

Andrzej Ladziński

Co już wiemy o GAAR i dlaczego to wciąż mało?

Analiza orzecznictwa NSA w zakresie
stosowania GAAR w podatku od
nieruchomości

1 Marca 2024 r.

Jak orzekał NSA w sprawach dot. stosowania GAAR innych niż podatek od nieruchomości?

data	sygnatura	podatek	rok	skarżący	motywy rozstrzygnięcia
09.11.2023	II FSK 1277/23	CIT	2016	obie strony	do zobowiązania z tytułu podatku dochodowego za 2016 r. GAAR nie może być stosowany
09.11.2023	II FSK 163/22	CIT	2016	obie strony	
09.11.2023	II FSK 1637/23	CIT	2016	podatnik	
09.11.2023	II FSK 620/22	CIT	2016	Szef KAS	
09.11.2023	II FSK 1227/23	PIT	2016	podatnik	
09.11.2023	II FSK 1242/23	PIT	2017	podatnik	program motywacyjny realizowany na podstawie pochodnego instrumentu finansowego spełnia przesłanki stosowania GAAR
24.01.2024	II FSK 218/22	PIT	2016	podatnik	do zobowiązania z tytułu podatku dochodowego za 2016 r. GAAR nie może być stosowany
24.01.2024	II FSK 332/22	PIT	2016	podatnik	

Wyroki NSA dotyczące stosowania GAAR w podatku od nieruchomości

- 1) III FSK 354/23 - Wyrok NSA z 2023-08-22
- 2) III FSK 489/23 - Wyrok NSA z 2023-08-22
- 3) III FSK 490/23 - Wyrok NSA z 2023-08-22
- 4) III FSK 491/23 - Wyrok NSA z 2023-08-22
- 5) III FSK 492/23 - Wyrok NSA z 2023-08-22
- 6) III FSK 493/23 - Wyrok NSA z 2023-08-22
- 7) III FSK 494/23 - Wyrok NSA z 2023-08-22
- 8) III FSK 495/23 - Wyrok NSA z 2023-08-22
- 9) III FSK 751/23 – Wyrok NSA z 2023-12-11

Wszystkie sprawy w przedmiocie podatku od nieruchomości, którymi zajmował się NSA, dotyczyły jednego podatnika, a wydane przez Szefa KAS decyzje zapadły w tym samym stanie faktycznym (w zakresie dokonanych przez podatnika czynności, których skutek podatkowy został przez Szefa KAS zakwestionowany).

Stan faktyczny

2009

- sprzedaż infrastruktury telekomunikacyjnej do spółki zależnej;
- rozliczenie ceny poprzez emisję obligacji;

2009-2016

- leasing zwrotny;
- rozliczenie opłat leasingowych poprzez potrącenie z należnościami z tytułu wykupu obligacji

2016

- przejęcie spółki zależnej przed zakończeniem umowy leasingu i rozliczeniem ceny sprzedaży infrastruktury

Oszczędność podatkowa wynikająca z dokonanych czynności polegała na tym, że nabywca nabył infrastrukturę telekomunikacyjną po cenie istotnie niższej od wartości księgowej brutto stanowiącej podstawę opodatkowania u zbywcy infrastruktury.

- Korzyść podatkowa **była jedynym istotnym celem** dokonanych czynności.
- Korzyść podatkowa polegała na tym, że **podatnik przestał być podatnikiem podatku od nieruchomości, a nabywca infrastruktury telekomunikacyjnej płacił podatek od nieruchomości od niższej podstawy opodatkowania.**
- **Sztuczność sposobu działania** była następstwem tego, że „**Strona dokonując czynności nie osiągnęła żadnych celów ekonomicznych lub gospodarczych, poza osiągnięciem korzyści podatkowej, a zatem nie istniał żaden cel (powód) ekonomiczny lub gospodarczy, który mógłby skłonić Stronę do tego sposobu działania**”.
- **Sprzeczność korzyści podatkowej w danych okolicznościach z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej** dotyczyła art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. i polegała na tym, że osiągnięty przez podatnika **skutek podatkowy naruszał „stabilność tej podstawy opodatkowania, ustawa zaś przewiduje niewiele przypadków pozwalających na jej wzruszenie lub zaktualizowanie”**.

Treść rozstrzygnięcia NSA – dlaczego decyzja Szefa KAS naruszała prawo?

- Błędne ustalenia Szefa KAS w zakresie przesłanki celu działania. Szef KAS przyjął, że cel podatkowy był jedynym celem działania podatnika.
- NSA stwierdził, że motywem działania podatnika był również cel niepodatkowy i zbadania wymaga to, czy był to cel istotny czy małoistotny.
- W przypadku spraw dotyczących 2016 r. przesłanką uchylecia decyzji było również to, że korzyść podatkowa powstała przed 15.07.2016 r., to jest, z początkiem rocznego okresu rozliczeniowego, kiedy powstał obowiązek podatkowy i zobowiązanie podatkowe (korzyść podatkowa polegała bowiem na obniżeniu zobowiązania podatkowego).

NSA nie odniósł się do ustaleń Szefa KAS w zakresie stwierdzonej sztuczności sposobu działania oraz sprzeczności korzyści podatkowej z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej.

Stosowanie GAAR względem czynności dokonanych przed 15.07.2016 r., ale skutkujących korzyścią podatkową po 15.07.2016 r.

- W przepisach Ordynacji podatkowej dotyczących klauzuli występują **dwa niezależne i niepokrywające się znaczeniowo pojęcia**, tj. **pojęcie czynności** ("czynność dokonana przede wszystkim w celu..." – art. 119a) i **pojęcie korzyści podatkowej**, która jest skutkiem owej czynności i może mieć miejsce w czasie znacznie odsuniętym od momentu dokonania samej czynności.
- (...) **nie miało miejsca wsteczne zastosowanie prawa do zamkniętych stosunków prawnych**, ponieważ stan rzeczy rozpatrywany jako podstawa wydania decyzji w oparciu o art. 119a o.p. nie był zamknięty przed 15 lipca 2016 r. **Skutki podatkowoprawne czynności dokonanych w 2009 r. trwały bowiem również w roku 2017.**
- (...) **rozwiązanie intertemporalne przyjęte w art. 7 ustawy zmieniającej sprawia, że regulacja prawna ma charakter retrospektywny**, ponieważ jej mocą nowe prawo (tj. art. 119a i nast.) jest stosowane do sytuacji prawnych z elementem dawnym, a mianowicie do zachodzących po wejściu w życie nowego prawa następstw (skutków) prawnych czynności, które miały miejsce przed jego wejściem w życie.
- (...) uznanie, że przepisy przeciwko unikaniu opodatkowania mogą być stosowane również do zdarzeń prawnych zakończonych przed dniem 15 lipca 2016 r., jeżeli powodują one powstanie korzyści podatkowej po tej dacie, **w pełniejszym stopniu służy realizacji konstytucyjnej zasady sprawiedliwości społecznej**, niż przyjęcie, że przepisy te nie mogą być stosowane w tego rodzaju sytuacjach.

Ocena wyjaśnień składanych przed przejęciem postępowania podatkowego lub kontroli celno-skarbowej na podstawie art. 119g o.p. (na okoliczność przesłanki celu działania)

- (...) "wskazanie" celu przez podatnika z natury rzeczy może (choć nie musi) mieć miejsce dopiero na etapie postępowania podatkowego prowadzonego w kierunku zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.
- (...) nie może być uznane za kluczowe dla rozstrzygnięcia o zasadności zastosowania klauzuli to, jakich wyjaśnień co do celu czynności skarżąca udzielała organom innym niż Szef KAS i to w okresie poprzedzającym wejście w życie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.

Ocena prawna - czy i co umknęło uwadze Sądu?

- Skutek podatkowy w postaci utraty statusu podatnika podatku od nieruchomości nastąpił w 2009 r., a tym samym nie powinien być kwestionowany na podstawie GAAR.
- Ocena podstaw zastosowania GAAR w latach 2017 i następnych wymaga więc przyjęcia założenia, że nie jest okolicznością istotną to, że podmiot utracił w 2009 r. statut podatnika podatku od nieruchomości i w jakiej wysokości płacił podatek przed zbyciem infrastruktury telekomunikacyjnej.
- W związku z powyższym należy ocenić, czy skutek podatkowy połączenia w drodze przejęcia, w wyniku którego zbywca infrastruktury telekomunikacyjnej ponownie stał się podatnikiem podatku od nieruchomości w określonych okolicznościach wpływających na wymiar podatku, wypełnia przesłanki unikania opodatkowania, a więc:
 - czy wyniku nabycia infrastruktury w drodze połączenia doszło do powstania korzyści podatkowej (pomijając fakt płacenia podatku od nieruchomości przed 2009 r. oraz jego wysokość),
 - czy ewentualna korzyść podatkowa jest sprzeczna w danych okolicznościach z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej,
 - czy dokonanie połączenia było planowane w 2009 r., a więc czy może być łączone z czynnościami wykonanymi w 2009 r.,
 - czy było to działanie podjęte w celu osiągnięcia korzyści podatkowej?

Ustalenia Sądu co do treści obowiązującego prawa – czy właściwie odczytana została istota unikania opodatkowania?

- Czy powstała korzyść podatkowa – a więc czy istniała alternatywna do art. 4 ust. 1 pkt 3 upol regulacja w przedmiocie ustalenia podstawy opodatkowania?
- Czy we właściwej kolejności rozpatrzone zostały przesłanki unikania opodatkowania – a więc dlaczego w pierwszej kolejności należało ustalić, czy zidentyfikowana korzyść podatkowa jest sprzeczna w danych okolicznościach z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej?
- Czy zidentyfikowana korzyść podatkowa jest sprzeczna z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej – a więc czy w ustalonym stanie faktycznym doszło do zastosowania art. 4 ust. 1 pkt 3 upol w okolicznościach, których ustawodawca nie przewidziała i czy skutek zastosowania art. 4 ust. 1 pkt 3 w tychże okolicznościach nie był przez ustawodawcę oczekiwany?

Przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania – czyli na czym polega stosowanie GAAR?

- Stosowanie GAAR, wbrew sugestii płynącej z brzmienia przepisów art. 119a o.p. nie polega na tym, że określamy skutek podatkowy względem stanu faktycznego, który nie zaistniał (**„na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki mógłby zaistnieć, gdyby dokonano czynności odpowiedniej”**)
- GAAR modyfikuje zakres stosowania przepisu ustawy podatkowej (eliminując sprzeczność z przedmiotem przepisu ustawy podatkowej):
 - **właściwego dla czynności odpowiedniej**, jeśli podatnik działał przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, to jest, poszerzając zakres stosowania o sytuacje takiego rodzaju, jak ta, która była następstwem dokonanych przez podatnika czynności;
 - **właściwego dla czynności dokonanej** przez podatnika, jeśli działał wyłącznie w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, to jest zawężając zakres stosowania poprzez wyłączenie sytuacji takiego rodzaju, jak ta która była następstwem dokonanych przez podatnika czynności
- W rozpatrywanej sprawie SzeF KAS uznając, że czynność została dokonana wyłącznie w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, oparł rozstrzygnięcie **„na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki zaistniałby, gdyby czynności nie dokonano”** nie modyfikując w żaden sposób zakresu stosowania art. 4 ust. 1 pkt 3 upol.



Andrzej Ladziński

doradca podatkowy, wspólnik
zarządzający GWW Ladziński, Cmoch
i Wspólnicy Sp. k.

ul. Dobra 40
00-344 Warszawa
t. +48 22 212 00 00
warszawa@gww.pl

ul. Towarowa 37
61-896 Poznań
t. +48 61 658 00 00
poznan@gww.pl

ul. Stawowa 6/17
50-018 Wrocław
t. +48 71 796 77 55
wroclaw@gww.pl

ul. J. Twardowskiego 9
35-302 Rzeszów
t. +48 17 333 10 10
rzeszow@gww.pl