różnicowania sytuacji podatkowej tych grup podmiotów. Zastosowanie klauzuli prowadzi *de facto* do tego, że na gruncie podatku handlowego zaczyna obowiązywać, nieznaną ustawie, zasada ustalania kwoty wolnej w odniesieniu do grupy podmiotów, a nie konkretnego podatnika. Ze względu na ograniczony zakres stosowania klauzuli zasada ta obowiązuje jednak tylko część podmiotów. Rodzi to pytanie czy zastosowanie w tym przypadku GAAR nie nabiera charakteru niedozwolonego prawotwórstwa. Pytanie to wybrzmiewa w analizowanym przypadku tym mocniej, że ustawodawca w trakcie prac legislacyjnych świadomie zrezygnował z przepisów przewidujących stosowanie jednej kwoty wolnej w odnie-

sieniu do grupy podmiotów powiązanych, decydując się na przyznanie takiej kwoty każdemu podatnikowi odrębnie. W mojej ocenie, jak już wskazywałem, znajdujemy się tu gdzieś na cienkiej granicy pomiędzy ustaleniem, w drodze interpretacji, sprzeczności korzyści z celem ustawy a prawotwórstwem.

W sytuacji gdy kwestia sprzeczności korzyści z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej nie wydaje się oczywista ze szczególną ostrożnością należy podchodzić do oceny sztuczności. Sztucznym jest bowiem tylko takie działanie, które nie zostałyby podjęte, gdyby nie możliwość osiągnięcia korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu. Nie mam wątpliwości, że w tych przypadkach, gdy za dzia-

łaniem w modelu rozproszonym przemawiają jakiegokolwiek względy pozapodatkowe, jego wyboru nie można uznać za sztuczny. Również w sytuacji, jeżeli korzyści i koszty działania w każdym z tych modeli byłyby zbliżone wyboru jednego z nich nie uznałbym za sztuczny. Powyższe wynika z faktu, iż decyzja o tym czy prowadzić działalność gospodarczą w formie jednego czy też wielu podmiotów niewątpliwie mieści się w zakresie swobody wyboru formy i struktury prowadzenia działalności gospodarczej. Nawet jeżeli uznać, że wynikająca z tego korzyść w postaci braku konieczności zapłaty podatku handlowego byłaby sprzeczna z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej, to byłaby ona konsekwencją takiej a nie innej konstrukcji przez usta-

wodawcę przepisów. Wybór przez podatnika spośród dwóch ekonomicznie uzasadnionych opcji tej z nich, która wiąże się z niższym opodatkowaniem nie może zostać uznany za nadużycie. Jedynie w sytuacji gdy model rozproszony byłby, z perspektywy niepodatkowej, ewidentnie mniej korzystny, można w mojej ocenie zastanawiać się nad sztucznością. W efekcie tylko w tych sytuacjach skłonny byłbym uznać, że możemy mieć do czynienia z unikaniem opodatkowania. ↪



DR MIKOŁAJ KONDEJ,
DORADCA PODATKOWY

1_Dział IIIA Rozdział 1 Ordynacji Podatkowej.

2_O problemach związanych z próbami zdefiniowania tego zjawiska: K. Cień, Unikanie opodatkowania a planowanie podatkowe, Warszawa 2022, Lex/el., Rozdział IV.

3_Zob. m.in. uzasadnienie ustawy o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 846), s. 5.

4_Odmowa wydania opinii zabezpieczającej z 5 października 2020 r. w zakresie modelu biznesowego polegającego na wydzieleniu spółek w celu prowadzenia za ich pomocą sprzedaży detalicznej (DKP2.8011.20.2020).

5_Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 26 maja 2021 r. (III SA/WA 2348/20)

6_Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 14 kwietnia 2022 r. (II FSK 1307/21)

7_Dz.U. 2020 poz. 1293.

8_Art. 6 ust. 1 ustawy z dnia 6 lipca 2016 r. o podatku od sprzedaży detalicznej.

9_Art.3 pkt 4 ustawy z dnia 6 lipca 2016 r. o podatku od sprzedaży detalicznej.

10_Art. 4 projektu ustawy o podatku od sprzedaży detalicznej z 2 lutego 2016 r., rcl.gov.pl.

11_Mam pełną świadomość trudności kalkulacyjnych związanych z takim zapisem. Traktuję go jedynie jako daleki od ideału przykład tego, że ustawodawca miał możliwość konsolidacji limitu na poziomie grupy.

12_Zapis Przebiegu Posiedzenia Komisji Finansów Publicznych z 05.07.2016 r.

13_W przypadku jeżeli wydzieleniu towarzyszyły również inne cele biznesowe należałoby ustalić czy w braku korzyści podatkowej doszłoby do wydzielenia. Jeżeli nie klauzula nie powinna znaleźć zastosowania.

14_Wyrok NSA z dnia 8 lipca 2019 r., sygn. II FSK 135/19.

15_M. Kondej, Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania nie oznacza zakazu optymalizacji podatkowej. Glosa krytyczna do odmowy wydania opinii zabezpieczającej z dnia 28 maja 2020 r. DKP3.8011.8.2019, Kwartalnik Prawa Podatkowego 4/2019, s. 21-37.

16_Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 9 marca 1988 r. (U 7/87), OTK 1988/1/1.

17_L. Garlicki, M. Zubik [w:] M. Derlatka, K. Działocha, S. Jarosz-Zukowska, A. Łukaszczyk, P. Sarnecki, W. Sokolewicz, J. Trzciński, M. Wiącek, K. Wojtyczek, L. Garlicki, M. Zubik, Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz. Tom II, Warszawa 2016, Lex/El., Komentarz do art. 32.

18_Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 3 września 1996 r. (K 10/96), OTK 1996/4/33.

19_Zob. Uzasadnienie projektu ustawy o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw z 22.03.2016 r., Sejm VIII kadencji, druk sejm. nr 367.

20_Opinia Rzecznika Generalnego J. Korkott przedstawiona w dniu 1 marca 2018 r. w sprawie C-115/16 N Luxembourg przeciwko Skatteministeriet, pkt. 76-77

21_Na niekorzyść podatnika może działać tu fakt, iż nie wydzielił on działalności poszczególnych sklepów do odrębnych sklepów a zdecydował się na powołanie odrębnych spółek jedynie dla grup sklepów, ze względu na poziom obciążenia administracyjnego, które wiązałyby się z funkcjonowaniem większej ilości spółek.

22_Zob. m.in. Kondej M., Cebula T., „Dlaczego przesłanki „sprzeczności korzyści podatkowej z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu” nie należy nazywać „samospelniającą się”, „Monitor Podatkowy” 10/2020; B. Kuźniacki, Dekodowanie hipotezy GAAR: przesłanka sztuczności i jej istotny wpływ na przesłankę sprzeczności, cz. 2, Przegląd Podatkowy 7/2020, s. 29; M. Guzek, M. Stefaniak, Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania. Komentarz praktyczny, Warszawa 2018; J. Jankowski, Przesłanki materialnoprawne stosowania GAAR – wybrane zagadnienia, Monitor Podatkowy 1/2020. Podobnie na gruncie klauzuli PPT: F. Majdowski, Principle Purpose

Test – nowa klauzula antyabuzyjna do zwalczania nadużycia umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Niewygodne (i zapomniane) pytania, Monitor Podatkowy 11/2017, s. 28.

23_Szerzej na ten temat: M. Kondej, Sprzeczność korzyści podatkowej z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu jako samodzielna przesłanka stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, Przegląd Podatkowy 12/2021, s. 27-36.

24_P. Piantavigna, The Role of the Subjective Element in Tax Abuse and Aggressive Tax Planning, World tax journal, may 2018, s. 195; J. Freedman, Designing

a General Anti-Abuse Rule: Striking a balance, 3 Asia-Pacific Tax Bull 20/2014, s. 168.

25_W praktyce trudno mi sobie wyobrazić skuteczne zakwestionowanie przez organy podatkowej decyzji takich podatników o wyborze modelu zdecentralizowanego, nawet w sytuacji gdyby jego wybór był motywowany podatkowo.

Bibliografia

1_Cień K., Unikanie opodatkowania a planowanie podatkowe, Warszawa 2022

2_Freedman J. , Designing a General Anti-Abuse Rule: Striking a balance, 3 Asia-Pacific Tax Bull 20/2014.

3_Garlicki L., Zubik M. [w:] M. Derlatka, K. Działocha, S. Jarosz-Żukowska, A. Łukaszczyk, P. Sarnecki, W. Sokolewicz, J. Trzciniński, M. Więcek, K. Wojtyczek, L. Garlicki, M. Zubik, Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz. Tom II, Warszawa 2016, Lex/El., Komentarz do art. 32.

4_Guzek M., Stefaniak M., Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania. Komentarz praktyczny, Warszawa 2018;

5_Jankowski J., Przesłanki materialnoprawne stosowania GAAR – wybrane zagadnienia, Monitor Podatkowy 1/2020.

6_Kondej M. , Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania nie oznacza zakazu optymalizacji podatkowej. Glosa krytyczna do odmowy wydania opinii zabezpieczającej z dnia 28 maja 2020 r. DKP3.8011.8.2019, Kwartalnik Prawa Podatkowego 4/2019

7_Kondej M., Cebula T., „Dlaczego przesłanki „sprzeczności korzyści podatkowej z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu” nie należy nazywać „samospelniającą się”, „Monitor Podatkowy” 10/2020;

8_Kondej M., Sprzeczność korzyści podatkowej z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu jako samodzielna przesłanka stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, Przegląd Podatkowy 12/2021.

9_Kuźniacki B., Dekodowanie hipotezy GAAR: przesłanka sztuczności i jej istotny wpływ na przesłankę sprzeczności, cz. 2, Przegląd Podatkowy 7/2020

10_Majdowski F., Principle Purpose Test – nowa klauzula antyabuzyjna do zwalczania nadużycia umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Niewygodne (i zapomniane) pytania, Monitor Podatkowy 11/2017.

11_Piantavigna P. , The Role of the Subjective Element in Tax Abuse and Aggressive Tax Planning, World tax journal, Maj 2018.