

Przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania

Andrzej Gomułowicz*

Klauzula przeciw unikaniu opodatkowania narusza zasady ustrojowe, które stanowią o respektowaniu przez prawodawcę zasady demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji). Neguje, i to w sposób oczywisty, jaskrawy, treść zasady zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa podatkowego. Oznacza to, że klauzula stoi w sprzeczności z art. 2 Konstytucji w zw. z art. 31 ust. 3 Konstytucji. Tym samym, został złamany konstytucyjny nakaz, który zobowiązuje prawodawcę do precyzyjnego, tj. jednoznacznie w treści, zakresu i przesłanek dopuszczalnej ingerencji w prawa podmiotowe podatnika. Arbitralne wkroczenie w wolności gwarantowane Konstytucją, w tym wolności gospodarcze, jest tym bardziej niebezpieczne dla podatnika, że przyjęte w klauzuli unormowania proceduralne, które mają chronić podatnika przed nadużyciem stosowania klauzuli, są tylko pozorne i mają charakter złudy prawnej. A to narusza zasadę wzajemnej lojalności w relacjach państwo–podatnik.

Klauzula ma kwalifikowane wady, albowiem: a) nie zapewnia bezpieczeństwa prawnego podatnikowi, b) nie respektuje zasady określoności przepisów prawa podatkowego, c) nie respektuje zasady wzajemnej lojalności w relacjach państwo a podatnik, d) narusza także zasadę zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa podatkowego.

Z winy prawodawcy konstrukcja prawna klauzuli jest niejasna, nieprecyzyjna, wieloznaczna, a to stwarza niepewność, co do praw i obowiązków podatnika, a zatem stwarza podstawy do arbitralnych rozstrzygnięć organów podatkowych, albowiem swoboda luzu decyzyjnego organu podatkowego jest nadmierna.

Słowa kluczowe: unikanie opodatkowania, obejście prawa podatkowego, system podatkowy, klauzula przeciw unikaniu opodatkowania

JEL Classification: K34

* Prof. zw. dr hab. • Uniwersytet Adama Mickiewicza w Poznaniu •
✉ ag007gom@amu.edu.pl • ORCID: 0000-0003-3062-0270

Prawo podatkowe a prawo cywilne – istota konfliktu

W prawie cywilnym strony zawierające umowę mogą ułożyć stosunek prawny według swego uznania, byleby jego treść lub cel nie sprzeciwiały się właściwości (naturze) stosunku, ustawie ani zasadom współżycia społecznego. W ten sposób prawo cywilne wyraża zasadę autonomii woli

stron, która ma szczególne znaczenie w obrocie prawnym. Strony umowy mogą podejmować swobodnie decyzje co do zawarcia bądź niezawarcia umowy, doboru kontrahenta, kształtowania treści umowy, a także wyboru formy nawiązania stosunku prawnego (szerzej na ten temat: Karwat, 2002, s. 42–49; Rozmaryn, 1939, s. 132–287; Olesińska, 2013, s. 25–43). Następstwem swobody umów w obrocie prawnym jest zasada, że wszystko, co

nie jest zabronione, jest dozwolone. Zasada ta nie obowiązuje w prawie podatkowym.

Prawo podatkowe bowiem normuje stosunki społeczne pomiędzy państwem a podmiotami, które są zobowiązane do ponoszenia świadczeń pieniężnych na rzecz państwa. Stosunki te, mające charakter tetyczny, powstają wyłącznie z woli ustawodawcy. Specyficzną cechą norm prawa podatkowego jest to, że ustawodawca wymusza na adresatach norm zachowanie określone w dyspozycji normy prawnopodatkowej. Norma prawnopodatkowa ma diametralnie inny charakter aniżeli norma prawa cywilnego, a ponadto prawo podatkowe jest jedną z najbardziej restrykcyjnych gałęzi prawa publicznego (Małecki, 1998, s. 155 i nast.).

Związki, które zachodzą między prawem podatkowym a prawem cywilnym, mają zarówno charakter powiązań systemowych, jak i powiązań strukturalnych (Golat, 2000).

Istota powiązań systemowych polega na posługiwaniu się przez prawo podatkowe instytucjami wykształconymi na gruncie prawa cywilnego. W takim przypadku następstwa zdarzeń lub czynności prawnych związanych z określonymi instytucjami prawa cywilnego stwarzają przesłanki dla funkcjonowania instytucji prawnopodatkowych. Ich konsekwencją może być powstanie obowiązku podatkowego w zakresie określonego podatku.

Powiązania strukturalne wynikają z tego, że zarówno prawo cywilne, jak i podatkowe mają zbliżony (a niekiedy identyczny) zakres stosunków społecznych poddanych regulacji normatywnej. Dokonuje się charakterystyczne zjawisko wzajemnego przenikania norm prawnych. W następstwie obrotu prawnego kształtowanego przez zasadę autonomii woli stron stosunków cywilnoprawnych uzyskuje się przychód, dochód, majątek, są dokonywane operacje dotyczące mienia i jego składników majątkowych. Zarówno przychód, dochód, majątek, jak i rozdysponowanie majątkiem mogą stanowić przedmiot opodatkowania. Wówczas przedmiot stosunku cywilnoprawnego jest jednocześnie zbliżony bądź tożsamy z przedmiotem stosunku prawnopodatkowego.

Kształtują się wzajemne więzi o charakterze przedmiotowym, a także podmiotowym. Zarówno bowiem prawo cywilne, jak i prawo podatkowe w normowanych przez siebie stosunkach społecznych posługują się określeniami: majątek, prawa majątkowe, nieruchomości, rzeczy ruchome, przychód, dochód, zysk, wydatek, koszt, amortyzacja, usługa, towar, sprzedaż, umowa, hipoteka, zastaw, spadek, leasing, licencja, znak towarowy, know-how, wierzytelności, cesja wierzytelności, dług, przejęcie długu, zwolnienie z długu, pożyczka. Używane w prawie podatkowym określenia: osoba fizyczna, osoba prawna, spółka, jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej – są wyjaśniane przy zastosowaniu instytucji prawa cywilnego.

Relacje i wzajemne uwarunkowania między prawem cywilnym a prawem podatkowym ukazują jako alternatywę realizacji obowiązku podatkowego możliwość uchylenia się od tego obowiązku, co może prowadzić do ograniczania skuteczności przepisów podatkowych. Ważne i skuteczne na gruncie prawa cywilnego umowy nie oznaczają, że wynikające z tych umów następstwa są legalne w obszarze prawa podatkowego.

Podstawowy problem dotyczy kwestii skuteczności umów cywilnoprawnych w obszarze prawa podatkowego, a zwłaszcza następstw w zakresie uchylania się od obowiązków podatkowych bądź łagodzenia ciężarów podatkowych przy zastosowaniu instytucji i zasad prawa cywilnego (Kalinowski, 2001, s. 45–177).

Obejście prawa podatkowego – aspekt ewolucyjny (prawny i orzeczniczy)

Od 1 stycznia 1998 r., tj. od dnia wejścia w życie przepisów Ordynacji podatkowej, nie było regulacji prawnej, która by – czy to w aspekcie materialnym, czy też procesowym – dotyczyła obejścia prawa podatkowego (szerzej na ten temat: Stanik, Winiarski, 2009; Stanik, 2008, s. 48–69). Stan taki trwał do 31 grudnia 2002 r.

Istotę postępowania podatkowego stanowiło prawo organu podatkowego do oceny treści wszelkich stosunków prawnych, które mogłyby mieć wpływ na wysokość ciążących na podatniku zobowiązań podatkowych; treść umów cywilnoprawnych oraz wyrażona w nich wola stron w takim zakresie, w jakim wpływają na obowiązek podatkowy, stanowi element prawnopodatkowego stanu faktycznego. Na gruncie prawa podatkowego czym innym jest ważność czynności cywilnoprawnych, a czym innym skuteczność tych czynności. Możliwa jest zatem taka sytuacja, że czynność prawna będzie z cywilnoprawnego punktu widzenia ważna, ale nie wywoła oczekiwanych skutków w sferze obowiązków podatkowych – takich skutków, których oczekują strony umowy cywilnoprawnej.

Koncepcja obejścia prawa podatkowego znajdowała wsparcie w orzecznictwie sądowym, które prezentowało pogląd, że przepisy prawa podatkowego jako prawa autonomicznego nie mogą być rozpatrywane w aspekcie skutków czynności cywilnoprawnych zawieranych przez podatników. Dlatego należy oddzielić kwestię prawidłowości w aspekcie prawa cywilnego oraz skutki wykonania umowy przez stronę od skutków, jakie wywołują określone działania gospodarcze, dokonane przez podatnika w sferze jego obowiązków podatkowych¹.

Stwierdzano również, że dokonując wykładni prawa podatkowego, organy podatkowe powinny w szczególności zwracać uwagę na to, czy swoboda w kształtowaniu stosunków na gruncie prawa cywilnego i przyjęcie cywilnoprawnego punktu widzenia w interpretacji przepisów ustaw podatkowych nie prowadzi do uchylecia się danego podmiotu od opodatkowania albo zmniejszenia należnego obowiązku podatkowego².

Ponadto w sprawach podatkowych orzekające organy podatkowe mogą nie tylko oceniać umowy cywilnoprawne z punktu widzenia wąsko pojętego interesu fiskalnego, lecz także oceniać istot-

ną treść umów pod względem skutków prawnych w świetle przepisów ogólnych kodeksu cywilnego, dotyczących zarówno czynności prawnych, jak i przepisów o zobowiązaniach umownych, nie wykluczając oceny z punktu widzenia przesłanek z art. 58 § 1 w zw. z art. 353 § 1 k.c.³

Wskazywano także, że umowy określane przez strony jako „najem”, „dzierżawa” lub nazwą o podobnym charakterze, w tym także terminem „leasing”, powinny być w pierwszej kolejności oceniane pod względem zgodności ich nazwy z treścią. W tej fazie badania organy podatkowe mogą brać pod uwagę wszelkie kryteria, a w szczególności zamiar stron i cel umowy⁴.

Na gruncie prawa podatkowego jest więc dopuszczalne badanie zawartej przez strony umowy cywilnoprawnej, a to oznacza, że taką umowę trzeba oceniać pod kątem następstw w zakresie skutków podatkowych, jakie ta umowa wywołuje.

W orzecznictwie sądownoadministracyjnym pojawił się także nurt krytyczny. Stwierdzano, że dopiero 1 stycznia 2003 r. pojawił się przepis art. 24b § 1 o.p. uprawniający organy podatkowe i organy kontroli skarbowej do pominięcia przy rozstrzygnięciu spraw podatkowych skutków czynności prawnych dokonanych wyłącznie dla uzyskania korzyści o charakterze podatkowym.

Ta nowelizacja miała charakter normatywny i potwierdzała, że przed dniem jej wejścia w życie praktyka taka była pozbawiona podstaw prawnych⁵.

W sądownictwie administracyjnym została też sformułowana teza, że art. 24b § 1 o.p. wprowadzał klauzulę generalną, która odnosiła się wyłącznie do stosunku prawnopodatkowego. Nie dotyczył zatem oceny czynności cywilnoprawnych z punktu widzenia ich zgodności z bezwzględnie obowiązującymi normami prawa cywilnego. Stano-

¹ Wyrok NSA z dnia 10 listopada 1994 r., SA/Po 1652/94, M. Pod. 1995, nr 7.

² Wyrok NSA w Katowicach z dnia 27 września 1995 r., SA/Ka 1682/94, CBOSA.

³ Wyrok NSA w Warszawie z dnia 7 kwietnia 1999 r., III SA 1610/98, CBOSA.

⁴ Uchwała NSA z dnia 4 czerwca 2001 r., FPS 14/00, ONSA 2001, nr 4, poz. 147.

⁵ Wyrok składu 7 sędziów NSA z dnia 24 listopada 2003 r., FSA 3/03, ONSA 2004, nr 12, poz. 44; zob. podobne rozstrzygnięcia WSA w Warszawie: z dnia 30 maja 2005 r., III SA/Wa 1/05, POP 2006, z. 4, poz. 61; z dnia 31 maja 2006 r., III SA/Wa 983/06, POP 2007, z. 2, poz. 28.

wił on szczególną regulację pozwalającą na pominięcie skutków podatkowych ważnych na gruncie prawa cywilnoprawnego czynności (w szczególności umów zawieranych w ramach wynikającej z art. 353¹ k.c. zasady swobody umów), gdy celem tych czynności jest wyłącznie osiągnięcie określonych skutków podatkowych⁶.

Do Ordynacji podatkowej 1 stycznia 2003 r. wprowadzono przepis art. 24b § 17, zgodnie z którym organy podatkowe i organy kontroli skarbowej, rozstrzygając sprawy podatkowe, pomina skutki podatkowe czynności prawnych, jeżeli udowodnią, że z dokonania tych czynności nie można było oczekiwać innych istotnych korzyści niż wynikające z obniżenia wysokości zobowiązania podatkowego, zwiększenia straty, podwyższenia nadpłaty lub zwrotu podatku.

Wyrokiem TK z dnia 11 maja 2004 r., K 4/03, OTK-A 2004, nr 5, poz. 41, przepis ten uznano za niekonstytucyjny⁸.

Orzecznictwo sądowoadministracyjne, uwzględniając prawo podatnika do optymalizacji ciężarów podatkowych, a także wolność swobodnego kształtowania czynności prawnych w granicach zakreślonych przez prawo, przejawia daleko idącą powściągliwość w odniesieniu do problemu obejścia prawa podatkowego.

I tak formułowano tezę, że to organy podatkowe nie mają na gruncie prawa podatkowego podstaw

do kwestionowania umów skutecznie zawartych, nawet jeśli ich celem jest zmniejszenie ciężaru podatkowego. Dążenie do płacenia jak najniższych podatków nie jest prawnie zakazane; jest niejako naturalnym prawem każdego podatnika. Do organów podatkowych, a następnie sądu administracyjnego, należy ocena, jak skutecznie (zgodnie z prawem) te dążenia są przez konkretny podmiot realizowane⁹. Nie istnieje również generalna zasada nakładająca na podatnika obowiązek działania mającego na celu powstanie zobowiązania podatkowego w wysokości największej z możliwych¹⁰.

Od 1 września 2005 r. został wprowadzony do Ordynacji podatkowej art. 199a (nie była to klauzula obejścia prawa). To rozwiązanie prawne dotyczyło tylko trzech zagadnień:

- ustalenia treści czynności prawnej dokonanej przez strony umowy;
- ustalenia skutków podatkowych w przypadku pozorności czynności prawnej;
- wystąpienia organu podatkowego do sądu powszechnego o ustalenie istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa.

Istotny jest zatem problem dotyczący uprawnień organów podatkowych do występowania z powództwem przed sądem powszechnym w trybie art. 1891 Ustawy z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (tekst jedn. Dz.U. z 2014 r., poz. 101 z późn. zm.) o ustalenie istnienia bądź nieistnienia stosunku prawnego lub prawa w przypadku powstania w tym zakresie wątpliwości. Rzecz dotyczy tego, kiedy organ podatkowy staje się obowiązany do wystąpienia z takim powództwem (Łukawska, 2008, s. 25; Filipczyk, 2007, s. 20).

Judykatura sądu administracyjnego rozstrzygnęła ten problem, formułując następujące tezy.

Treść art. 199a § 3 o.p. wskazuje, że o wątpliwościach co do istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa można mówić tylko wów-

⁶ Wyrok NSA z dnia 18 października 2006 r., II FSK 1353/05, CBOSA.

⁷ Ustawa z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. nr 169, poz. 1387 z późn. zm.).

⁸ Trybunał orzekł, że klauzula generalna zawarta w art. 24b nie spełnia konstytucyjnych standardów przyzwoitej legislacji, narusza zasadę zaufania do państwa i stanowionego prawa (art. 2 Konstytucji) i nie realizuje wymogu należytej określoności ustawowo ujętych elementów zobowiązań podatkowych (art. 217 Konstytucji). Stanowisko to zostało przytoczone w uzasadnieniu ustawy nowelizującej u.p.d.o.p. w zakresie wykreślenia art. 24a oraz 24b o.p. oraz wprowadzenia do niej art. 199a jako podstawy dokonywanej nowelizacji (zmiana została dokonana Ustawą z dnia 30 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw, Dz.U. nr 143, poz. 1199 z późn. zm.).

⁹ Wyrok NSA z dnia 16 grudnia 2005 r., II FSK 82/05, CBOSA.

¹⁰ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 31 maja 2006 r., III SA/Wa 983/06, CBOSA.

czas, gdy w sprawie zostały zgromadzone dowody, które te wątpliwości nasuwają¹¹.

Tylko wtedy organ podatkowy ma obowiązek wystąpienia z powództwem o ustalenie, jeżeli w wyniku przeprowadzonego postępowania podatkowego pozostały niedające się usunąć wątpliwości co do istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa, z którym są związane skutki podatkowe. Poza zakresem normy z art. 199a § 3 o.p. pozostają okoliczności faktyczne sprawy¹².

Ustalenia prawomocnego skazującego wyroku wydanego w postępowaniu karnym nie mogą być podważane w toku postępowania cywilnego w trybie art. 199a § 3 o.p.¹³

Przepis art. 199a § 3 o.p. nie określa żadnych konsekwencji podatkowych działań podatnika ani w zakresie jego praw, ani obowiązków. Z jego treści oraz usytuowania w przepisach Ordynacji podatkowej wynika, że ma on ściśle procesowy charakter. O jego naruszeniu w stopniu dającym podstawę do uwzględnienia skargi można mówić wtedy, gdy możliwe jest wykazanie, że niezastosowanie tego przepisu miało istotny wpływ na wynik sprawy. Użyte w art. 199a § 3 o.p. pojęcie wątpliwości należy rozumieć w kategoriach obiektywnych. Oznacza to, że nie można ich postrzegać przez pryzmat subiektywnego przekonania organu podatkowego, że tych wątpliwości nie ma, czy subiektywnego przekonania podatnika, że te wątpliwości istnieją¹⁴.

Istotą regulacji wprowadzonej przepisem art. 199a § 3 o.p. było odjęcie uprawnienia organom podatkowym do samodzielnego rozstrzygnięcia trudnych, cywilnoprawnych kwestii pojawiających się w toku postępowania podatkowego; przywołane regulacje nie pozbawiły tych organów możliwości samodzielnego ustalania istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa. Tyl-

ko wówczas organ podatkowy ma obowiązek wystąpienia z powództwem o ustalenie, gdy w wyniku przeprowadzonego postępowania podatkowego pozostały niedające się usunąć wątpliwości co do istnienia lub nieistnienia stosunku lub prawa, z którym są związane skutki prawne¹⁵.

Artykuł 199a § 3 o.p. nakazuje organowi podatkowemu wystąpić do sądu powszechnego, jeżeli w toku postępowania pojawią się wątpliwości odnoszące się do istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa, z którym wiążą się skutki podatkowe. Powyższy obowiązek nie dotyczy sytuacji, w której organ podatkowy kwestionuje fakt wykonania umowy, ale żaden z uczestników postępowania nie ma wątpliwości, że umowa została zawarta¹⁶.

Użyte w art. 199a § 3 o.p. pojęcie wątpliwości należy rozumieć w kategoriach obiektywnych. Ocena dokonana w tym zakresie musi być poprzedzona analizą całokształtu okoliczności sprawy. Wątpliwości nie mogą być wynikiem subiektywnych zapatrywań organu podatkowego, ale muszą wynikać ze zgromadzonego materiału dowodowego¹⁷.

W pierwszej kolejności organ podatkowy jest zobowiązany podjąć próbę przeprowadzenia dowodu z zeznań strony. Następnie, zgodnie z art. 191 o.p., powinien dokonać oceny zebranego w sprawie materiału dowodowego. Dopiero wówczas, gdy dokonana ocena uzasadnia wnioski, że istnieją obiektywne wątpliwości w zakresie, o którym mowa w art. 199a § 3 o.p., obowiązkiem organu podatkowego będzie wystąpienie do sądu powszechnego z powództwem o ustalenie istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego albo prawa, z którym są związane skutki podatkowe. Jeżeli jednak organ podatkowy wykaże w sposób niebudzący wątpliwości, dokonując zgodnie z art. 191 o.p. oceny prawidłowego, zgromadzonego w sprawie materiału dowodowego, że dana

¹¹ Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 19 lutego 2008 r., I SA/Rz 906/07, CBOSA.

¹² Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 26 lutego 2008 r., I SA/Bd 838/07, CBOSA.

¹³ Wyrok WSA w Krakowie z dnia 27 lutego 2008 r., I SA/Kr 481/07, CBOSA.

¹⁴ Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 6 marca 2008 r., I SA/Gd 1028/07, CBOSA.

¹⁵ Wyrok WSA w Gorzowie z dnia 27 marca 2008 r., I SA/Go 113/08, CBOSA.

¹⁶ Wyrok NSA z dnia 4 czerwca 2008 r., II FSK 523/07, CBOSA.

¹⁷ Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 11 lutego 2009 r., I SA/Ol 446/08, CBOSA.

okoliczność została udowodniona, i uzasadni odpowiednio swoje stanowisko, wówczas brak wystarczających podstaw do zastosowania art. 199a § 3 o.p.¹⁸

Obejście prawa podatkowego – istota i charakter

Przeciwko ustawie działa ten, kto działa w sposób sprzeczny z brzmieniem ustawy; oszukańczo wobec ustawy działa ten, kto, postępując w sposób zgodny z brzmieniem ustawy, obchodzi jej intencje (Radwański 2002, s. 227; Longchamps de Bériér, 2004).

Uwarunkowania prawopodatkowe są ważną przyczyną zawierania umów. Uwzględnia się korzyści podatkowe płynące dla stron kontraktu. Ocenia się, które instytucje prawa cywilnego mogą być przydatne do całkowitego ominięcia obowiązków podatkowych, a które mogą posłużyć tylko do ograniczenia skuteczności przepisów podatkowych.

Przepisy prawa podatkowego nie zabraniają stronom umowy podejmowania działań, czynności, które byłyby najbardziej korzystne z podatkowego punktu widzenia. Jest tylko jeden warunek. Działanie i czynności powodujące ten skutek muszą być legalne i zgodne z prawem podatkowym.

Dyspozytywny charakter czynności cywilnoprawnych oznacza możliwość kształtowania przez strony sytuacji prawnej w zakresie obowiązków i uprawnień w sposób dowolny. Dowolność ta dotyczy tylko obszaru prawa cywilnego (ważność i skuteczność umów). Następstwa czynności cywilnoprawnych ocenia się z punktu widzenia podatkowego, przyjmując jako punkt odniesienia treść obowiązku podatkowego określonego w danym podatku. Uwzględnia się także funkcje, które ma realizować prawo podatkowe. Podstawowy i zasadniczy cel regulacji podatkowych ma charakter fiskalny.

¹⁸ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 19 września 2007 r., VIII SA/Wa 425/07, CBOSA.

Prawo podatkowe nie jest związane cywilnoprawnymi następstwami wynikającymi z danej czynności (kontrakt, umowa). W praktyce oznacza to, że organy podatkowe nie są związane cywilnoprawną oceną wywołanych skutków zarówno przy ustalaniu faktu powstania obowiązku podatkowego, jak i na etapie ustalania bądź określania wysokości zobowiązania podatkowego.

Instytucje i zasady prawa cywilnego mogą służyć do wywoływania w obszarze prawa podatkowego następstw wypływających z dokonanych czynności pozornych.

Czynnościami pozornymi są działania, które określony, rzeczywisty skutek tylko udają. Udawanie może dotyczyć określonej formy, trybu, treści, czasu, miejsca działania osoby. Pod czynnościami pozornymi ukryte są prawdziwe czynności prawne. Przy określaniu obowiązku podatkowego chodzi zatem o różnicę, która istnieje między udawanymi a rzeczywistymi czynnościami bądź działaniami. Prawo cywilne może być wykorzystywane do maskowania rzeczywistej treści stosunków, które łączą strony umowy.

Ograniczenie skuteczności stosowania przepisów prawa podatkowego dokonuje się przy zastosowaniu koncepcji obejścia ustawy podatkowej (Brzeziński, 2004, s. 7; Karwat, 2002; Kalinowski, 2001; Kukulski, 2005). W doktrynie podatkowej wskazuje się dwa możliwe sposoby rozumienia określenia „obejście ustawy podatkowej” (szerzej na ten temat: Brzeziński, 2002, s. 50; Kudert, Jamroży, 2007; Litwińczuk, 2003; Radzikowski, 2007, 2005; Rozmaryn, 1939, s. 196 i nast.).

Po pierwsze, obejściem ustawy podatkowej jest takie celowe ukształtowanie stosunków, że podatek w danym przypadku się nie należy, mimo osiągnięcia przez podatnika tych samych skutków, jak w sytuacjach powodujących powstanie obowiązku podatkowego.

Po drugie, obejście ustawy podatkowej jest celowym ukształtowaniem stosunków w taki sposób, że zobowiązanie podatkowe nie powstaje, mimo osiągnięcia przez podatnika tych samych skutków gospodarczych, jak w identycznej sytuacji, tylko inaczej kwalifikowanej z punktu widzenia prawa cywilnego, powodującej powstanie obowiązku

podatkowego. Można przyjąć, że obejściem prawa podatkowego jest działanie podatnika, które naruszając przepisy prawa podatkowego, jest podejmowane w celu osiągnięcia ustępstwa niemożliwego do zrealizowania, gdyby działanie to pozostawało w zgodzie z treścią przepisów podatkowych (Stanik, Winiarski, 2008).

Obejście ustawy podatkowej może zatem oznaczać konieczność spełnienia następujących przesłanek (Karwat, 2002, s. 35):

- 1) osiągnięcie przez podatnika takiego efektu gospodarczego (finansowego), który zgodnie z wolą ustawodawcy powinien być obciążony podatkiem;
- 2) nadanie tej transakcji takiej formy cywilnoprawnej, z którą nie wiąże się obowiązek podatkowy;
- 3) forma transakcji ma nietypowy charakter w odniesieniu do efektu gospodarczego (finansowego);
- 4) podatnik zdradza zamiar dokonania obejścia podatku.

Obejście ustawy podatkowej wiąże się zatem z nadużyciem konstrukcji cywilnoprawnej, której zastosowanie prowadzi do nieureczywistnienia normatywnego stanu faktycznego, z którym ustawa podatkowa wiąże obowiązek podatkowy¹⁹.

Transakcje zawierane w celu obejścia ustawy podatkowej mają pewne charakterystyczne cechy, a podstawowe z nich można ująć następująco (Karwat, 2002, s. 35): są nienaturalne, dziwaczne, nieprzejrzyste, sztuczne, skomplikowane, rozwickłe, drobiazgowo, nieefektywne, mało przydatne. Można zatem uznać, że istota obejścia obowiąz-

ku podatkowego to postępowanie zmierzające do określonego, innego niż typowe w danych okolicznościach, ukształtowania stosunków gospodarczych, majątkowych, finansowych, a jedynym zamierzonym efektem takiego działania ma być korzystniejsza – z punktu widzenia podatnika – prawnopodatkowa klasyfikacja tych stosunków (Karwat, 2002, s. 35).

Przy ocenie podatkowych następstw obejścia ustawy podatkowej za pomocą instytucji prawa cywilnego należy stosować następujące kryteria:

- 1) obowiązek podatkowy należy do sfery prawa publicznego, dlatego przy jego wykonywaniu nie można posługiwać się wyłącznie normą prawa regulującą stosunki z obszaru prawa cywilnego;
- 2) zarówno obowiązki podatkowe, jak i związane z nimi uprawnienia – wynikające z ustaw podatkowych – nie mogą być znoszone, zmieniane czy też poszerzane umowami cywilnoprawnymi;
- 3) umowy cywilne zawierane przez strony nie mogą wywierać żadnych skutków, które polegałyby na modyfikacji obowiązków podatkowych podatnika, podobnie jak nie mogą powodować zmian w istniejącym czy też mającym powstać stosunku podatkowym; umowy takie jako należące do sfery prawa prywatnego nie mają bowiem wpływu na obowiązki stron tych umów, które wynikają z powszechnie obowiązujących przepisów prawa podatkowego;
- 4) umowy cywilnoprawne, które kształtują wzajemne prawa i obowiązki stron danej umowy, nie mogą być wykorzystywane do obejścia bezwzględnie obowiązujących przepisów prawa podatkowego;
- 5) zasada swobody umów nie może być rozumiana jako forma prowadząca do skutecznego ubezwłasnowolnienia prawa podatkowego;
- 6) obowiązki i uprawnienia podatkowe nie są zależne od woli stron, a w prawie podatkowym nie obowiązuje zasada: co nie jest zabronione, jest dozwolone; wręcz przeciwnie, każde uprawnienie i obowiązek podat-

¹⁹ Karwat (2002); zob. także wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 27 marca 2008 r., I SA/Go 113/08, CBOSA. Nieznajomość przepisów prawa nie jest okolicznością wskazującą na świadome działanie w „oszukiwanej transakcji”. Branie udziału w takiej transakcji, żeby mogło wywołać negatywne dla nabywcy skutki, wymaga zaistnienia „umyślności”, natomiast nieznajomość przepisów, które dotyczą zawieranej transakcji, obciążona jest niedbalstwem, które jest rodzajem winy, ale nieумыślnej, a nie – umyślnej; zob. także Litwińczuk (2000).

nika muszą wynikać z konkretnego przepisu prawa podatkowego²⁰.

Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania

Jest to rozwiązanie prawne, wprowadzone do Ordynacji podatkowej 15 lipca 2016 r. (Dział IIIA, Rozdział 1 – Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania).

Unikanie opodatkowania jest to legalna, zgodna z prawem forma optymalizacji opodatkowania, która może prowadzić do zmniejszenia wysokości kwoty podatku. Do czasu wprowadzenia klauzuli, w polskim porządku prawnym nie obowiązywała norma nakazująca podatnikowi podejmowanie takich działań, które zmierzają w kierunku zwiększenia obciążenia podatkowego²¹.

Klauzula wyznacza granice dopuszczalnej, czyli akceptowanej przez organ podatkowy, optymalizacji opodatkowania. Wskazuje kryteria, według których Szef KAS może ocenić, czy podatnikowi można postawić zarzut przekroczenia granic akceptowanego unikania opodatkowania.

Zgodnie z art. 119a z unikaniem opodatkowania mamy do czynienia wówczas, gdy łącznie zostały spełnione następujące przesłanki:

- podatnik podejmuje działania, w celu osiągnięcia korzyści podatkowej;
- osiągnięcie korzyści podatkowej jest głównym lub jednym z głównych celów działania podatnika;
- działania podatnika, w danych okolicznościach faktycznych, prawnych są sprzeczne z przedmiotem lub celem ustawy lub przepisem ustawy;
- sposób działania podatnika jest sztuczny.

²⁰ Umowy cywilnoprawne nie mogą zmieniać obowiązków, jakie wynikają z przepisów prawa podatkowego, a organy podatkowe w ramach przysługujących im uprawnień (art. 191 o.p.) są władne oceniać skuteczność czynności cywilnoprawnych z punktu widzenia prawa daninowego. Wyrok NSA z dnia 12 lutego 2008 r., I FSK 264/07, CBOSA.

²¹ Wyrok TK z dnia 11 maja 2004 r., K4/03.

Treść, zakres i forma prawna klauzuli ograniczają, a w zasadzie eliminują możliwość zgodnego z prawem osiągnięcia korzyści podatkowej. Dokołało się przesunięcie granicy pomiędzy optymalizacją a unikaniem opodatkowania w takim kierunku, że każde działanie, któremu będzie towarzyszyć intencja osiągnięcia korzyści podatkowej, może być kwalifikowane jako unikanie opodatkowania.

Klauzula ma charakter generalny, a to oznacza, że – co do zasady – znajduje zastosowanie do każdej czynności podjętej w celu osiągnięcia korzyści podatkowej i to bez względu na to, na gruncie jakiego podatku zamierzona korzyść ma zostać zrealizowana²².

Istotą klauzuli jest określenie skutków podatkowych w stosunku do istniejącego stanu faktycznego, ale według zasad właściwych dla stanu faktycznego, który nie zaistniał, a który w określonych okolicznościach należy uznać za adekwatny w zakresie ustalenia skutków podatkowych. Skutki podatkowe ocenia się na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki mógłby zaistnieć, gdyby dokonano czynności odpowiedniej. Czynność odpowiednia może polegać zarówno na działaniu, jak i zaniechaniu. 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 lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu, a sposób działania nie byłby sztuczny.

Dla zastosowania przepisów klauzuli konieczne jest określenie, że następujące po sobie czynności są powiązane w taki sposób, że ich nadrzędnym i wspólnym celem jest unikanie opodatkowania.

Definicja korzyści podatkowej nie określa istoty tego pojęcia. Ogranicza się jedynie do wyliczenia postaci, w jakich korzyść może wystąpić (art. 3 pkt 18 o.p.):

- niepowstanie zobowiązania podatkowego;
- odsunięcie w czasie zobowiązania podatkowego;
- obniżenie wysokości zobowiązania podatkowego;

²² Poza podatkiem od towarów i usług.

- powstanie straty lub jej zawyżenie;
- powstanie nadpłaty lub jej zawyżenie;
- powstanie prawa do zwrotu podatku;
- zawyżenie zwrotu podatku.

Przy określaniu korzyści podatkowej zrezygnowano z kwotowego określenia jej limitu²³.

Korzyść podatkowa ma być głównym lub jednym z głównych celów działania podatnika. Zgodnie z art. 119d przy ocenie, czy osiągnięcie korzyści podatkowej było głównym lub jednym z głównych celów dokonania czynności bierze się pod uwagę cele ekonomiczne czynności wskazane przez podatnika. Czynność oznacza zarówno czynność jednorazową, a także zespół powiązanych ze sobą czynności dokonanych przez te same bądź różne podmioty. Cel, o którym stanowi treść artykułu, musi być realny, sprawdzalny, a zatem musi opierać się na obiektywnych kryteriach. Cel ekonomiczny jest odnoszony do prowadzonej przez podatnika działalności gospodarczej.

Klauzulę stosuje się także wówczas, gdy istnieją „inne, równorzędne do korzyści cele działania” lub „są jednym z głównych celów działania”.

Każde działanie podatnika jest faktycznie ukierunkowane na osiągnięcie określonego i oczekiwanego skutku gospodarczego, ekonomicznego, finansowego. Rozstrzygając o tym, czy korzyść podatkowa była głównym lub jednym z głównych celów działania podatnika decydująca jest odpowiedź na pytanie – czy osiągnięcie korzyści podatkowej determinowało sposób działania podatnika. Ocena tego, co determinowało działanie podatnika jest subiektywna, zatem Szef KAS zawsze może uznać, że to działanie było determinowane korzyścią podatkową.

Działanie sztuczne w wymiarze językowym oznacza tyle, co działanie osobliwe, dziwaczne, niedorzeczne, nienaturalne, nieadekwatne. W wymiarze normatywnym, tj. zgodnie z art. 119c, sformułowano definicję negatywną, zgodnie z którą sposób działania nie jest sztuczny, jeżeli na podstawie istniejących okoliczności należy przyjąć, że

²³ Limit taki obowiązywał do 31 grudnia 2018 r. i wynosił 100 tys. zł.

podmiot działający rozsądnie i kierujący się zgodnymi z prawem celami, zastosowałby ten sposób działania w dominującej mierze z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych. Wnioskowanie *a contrario* pozwala zatem uznać, że wszystkie pozostałe działania są sztuczne. Tym samym podatnik został pozbawiony prawa do wyboru najłagodniejszej podatkowo formy realizacji swoich przedsięwzięć gospodarczych, albowiem wynikające z takich działań korzyści podatkowe zostaną uznane za unikanie opodatkowania.

W art. 119c § 2 prawodawca wymienia przykładowe działania, które należy uznać za sztuczne. Jest to katalog otwarty, albowiem użyto w nim zwrotu „w szczególności”. I tak, sztuczność to między innymi:

- nieuzasadnione dzielenie operacji lub
- angażowanie podmiotów pośredniczących mimo braku uzasadnienia ekonomicznego lub gospodarczego, lub
- elementów prowadzących do uzyskania stanu identycznego lub zbliżonego do stanu istniejącego przed dokonaniem tych czynności, lub
- elementów wzajemnie się znoszących lub kompensujących.

Ocena rozwiązań prawnych, na których jest oparta klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania

Klauzula²⁴ narusza zasady ustrojowe, które stanowią o respektowaniu przez prawodawcę zasady demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji). Neguje, i to w sposób oczywisty, jaskrawo, treść zasady zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa podatkowego. Oznacza to,

²⁴ Na temat teoretycznych założeń klauzuli, możliwych koncepcji rozwiązań prawnych, ich uzasadnień, w sposób kompleksowy wypowiada się A. Olesińska (2018), a w szczególności patrz: charakter prawny i struktura klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania, s. 295–318; dylematy konstrukcji prawnej, s. 319–341; perspektywy wprowadzenia klauzuli w Polsce, s. 343–358.

że klauzula stoi w sprzeczności z art. 2 Konstytucji w zw. z art. 31 ust. 3 Konstytucji. Tym samym, został złamany konstytucyjny nakaz, który zobowiązuje prawodawcę do precyzyjnego, tj. jednoznacznego w treści, zakresu i przesłanek dopuszczalnej ingerencji w prawa podmiotowe podatnika. Arbitralne wkroczenie w wolności gwarantowane Konstytucją, w tym wolności gospodarcze, jest tym bardziej niebezpieczne dla podatnika, że przyjęte w klauzuli unormowania proceduralne, które mają chronić podatnika przed nadużyciem stosowania klauzuli, są tylko pozorne i mają charakter złudy prawnej²⁵. A to narusza zasadę wzajemnej lojalności w relacjach państwo–podatnik.

W rzeczywistości, brak jest instytucjonalnego rozwiązania, które skutecznie chroni podatnika przed nadużywaniem klauzuli, a zatem przed arbitralnością decyzji Szefa Krajowej Administracji Skarbowej. Tym samym, została złamana konstytucyjna zasada, która nakazuje ustanawianie takiego trybu postępowania, który w sposób realny, rzeczywisty, chroni podatnika przed nieuzasadnionym zarzutem unikania opodatkowania.

Konstrukcja prawa klauzuli, użyte w niej zwroty, terminy, definicje, pozwala postawić zarzut, że prawodawca nie jest racjonalny pod względem językowym²⁶.

Klauzula zawiera zwroty nieostre, o charakterze ocennym, często niedookreślone. I tak, treść i sens klauzuli wyznaczają następujące zwroty: „korzyść podatkowa”, „sprzeczność w danych okolicznościach z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu”, „główny lub jeden z głównych celów dokonania czynności”, „sztuczny sposób działania”, „stan rzeczy, jaki mógłby zaistnieć”, „czynność odpowiednia”, „działanie rozsądne”, „kierowanie się zgodnym z prawem celem innym niż osiągnięcie korzyści podatko-

wej”, „stan rzeczy, jaki zaistniałby gdyby dokonano czynności odpowiedniej”, „sposób działania nie jest sztuczny”, „zastosowanie sposobu działania w dominującej mierze z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych”, „nieuzasadnione dzielenie operacji”, „brak uzasadnienia ekonomicznego lub gospodarczego”, „elementy wzajemnie się znoszące lub kompensujące”, „elementy prowadzące do uzyskania stanu identycznego”, „elementy prowadzące do uzyskania stanu zbliżonego do stanu istniejącego”, „ryzyko gospodarcze przewyższające spodziewane korzyści inne niż podatkowe”, „korzyść podatkowa nie ma odzwierciedlenia w poniesionym przez podmiot ryzyku gospodarczym”.

Te wszystkie użyte w klauzuli zwroty, które są kluczowe dla postawienia zarzutu unikania opodatkowania, stanowią dla podatnika zagrożenie dla skutecznej ochrony praw podmiotowych, stanowią zagrożenie dla bezpieczeństwa prawnego, albowiem „...powstaje nadmierny pas nieostrości znaczeniowej i nadmiernie rozbudowane pole dla luzu decyzyjnego organów podatkowych” (Münich, 2017, s. 171).

Taki sposób ujęcia klauzuli uświadamia, że prawodawca ukształtował jej konstrukcję prawną świadomie na dramacie ludzkiej wolności, w tym wolności gospodarczej. Jest tak dlatego, że:

- przesłanki interpretacji zwrotów ocennych, a przy tym niedookreślonych, są determinowane elementami subiektywnymi organu podatkowego;
- definicjom (np. „działanie sztuczne”) nadano taką treść, która nie gwarantuje jednolitości decyzji podejmowanych przez organy podatkowe;
- treść klauzuli stwarza pole dla różnorodności i dowolności interpretacji, zawiera bowiem niedookreśloną treść normatywną, dlatego rozstrzygnięcia Szefa KAS stają się nieprzewidywalne, a zatem nieobliczalne dla podatnika;
- przepisy klauzuli odwołują się do kryteriów nieobiektywnych, niesprawdzalnych, co najmniej trudno weryfikowalnych, albowiem kryteria weryfikacji są nieostre, a przez to

²⁵ Zob. na ten temat Dział IIIa o.p. *Przeciwdziałanie przeciwko unikaniu opodatkowania*, rozdział 2 – *Postępowanie podatkowe w przypadku unikania opodatkowania*; rozdział 3 – *Rada ds. Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania*; rozdział 4 – *Opinie zabezpieczające*; rozdział 5 – *Cofnięcie skutków unikania opodatkowania*.

²⁶ Zob. na ten temat krytyczną analizę M. Münnich (2017, s. 164–174).

- prowadzą do uproszczeń i schematycznych ocen, u podłoża których tkwi założenie, że podatnik dąży do unikania opodatkowania;
- nawet jeżeli podatnik dowiedzie, że osiągnął w wyniku działania skutek gospodarczy, to nadal może usłyszeć zarzut unikania opodatkowania („...osiągnięcie korzyści (...) było głównym lub jednym z głównych celów jej dokonania”);
 - zakres zastosowania klauzuli, z uwagi na treść konstrukcji prawnej, jest praktycznie nieograniczony; dyrektywa, która wynika z tej konstrukcji przyjmuje następujący standard – *jeśli nie chcesz się narazić na zarzut unikania opodatkowania, to przy wyborze formy organizacyjnej prowadzonej działalności, a także przy wyborze czynności gospodarczych, wybieraj takie, które przynoszą w efekcie najwyższy dochód podatkowy* – to oznacza, że została zniesiona swoboda działalności gospodarczej podatnika, a zatem rozwiązanie prawne anuluje i unieważnia treść konstytucyjnej zasady swobody podejmowania i prowadzenia działalności gospodarczej (art. 20 w zw. z art. 21 i 22 Konstytucji);
 - ustalenie pojęć nieostrych powierzono faktycznie Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej, albowiem ustawodawca przekazał mu pełną swobodę w ustalaniu w procesie wykładni i stosowania prawa treści użytych w klauzuli zwrotów.

Standardem legislacyjnym jest wymóg stanowienia przez prawodawcę przepisów podatkowych w sposób precyzyjny i jasny oraz poprawny pod względem językowym (Choduń, 2018, s. 143–178). Adresaci oczekują bowiem od ustawodawcy stanowienia przepisów nienagannych z punktu widzenia techniki legislacyjnej, a więc niebudzących wątpliwości co do treści nakładanych obowiązków bądź przyznanych uprawnień. Wadliwa, niedokładna, w wysokim stopniu nieokreślona i niejasna redakcja przepisów prawa podatkowego uniemożliwia precyzyjne ustalenie treści zawartej w regulacji ustawowej, a to powo-

duje niepewność co do obowiązków, jak i uprawnień²⁷.

Taki generalny zarzut można sformułować pod adresem rozwiązania przyjętego w treści art. 119a–119f.

Rozwiązania prawne, które są ujęte w sposób nieprecyzyjny, niejednoznaczny, powodujący istotne wątpliwości interpretacyjne, mogą prowadzić do tego, że przepisy te zostaną uznane przez Trybunał Konstytucyjny za sprzeczne ze standardem określoności (Granat, 2018, s. 148 i nast.; Zalaśki, 2004, s. 18 i nast.; Choduń, 2018, s. 179–283).

Naruszenie przez ustawodawcę standardu jasności nie zawsze stanowi dostateczne uzasadnienie dla stwierdzenia niekonstytucyjności przepisów. Może to mieć miejsce tylko wówczas, gdy ta niejasność jest tak daleko posunięta, że wynikającej z niej rozbieżności nie da się usunąć za pomocą zwyczajnych środków, które służą eliminowaniu niejedności w stosowaniu prawa²⁸.

Każdy przepis prawa podatkowego, który ogranicza prawo własności, inne prawa majątkowe oraz wolności ekonomiczne, musi być sformułowany w sposób, który pozwala jednoznacznie ustalić, kto i w jakiej sytuacji podlega ograniczeniom. Ponadto przepis ten musi być tak precyzyjny, aby była zapewniona jego jednolita wykładnia i stosowanie. Musi być też ujęty tak, aby zakres jego zastosowania obejmował tylko te sytuacje, w których działający racjonalnie ustawodawca istotnie zamierzał wprowadzić regulacje, które

²⁷ Wyroki TK z dnia: 21 marca 2001 r., K 24/00, OTK 2001, nr 3, poz. 51; 7 listopada 2006 r., SK 42/05, OTK 2006, nr 10, poz. 148.

²⁸ Wyroki TK z dnia: 3 grudnia 2002 r., P 13/02, OTK 2002, nr 7, poz. 90; 3 listopada 2004 r., K 18/03, OTK 2004, nr 10, poz. 103; 28 lutego 2008 r., K 43/07, OTK 2008, nr 1, poz. 8. Pozbawienie mocy obowiązującego przepisu, z powodu jego niejasności, traktować należy jako ostateczność, stosowaną tylko wtedy, gdy inne metody, w szczególności wykładania orzecznictwa sądowego, zawiodą. Przesłanką niekonstytucyjności będzie więc tylko nieokreśloność o charakterze kwalifikowanym. Jest nią taka, która powoduje dowolność interpretacji czy też brak możliwości poprawnej i logicznej interpretacji, a w końcu brak możliwości poprawnej, funkcjonalnej, spójnej systemowo interpretacji. Zob. na ten temat wyrok TK z dnia 3 listopada 2004 r., K 18/03, OTK 2004, nr 10, poz. 103.

ograniczają korzystanie z konstytucyjnych wolności i praw ekonomicznych.

Artykuł 217 Konstytucji konkretyzuje w zakresie obowiązku podatkowego zasadę określoności prawa. Jest ona częścią zasady zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa, tj. zasady lojalności. Tego standardu nie spełniają rozwiązania przyjęte w art. 119a–119f klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.

Konstytucyjna zasada zakazu nadmiernej ingerencji (art. 31 ust. 3 Konstytucji) przenosi punkt ciężkości na adekwatność celu i środka użytego dla osiągnięcia celu danej regulacji prawnej. Zasadę tę powinien uwzględniać ustawodawca, ingerując w sferę praw i wolności ekonomicznych jednostki (obowiązek podatkowy)²⁹.

Zasada zakazu nadmiernej ingerencji wymaga spełnienia konstytucyjnych przesłanek, aby wkroczenie w sferę prawa własności, innych praw majątkowych, a także wolności ekonomicznych nie miało charakteru niekonstytucyjnego³⁰. Wkroczenie więc ustawodawcy podatkowego musi mieć cechę niezbędności, koniecznej dla osiągnięcia

²⁹ Zob. postanowienie WSA we Wrocławiu z dnia 5 grudnia 2011 r., I SA/Wr 1184/11, LEX nr 1101758: „Zasada proporcjonalności znajduje zastosowanie wszędzie tam, gdzie organ administracyjny dysponuje uprawnieniem do nałożenia określonego obowiązku albo też do ograniczenia określonego prawa. Niewątpliwie winna być ona respektowana w dziedzinie prawa podatkowego, oparteo na systemie norm o charakterze interwencyjnym, co sprowadza się do przestrzegania zasady, aby wynikające z przepisów prawa podatkowego obowiązki, w tym także o charakterze sankcyjnym, były dopuszczalne tylko wtedy i tylko w takim zakresie, w jakim służyć będą do osiągnięcia wynikającego z ustawy celu prowadzonych działań, gdy będą do tego niezbędne, i gdy będą stanowiły dla ich adresata uciążliwość proporcjonalną względem doniosłości społecznej tego celu”.

³⁰ W wyroku z dnia 16 grudnia 2009 r., I FSK 1172/08, LEX nr 575019, NSA stwierdził, że „zasada proporcjonalności nie jest jednoznacznie zdefiniowana. Na gruncie literatury przedmiotu można wszakże skonstatować, że zasada ta jest postrzegana jako dyrektywa adresowana do organów stanowiących prawo, zgodnie z którą, organy te, czyniąc użytek z przyznanych kompetencji nie powinny ustanawiać nadmiernych ograniczeń w korzystaniu przez jednostkę z podstawowych praw i wolności”.

wskazanych w art. 31 ust. 3 Konstytucji celów, które to cele są władne uzasadnić naruszenie praw i wolności jednostki. Nie wystarczy przy tym, aby zastosowane środki tylko sprzyjały tym celom lub ułatwiały ich osiągnięcie, albo po prostu, by były wygodne dla organów władzy publicznej. Wkroczenie takie musi być środkiem najmniej dotkliwym dla podatnika, którego wolność lub prawo doznaje ograniczenia³¹.

Zasada zakazu nadmiernej ingerencji oznacza, że ustawodawca nie może ustanawiać ograniczeń, które przekraczają pewien stopień uciążliwości. Zwłaszcza naruszających proporcję pomiędzy stopniem naruszenia uprawnień podatnika a rangą interesu publicznego, który ma podlegać ochronie.

Ocena ograniczenia praw i wolności w kontekście zasady zakazu nadmiernej ingerencji musi koncentrować się na przesłance konieczności wprowadzenia tych ograniczeń. Ta konieczność

³¹ Pamiętać należy o tym, że zasada zakazu nadmiernej ingerencji wynika również z regulacji unijnych. Artykuł 5 ust. 4 Traktatu o Unii Europejskiej zawiera rozwiązanie, zgodnie z którym zakres i formy działania Unii nie wykraczają poza to, co jest konieczne dla osiągnięcia celów traktatowych. Zob. także na ten temat Frąckowiak-Adamska (2009). W wyroku z dnia 12 stycznia 2006 r. w sprawie C-504/04 *Agrarproduktion Staebelow GmbH v. Landrat des Landkreises Bad Doberman*, ECR 2006, s. I-00679, ETS stwierdził, że „zasada proporcjonalności, będąca jedną z ogólnych zasad prawa wspólnego, wymaga, by akty instytucji Wspólnoty nie wykraczały poza to, co jest odpowiednie i konieczne do realizacji uzasadnionych celów, którym mają służyć, przy czym oczywiście tam, gdzie istnieje możliwość wyboru spośród większej liczby odpowiednich działań, należy stosować najmniej dotkliwe, a wynikające z tego niedogodności nie mogą być nadmierne w stosunku do zamierzonych celów”. Podobnie zasadę proporcjonalności ujął ETS we wcześniejszym wyroku z dnia 26 czerwca 1990 r. w sprawie C-8/89 *Vincenzo Zardi v. Consorzio agrario provinciale di Ferrara*, ECR 1990, s. I-02515, stwierdzając, że „legalność środków nakładających ciężary finansowe na przedsiębiorców uzależniona jest od tego, że środki te będą właściwe i konieczne dla realizacji celów, do których zmierza zgodnie z prawem dana regulacja, przy czym jeżeli istnieje możliwość wyboru spośród wielu właściwych środków, należy stosować najmniej restrykcyjne oraz czuwać nad tym, aby nałożone ciężary nie były nadmierne w stosunku do zamierzonych celów”.

jest warunkowana przesłankami, które są wymienione w art. 31 ust. 3 Konstytucji³².

Treść tej zasady upoważnia do stwierdzenia, że przyjęte rozwiązania dotyczące klauzuli oznaczają, że prawodawca przyjął zasadę prymatu, tj. nadrzędności dobra publicznego, utożsamiając to dobro z interesem fiskalnym państwa, nad dobrem jednostki. A takiej zasady nie można wywieść z porządku konstytucyjnego w Polsce.

Zasada wzajemnej lojalności to taki zespół cech przysługujący prawu, które zapewniają podatnikowi bezpieczeństwo prawne³³.

Zasada lojalności to zakaz nadmiernej ingerencji w sferę praw i wolności ekonomicznych podatnika, czyli zakaz kształtowania obowiązków w taki sposób, by nie ograniczały one tych wolności, jeżeli nie wymaga tego ważny interes publiczny.

Obowiązek respektowania przez ustawodawcę zasady lojalności obejmuje zakaz tworzenia prawa, które wprowadza pozorne instytucje prawne. Oznacza to, że prawodawca nie może w dowolny sposób kształtować treści obowiązujących przepisów, traktując je jako skuteczny instrument do osiągania stale coraz to innych celów, które sobie dowolnie wyznacza (np. tzw. uszczelnianie systemu podatkowego)³⁴.

Lojalność to respektowanie przez prawodawcę warunków, które umożliwiają przewidywalność działań organów państwa i związanych z nimi zachowań podatnika. Bezpieczeństwo prawne, jeśli jest respektowane przez ustawodawcę, umożli-

wia podatnikowi przewidywalność działań organów państwa i związane z tą przewidywalnością prognozowanie własnych działań gospodarczych, majątkowych, finansowych³⁵.

Lojalność jest naruszona wówczas, gdy prawodawca stanowi prawo w taki sposób, że daje to organom podatkowym zbyt dużą swobodę, która prowadzi do dowolności rozstrzygnięć. Zatem konstytucyjnej ochronie, w ramach zasady lojalności, podlegać musi także sposób interpretacji prawa, przyjmowany podczas stosowania przepisów podatkowych przez organy podatkowe (zob. Mastalski, 2005a, s. 5–17; 2005b, s. 33–38; 2009, s. 573–581). Taką swobodę uzyskał Szefer KAS.

Wnioski

W doktrynie podatkowej trafnie dowodzi się, że „prawo nie jest prawem, jeżeli nie charakteryzuje się przynajmniej w określonym, minimalnym stopniu pewnością. Wyraża to rzymska paremia *ubi ius incertum, ibi ius nullum*” (Filipczyk, 2013, s. 28).

Z tym wiąże się natomiast kolejne zagadnienie, mianowicie bezpieczeństwo prawne podatnika rozumiane jako pewność prawa. Pewność prawa „to cecha prawa polegająca na tym, że podmiot, do którego prawo się odnosi (adresat normy, obywatel, podatnik), jest w stanie przewidzieć determinowane nim skutki faktów (stanów rzeczy), w tym czynów (działań i zaniechań) własnych i innych podmiotów” (Filipczyk, 2013, s. 63).

Klauzula ma kwalifikowane wady, albowiem:

- nie zapewnia bezpieczeństwa prawnego podatnikowi,

³² Chodzi tu o bezpieczeństwo państwa lub porządku publicznego, ochronę środowiska, ochronę zdrowia i moralności publicznej, ochronę wolności i praw innych osób. Katalog tych konstytucyjnych przesłanek ma charakter zamknięty, a to oznacza, że nie może być interpretowany rozszerzająco.

³³ „Zasada ta (...) jest kluczem konstytucyjnej aksjologii, wzorcem, z którego Trybunał Konstytucyjny konsekwentnie rekonstruuje szczegółowe zasady demokratycznego państwa prawa, jest wartością, którą należy uwzględniać w procesie wykładni prawa, a także naczelną regułą sposobu działania wszystkich organów administracji publicznej” (Błaś, 2001, s. 203–204); zob. także Filipczyk (2013, s. 80–112).

³⁴ Wyrok TK z dnia 19 marca 2007 r., K 47/05, OTK 2007, nr 3, poz. 27; zobacz też na ten temat wyroki TK z dnia: 15 lutego 2005 r., K 48/04, 29 listopada 2006 r., SK 51/06.

³⁵ „W państwie prawa obowiązuje prymat prawa, nie zaś polityki. Przyjęcie prymatu polityki, oznaczałoby w istocie zgodę na posługiwanie się prawem dla realizacji bieżących celów politycznych. Mogą to być cele społeczne lub ekonomiczne. Zawsze jednak dla ich realizowania stanowi się i stosuje prawo powszechnie obowiązujące (...) Dochodzimy w ten sposób do najważniejszej zasady konstytucyjnego państwa prawa: zasady zakazującej instrumentalnego traktowania prawa, ściślej, zakazu instrumentalnego stanowienia prawa i instrumentalnego stosowania prawa” (Błaś, 2001, s. 210).

- nie respektuje zasady określoności przepisów prawa podatkowego,
- nie respektuje zasady wzajemnej lojalności w relacjach państwo a podatnik,
- narusza także zasadę zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa podatkowego.

Z winy prawodawcy konstrukcja prawna klauzuli jest niejasna, nieprecyzyjna, wieloznaczna, a to stwarza niepewność co do praw i obowiązków podatnika, a zatem stwarza podstawy do arbitralnych rozstrzygnięć organów podatkowych, albowiem swoboda luzu decyzyjnego organu podatkowego jest nadmierna.

Abstract

Countering Tax Avoidance

The Anti Tax Avoidance Rule discussed in the article breaches systemic principles that compel the legislator to respect the principle of a democratic rule of law (as per Article 2 of the Constitution). In an obvious and clear way, the rule betrays the principle of legitimate expectation of the state and statutory tax law. It means that the rule is contradictory to Article 2 of the Constitution in conjunction with Article 31, section 3 of the Constitution. Thus, a constitutional regulation was breached, which obliges the legislator to make precise – that is, unambiguous in terms of the substance, scope, and prerequisites – permissible interferences in taxpayers' rights *ratione personae*. Arbitrary inhibition of the freedoms guaranteed by the Constitution, including economic freedoms, is all the more hazardous for the taxpayer because the procedural regulations applicable within the framework of the rule, which are intended to protect the taxpayer from abuse of the rule, are only apparent; they are a legal illusion. This, in turn, breaches the principle of mutual loyalty that the taxpayer-state relation is supposed to be characterised by.

The rule has these qualified faults because: a) It does not ensure legal security of the taxpayer; b) It does not respect the principle of descriptiveness of the provisions of tax law; c) It breaches the principle of mutual loyalty that the taxpayer-state relation is supposed to be characterised by; d) It also breaches the principle of legitimate expectation of the state and the tax law it passes.

By the fault of the legislator, the legal construction of the rule is unclear, imprecise, and ambiguous, which creates uncertainty as to the rights and obligations of the taxpayer, and so it creates a basis for arbitrary decisions of tax bodies because the freedom of the tax authority's decision is excessive.

Keywords: tax avoidance, tax system, GAAR

JEL Classification: K34

Bibliografia

- Błaś, A. (2001). Zasada zaufania obywatela do państwa, w: *Księga Jubileuszowa Profesora Marka Mazurkiewicza. Studia z dziedziny prawa finansowego, prawa konstytucyjnego i ochrony środowiska*, R. Mastalski (red.). Wrocław: Oficyna Wydawnicza „Unimex”.
- Brzeziński, B. (2002). Tak zwane obejście ustawy podatkowej, glosa do wyroku NSA z dnia 31 stycznia 2002 r., I SA/Gd 771/01, *Monitor Podatkowy*, 6.
- Brzeziński, B. (2004). Narodziny i upadek orzeczniczej doktryny obejścia prawa podatkowego, *Przegląd Orzecznictwa Podatkowego*, z. 1.
- Choduń, A. (2018). *Aspekty językowe derywacyjnej koncepcji wykładni prawa*. Szczecin: Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego.
- Filipczyk, H. (2007). Kwalifikacja cywilnoprawna czynności z art. 199a § 3 Ordynacji podatkowej, *Prawo i Podatki*, 12.
- Filipczyk, H. (2013). *Postulat pewności prawa w wykładni operatywnej prawa podatkowego*. Warszawa: Wolters Kluwer.
- Frąckowiak-Adamska, A. (2009). *Zasada proporcjonalności jako gwarancja swobód rynku wewnętrznego Wspólnoty Europejskiej*. Warszawa: Wolters Kluwer.
- Golat, R. (2000). *Podatki a prawo cywilne*. Warszawa: TUR.
- Granat, M. (2018). Pojmowanie konstytucyjnych zasad prawa w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego, w: *Zasady naczelne Konstytucji RP z 2 kwietnia 1997 r.*, A. Bałaban, P. Mijał (red.). Szczecin: Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego.
- Kalinowski, M. (2001). *Granice legalności unikania opodatkowania w polskim systemie podatkowym*. Toruń: TNOiK.
- Karwat, P. (2002). *Obejście prawa podatkowego*. Warszawa: Wolters Kluwer.
- Kudert, S. Jamroży, M. (2007). *Optymalizacja opodatkowania dochodów przedsiębiorstw*. Warszawa: Wolters Kluwer.

- Kukulski, Z. (2005). Klauzula generalna obejścia prawa podatkowego – rozwiązanie problemu czy więcej nowych kłopotów, w: *Procedury podatkowe – gwarancje procesowe czy instrument fiskalizmu*, H. Dzwonkowski (red.), Warszawa: C.H. Beck.
- Litwińczuk, H. (2000). Regulacje prawne zapobiegające obchodzeniu przepisów prawa podatkowego, w: *Prawo finansowe i nauka prawa finansowego na przełomie wieków*, A. Kostecki (red.), Kraków: Zakamycze.
- Litwińczuk, H. (2003). Problematyka obejścia podatku w świetle doktryny i orzecznictwa w Niemczech i w Polsce, w: *Ex iniuria non oritur ius. Księga jubileuszowa ku czci Profesora Wojciecha Łączkowskiego*, A. Gomułowicz, J. Małecki (red.), *Prace WPiA UAM*, t. IX.
- Longchamps de Bérier, F. (2004). *Nadużycie prawa w świetle prawa prywatnego*. Wrocław: Wydawnictwo Uniwersytetu Wrocławskiego.
- Łukawska, D. (2008). Instytucja stanowiąca wykonanie art. 199a § 3 Ordynacji podatkowej, *Prawo i Podatki*, 6.
- Małecki, J. (1998). Z problematyki sankcji w prawie podatkowym ze szczególnym uwzględnieniem podatku VAT, w: *Księga pamiątkowa ku czci Profesora Apoliniusza Kosteckiego. Studia z dziedziny prawa podatkowego*, B. Brzeziński (red.), Toruń: TNOiK.
- Mastalski, R. (2005a). Prawo podatkowe a gospodarka, *Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny*, 3.
- Mastalski, R. (2005b). Stanowienie prawa podatkowego a jego wykładnia i stosowanie w ramach porządku prawnego Unii Europejskiej, *Prawo i Podatki*, 2.
- Mastalski, R. (2009). Dyskurs argumentacyjny w doktrynie prawa podatkowego i w procesie jego stosowania, w: *Główne Wyzwania i Problemy Systemu Finansów Publicznych*, J. Głuchowski, A. Pomorska, J. Szolno-Koguc (red.), Lublin: KUL.
- Münnich, M. (2017). *Nieostre zwroty ocenne w polskim prawie podatkowym*. Lublin: KUL.
- Olesińska, A. (2013). *Klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania*. Toruń: TNOiK.
- Radwański, Z., Olejniczak, A. (red.). (2002). *Prawo cywilne – część ogólna. System Prawa Prywatnego*, t. 2. Warszawa: C.H. Beck.
- Radzikowski, K. (2005). Normatywne podstawy koncepcji obejścia prawa podatkowego, *Przegląd Podatkowy*, 2.
- Radzikowski, K. (2007). Klauzula obejścia prawa podatkowego a pozorność czynności prawnej, *Kwartalnik Prawa Podatkowego*, 2.
- Rozmaryn, S. (1939). *Prawo podatkowe a prawo prywatne w świetle wykładni prawa*. Lwów: Towarzystwo Naukowe.
- Stanik, K.J. (2008). Obejście i nadużycie prawa w prawie podatkowym, *Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego*, 5(20).
- Stanik, K.J., Winiarski, K. (2008). *Ceny i porozumienia transferowe w praktyce. Wybrane zagadnienia prawnopodatkowe*. Wrocław: Oficyna Wydawnicza „Unimex”.
- Stanik, K.J., Winiarski, K. (2009). *Praktyczne problemy nadużycia i obejścia prawa podatkowego*. Wrocław: Oficyna Wydawnicza „Unimex”.
- Zalasiński, T. (2004). W sprawie pojęcia konstytucyjnej zasady prawa, *Państwo i Prawo*, 8.



Centrum Analiz i Studiów Podatkowych
Centre for Analyses and Studies of Taxation

· WYDAWCA ·

CENTRUM ANALIZ I STUDIÓW PODATKOWYCH SGH · Warszawa 02-554 · Al. Niepodległości 162
DOMINIK J. GAJEWSKI (redaktor naczelny) · GRZEGORZ GOŁĘBIOWSKI · TOMASZ GRZYBOWSKI (sekretarz redakcji)

· KONTAKT ·

analysesandstudies@sgh.waw.pl · analysesandstudies.sgh.waw.pl · casp.sgh.waw.pl