

Wprowadzanie klauzuli przeciwdziałającej obejściu prawa podatkowego do polskiego systemu prawnego

Dominika Łukawska-Białogłowska



**Wprowadzanie klauzuli
przeciwdziałającej
obejściu prawa podatkowego
do polskiego systemu
prawnego**



WYDAWNICTWO
UNIwersytetu
ŁÓDZKIEGO

Prawo

Wprowadzanie klauzuli przeciwdziałającej obejściu prawa podatkowego do polskiego systemu prawnego

Dominika Łukawska-Białogłowska

Dominika Łukawska-Białogłowska – Uniwersytet Łódzki, Wydział Prawa i Administracji
Katedra Prawa Finansowego, 90-232 Łódź, ul. Kopcińskiego 8/12

RECENZENT

Bartosz Majchrzak

REDAKTOR INICJUJĄCY

Monika Borowczyk

OPRACOWANIE REDAKCYJNE

Ewa Siwińska

SKŁAD I ŁAMANIE

AGENT PR

KOREKTA TECHNICZNA

Leonora Gralka

PROJEKT OKŁADKI

Agencja Reklamowa efectoro.pl

Zdjęcie wykorzystane na okładce: © Depositphotos.com/anytka

© Copyright by Dominika Łukawska-Białogłowska, Łódź 2020

© Copyright for this edition by Uniwersytet Łódzki, Łódź 2020

Publikacja wydana ze środków Uniwersytetu Łódzkiego
w ramach dotacji celowej Ministerstwa Nauki i Szkolnictwa Wyższego

Wydane przez Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego

Wydanie I. W.09023.18.0.M

Ark. wyd. 17,0; ark. druk. 18,0

ISBN 978-83-8142-832-3

e-ISBN 978-83-8142-833-0

<https://doi.org/10.18778/8142-832-3>

Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego

90-131 Łódź, ul. Lindleya 8

www.wydawnictwo.uni.lodz.pl

e-mail: ksiegarnia@uni.lodz.pl

tel. (42) 665 58 63

Spis treści

Wykaz skrótów	11
Wstęp	15
Rozdział I	
Zagadnienia wprowadzające	21
§ 1. Prawo podatkowe jako wyodrębniona część prawa publicznego	21
§ 2. Relacje pomiędzy prawem podatkowym a prawem cywilnym	23
§ 3. Tak zwana „względna autonomia prawa podatkowego” w stosunku do prawa cywilnego i jej znaczenie dla wprowadzania klauzul przeciwdziałających obejściu prawa podatkowego	26
§ 4. Wnioski	36
Rozdział II	
Klauzule zapobiegające obejściu prawa podatkowego w wybranych systemach prawnych	43
§ 1. Niemcy	43
1. Ewolucja klauzuli zapobiegającej obejściu prawa podatkowego w prawie niemieckim	43
2. Obejście prawa podatkowego w świetle regulacji z 1976 r.	46
3. Charakter niemieckich klauzul antyabuzywnych	50
4. Forma czynności prawnych a stosunki ekonomiczne i inne przesłanki jako kryterium obejścia obowiązku podatkowego	51

6 Spis treści

§ 2. Austria	52
1. Obejście prawa podatkowego w świetle regulacji z 1961 r.	52
2. Charakter austriackiej klauzuli antyabuzywnej	54
3. Forma czynności prawnych a rzeczywistość gospodarcza i inne przesłanki jako kryterium obejścia obowiązku podatkowego	54
§ 3. Francja	55
§ 4. Belgia	57
§ 5. Wielka Brytania	57
1. Uwagi ogólne	57
2. Sposoby oceny zachowań podatników	60
3. Ustawa podatkowa z 2013 r.	61
§ 6. Kanada	63
1. Uwagi ogólne	63
2. Charakterystyka regulacji oraz znaczenie orzecznictwa	64
§ 7. Związek Australijski	65
1. Uwagi ogólne	65
2. Charakterystyka regulacji	66
§ 8. Podsumowanie	68

Rozdział III

Podejście orzecznictwa i doktryny do problematyki obejścia prawa podatkowego do roku 1990 na tle ówczesnego stanu prawnego	79
§ 1. Regulacje prawne w okresie dwudziestolecia międzywojennego	79
§ 2. Zjawisko obejścia prawa podatkowego w świetle doktryny i orzecznictwa w okresie dwudziestolecia międzywojennego	88
1. Poglądy doktryny	88
2. Poglądy prezentowane w orzecznictwie	91
§ 3. Regulacje prawne w okresie Polski Ludowej	95
§ 4. Stanowisko doktryny oraz Sądu Najwyższego w okresie Polski Ludowej	98
§ 5. Wnioski	98

Rozdział IV

Znaczenie regulacji konstytucyjnych dla wprowadzania i oceny klauzuli obejścia prawa podatkowego	103
§ 1. Źródło i przedmiot opodatkowania w świetle regulacji konstytucyjnych	103
1. Uwagi wprowadzające	103

2. Konstytucyjna zasada dobra wspólnego	105
3. Konstytucyjne gwarancje wolności i praw ekonomicznych i socjalnych z prawem ochrony własności włącznie	106
4. Konstytucyjna zasada powszechności opodatkowania	107
5. Zasada sprawiedliwości podatkowej	108
6. Konstytucyjna zasada proporcjonalności	111
7. Zasada określoności przepisów podatkowych	112
§ 2. Klauzule zapobiegające zjawisku obejścia prawa podatkowego a norma art. 217 Konstytucji	118
1. Uwagi wstępne	118
2. Konceptje normatywnego zapobieżenia obejściu prawa podatkowego	119
2.1. Cel wprowadzenia regulacji	119
2.2. Klauzule ogólne (generalne)	120
2.3. Klauzule szczegółowe (<i>ad hoc</i>)	124
2.4. Wady i zalety klauzul ogólnych i klauzul szczegółowych (<i>ad hoc</i>) w ujęciu porównawczym	124
2.5. Klauzule materialne i klauzule procesowe	125
§ 3. Wnioski	125

Rozdział V

Orzecznicza doktryna obejścia prawa podatkowego po 1990 r. oraz próby normatywizacji podatkowej klauzuli antyabuzywnej w latach 1993–2005	129
§ 1. Orzecznicza doktryna obejścia prawa podatkowego po 1990 r.	129
§ 2. Próby ustanowienia klauzuli obejścia prawa podatkowego w pracach legislacyjnych w 1993 r. oraz 1999 r.	134
§ 3. Podstawowe podatkowe regulacje antyabuzywne	135
§ 4. Nowelizacja Ordynacji podatkowej z 2002 r.	140
1. Założenia projektu	140
2. Prace legislacyjne	140
3. Wykładnia art. 24a i art. 24b Ordynacji podatkowej dokonana przez Ministra Finansów	143
4. Znaczenie normatywne art. 24a i art. 24b Ordynacji podatkowej	146
4.1. Analiza art. 24a Ordynacji	146
4.2. Analiza art. 24b Ordynacji	149
§ 5. Stanowisko Trybunału Konstytucyjnego odnośnie do konstytucyjności art. 24b § 1 Ordynacji podatkowej	150

8 Spis treści

1. Wątpliwości konstytucyjne	150
2. Rozstrzygnięcie Trybunału Konstytucyjnego	153
§ 6. Reakcja ustawodawcy na wyrok Trybunału Konstytucyjnego w sprawie K 4/03	156
§ 7. Wnioski	160

Rozdział VI

Znaczenie art. 199a Ordynacji podatkowej dla przeciwdziałania obejściu lub nadużyciu prawa podatkowego **163**

§ 1. Analiza art. 199a § 1 Ordynacji podatkowej	163
1. Zakres zastosowania przepisu	163
2. Dyrektywy wykładni czynności prawnych na gruncie art. 199a § 1 Ordynacji podatkowej	164
3. Stosunek zasad wykładni zawartych w art. 199a § 1 Ordynacji podatkowej do zasad wykładni zawartych w Kodeksie cywilnym	165
§ 2. Analiza art. 199a § 2 Ordynacji podatkowej	166
1. Zakres zastosowania przepisu	166
2. Pozorność czynności prawnych na gruncie prawa cywilnego i skutki dokonania czynności pozornej	167
3. Skutki dokonania pozornej czynności prawnej na gruncie prawa podatkowego	168
4. Dowodzenie pozorności czynności prawnych przez organy podatkowe	168
5. Zbieg art. 83 § 1 k.c. w związku z art. 199a § 2 Ordynacji podatkowej z innymi przepisami prawa podatkowego	169
§ 3. Charakter art. 199a § 1 i 2 Ordynacji podatkowej	169
§ 4. Analiza art. 199a § 3 Ordynacji podatkowej	170
1. Istota przepisu	170
2. Charakter powództwa o ustalenie istnienia albo nieistnienia stosunku prawnego lub prawa w celu oceny skutków podatkowych	171
3. Przesłanki do wystąpienia z powództwem o ustalenie w świetle art. 199a § 3 Ordynacji podatkowej w związku z art. 189 ¹ k.p.c.	175
4. Kwestia ograniczonej dyspozycyjności w postępowaniu o ustalenie	178
5. Skutki wyroku ustalającego, wydanego przez sąd powszechny, dla toczącego się postępowania podatkowego	179
6. Charakter art. 199a § 3 Ordynacji podatkowej	182
7. Wątpliwości konstytucyjne względem art. 199a § 3 Ordynacji podatkowej oraz art. 189 ¹ k.p.c.	182
7.1. Uwaga wprowadzająca	182
7.2. Zarzut niekonstytucyjności	183

7.3. Stanowisko Ministra Finansów	185
7.4. Stanowisko Prokuratora Generalnego	187
7.5. Rozstrzygnięcie Trybunału Konstytucyjnego	187
§ 5. Relacja art. 199a do art. 2a Ordynacji podatkowej	189
§ 6. Podsumowanie	190

Rozdział VII

Formułowane po 2005 r. propozycje nowego uregulowania normatywnego w przedmiocie obejścia prawa podatkowego oraz wprowadzona w 2016 r. klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania **193**

§ 1. Uwaga wprowadzająca	193
§ 2. Założenia koncepcyjne Ministerstwa Finansów	194
§ 3. Pierwsza propozycja projektu	194
§ 4. Druga propozycja projektu	196
§ 5. Trzecia propozycja projektu oraz inicjatywa ustawodawcza	196
1. Założenia Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego	196
2. Projekt ustawy wprowadzającej klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania	199
3. Nowelizacje przepisów działu IIIA Ordynacji podatkowej	203
4. Treść przepisów zawartych w dziale IIIA Ordynacji podatkowej	203
§ 6. Ocena regulacji	252
Zakończenie	261
Bibliografia	271
Wykaz tabel	287

Wykaz skrótów

Akty normatywne

ABGB	<i>Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch vom 1. Junius 1811</i> (austriacki kodeks cywilny)
AO 1976	<i>Abgabenordnung vom 16. März 1976</i> (BGBL. I, s. 613) (niemiecka ordynacja podatkowa)
BAO 1961	<i>Bundesabgabenordnung vom 28. Juni 1961</i> (ÖBGBL. 1961, s. 1031) (austriacka ordynacja podatkowa)
BGB	<i>Bürgerliches Gesetzbuch vom 18. August 1896</i> (RGBL. Nr 21, s. 195) (niemiecki kodeks cywilny)
k.c.	ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz. U. Nr 16, poz. 93, ze zm.; teksty jednolite: Dz. U. z 2014 r., poz. 121, ze zm.; Dz. U. z 2016 r., poz. 380, ze zm.; Dz. U. z 2017 r., poz. 459, ze zm.; Dz. U. z 2018 r., poz. 1025, ze zm.)
Konstytucja	Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483, ze zm.)
k.p.c.	ustawa z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (Dz. U. Nr 43, poz. 296, ze zm.; teksty jednolite: Dz. U. z 2014 r., poz. 101, ze zm.; Dz. U. z 2016 r., poz. 1822, ze zm.; Dz. U. z 2018 r., poz. 155, ze zm.; Dz. U. z 2018 r., poz. 1360, ze zm.)
Ordynacja podatkowa, Ordynacja, o.p.	ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. Nr 137, poz. 926, ze zm.; teksty jednolite: Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60, ze zm.; Dz. U. z 2012 r., poz. 749, ze zm., Dz. U. z 2015 r., poz. 613, ze zm.; Dz. U. z 2017 r., poz. 201, ze zm.; Dz. U. z 2018 r., poz. 800, ze zm.)
Ordynacja podatkowa z 1934 r., Ordynacja z 1934 r.	ustawa z dnia 15 marca 1934 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. Nr 39, poz. 346, ze zm.; tekst jednolity: Dz. U. z 1936 r. Nr 14, poz. 134, ze zm.)

RAO 1919	<i>Reichsabgabenordnung vom 13. Dezember 1919</i> (RGL. Nr. 242, s. 1993) (ordynacja podatkowa Rzeszy)
StAnpG 1934	<i>Steueranpassungsgesetz vom 16. Oktober 1934</i> (RGL. I, s. 925) (niemiecka ustawa o dopasowaniu przepisów podatkowych)
u.o.s.	ustawa z dnia 1 lipca 1926 r. o opłatach stemplo- wych (Dz. U. Nr 98, poz. 570, ze zm.; teksty jedno- lite: Dz. U. z 1932 r. Nr 41, poz. 413, ze zm.; Dz. U. z 1935 r. Nr 64, poz. 404, ze zm.)
u.p.d.o.f.	ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodo- wym od osób fizycznych (Dz. U. Nr 80, poz. 350, ze zm.; teksty jednolite: Dz. U. z 1993 r. Nr 90, poz. 416, ze zm.; Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176, ze zm.; Dz. U. z 2010 r. Nr 51, poz. 307, ze zm.; Dz. U. z 2012 r., poz. 361, ze zm.; Dz. U. z 2016 r., poz. 2032, ze zm.; Dz. U. z 2017 r., poz. 200, ze zm.; Dz. U. z 2018 r., poz. 1509, ze zm.)
u.p.d.o.p.	ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku docho- dowym od osób prawnych (Dz. U. Nr 21, poz. 86, ze zm.; teksty jednolite: Dz. U. z 1993 r. Nr 106, poz. 482, ze zm.; Dz. U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654, ze zm.; Dz. U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397, ze zm.; Dz. U. z 2014 r., poz. 851, ze zm.; Dz. U. z 2016 r., poz. 1888, ze zm.; Dz. U. z 2017 r., poz. 2343, ze zm.); Dz. U. z 2018 r., poz. 1036, ze zm.)

Publikatory urzędowe

BGBL.	<i>Bundesgesetzblatt</i> (niemiecki Federalny Dziennik Praw)
Dz. Pr. P. P.	Dziennik Praw Państwa Polskiego
Dz. U.	Dziennik Ustaw Rzeczypospolitej Polskiej, Dziennik Ustaw Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej
Dz. Urz. Min. Skarbu	Dziennik Urzędowy Ministerstwa Skarbu
Dz. Urz. UE	Dziennik Urzędowy Unii Europejskiej
ÖBGBL.	<i>Bundesgesetzblatt für die Republik Österreich</i> (Fede- ralny Dziennik Praw Republiki Austrii)
RGL.	<i>Reichsgesetzblatt</i> (Dziennik Praw Rzeszy)

Organy

NSA	Naczelny Sąd Administracyjny
NTA	Najwyższy Trybunał Administracyjny

Rada	Rada do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania
RPO	Rzecznik Praw Obywatelskich
SA	Sąd Apelacyjny
SN	Sąd Najwyższy
SW	Sąd Wojewódzki
TK	Trybunał Konstytucyjny
WSA	Wojewódzki Sąd Administracyjny

Wstęp

Dążenie do optymalizacji zobowiązań z tytułu danin publicznych (w szczególności podatków) stanowi naturalne i powszechne zjawisko wśród podmiotów objętych obowiązkiem daninowym. Przybiera ono różne formy: od zaniechania jakichkolwiek zachowań (aktywności) rodzących obowiązek uiszczenia stosownej daniny (oszczędzanie podatkowe), przez unikanie obowiązku podatkowego wskutek działań niezgodnych z ustawą (nieujawnianie źródeł dochodów, czynności pozorne), skończywszy na formalnie legalnym wykorzystywaniu istniejących mechanizmów prawnych w celu uiszczenia jak najmniejszego podatku (planowanie podatkowe).

W nauce polskiego prawa podatkowego problematyka obejścia prawa podatkowego, rozumianego jako działanie podatnika (w ramach dostępnych mechanizmów prawnych) w celu zoptymalizowania jego obowiązku fiskalnego, była dotychczas – nie licząc wielu artykułów i glos – podejmowana w odrębnych opracowaniach monograficznych kilkakrotnie¹. W zależności od przyjętego celu badawczego zagadnienie to było analizowane z punktu widzenia kształtu normatywnego (wskazanie braków legislacyjnych instytucji czy też miejsca instytucji w systemie prawa podatkowego jako szczególnej procedury podatkowej) albo praktyki administracji podatkowej oraz sposobu oceny tej praktyki przez sądy administracyjne.

Konsekwentne rozróżnianie i dywersyfikacja tego typu działań lub zaniechań ze strony podatników jest niezmiernie trudne, co w praktyce prawa publicznego rodzącego natychmiastowe i powszechne obowiązki od razu nasuwa myśl o konflikcie, jaki stwarza normatywizacja przeciwdziałania z wymaganiami kwalifikowanej dostatecznej określoności norm prawa podatkowego. Na gruncie prawa polskiego kwestia

1 Przed wejściem w życie ustawy z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 846): P. Karwat, *Obejście prawa podatkowego. Natura zjawiska i sposoby przeciwdziałania mu*, Warszawa 2002; A. Olesińska, *Klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania*, Toruń 2013. Po wejściu w życie rzeczony ustawy: G. Kujawski, *Klauzula generalna unikania opodatkowania*, Warszawa 2017; P. Borszowski, *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania. Praktyczne vademecum podatnika*, Wrocław 2017; D. Gajewski, J. Glumińska-Pawlic, M.J. Golecki, A. Werner, *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania*, Warszawa 2018; M. Guzek, M. Stefaniak, *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania. Komentarz praktyczny*, Warszawa 2018.

obejścia prawa podatkowego jest problematyką żywą, a rozwój koncepcji, instytucji prawnych czy mechanizmów interpretacyjnych w przedmiocie jego właściwego zdefiniowania oraz przeciwdziałania mu w dalszym ciągu stanowi punkt do dyskusji.

Wśród wymienionych wyżej form tzw. planowanie podatkowe wywołuje szczególnie wiele kontrowersji zarówno w literaturze, jak i praktyce administracji podatkowej i orzecznictwie sądowym (w Polsce oraz innych państwach). Wiąże się to z tym, że podatnik – za pomocą środków dozwolonych przez prawo – osiąga identyczny lub zbliżony rezultat podjętej czynności jak inny podatnik, który tych środków nie wykorzystuje, co w rezultacie prowadzi do zróżnicowania wysokości ich obciążeń podatkowych. Sytuacja ta określana jest przez jednych jako „obejście przepisów prawa podatkowego”, zaś przez innych jako „legalne unikanie opodatkowania”.

Niezależnie od ocen moralnych takiego postępowania, na gruncie prawnym jednoznaczna ocena zjawiska obejścia prawa podatkowego – jak wskazano wyżej – jest bardzo utrudniona. Mamy bowiem tutaj do czynienia z trwałym i nieuniknionym konfliktem wartości (zasad) w państwie prawnym: *beneficium legis non debet esse captiosum* oraz *benignius leges interpretande sunt, quo earum conservetur*. Z jednej strony chodzi o ochronę interesu fiskalnego podmiotu publicznego oraz o równość i powszechność opodatkowania (nieuchronność ciężenia obowiązku podatkowego) – czyli zasady trwale zakorzenione we współczesnych demokratycznych państwach, wsparte wielokrotnie postanowieniami Konstytucji, z drugiej zaś – o przewidywalność, a więc pewność i określoność oraz adekwatność ciężących na każdym obywatelu obowiązków utrzymywania państwa (także wsparte w różnym stopniu postanowieniami Konstytucji). Te konkurencyjne względem siebie wartości są niewątpliwie sobie równe.

Dochodzi do tego aspekt prewencyjno-karny takich uregulowań normatywnych. Skutkiem bowiem stwierdzenia obejścia prawa podatkowego jest oczekiwanie reakcji represyjnej mającej na celu eliminację tego rodzaju czynów lub zaniechań oraz zadośćuczynienie za uszczerbek w interesie fiskalnym.

Ochrona zasady pewności i przewidywalności obowiązku podatkowego zawsze jest gwarantowana poprzez wymaganie kwalifikowanej określoności elementów konstrukcyjnych podatku. Z kolei przeciwdziałanie obejściu prawa – nawet jeżeli zakładamy, iż zjawisko obejścia prawa podatkowego ma odmienne cechy niż to obejście prawa, o którym mowa w kodeksie cywilnym – z reguły musi posługiwać się pojęciami niedookreślonymi lub co najmniej odmiennymi niż zwykłe określenia elementów konstrukcyjnych podatków.

Można by zatem powiedzieć, iż stopień odejścia od wymagania kwalifikowanej określoności przy badaniu zjawiska uchylania się (unikania) opodatkowania jest właśnie istotnym miernikiem poprawności definiowania normatywnego przeciwdziałania obejściu prawa podatkowego. Równie jednak uprawnioną mogłaby być teza badawcza, iż zupełne a zarazem dostatecznie precyzyjne zdefiniowanie zjawiska uchylania się, a zwłaszcza unikania opodatkowania, jest w prawie publicznym tak utrudnione, że prawie niemożliwe. Stąd też cechy konstytutywne, czyli kryteria wskazujące na zajście obejścia lub unikania opodatkowania, są także trudne do ustalenia.

Wychodząc z tych założeń, że dostatecznie precyzyjne zdefiniowanie normatywne zjawiska uchylania się od opodatkowania jest niezmiernie utrudnione, zaś dobór kryteriów (znamion) mających prowadzić do stwierdzenia owego zjawiska jest w zasadzie otwarty, niniejsza praca stawia sobie za zadanie przedstawienie procesu wprowadzania klauzul antyabuzywnych do systemu prawa podatkowego, tj. zarówno rozwój regulacji normatywnych, jak i dostateczne ukształtowanie oraz zintensyfikowanie (utrwalanie przez orzecznictwo sądowe) stanowiska doktryny. Praca niniejsza nie stawia sobie za zadanie zbudowania idealnej, wzorcowej definicji tego zjawiska (tych zjawisk).

W szczególności nie jest celem badawczym pracy ustalenie jedynie poprawnych kryteriów (znamion) zachodzenia owych zjawisk. Tytuł pracy brzmi przecież: *Wprowadzanie klauzuli przeciwdziałającej obejściu prawa podatkowego do polskiego systemu prawnego*. Stąd użycie w tytule słowa „wprowadzanie” odzwierciedla główną płaszczyznę badawczą, jaką jest prześledzenie historyczne i ewolucyjne wprowadzania klauzul antyabuzywnych do systemów prawa podatkowego, tendencji w tym zakresie i skutków z tego wynikających.

Celem książki jest przedstawienie regulacji normatywnych lub kształtowania się rozwiązań doktrynalnych i orzecznictwa w przedmiocie przeciwdziałania obejściu lub nadużyciu prawa podatkowego dla osiągnięcia korzyści kosztem Skarbu Państwa lub innych uprawnionych wspólnot polityczno-terytorialnych.

Wprowadzanie takich, mniej lub bardziej zinstytucjonalizowanych, form przeciwdziałania obejściu lub nadużyciu prawa podatkowego wymusza ujęcie historycznoprawne i ewolucyjne oraz prawnoporównawcze poruszanych zagadnień. Stąd konieczność zastosowania w pracy metodologii historycznoprawnej, ewolucyjnej oraz prawnoporównawczej.

Nie mogła to być zatem wyłącznie dogmatycznoprawna metoda badawcza ograniczona li tylko do porównywania kolejnych rozwiązań normatywnych.

Skoro samo wprowadzanie tego rodzaju regulacji lub praktyk orzeczniczych jest jednym z bardziej skomplikowanych zagadnień systemu prawnego, konieczne było przedstawienie nie tylko zmieniających się rozwiązań normatywnych, lecz i praktyk orzeczniczych popartych wypracowanym stanowiskiem doktryny.

Warunkiem „progowym” rozpatrywania praktyk orzeczniczych był dostateczny stopień ich zinstytucjonalizowania. Chodziło o utrwalone linie orzecznicze właściwych dla spraw podatkowych sądów (w Polsce – na czele z orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego), wsparte takim stanowiskiem doktryny, do którego bezpośrednio odwołuje się sąd w swoim uzasadnieniu. Nie chodzi przy tym o nazwę tej doktryny, lecz skrótowe określenie jej istoty (jak np. użycie nazwy „klauzula antyabuzywna” czy zasada *substance over form*).

Do takiego zakresu oraz założeń metodologicznych został dostosowany plan i układ książki. Składa się ona z sześciu rozdziałów.

W rozdziale pierwszym (*Zagadnienia wprowadzające*) wyjaśniono rolę prawa podatkowego w systemie prawa (jako wyodrębnionej części prawa publicznego), przedstawiono zagadnienie tzw. względnej autonomii prawa podatkowego

w stosunku do prawa cywilnego oraz jej znaczenie dla wprowadzania klauzul obejścia prawa podatkowego.

Rozdział drugi (*Klauzule zapobiegające obejściu prawa podatkowego w wybranych systemach prawnych*) poświęcony został omówieniu i sklasyfikowaniu regulacji prawnych oraz poglądów orzecznictwa w reprezentatywnych państwach dla systemu prawa kontynentalnego (Austria, Belgia, Francja, Niemcy) oraz systemu *common law* (Wielka Brytania, Kanada, Związek Australijski).

W rozdziale trzecim (*Podjęcie orzecznictwa i doktryny do problematyki obejścia prawa podatkowego do 1990 r. na tle ówczesnego stanu prawnego*) omówiono: niejednoznaczne podejście Ministerstwa Skarbu do zagadnienia obejścia prawa podatkowego w kontekście regulacji o unikaniu opodatkowania, poglądy doktryny polskiego prawa podatkowego (zdefiniowanie zjawiska obejścia ustawy podatkowej), wybrane orzecznictwo Najwyższego Trybunału Administracyjnego w przedmiocie kryteriów umożliwiających ustalenie, czy doszło do obejścia przepisu prawa podatkowego (okres II Rzeczypospolitej); krytyczne odniesienie się do samego zjawiska obejścia prawa podatkowego w orzecznictwie Sądu Najwyższego (okres Polski Ludowej).

Rozdział czwarty (*Znaczenie regulacji konstytucyjnych dla wprowadzania i oceny klauzuli obejścia prawa podatkowego*) dotyczy kwestii konstytucyjnego nakazu dostatecznej określoności przepisów w kontekście źródła i przedmiotu opodatkowania oraz klauzul zapobiegających zjawisku obejścia prawa podatkowego.

Rozdział piąty (*Orzecznicza doktryna obejścia prawa podatkowego po 1990 r. oraz próby normatywizacji podatkowej klauzuli antyabuzywnej w latach 1993–2005*) poświęcony został: orzeczniczej doktrynie obejścia prawa podatkowego po 1990 r., próbom ustanowienia podatkowej klauzuli antyabuzywnej w 1993 r. i 1999 r. na poziomie ustawy, normatywnej reakcji na zjawisko obejścia prawa podatkowego na poziomie podustawowym (kolejne rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie wykonania ustawy o VAT z 1993 r., wydawane od 1995 r.; reakcja orzecznictwa; wątpliwości konstytucyjne), a także nowelizacji Ordynacji podatkowej w 2002 r. (omówiono założenia projektu i prace legislacyjne nad nim, znaczenie normatywne wprowadzonych do Ordynacji art. 24a i art. 24b – zawierających ogólną klauzulę przeciwko obejściu prawa podatkowego, stanowisko Trybunału Konstytucyjnego wyrażone w wyroku o sygn. K 4/03 względem klauzuli ogólnej oraz reakcję ustawodawcy na to orzeczenie).

W rozdziale szóstym (*Znaczenie art. 199a Ordynacji podatkowej dla przeciwdziałania obejściu prawa podatkowego*) dokonano analizy tego przepisu pod kątem: zakresu jego zastosowania; dyrektyw wykładni czynności prawnych na gruncie art. 199a § 1 Ordynacji; stosunku zasad wykładni zawartych w art. 199a § 1 Ordynacji do zasad wykładni zawartych w Kodeksie cywilnym; skutków dokonania pozornej czynności prawnej na gruncie prawa podatkowego; problemu dowodzenia pozorności czynności prawnych przez organy podatkowe; zbiegu art. 83 § 1 k.c. w związku z art. 199a § 2 Ordynacji podatkowej z innymi przepisami prawa podatkowego; charakteru powództwa o ustalenie istnienia albo nieistnienia stosunku prawnego lub prawa w celu oceny skutków podatkowych; przesłanek do wystąpienia z powództwem

o ustalenie w świetle art. 199a § 3 Ordynacji w związku z art. 189¹ k.p.c.; kwestii ograniczonej dyspozycyjności w postępowaniu o ustalenie; skutków wyroku ustalającego wydanego przez sąd powszechny dla toczącego się postępowania podatkowego; charakteru normatywnego poszczególnych paragrafów art. 199a Ordynacji podatkowej; relacji art. 199a do art. 2a Ordynacji podatkowej. Omówiono również wątpliwości konstytucyjne względem art. 199a § 3 Ordynacji oraz art. 189¹ k.p.c. oraz stanowisko Trybunału Konstytucyjnego w sprawie K 53/05.

Ostatni, siódmy rozdział pracy (*Formułowane po 2005 r. propozycje nowego uregulowania normatywnego w przedmiocie obejścia prawa podatkowego oraz wprowadzona w 2016 r. klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania*) poświęcony został założeniom legislacyjnym nowej ogólnej klauzuli antyabuzywnej w polskim prawie podatkowym. Omówiono projekty stosownych zmian w Ordynacji podatkowej oraz – dodany do Ordynacji podatkowej w 2016 r. – dział IIIA poświęcony unikaniu opodatkowania, w którym – oprócz regulacji materialnoprawnych (próba zdefiniowania zjawiska unikania/obejścia prawa podatkowego) – wprowadzono również odrębny tryb postępowania podatkowego w sprawach dotyczących unikania opodatkowania oraz nową instytucję w postaci opinii zabezpieczających.

Jak wspomniano wyżej, praca niniejsza ma charakter ewolucyjny i prawnoporównawczy. Służy zatem prześledzeniu pewnego procesu historycznego, jakim jest owo „wprowadzanie” klauzul antyabuzyjnych do systemu prawa podatkowego. Zbadanie tendencji w tym zakresie dotyczyło:

- przedmiotu owej regulacji antyabuzywnej z punktu widzenia tego, czy zapobiega ona uchylaniu się od opodatkowania, czy też legalnemu (lecz agresywnemu) unikaniu opodatkowania, czy obu razem;
- czy do wprowadzania tych klauzul doszło w drodze normatywnej, czy poprzez orzecznictwo wsparte doktryną;
- czy klauzule te mają charakter regulacji ogólnych, czy szczególnych oraz czy mają materialne czy proceduralne znaczenie.

Ustalenia w tym zakresie to zadania pracy.

Badanie tendencji i kierunków zmian w myśl wytyczonych wyżej kryteriów nie może jednak zawsze prowadzić do jednoznacznej i radykalnej odpowiedzi na hipotezy badawcze, takie jak:

– po pierwsze – czy z obowiązujących regulacji konstytucyjnych można wywieść prawo podmiotowe jednostki do optymalizacji jej obciążeń podatkowych? A także, czy Konstytucja uprawnia państwo – a jeżeli tak, to w oparciu o jakie wartości i w jakich sytuacjach – do ustanawiania regulacji prawa podatkowego (daninowego) przeciwdziałających zjawisku planowania podatkowego rozumianego w ten sposób, że działanie zgodne z prawem (w ramach dopuszczalnych środków prawnych) zmierzające do obniżenia obciążenia podatkowego (daninowego) uznaje się w istocie za unikanie opodatkowania w postaci kwalifikowanej, tj. jako obejście przepisu prawa podatkowego?

– po drugie – czy zasadne jest istnienie normy prawnej, która reguluje kwestię obejścia przepisu prawa podatkowego? Czy istnienie takiej normy prawnej uzasadnione

jest tym, że podatnik – wykorzystując dopuszczalne instrumenty prawne – osiąga rezultat gospodarczy identyczny lub zbliżony do tego, jaki osiągnąłby, nie korzystając z tych instrumentów, ale odprowadza niższy podatek (daninę)? Jak na istnienie takiej normy wpływa nakaz określoności przepisów prawa podatkowego, wywodzony z zasady demokratycznego państwa prawnego?

– po trzecie – jaki jest związek pomiędzy prawem podatkowym a prawem cywilnym? Czy administracja podatkowa, działająca na podstawie i w granicach norm prawa publicznego, powinna badać zasadność podejmowanych przez podatnika czynności na gruncie prawa cywilnego?

– po czwarte – jaki ewentualnie charakter powinna mieć norma prawna odnosząca się do zjawiska obejścia prawa podatkowego? Czy ma być normą prawa materialnego, gdyż odnosi się do wzorca podstawy opodatkowania, który stanowią znamiona podatkowe? Czy może norma ta powinna mieć charakter proceduralny, gdyż wyznacza standardy postępowania wymiarowego?

Niemniej jednak tam, gdzie udzielenie odpowiedzi na tego rodzaju hipotezy jest uprawdopodobnione stałymi tendencjami w zakresie zmian w tworzeniu i stosowaniu prawa – takie próby zostały podjęte.

Niniejsza książka została opracowana na podstawie rozprawy doktorskiej pod tym samym tytułem, obronionej na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Łódzkiego w 2016 r.² pod kierunkiem Pani Profesor zw. dr hab. Teresy Dębowskiej-Romanowskiej, której serdecznie dziękuję za zaszczyt bycia objętą Jej opieką naukową.

Serdeczne podziękowania chciałabym złożyć również Pani Profesor dr hab. Krysztynie Sawickiej i Pani Profesor dr hab. Elżbiecie Feret – recenzentkom mojej rozprawy doktorskiej – oraz Panu Profesorowi drowi hab. Bartoszowi Majchrzakowi za cenne uwagi, które pozwoliły nadać jej obecny kształt.

Dziękuję także Kierownikowi Katedry Prawa Finansowego WPiA UŁ – Pani Profesor dr hab. Monice Boguckiej-Felczak za skierowanie niniejszej pracy do druku.

Książka uwzględnia stan prawny na dzień 2 stycznia 2019 r.

Łódź, w styczniu 2019 r.

Dominika Łukawska-Białogłowska

² Dlatego też uwzględnia przede wszystkim poglądy doktryny i orzecznictwa wypowiedziane do tego czasu. Niemniej jednak uległa stosownej aktualizacji w zakresie stanu prawnego.

Rozdział I

Zagadnienia wprowadzające

§ 1. Prawo podatkowe jako wyodrębniona część prawa publicznego

W teorii prawa – co do zasady – przyjmuje się dychotomiczny podział prawa na prywatne (cywilne) oraz publiczne. Za kryterium tego podziału uznaje się: metodę oddziaływania na życie społeczne za pomocą form prawnych, przedmiot unormowania oraz podmioty, do których adresowane są ich normy¹. Kolejną płaszczyzną systematyki dyscyplin prawnych są bardziej szczegółowe dziedziny, tj. gałęzie prawa. Zwraca się uwagę na wielość kryteriów wyodrębnienia gałęzi prawa, czyli kryterium przedmiotu, kryterium podmiotu, kryterium zasad wiodących, kryterium metody regulacji oraz kryterium funkcji regulacji². Wskazuje się również na priorytet kryterium przedmiotu stosunków społecznych regulowanych przez daną gałąź prawa³. Możliwe jest także stosowanie różnych kryteriów na poszczególnych „piętrach” klasyfikacji systemu prawa⁴.

Wskazany wyżej podział nie ma charakteru normatywnego w tym sensie, że ustawodawca nie określa przynależności poszczególnych aktów normatywnych do określonej dziedziny czy gałęzi prawa. Wyodrębnienie danej gałęzi powinno następować przede wszystkim wówczas, gdy ułatwia to proces stosowania prawa,

1 S. Wronkowska, M. Ziemiński, *Zarys teorii prawa*, Poznań 1997, s. 193.

2 M. Ziemiński, *Problemy podstawowe prawoznawstwa*, Warszawa 1980, s. 232.

3 K. Radzikowski, *Prawnopodatkowe skutki wadliwości czynności cywilnoprawnych*, Warszawa 2015, LEX el/2015.

4 *Ibidem*.

jednakże trudno uznawać fakt przynależności normy prawnej do jakiejś gałęzi za przesłankę stosowania w danej sprawie⁵.

Zjawiska (zdarzenia, czynności), które są przedmiotem zainteresowania prawa podatkowego mieszczą się w ogólnym pojęciu finansów, które należy rozumieć jako jeden z rodzajów stosunków ekonomicznych o charakterze pieniężnym⁶.

Prawo podatkowe – będące dziedziną zajmującą się szczególnym rodzajem stosunków finansowych – obok cech wspólnych dla całego prawa finansowego wykazuje cechy swoiste w oparciu o kryteria przedmiotu regulacji, metody regulacji, szczególne polityki legislacyjnej oraz wyodrębnienia administracji podatkowej⁷.

Najważniejsze jest kryterium stosunków społecznych regulowanych normami prawa podatkowego⁸. Stosunki te powstają, istnieją lub też wygasają na tle przesuwania środków pieniężnych od podmiotu, który je uzyskał w związku z prowadzoną przez siebie działalnością na rzecz państwa lub innego podmiotu publicznoprawnego⁹. Relacje takie nie wynikają z praw ekonomicznych rządzących produkcją i podziałem dóbr w społeczeństwie; ich źródłem jest władztwo państwowe¹⁰. Tym samym stosunki podatkowe są stosunkami stanowionymi, które nie istnieją naturalnie w społeczeństwie, lecz powstają wyłącznie z woli normodawcy¹¹.

Prawo podatkowe przynależy do prawa publicznego i chroni przede wszystkim interes społeczny (ogólny)¹². Służy temu administracyjnoprawna metoda regulacji oparta na władztwie i podporządkowaniu. Stosunki zobowiązaniowe w prawie podatkowym (w przeciwieństwie do prawa cywilnego) nie są oparte na zasadzie równorzędności, lecz charakteryzują się podległością jednej strony wobec drugiej: państwo wkracza w sposób bezpośredni w życie społeczne, formułując dla określonych przez siebie sytuacji odpowiadające im obowiązki adresatów norm¹³. Należy zauważyć, że w prawie podatkowym istnieje stan nierównowagi podmiotów stosunków proceduralnych, tj. dominuje wola organu administracji¹⁴, który występuje w procesie stosowania prawa podatkowego w podwójnej roli, a mianowicie: reprezentuje podmiot materialnoprawnego stosunku zobowiązaniowego (określony związek publicznoprawny), jak też kształtuje pozycję prawną podatnika jednostronnie i władczo¹⁵.

5 *Ibidem*.

6 Por. A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, wyd. 5, Warszawa 2010, s. 136.

7 K. Radzikowski, *Prawnopodatkowe skutki...*

8 *Ibidem*.

9 Por. A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, wyd. 5, s. 136; K. Radzikowski, *Prawnopodatkowe skutki...*

10 Por. A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, wyd. 5, s. 136–137.

11 Por. *ibidem*, s. 131–136; K. Radzikowski, *Prawnopodatkowe skutki...*

12 Por. A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, wyd. 5, s. 131–136.

13 Por. K. Radzikowski, *Prawnopodatkowe skutki...*

14 Por. A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, wyd. 5, s. 140–142.

15 Por. *ibidem*.

Należy zauważyć, że miarą wyodrębnienia danej gałęzi prawa jest również wewnętrzne skonsolidowanie i uporządkowanie systemu regulacji¹⁶. Struktura systemu prawa podatkowego w Polsce została wyraźnie zarysowana: funkcję ustawy podstawowej (o charakterze generalnym) pełni Ordynacja podatkowa (zawierająca regulacje ogólne oraz proceduralne), zaś poszczególne podatki ustanowione zostały w ustawach szczegółowych (partykularnych). Ponadto do systemu prawa podatkowego należy zaliczyć także wiążące Polskę umowy międzynarodowe i regulacje tzw. prawa pochodnego Unii Europejskiej.

Normy składające się na prawo podatkowe tworzą zatem dość wyraźnie zarysowaną grupę, która jest merytorycznie i formalnie oddzielona od innych norm prawa finansowego oraz od norm należących do innych gałęzi prawa¹⁷.

§ 2. Relacje pomiędzy prawem podatkowym a prawem cywilnym

Problematyka związków albo odrębności pojęć prawa podatkowego i prawa cywilnego wiąże się ściśle z praktyczną kwestią możliwości korzystania w prawie podatkowym z definicji pojęć zawartych w aktach prawotwórczych z zakresu prawa prywatnego¹⁸.

W procesie interpretacji aktu normatywnego należy przyjąć założenie, że normodawca posługuje się – co do zasady – jednolitą siatką pojęciową. W pierwszej kolejności terminy legalne powinny mieć znaczenie takie samo jak w języku powszechnym („niespecjalistycznym”), w drugiej zaś – w razie konieczności sprecyzowania ich na potrzeby języka prawnego – powinny posiadać swoje definicje legalne. Problem pojawia się zazwyczaj w sytuacji, gdy jednym terminem posługuje się normodawca na płaszczyźnie dwóch lub więcej działów prawa (w tym – i przede wszystkim – w prawie cywilnym). Co oczywiste, gdy jeden termin posiada różne definicje legalne w obszarze relewantnego działu, zasadniczo nie powinno to budzić jakichkolwiek wątpliwości interpretacyjnych. Inna sytuacja ma natomiast miejsce, gdy definicja zawarta jest wyłącznie w akcie normatywnym przynależnym tylko do jednego działu prawa. *In abstracto* rozwiązaniem tego zagadnienia byłoby uznanie, że – o ile nie ma wyraźnego odesłania do znaczenia normatywnego zawartego w innym akcie prawodawczym¹⁹ – definicje zawarte w aktach należących do jednych dziedzin prawa nie wiążą przy interpretacji

16 K. Radzikowski, *Prawnopodatkowe skutki...*

17 Por. A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, wyd. 5, s. 136–138.

18 Zob. B. Brzeziński, *Prawo podatkowe a prawo cywilne*, [w:] *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, red. B. Brzeziński, Toruń 2009, s. 406.

19 Zob. wyrok NSA z 11 października 1995 r., SA/Ka 1386/94.

przepisów z innych dziedzin, gdyż budowane są na użytek konkretnej materii normatywnej (dziedziny prawa).

W odniesieniu do prawa podatkowego zapatrywanie powyższe nie byłoby jednak w pełni prawdziwe. W sytuacji, w której prawo podatkowe stosuje określony termin (w szczególności z zakresu prawa cywilnego), ale samo go nie definiuje, należy przyjąć, że definicje w aktach normatywnych z innych dziedzin (w szczególności z prawa cywilnego) wiążą nawet w sytuacji milczenia ustawy podatkowej (brak wyraźnego odesłania)²⁰; wynika to z zasady jedności w systemie prawnym państwa. Takie stanowisko ma swoje praktyczne uzasadnienie, gdyż służy zapobieżeniu kształtowania się konkurencyjnych i arbitralnych definicji instytucji prawnych w oparciu o pozaustawowe kryteria na etapie stosowania prawa, a także znajduje potwierdzenie w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego, uznającym za niekorzystne „sytuacje, w których skutki prawne unormowań i orzeczeń sądowych w jednej dziedzinie prawa nie byłyby uznawane w innej dziedzinie tego samego systemu prawa (np. ze względu na jej postępującą lub postulowaną autonomię)”²¹.

Po 1989 r. w literaturze wskazuje się, że zadaniem prawa podatkowego jest ingerencja w stosunki cywilnoprawne w celu dokonania podziału środków pieniężnych pomiędzy państwem (władzą publiczną) a podmiotami tych stosunków²².

Obowiązek świadczenia pieniężnego oraz jego cechy mają swoje wyłączne źródło w prawie podatkowym, gdyż – w przeciwieństwie do stosunków cywilnoprawnych – nie stanowią przedłużenia naturalnych więzi społecznych funkcjonujących zgodnie ze swoją wewnętrzną logiką. Potwierdza to tezę, że podatek musi opierać się na prawie, które nie dotyczy konkretnych osób, ale całego społeczeństwa²³. Tym samym chociaż podatek odgrywa ważną rolę ekonomiczną, jego istota ma charakter prawny²⁴. Tym samym dla prawa podatkowego istotna byłaby nie forma prawna zjawisk i zdarzeń gospodarczych, lecz ich rzeczywista treść i skutki. Chociaż stany faktyczne rodzące obowiązek podatkowy są najczęściej skutkiem realizacji norm prawa cywilnego, to dla prawa podatkowego nie jest istotne, czy dane transakcje zostały przeprowadzone zgodnie z wymogami prawa cywilnego, lecz czy tego rodzaju czynności lub zdarzenia rzeczywiście miały miejsce. Nie można więc stosować dla obu tych gałęzi prawa takich samych instrumentów regulacji. Zależność pomiędzy nimi może być w istocie duża, lecz nie w obrębie instytucji prawnych, ale faktycznych zjawisk rzeczywistości gospodarczej będących efektem działania norm cywilnoprawnych. Skutki te poddane są ocenie prawa podatkowego i należy

20 Por. B. Brzeziński, *Prawo...*, s. 407. Zob. też wyroki NSA z 7 listopada 1984 r., SA/Gd 864/84 oraz 30 marca 1994 r., III SA 966/93.

21 Wyrok TK z 5 listopada 2008 r., SK 79/06.

22 R. Mastalski, *Interpretacja prawa podatkowego. Źródła prawa podatkowego i jego wykładnia*, Wrocław 1989, s. 27.

23 S. Rozmaryn, *Podatek i prawo*, „Państwo i Prawo” 1947, nr 9, s. 40–41.

24 J. Harasimowicz, *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 1977, s. 112.

je rozpatrywać wyłącznie na gruncie tego prawa bez względu na to, jak te same zdarzenia można zakwalifikować z punktu widzenia prawa cywilnego²⁵.

Tworząc konstrukcje poszczególnych podatków, normodawca powinien jednak uwzględnić istniejący porządek prawny związany z obrotem gospodarczym, tj. w szczególności zwracać uwagę, aby prawo podatkowe nie prowadziło do zbyt-nych ograniczeń w funkcjonowaniu instytucji cywilistycznych²⁶. W konsekwencji stosunki cywilnoprawne stają się „tworzywem” do konstruowania poszczególnych podatków. Z racji tego, że o regulacjach podatkowych decydują względy ekonomiczne i fiskalne, istotnego znaczenia nabiera w tym miejscu rzeczywisty przebieg zjawisk gospodarczych przy przesunięciu na dalszy plan wymogów prawnych. Oznacza to, że wola stron czynności cywilnoprawnej powinna być uwzględniana aż do granic, które wyznacza przeciwdziałanie zjawisku unikania opodatkowania²⁷.

Bez zaistnienia stanów faktycznych regulowanych normami prawa cywilnego i prawa handlowego trudno byłoby uzasadnić powstanie obowiązków podatkowych. Ustawodawca podatkowy interesuje się zatem prawem cywilnym ze względu na funkcję redystrybucyjną podatków²⁸. Konstrukcje prawa cywilnego nie mogą być przy tym wykorzystywane do omijania prawa podatkowego oraz do ograniczania skuteczności jego stosowania²⁹.

Należy też zauważyć stanowisko w przedmiocie przyznania prawa cywilnemu coraz większego znaczenia w dziedzinie podatków i innych danin publicznych, które opiera się na założeniu, że prawa podatkowego nie można stosować tylko z punktu widzenia interesów fiskalnych państwa, gdyż prowadzi to do ograniczenia instytucji cywilnoprawnych w życiu gospodarczym³⁰. W stopniu niespotykanym w innych gałęziach prawa funkcjonuje ono na pograniczu prawa publicznego i prawa cywilnego, gdyż konstruując prawnopodatkowy stan faktyczny, przejmuje w pełni lub modyfikuje na własne potrzeby instytucje cywilnoprawne. W pewnym sensie ma więc charakter „wtórny” wobec prawa cywilnego³¹. Nie tylko jednak, mające charakter „pierwotny”, prawo cywilne wpływa na funkcjonowanie prawa podatkowego – istnieje także relacja w drugą stronę, gdyż rozwiązania przyjęte w prawie podatkowym nie pozostają bez wpływu na kształt i zasady funkcjonowania obrotu w prawie cywilnym. Niezbędne jest zatem ukierunkowywanie norm prawa podatkowego z perspektywy spójności i zupełności systemu prawa, a korzystanie z jego autonomii powinno być ograniczone do zakresu koniecznego dla

25 *Ibidem*.

26 R. Mastalski, *Prawo podatkowe. Część ogólna*, Warszawa 1998, s. 21.

27 R. Mastalski, *Glosa do wyroku NSA z dnia 18 listopada 1992 r.*, III SA 1606/92, „Monitor Prawniczy” 1994, nr 3, s. 93.

28 B. Brzeziński, *Prawo...*, s. 396.

29 A. Gomułowicz, *Związki prawa cywilnego z prawem podatkowym*, „Przegląd Podatkowy” 1996, nr 11, s. 3.

30 R. Mastalski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2003, s. 150.

31 *Ibidem*.

realizacji celów tej gałęzi prawa³². Wynika stąd konieczność respektowania przez prawo podatkowe reguł gospodarki rynkowej, w której poczesne miejsce zajmuje zasada swobody umów i wolność gospodarcza. Pominięcie tych zasad stanowiłoby zbyt duże ograniczenie praw jednostki i zakłócenie funkcjonowania instytucji cywilistycznych³³. To stwierdzenie rzutuje na sposób kształtowania i określoność podatkowych stanów faktycznych.

§ 3. Tak zwana „względna autonomia prawa podatkowego” w stosunku do prawa cywilnego i jej znaczenie dla wprowadzania klauzul przeciwdziałających obejściu prawa podatkowego

Należy stwierdzić, że prawo podatkowe wykazuje daleko idące związki z prawem cywilnym ze względu na przedmiot regulacji. Brak jest jednak jednoznacznych norm regulujących następstwa związków zachodzących pomiędzy prawem podatkowym a prawem cywilnym³⁴.

Truizmem będzie podkreślenie, że funkcjonujące w ramach systemu prawa powszechnie obowiązującego poszczególne gałęzie są od siebie formalnie niezależne oraz że brak również pomiędzy nimi hierarchii³⁵. Unormowanie przez różne gałęzie prawa tego samego wycinka stosunków społecznych nie oznacza, że regulacje jednej gałęzi prawa nadające danej sytuacji określoną kwalifikację prawną kreują jakiegokolwiek obowiązki dla drugiej gałęzi prawa. Z założenia normy prawa podatkowego regulują bowiem w sposób spójny, uporządkowany i pełny poddane im stosunki społeczne, a także nadają im własną klasyfikację; pozwala to odrzucić kwalifikację i następstwa prawne nadane tym stosunkom przez inne gałęzie prawa³⁶.

W rezultacie prawo podatkowe nie jest związane cywilistyczną kwalifikacją stanów faktycznych, lecz może poddawać je znaczącym modyfikacjom, choć należy zastrzec, że pojęciowa samodzielność prawa podatkowego nie jest jednak

32 R. Mastalski, [w:] *System prawa finansowego*, t. 3: *Prawo daninowe*, red. L. Etel, Warszawa 2010, s. 353–355.

33 Tak A. Gomułowicz, J. Matecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Poznań 1995, s. 67–68.

34 Zob. L. Pszczółkowski, *Zagadnienia metodologicznej charakterystyki teorii niespójności prawa*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Jagiellońskiego” 1973, seria I, nr 99, s. 46.

35 *Ibidem*.

36 A. Gomułowicz, J. Matecki, *Podatki...*, s. 130.

absolutna³⁷. Nie można bowiem tracić z pola widzenia istotnego znaczenia problematyki oceny ważności oraz skuteczności czynności cywilnoprawnych w obszarze prawa podatkowego³⁸.

Z powyższym wiąże się zagadnienie tzw. autonomii prawa podatkowego.

Doktryna wyróżnia dwa rozumienia autonomii prawa podatkowego: „zewnątrzne” i „wewnętrzne”³⁹. Pierwsze z nich

jest przejawem autonomii całego systemu prawa w stosunku do innych układów kultury, a w szczególności jej wymiaru politycznego i ekonomicznego. Manifestacja autonomii w stosunku do ekonomii i polityki przejawia się w przyjęciu swoistego systemu pojęciowego dogmatyki prawa podatkowego oraz jego aksjologii. Autonomia wewnętrzna prawa podatkowego polega na odrębności w stosunku do innych dziedzin systemu prawa, a samo wyodrębnienie prawa podatkowego jako gałęzi prawa oznacza zgodę na jego autonomię w stosunku do nich⁴⁰.

W literaturze podkreśla się jednak, że związki prawa podatkowego z prawem cywilnym są nieuniknione⁴¹. „Ustawodawcy podatkowemu nie uda się zrezygnować z posługiwania się terminologią cywilistyczną, chociaż może na własny użytek tworzyć pojęcia autonomiczne”⁴². Autonomia prawa podatkowego służy jednak obecnie jedynie utrwalaniu fiskalizmu jego rozwiązań⁴³. Według tego podejścia zwolennicy zasady autonomii prawa podatkowego zdają się zupełnie nie brać pod uwagę szkodliwości społecznej wynikającej z faktu odnoszenia do utrwalonych już w prawie pojęć i instytucji odmiennych skutków na gruncie prawa podatkowego⁴⁴.

W orzecznictwie sądownoadministracyjnym również podjęto próby ustalenia (wyjaśnienia) związków pomiędzy prawem prywatnym a podatkowym, co obrazują – tytułem przykładu – poniższe tezy:

– powstanie obowiązku podatkowego związane jest z dokonaniem czynności cywilnoprawnej, która w ten sposób staje się częścią prawnopodatkowego stanu faktycznego⁴⁵;

37 A. Hanusz, *W kwestii autonomii prawa podatkowego*, [w:] *Prawo finansowe i nauka prawa finansowego na przełomie wieków*, red. A. Kostecki, Kraków 2000, s. 70.

38 A. Hanusz, *Zasada autonomii stron stosunków cywilnych w świetle prawa podatkowego*, „Państwo i Prawo” 1998, nr 12, s. 36.

39 M. Zirk-Sadowski, *Problem autonomii prawa podatkowego w orzecznictwie NSA*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2001, nr 2, s. 41–42.

40 K. Radzikowski, *Prawnopodatkowe skutki...*

41 C. Kosikowski, *Autonomia prawa podatkowego – głos krytyczny*, „Przegląd Podatkowy” 2006, nr 7, s. 8.

42 K. Radzikowski, *Prawnopodatkowe skutki...*

43 C. Kosikowski, [w:] *Finanse publiczne i prawo finansowe*, red. C. Kosikowski, E. Ruśkowski, Warszawa 2003, s. 71.

44 Tak K. Radzikowski, *Prawnopodatkowe skutki...*

45 Wyrok NSA z 26 lipca 2011 r., II FSK 416/10.

– prawo cywilne uzupełnia regulację prawnopodatkową, stanowiąc podbudowę dla instytucji tej gałęzi prawa; obie są bowiem częścią systemu prawa, który z założenia powinien być spójnym, niesprzecznym, zupełnym i uporządkowanym zbiorem norm⁴⁶;

– prawo podatkowe jest fragmentem obowiązującego systemu prawnego, jego przedmiot pozostaje zaś z reguły związany ze zjawiskami obrotu prywatnoprawnego w taki sposób, że powstanie stanów faktycznych rodzących obowiązki podatkowe stanowi skutek realizacji norm prawa cywilnego⁴⁷;

– ściśle pojmowana wykładnia językowa prawa podatkowego (stosowana bez odniesienia systemowego do regulacji obrotu prywatnoprawnego) wielokrotnie prowadzi do wyników uniemożliwiających prawidłowe funkcjonowanie instytucji prawnopodatkowych⁴⁸;

– konieczne jest uprzednie rozpoznanie treści czynności cywilnoprawnej, z którą wiąże się podatek, gdyż nieprawidłowe zakwalifikowanie umowy prowadzi do wadliwego ustalenia stanu faktycznego sprawy podatkowej⁴⁹;

– zupełnie inne cele stawia sobie ustawodawca, normując stosunki społeczne za pomocą prawa podatkowego, a zupełnie inne – za pomocą prawa cywilnego; przyjmowanie, że tak samo nazywane instytucje na gruncie prawa podatkowego i prawa cywilnego mają zawsze to samo znaczenie, musi w wielu przypadkach prowadzić do błędnych wniosków, a nawet „ubezwłasnowolnienia” prawa podatkowego⁵⁰;

– w ramach autonomii prawa podatkowego ustawodawca ma możliwość tworzenia rozwiązań swoistych dla tej gałęzi prawa, jeżeli służy to interesowi państwa; regulacje autonomiczne mogą niekiedy prowadzić do niespójności w systemie prawa⁵¹;

– zasada autonomii prawa podatkowego nie pozwala na automatyczne przeniesienie na jego grunt terminów i sformułowań, które mają określone znaczenie na gruncie prawa prywatnego⁵²;

– co do zasady przedmiot prawa podatkowego związany jest ze zjawiskami obrotu cywilnoprawnego, a ustawodawca tworzący konstrukcje prawne poszczególnych podatków i ogólne prawo podatkowe powinien zwracać uwagę na to, by prawo podatkowe nie powodowało zbyt daleko idących zakłóceń w funkcjonowaniu instytucji cywilnoprawnych oraz na to, że w ramach jednolitego systemu prawa niewskazane jest nadawanie różnej treści pojęciom należącym do wielu gałęzi prawa; istnieją bowiem instytucje, które funkcjonują nie tylko w konkretnej gałęzi prawa, lecz ich znaczenie rozciąga się na niemal cały system prawa⁵³;

46 Uchwała składu siedmiu sędziów NSA z 2 kwietnia 2012 r., II FPS 3/11.

47 Wyrok NSA z 6 stycznia 2010 r., I FSK 1498/08.

48 Wyrok NSA z 26 lipca 2011 r., II FSK 416/10.

49 Wyrok NSA z 15 grudnia 2010 r., II FSK 1454/09.

50 Uchwała składu pięciu sędziów NSA z 29 listopada 1999 r., FPK 3/99.

51 Wyrok NSA z 29 września 2010 r., II FSK 737/09.

52 Wyrok NSA z 12 lutego 2013 r., II FSK 1246/11.

53 Wyrok NSA z 2 września 2009 r., II FSK 1977/08.

– tam, gdzie prawo podatkowe używa pojęć z zakresu prawa cywilnego, uprawnione i konieczne wydaje się korzystanie z odpowiednich instytucji prawa cywilnego⁵⁴;

– przepisy prawa cywilnego nie mogą stanowić źródła uprawnienia (tak samo obowiązku) podatkowego⁵⁵;

– przepisy prawa cywilnego nie regulują podatkowych skutków czynności cywilnoprawnych, a określone zdarzenia z zakresu obrotu prywatnoprawnego mogą pozostawać w ogóle bez wpływu na opodatkowanie⁵⁶;

– prawo podatkowe może w odmienny sposób kwalifikować określone zachowania niż prawo cywilne⁵⁷, a jego autonomia przejawia się w publicznoprawnej kontroli skutków działań podejmowanych w ramach instytucji prawa prywatnego⁵⁸;

– to samo zachowanie podatnika podlega niezależnej kwalifikacji prawnej zarówno z punktu widzenia prawa cywilnego, jak i prawa podatkowego⁵⁹;

– powstanie określonych skutków prawnopodatkowych pozostaje niezależne od skutków, jakie wywołują te same zdarzenia w obszarze regulacji cywilnoprawnych⁶⁰;

– współistnienie norm prawa podatkowego i prawa cywilnego wynika z wewnętrznie spójnego systemu norm prawnych tworzących zintegrowaną całość, zaś odstępstwo, jakie ustawodawca zamierza wprowadzić w jednym dziale prawa dla rozumienia pojęć i instytucji uregulowanych w innym dziale, powinno mieć charakter wyjątkowy i wynikać wprost z przepisów prawa odpowiedniej rangi⁶¹;

– przedmiotem zainteresowania prawa podatkowego są stany faktyczne zaliczane do szeroko pojętego obrotu prawnego regulowanego przez normy prawa cywilnego, prawa pracy oraz prawa handlowego⁶²; w konsekwencji prawo podatkowe ma taki związek z prawem cywilnym, że opodatkowuje czynności cywilnoprawne lub ich skutki⁶³;

– prawo podatkowe funkcjonuje na pograniczu prawa publicznego i prawa prywatnego, określając skutki zdarzeń regulowanych przez normy innych gałęzi prawa; tworzą one prawnopodatkowe stany faktyczne opisane w normach prawa podatkowego⁶⁴;

– zasady opodatkowania wynikają jednak wyłącznie z norm prawa podatkowego i nie można ich wprowadzać z prawa cywilnego⁶⁵;

54 Wyrok WSA w Warszawie z 14 stycznia 2010 r., III SA/Wa 1703/09.

55 Wyrok NSA z 14 maja 2014 r., I FSK 1013/13.

56 Wyrok NSA z 20 września 2011 r., II FSK 598/10.

57 Wyrok NSA z 13 grudnia 2000 r., SA/Sz 1332/99.

58 Wyrok NSA z 5 grudnia 2002 r., I SA/Ka 2103/01.

59 Wyrok WSA w Warszawie z 20 czerwca 2011 r., III SA/Wa 2381/10.

60 Wyrok NSA z 17 lipca 2007 r., II FSK 928/06.

61 Wyrok NSA z 28 czerwca 2004 r., FSK 199/04.

62 Wyrok WSA w Warszawie z 7 grudnia 2007 r., III SA/Wa 2785/06.

63 Wyrok WSA w Krakowie z 27 listopada 2009 r., I SA/Kr 694/09.

64 Wyrok NSA z 29 lipca 2008 r., II FSK 1606/07.

65 Wyrok WSA w Kielcach z 29 października 2009 r., I SA/Ke 375/09.

– prawo podatkowe stanowi autonomiczną całość, w stosunku do której inne regulacje mogą być traktowane jako przepis szczególny tylko wówczas, gdy ono tak stanowi⁶⁶;

– autonomia pojęciowa prawa podatkowego nie jest jednak absolutna, albowiem w sytuacji, gdy badane pojęcia nie zostały zdefiniowane w ustawie podatkowej, a jednocześnie nie są to określenia języka potocznego, konieczne jest uwzględnienie znaczenia, jakie nadają im ustawy należące do innych gałęzi prawa⁶⁷. Oznacza to, że, w razie braku regulacji przeciwnych, autonomia prawa podatkowego dopuszcza sięganie do norm regulujących stosunek prawny, w wyniku którego powstaje stan faktyczny kreujący obowiązek podatkowy⁶⁸. Pojęcia te nie mogą wszakże zastępować, wykluczać czy powodować interpretacji przepisów prawa podatkowego w sposób sprzeczny z jego zasadami⁶⁹;

– regulacje prawa cywilnego nie mogą ani bezpośrednio, ani w sposób dorozumiany modyfikować („zmieniać”, „znosić”) obowiązków podatkowych⁷⁰, w tym kształtować momentu powstania obowiązku podatkowego⁷¹;

– ze względu na to, iż Kodeks spółek handlowych reguluje tworzenie, organizację i funkcjonowanie spółek prawa handlowego, to z jego norm nie można wywodzić zasad opodatkowania, gdyż te uregulowane są wyłącznie ustawami podatkowymi⁷²;

– przepisy regulujące pozycję wspólnika nie powodują modyfikacji obowiązku podatkowego, a odwołanie do nich ma jedynie umożliwić prawidłową wykładnię i zastosowanie pojęć użytych w ustawie podatkowej, lecz w niej niezdefiniowanych⁷³;

– prawo zobowiązań nie może modyfikować przepisów Ordynacji podatkowej o powstaniu i rozliczaniu nadpłaty podatku⁷⁴;

– prawo upadłościowe uznaje się za *lex specialis* w stosunku do prawa podatkowego w zakresie terminów płatności i kolejności zaspokajania wierzycieli⁷⁵ oraz pozycji syndyka jako szczególnego rodzaju następcy prawnego upadłego podatnika (działa na jego rzecz, ale we własnym imieniu), traktowanego na równi ze spadkobiercami⁷⁶;

– stosując prawo podatkowe, można stosować normy prawne z innych gałęzi prawa jedynie wówczas, gdy dane zagadnienie nie jest rozstrzygnięte przez prawo podatkowe⁷⁷;

66 Wyroki NSA z 12 stycznia 2007 r., II FSK 126/06 oraz z 27 września 2007 r., II FSK 1132/06.

67 Wyrok WSA w Warszawie z 11 września 2012 r., III SA/Wa 3428/11.

68 Wyrok WSA w Krakowie z 27 grudnia 2007 r., I SA/Kr 948/07.

69 Wyrok NSA z 7 marca 2014 r., II FSK 406/12.

70 Wyrok NSA z 18 października 2006 r., II FSK 1212/05.

71 Wyrok WSA we Wrocławiu z 31 marca 2011 r., I SA/Wr 1491/10.

72 Wyrok NSA z 30 marca 2011 r., II FSK 1925/09.

73 Wyrok WSA w Krakowie z 9 sierpnia 2012 r., I SA/Kr 886/12.

74 Wyrok NSA z 27 marca 2014 r., II FSK 979/12.

75 Wyrok NSA z 25 lipca 2002 r., III SA 84/01.

76 Wyrok WSA w Krakowie z 26 kwietnia 2012 r., I SA/Kr 360/12.

77 Wyrok WSA w Krakowie z 26 września 2008 r., I SA/Kr 628/08.

– należy pominąć te przepisy prawa cywilnego, które dotyczą zagadnień odrębnie uregulowanych w prawie podatkowym⁷⁸;

– skorzystanie z regulacji innych gałęzi prawa może być uzależnione od wyraźnego odesłania do nich treści ustawy podatkowej⁷⁹, a wyłomy interpretacyjne od zasady autonomii prawa podatkowego w tym zakresie uważa się za niedopuszczalne⁸⁰; brak takiego odesłania nie pozwala na stosowanie regulacji odrębnych, nawet jeżeli ustawa podatkowa wprost czerpie z nich określone fragmenty przepisów⁸¹;

– założenie o spójności i niesprzeczności systemu prawa prowadzi do wniosku, że podmioty stosujące prawo nie mogą z niego arbitralnie wybierać albo pomijać norm powszechnie obowiązujących⁸²;

– nie da się opisać zdarzeń i czynności o charakterze cywilnoprawnym, wywierających skutki w zakresie obowiązków podatkowych, tylko za pomocą samego prawa podatkowego⁸³;

– jeżeli ustawodawca podatkowy nie tworzy na własne potrzeby odrębnej regulacji danego zagadnienia, należy uznać, że odwołał się w tym zakresie do prawa cywilnego⁸⁴;

– całkowite oderwanie od przepisów prawa cywilnego następuje jedynie wówczas, gdy ustawa podatkowa definiuje wprost na swój użytek pojęcie o określonym znaczeniu prywatnoprawnym lub tworzy taki kontekst, który wyklucza sięganie do ustawy „nie-podatkowej”⁸⁵; instytucje i pojęcia uregulowane w Kodeksie cywilnym, do których ustawy podatkowe odsyłają wprost (np. odpowiedzialność solidarna dłużników czy przedsiębiorstwo), stają się natomiast regulacjami prawa podatkowego⁸⁶;

– przy ocenie postępowania podatkowego nieskuteczny będzie zarzut podatnika naruszenia przez organy podatkowego wyłącznie norm prawa cywilnego⁸⁷; może chodzić jedynie o naruszenie tych regulacji, które składają się na szeroko rozumiane prawo podatkowe, i to w powiązaniu z przepisami ustaw podatkowych, które do nich odsyłają (milcząco lub wprost)⁸⁸.

Jak wynika z przytoczonych wyżej tez, sądy administracyjne skłaniają się ku zasadzie względnej autonomii prawa podatkowego⁸⁹. Nie jest kwestionowane korzystanie przez ustawodawcę podatkowego z odesłań do instytucji czy zasad

78 Wyrok WSA w Rzeszowie z 26 listopada 2013 r., I SA/Rz 728/13.

79 Wyrok NSA z 25 maja 2010 r., II FSK 106/09.

80 Wyrok WSA w Warszawie z 18 maja 2010 r., III SA/Wa 2129/09.

81 Wyrok NSA z 18 maja 2010 r., II FSK 1440/09.

82 Wyrok WSA we Wrocławiu z 28 kwietnia 2011 r., I SA/Wr 512/11.

83 Wyrok WSA w Warszawie z 12 stycznia 2012 r., VIII SA/Wa 919/11.

84 Wyrok WSA w Warszawie z 2 grudnia 2010 r., III SA/Wa 2256/10.

85 Wyrok WSA w Olsztynie z 4 lipca 2013 r., I SA/Ol 353/13.

86 Wyrok NSA z 28 czerwca 2012 r., I FSK 1465/11.

87 Wyrok WSA w Krakowie z 14 grudnia 2012 r., I SA/Kr 1545/12.

88 Wyrok NSA z 11 sierpnia 2010 r., II FSK 519/09.

89 Wyrok NSA z 13 sierpnia 2013 r., II FSK 2366/11.

unormowanych w innych gałęziach prawa; choć tylko ustawa podatkowa może stanowić podstawę obowiązku podatkowego, to gdy traktuje ona zdarzenia cywilnoprawne jako źródło zobowiązań podatkowych, nie można całkowicie abstrahować od ich pierwotnego kontekstu normatywnego⁹⁰. Jak zauważa K. Radzikowski:

Nie chodzi przy tym wcale o modyfikację ustawy podatkowej za pomocą postanowień prawa cywilnego, lecz o sposób rozumienia poszczególnych instytucji w sytuacji, gdy ustawa podatkowa nie tworzy odrębnej definicji legalnej, lecz przejmuje te instytucje z prawa cywilnego bez zmian lub ingeruje w ich elementy konstrukcyjne⁹¹.

Wszędzie tam, gdzie prawodawca nie korzysta z autonomii prawa podatkowego, należy posługiwać się wykładnią systemową zewnętrzną, pozwalającą na odpowiednie stosowanie instytucji prawa cywilnego⁹². Autonomia prawa podatkowego nie może też prowadzić do zbyt dużego zakłócenia w funkcjonowaniu instytucji cywilnoprawnych⁹³. Tytułem przykładu: wykładnia przepisów podatkowych, przewidująca odrębne opodatkowanie każdego z małżonków, nie może prowadzić do podważenia elementarnych zasad małżeńskiego ustroju majątkowego określonego w Kodeksie rodzinnym i opiekuńczym⁹⁴.

Autonomia prawa podatkowego pozwala jednak oceniać zawarcie i wykonanie zobowiązania w szerszym kontekście ekonomicznym, wykraczającym poza ściśle rozumiane regulacje obrotu prywatnoprawnego⁹⁵. Dotyczy to m.in. opodatkowania tzw. nieodpłatnych świadczeń czy niepodzielonych zysków (pojęcia te nie zostały bezpośrednio zdefiniowane w prawie cywilnym, handlowym, i stanowią jeden z najczęstszych obszarów spornych w zakresie powiązań terminologicznych prawa podatkowego z prawem prywatnym)⁹⁶. Właściwa byłaby bowiem sytuacja, w której obowiązek podatkowy stanowi odzwierciedlenie rzeczywiście istniejących zdarzeń gospodarczych, jednakże nie zawsze ma to miejsce, a tworzenie dochodu w sensie podatkowym nie jest bezwzględnie uwarunkowane jego powstaniem w ujęciu ekonomicznym⁹⁷. Podatnik może więc zostać zmuszony uiścić podatek od pozornych jedynie korzyści, zaś orzecznictwo dopuszcza taką sytuację właśnie jako wyraz zasady autonomii prawa podatkowego⁹⁸.

W świetle art. 217 Konstytucji zdecydowana większość zagadnień w zakresie obciążeń podatkowych musi zostać uregulowana w drodze ustawowej wyraźnie i odrębnie od innych gałęzi prawa – inaczej powstałaby luka w prawie, która uniemożliwiłaby

90 Wyrok WSA w Krakowie z 9 grudnia 2010 r., I SA/Kr 1485/10.

91 K. Radzikowski, *Prawnopodatkowe skutki...*

92 Wyrok WSA w Łodzi z 7 września 2012 r., I SA/Łd 843/12.

93 K. Radzikowski, *Prawnopodatkowe skutki...*

94 Wyrok NSA z 20 czerwca 2013 r., II FSK 2004/11.

95 Wyrok WSA w Warszawie z 26 czerwca 2013 r., III SA/Wa 6/13.

96 Wyrok WSA we Wrocławiu z 10 grudnia 2012 r., I SA/Wr 1164/10.

97 K. Radzikowski, *Prawnopodatkowe skutki...*

98 Wyrok WSA we Wrocławiu z 10 grudnia 2010 r., I SA/Wr 1165/10.

realizację danin publicznych⁹⁹. Normy innych gałęzi prawa nie mogą mieć bezpośredniego zastosowania w tym obszarze ze względu na odmienny przedmiot regulacji¹⁰⁰. Konstytucyjny wymóg ustawowego określenia elementów konstrukcyjnych podatków wyklucza zatem np. możliwość domagania się przez państwo daniny publicznej na zasadach słuszności przewidzianych w Kodeksie cywilnym¹⁰¹. Przepisy prawa cywilnego nie mogą zatem samoistnie powodować powstania albo wygaśnięcia obowiązku podatkowego, nie mogą też regulować jego treści¹⁰². Z drugiej strony: wszędzie tam, gdzie dana kwestia jest regulowana przez prawo podatkowe, nie ma ani potrzeby, ani też podstawy do sięgania do prawa cywilnego czy prawa gospodarczego¹⁰³. Podstawę prawną rozstrzygnięć w sprawach podatkowych można byłoby z nich wywodzić jedynie z mocy wyraźnego odesłania ustawy podatkowej¹⁰⁴.

Powyższe znajduje oparcie w orzecznictwie, wedle którego:

– przepisy Kodeksu cywilnego nie mają zastosowania do prawnoadministracyjnego stosunku pomiędzy obywatelem a organem podatkowym¹⁰⁵, w szczególności niedopuszczalna jest ocena obowiązków podatnika przez pryzmat zasad współżycia społecznego (art. 5)¹⁰⁶;

– strony mogą dowolnie określać łączące je stosunki zobowiązaniowe, lecz organy podatkowe poddają je ocenie zgodności z prawem podatkowym¹⁰⁷;

– obowiązki i uprawnienia podatkowe mogą wynikać wyłącznie z ustaw podatkowych i nie mogą być zmieniane umowami cywilnoprawnymi¹⁰⁸; umowy te odnoszą skutek wyłącznie pomiędzy ich stronami i nie modyfikują obowiązków ustawowych¹⁰⁹;

– na podstawie umów cywilnoprawnych nie jest możliwe przejęcie długów czy przywilejów podatkowych¹¹⁰, następstwo ogółu praw i obowiązków wynikających z prawa podatkowego¹¹¹, przeniesienie odpowiedzialności podatkowej na osoby trzecie¹¹² ani też zwolnienie z obowiązków publicznoprawnych¹¹³;

– prawo podatkowe normuje w sposób odrębny kwestie oprocentowania zaległości podatkowych, jak i nadpłat, co wyłącza stosowanie regulacji prawa cywilnego¹¹⁴;

99 Tak K. Radzikowski, *Prawnopodatkowe skutki...*

100 *Ibidem*.

101 *Ibidem*.

102 *Ibidem*.

103 Tak NSA w wyroku z 28 sierpnia 1996 r., SA/Gd 2693/95.

104 K. Radzikowski, *Prawnopodatkowe skutki...*

105 Wyrok NSA z 29 października 1997 r., III SA 661/96.

106 Wyrok NSA z 22 września 1983 r., SA/Wr 367/83.

107 Wyrok NSA z 17 stycznia 1997 r., SA/Lu 494/96.

108 Wyrok NSA z 17 lutego 1998 r., III SA/Rz 1678/96.

109 Wyrok NSA z 20 maja 1999 r., III SA 5036/98.

110 Wyrok NSA z 30 grudnia 1997 r., III SA 1075/96.

111 Wyrok NSA z 16 kwietnia 2008 r., II FSK 1676/06.

112 Wyrok NSA z 6 grudnia 1995 r., SA/Bk 850/95.

113 Wyrok NSA z 18 grudnia 1996 r., SA/Łd 1274/96.

114 Wyrok NSA z 9 grudnia 1997 r., I SA/Po 641/97.

– dobrowolna zapłata podatku przez osobę trzecią nie powoduje wygaśnięcia zobowiązania podatkowego i tym samym nie zwalnia podatnika z ciążącego na nim obowiązku¹¹⁵;

– przepisy Kodeksu cywilnego o zmianie dłużnika (art. 519–526) nie mają zastosowania do obowiązków podatkowych¹¹⁶;

– nie jest dopuszczalna ochrona wierzyciela podatkowego w razie niewypłacalności podatnika na podstawie art. 527 k.c.¹¹⁷;

– przywileje podatkowe nie mogą być przedmiotem cesji¹¹⁸;

– strony nie mogą w umowie cywilnoprawnej rozstrzygać, kto odliczy dany wydatek jako koszt uzyskania przychodu¹¹⁹.

Jak trafnie zauważa K. Radzikowski, prawo cywilne przejawia tendencję do „wszechobecności” w stosunkach prawnopodatkowych i stara się rozciągać swoją moc wiążącą wszędzie tam, gdzie ustawodawca podatkowy wyraźnie jej nie zapobiegnie¹²⁰. Norma prawnopodatkowa dokonuje zatem kwalifikacji z zewnątrz „stanu zastanego”, składającego się z okoliczności faktycznych oraz regulujących go „wcześniej” norm cywilnoprawnych¹²¹. Jak pokazuje instytucja prawnopodatkowego stanu faktycznego oraz przedmiotu opodatkowania, zdecydowana większość zjawisk poddanych opodatkowaniu pozostaje w normatywnie określonej relacji do regulacji prawa cywilnego¹²².

Współcześnie prawo podatkowe zyskało daleko idącą samodzielność, tak jak inne szczegółowe dziedziny szeroko rozumianego prawa administracyjnego czy prawa finansowego (w tym ujęciu autonomia prawa podatkowego nie będzie w istotny sposób różniła się od autonomii prawa bankowego, prawa budowlanego albo prawa budżetowego)¹²³. Zdaniem K. Radzikowskiego, istotą autonomii prawa podatkowego

jest możliwość pominięcia – przy tworzeniu zasad, pojęć i instytucji danej gałęzi prawa – norm innych gałęzi prawa. Oznacza ona stan potencjalnej możliwości regulacji – dopiero bowiem przez wykładnię konkretnych przepisów ustawy podatkowej trzeba ustalić, czy w danym przypadku ustawodawca w ogóle, a jeżeli tak, to w jakim zakresie, z tej autonomii skorzystał, o ile rzeczywiście to uczynił. Zasada autonomii prawa podatkowego nie przesądza zatem o realnie przyjętym kierunku regulacji prawnej, gdyż pozostaje tylko jedną z wielu hipotez interpretacyjnych. Powołanie się

115 Uchwała składu siedmiu sędziów NSA z 26 maja 2008 r., I FPS 8/07.

116 Wyrok SN z 28 czerwca 2002 r., I CKN 841/00.

117 Postanowienie SN z 24 czerwca 1999 r., II CKN 298/99.

118 Wyrok NSA z 3 czerwca 1993 r., SA/Po 561/93.

119 Wyrok WSA w Bydgoszczy z 24 maja 2005 r., I SA/Bd 200/05.

120 K. Radzikowski, *Prawnopodatkowe skutki...*

121 Zob. K. Radzikowski, *Normatywne podstawy koncepcji obejścia prawa podatkowego*, „Przeгляд Podatkowy” 2005, nr 9, s. 21.

122 *Ibidem*.

123 K. Radzikowski, *Prawnopodatkowe skutki...*

na nią nie zwalnia z obowiązku przeprowadzenia pełnego procesu wykładni prawa podatkowego ani nie przyspiesza i nie ułatwia go, gdyż istotne jest jedynie to, czy w danym przypadku autonomia ta została rzeczywiście wykorzystana. W sprawach spornych i skomplikowanych, a zwłaszcza tam, gdzie sięganie do regulacji prawa cywilnego wydaje się naturalnym sposobem definiowania zjawisk podlegających opodatkowaniu, wykładnia ustawy podatkowej musi być przeprowadzona zgodnie z zasadą jedności systemu prawa. Dopiero na końcu tego procesu może okazać się, że doszło w konkretnym przypadku do jej przełamania na rzecz zasady autonomii prawa podatkowego. Natomiast powoływanie się na autonomię prawa podatkowego w trakcie tego procesu jest przedwczesne i nie przybliża jego rozstrzygnięcia¹²⁴.

Ustawodawca podatkowy decyduje w zakresie każdego obowiązku podatkowego, czy i w jakim zakresie uwzględnić związki z prawem cywilnym albo też je pominąć; zaznaczyć należy w tym miejscu, że mniej lub bardziej skomplikowana i wątpliwa może być jedynie droga do właściwego odczytania jego woli¹²⁵. (Takie pojmowanie związków prawa podatkowego z prawem cywilnym ma charakter „modelowy”, zakładający pełną racjonalność ustawodawcy¹²⁶). Odwołanie się do prawa cywilnego oraz do ekonomicznej istoty transakcji stwarza szansę dystrybucji na rzecz państwa korzyści realnie osiągniętych¹²⁷. Przedmiot i podstawa opodatkowania to konstrukcje wykreowane normatywnie przez prawo podatkowe i nieuwarunkowane w sposób konieczny przysporzeniem w sensie ekonomicznym ani jego rozmiarami; opodatkowaniu podlega także ekwiwalentna wymiana składników majątkowych (np. zamiana lub sprzedaż towarów, usług czy praw należących do majątku podatnika, skutkująca uzyskaniem ich wartości w pieniądzu lub innym dobrze) oraz świadczenia nieodpłatne, powodujące w istocie uszczerpienie majątku podatnika¹²⁸.

Należy w tym miejscu stwierdzić, że **zerwanie związku opodatkowania z uzyskaniem przez podatnika rzeczywistej korzyści majątkowej nie jest jednak skutkiem nawiązania do instytucji cywilnoprawnych w zakresie elementów konstrukcyjnych podatku, lecz wyboru rodzaju ekonomicznego źródła, które zostaje nim obciążone**¹²⁹.

W związku z powyższym nie jest poddana opodatkowaniu korzyść, która odpowiada wartości otrzymanej zapłaty, lecz samo podjęcie przez podatnika określonej działalności. Należy w tym miejscu zwrócić uwagę na to, że Trybunał Konstytucyjny przyznał, iż ustawodawca ma względną swobodę w dziedzinie kształtowania dochodów i wydatków państwa, a wybierając sposób konstrukcji przepisów prawa,

124 *Ibidem*.

125 *Ibidem*.

126 Zob. L. Morawski, *Teoria prawodawcy racjonalnego a postmodernizm*, „Państwo i Prawo” 2000, nr 11, s. 30.

127 Por. B. Brzeziński, *Prawo podatkowe a prawo cywilne*, s. 397 i n.

128 K. Radzikowski, *Prawnopodatkowe skutki...*

129 Tak też *ibidem*.

nie musi odzwierciedlać rozwiązań korzystnych dla podatników, gdyż w istocie każdy podatek – jako powodujący uszczerpiecie zasobów majątkowych – jest dla nich niekorzystny¹³⁰.

§ 4. Wnioski

W większości przypadków nie jest możliwe dokonanie interpretacji prawa podatkowego bez odwołania się do prawa cywilnego¹³¹. Prawo podatkowe jest w pewien sposób „wtórne” wobec prawa cywilnego i dlatego siłą rzeczy opiera się na konstrukcjach cywilnoprawnych, z wyjątkiem sytuacji, gdy wyraźnie i w sposób odrębny określa dane pojęcia i instytucje na własny użytek¹³². Odmienne definiowanie dla różnych dziedzin prawa takich samych zjawisk jest jednak rozwiązaniem mało racjonalnym i trudnym do pogodzenia z postulatem spójności systemu prawnego. Jeśli prawo podatkowe przystosowuje instytucje prawa cywilnego do własnych potrzeb, pojawia się chaos terminologiczny, gdyż w systemie prawa zaczynają funkcjonować różne znaczenia tych samych pojęć¹³³.

Rozważany i różnie interpretowany jest także sam brak wyraźnej normy nakazującej albo negującej odwołanie do prawa cywilnego w zakresie konstrukcji zjawisk podlegających opodatkowaniu¹³⁴. Z punktu widzenia celów prawa podatkowego istotny jest ekonomiczny przebieg transakcji i dlatego nie ma przeszkody, aby opisy hipotez norm prawnopodatkowych oderwać od stosunków cywilnoprawnych. Prawo podatkowe odwołuje się bowiem do stanów faktycznych (np. obrotu, dochodu), a nie stanów prawnych (np. obrotu czy dochodu z tytułu danej umowy)¹³⁵. Jeżeli ustawodawca chciałby, aby przedmiotem opodatkowania zostały czynności cywilnoprawne, wyraźnie by to zaakcentował¹³⁶. Wówczas nie jest istotne, jakie dana umowa wywoła skutki faktyczne, gdyż opodatkowaniu podlega czynność cywilnoprawna jako taka. Tym samym prawo podatkowe może jedynie „zwrotnie” nawiązać do norm prawa cywilnego i dopiero wtedy kształt stosunków cywilnoprawnych determinuje formy i zakres opodatkowania ich uczestników¹³⁷.

130 Wyrok TK z 19 lipca 2007 r., K 11/06.

131 D. Niestrzębski, *Instytucja obejścia prawa podatkowego*, „Glosa” 1999, nr 12, s. 2.

132 D. Niestrzębski, R. Tarnacki, *Moment uznania przychodu za nienależny*, „Przegląd Podatkowy” 2001, nr 5, s. 23.

133 P. Bielski, *Obejście prawa podatkowego. Glosa do wyroku SN z dnia 20 grudnia 2001 r., III RN 163/00*, „Glosa” 2002, nr 11, s. 32.

134 K. Radzikowski, *Prawnopodatkowe skutki...*

135 F. Świtata, *Nieważność czynności prawnej a autonomia prawa podatkowego*, „Monitor Podatkowy” 2002, nr 4, s. 8.

136 K. Radzikowski, *Prawnopodatkowe skutki...*

137 *Ibidem*.

Wskazuje się również, że brak jest podstawy prawnej ustalania wysokości podatku w oparciu o „rzeczywistość ekonomiczną” bez konieczności uwzględnienia sytuacji prawnej podatnika¹³⁸. Co więcej, wówczas wykładnia gospodarcza musiałaby nawiązywać do celu i zamiaru działań podatnika, co po pierwsze – utrudniłoby stosowanie prawa, a po drugie – uzależniałoby wymiar podatku od czynników subiektywnych, które kłócą się z ustawowym i obiektywnym charakterem obowiązku podatkowego. Zgodnie natomiast z poglądem, który można określić mianem kompromisowego, prawo podatkowe styka się z gospodarką w sposób pośredni: właśnie za pośrednictwem pojęć i instytucji prawa cywilnego¹³⁹. Zamiarem ustawodawcy jest takie wykorzystanie pojęć cywilnoprawnych czy też pojęć prawa podatkowego z nimi równokształtnych, aby za ich pomocą w adekwatny sposób uchwycić istotę zdarzeń gospodarczych.

W praktyce organy podatkowe często zobligowane są do dokonywania wykładni oświadczeń woli, których celem było wywołanie skutków na gruncie stosunków cywilnoprawnych; ustalenie ich treści służy odtworzeniu stanu faktycznego rzutuującego na treść praw i obowiązków prawnopodatkowych¹⁴⁰. Tym samym to treść oświadczenia woli, a w konsekwencji także czynności cywilnoprawnej oraz jej skutki w prawie cywilnym, stanowią jeden z elementów wyznaczających prawnopodatkowe konsekwencje danej sytuacji faktycznej¹⁴¹. Obowiązek, jak i zobowiązanie podatkowe, są więc rezultatem zachowania, którego skuteczność oraz następstwa w pierwszej kolejności ocenia się przy zastosowaniu norm prawa cywilnego¹⁴². Z reguły też na potrzeby opodatkowania przyjmuje się wielkości wynikające z zawartych i wykonanych przez podatnika umów, udokumentowanych i ujętych w przewidziany przepisami sposób w odpowiednich urządzeniach rachunkowych¹⁴³. Na tym właśnie tle rodzą się liczne wątpliwości co do oceny rzeczywistej treści i ważności aktów prywatnoprawnych z perspektywy publicznoprawnej.

138 M. Kalinowski, *Granice legalności unikania opodatkowania w polskim systemie podatkowym*, Toruń 2001, s. 151.

139 B. Brzeziński, M. Filipczyk, *Dyrektywa wykładni gospodarczej jako postulat wykładni operatywnej prawa podatkowego*, „Prawo i Podatki” 2010, nr 7, s. 1.

140 Na temat wykładni oświadczeń woli w prawie cywilnym zob. szerzej: Z. Radwański, *Wykładnia oświadczeń woli składanych indywidualnym adresatom*, Ossolineum 1972, s. 19 i n.; *idem*, [w:] *System prawa prywatnego*, t. 2: *Prawo cywilne – część ogólna*, red. Z. Radwański, wyd. 2, Warszawa 2008, s. 39 i n. Uzupelniająco zob. także: T. Gizbert-Studnicki, *Język prawny z perspektywy socjolingwistycznej*, Warszawa–Kraków 1986, s. 116; J. Wróblewski, *Pragmatyczna jasność prawa*, „Państwo i Prawo” 1988, nr 4, s. 3 i n.; P. Machnikowski, [w:] *Kodeks cywilny. Komentarz*, red. E. Gniewek, P. Machnikowski, wyd. 6, Warszawa 2014, s. 165–167. Odnośnie do problematyki formy, rodzajów, treści oraz dokonywania czynności prawnej zob. szerzej odpowiednio: Z. Radwański, E. Drozd, [w:] *System prawa prywatnego*, t. 2, s. 114 i n.; Z. Radwański, [w:] *ibidem*, s. 176 i n., s. 224, 286.

141 K. Radzikowski, *Prawnopodatkowe skutki...*

142 *Ibidem*.

143 W. Nykiel, *Autonomia prawa podatkowego (wybrane zagadnienia)*, [w:] *Konstytucja, ustrój, system finansowy państwa. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl*, red. T. Dębowska-Romanowska, A. Jankiewicz, Warszawa 1999, s. 403.

Nie ma legalnej, a zatem abstrakcyjnej i ogólnej, definicji przedmiotu opodatkowania, a przede wszystkim nie ma definicji źródła ekonomicznego podatku. Tym samym konstytucyjny wymóg określenia ich w drodze ustawowej odwołuje się w sposób bezpośredni do ustaleń nauki w tym zakresie. Rysuje się tutaj pewna dwoistość: brane pod uwagę są zarówno określone zachowanie podatnika, jak i przedmiot tego zachowania¹⁴⁴ (ujęcie „zdarzeniowe” i „urzeczowione”¹⁴⁵). Najczęściej odzwierciedlane jest najprostsze rozumienie intuicyjne tego pojęcia jako „czegoś, co się opodatkowuje”. Definiuje się go bowiem jako stan faktyczny lub prawny, z którym ustawa łączy obowiązek podatkowy¹⁴⁶.

Jest to zatem konstrukcja normatywna, która nie występuje naturalnie w społeczeństwie, lecz jest tworzona przez ustawę podatkową. Przeważnie składa się z kombinacji stanów prawnych i elementów czysto faktycznych (rzeczywistych). Twierdzi się przy tym, że w rozwiniętych systemach podatkowych dominują stany prawnofinansowe, podczas gdy mniej zaawansowane systemy częściej opodatkowują stany faktyczne o charakterze niefinansowym¹⁴⁷.

Komplementarność zasad autonomii prawa podatkowego oraz jedności prawa stanowionego daje ustawodawcy podatkowemu swobodę w przedmiocie konstrukcji każdego prawnopodatkowego stanu faktycznego, w tym także wyboru siły oddziaływania norm prawa cywilnego¹⁴⁸. W ujęciu modelowym jest to racjonalna decyzja podjęta zgodnie z zasadami prawidłowej legislacji i celami regulacji prawa podatkowego. Fundamentalną zasadą powinno przy tym być respektowanie instytucji prawa cywilnego tak daleko, jak nie pozostają one w sprzeczności z tymi celami¹⁴⁹. Zadaniem prawa podatkowego jest określenie „obszaru”, poza którym swobodna wola stron czynności prawa cywilnego nie będzie skuteczna przy definiowaniu zakresu przedmiotu i zasad opodatkowania.

Ustawodawca podatkowy może zatem zarówno pominąć, jak i uwzględnić w wybranym przez siebie zakresie związku z prawem cywilnym w toku konstruowania prawnopodatkowych stanów faktycznych¹⁵⁰. Konfrontując charakter instytucji obowiązku podatkowego z założeniem racjonalności ustawodawcy, należy uznać, że decyzja ta podejmowana jest w odniesieniu do każdego z tych stanów z osobna¹⁵¹. Pozostaje to zbieżne ze schodkową teorią prawnopodatkowego stanu faktycznego (w znaczeniu przyjętym w dysertacji), zgodnie z którą na zdarzenie faktyczne mogą nachodzić kolejne warstwy normatywne. Niezbyt często są przy tym brane pod uwagę albo same stany faktyczne, albo jedynie czynności cywilnoprawne.

144 R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2000, s. 46.

145 M. Kalinowski, *Przedmiot podatku a obowiązek i zobowiązanie podatkowe*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2008, s. 141 i n.

146 L. Etel, *Prawo finansowe*, Warszawa 2008, s. 31.

147 Tak W. Modzelewski, *Wstęp do nauki polskiego prawa podatkowego*, Warszawa 2010, s. 83.

148 K. Radzikowski, *Prawnopodatkowe skutki...*

149 R. Mastalski, *Glosa do wyroku SN z 25 lutego 1998 r., III RN 117/97*, OSP 1999, nr 4, s. 189.

150 K. Radzikowski, *Prawnopodatkowe skutki...*

151 *Ibidem*.

Większość prawnopodatkowych stanów faktycznych stanowi natomiast połączenie czynności cywilnoprawnych oraz zachowań (zdarzeń) rzeczywistych (psychofizycznych)¹⁵².

Wydaje się, że nie da się wyłączyć stosowania obiektywnie obowiązujących norm cywilnoprawnych, które określają wzajemne uprawnienia i obowiązki stron transakcji oraz charakter jej przedmiotu. W bezpośredni sposób współokreślają one przedmiot opodatkowania wszędzie tam, gdzie ustawodawca podatkowy wyraźnie nie wykluczył takiej ewentualności¹⁵³. Przy definiowaniu zjawisk poddanych opodatkowaniu normy prawa cywilnego muszą być brane pod uwagę na równi z uwarunkowaniami faktycznymi o charakterze ekonomicznym. Zatem tak dalece jak uważa się, że zgodnie z zasadą zdolności świadczenia prawo podatkowe powinno nakładać daninę na rzeczywiście osiągnięte korzyści, uwarunkowania prywatnoprawne danego zjawiska muszą wchodzić w zakres zainteresowania ustawodawcy podatkowego¹⁵⁴.

Podstawowe znaczenie dla definiowania zjawisk poddanych opodatkowaniu oraz kierunku wykładni w procesie stosowania prawa podatkowego ma decyzja – racjonalnego w ujęciu modelowym – ustawodawcy podatkowego co do sposobu budowy prawnopodatkowego stanu faktycznego w kontekście związków z prawem cywilnym¹⁵⁵.

Należy przyjąć, że liczy się zawarcie skutecznej w świetle regulacji prawa cywilnego umowy lub przeprowadzenie innej, zrównanej z nią w skutkach czynności. Istotne znaczenie mają w tym zakresie nie tylko regulacje dotyczące konkretnego typu czynności (umowy), ale także przepisy o charakterze ogólnym (jest to szczególnie widoczne w przypadku umów nienazwanych), zwłaszcza regulujące zagadnienia oświadczeń woli oraz odwołujące się do natury danego stosunku prawnego. Obejmuje to także regulacje dotyczące ważności i skuteczności danej czynności cywilnoprawnej. Ustawodawca podatkowy zachowuje jednak nadal możliwość ograniczenia lub wyłączenia wpływu wadliwości czynności cywilnoprawnej na przedmiot opodatkowania – także tutaj cywilnoprawna wadliwość czynności nie rozciąga się automatycznie na obszar podatkowy mocą regulacji prawa cywilnego¹⁵⁶.

Należy też wskazać na sytuację, w której czynność cywilnoprawna może, ale nie musi, zostać dokonana¹⁵⁷. Innymi słowy, nie jest koniecznym elementem składowym prawnopodatkowego stanu faktycznego, a obowiązek podatkowy powstanie w związku z okolicznościami wskazanymi przez ustawę podatkową niezależnie od tego, czy będą one przeprowadzone w następstwie czynności cywilnoprawnej, czy też samoistnie. Przedmiot opodatkowania może zatem składać się wyłącznie

152 *Ibidem*.

153 *Ibidem*.

154 *Ibidem*.

155 *Ibidem*.

156 *Ibidem*.

157 *Ibidem*.

z rzeczywistych zachowań (zdarzeń) psychofizycznych lub też uzupełnionych o stany (czynności) prawne. Oznacza to, że czynność cywilnoprawna nie musi w ogóle towarzyszyć zachowaniu podlegającemu opodatkowaniu. W sytuacji, gdy czynność ta jednak występuje, lecz została dotknięta sankcją wadliwości, wadliwość ta nie powinna wpływać na powstanie, zakres i treść obowiązku podatkowego. I tak wypełnią się bowiem ustawowe przesłanki prawnopodatkowego stanu faktycznego określone przez ustawę podatkową¹⁵⁸. Sytuację tę można opisać przez odwołanie do cywilistycznej konstrukcji czynności nieistniejącej w porównaniu z czynnością dotkniętą sankcją nieważności bezwzględnej (odniesienie to jest zasadne o tyle, że ustawa podatkowa nie wymaga tu istnienia czynności cywilnoprawnej). Owa *quasi*-czynność nieistniejąca nie wywołuje żadnych skutków prawnych, podczas gdy czynność nieważna bezwzględnie może takie skutki w ograniczonym zakresie wywołać¹⁵⁹.

Wydaje się uzasadnione przyjęcie, że bezprzedmiotowe są jakiegokolwiek rozważania dotyczące podatkowych skutków wadliwości czynności cywilnoprawnej w sytuacjach, gdy ona w ogóle nie występuje jako składnik (choćby pośredni) przedmiotu opodatkowania¹⁶⁰. Wszędzie tam, gdzie ustawodawca nawiązuje przy definiowaniu zjawisk poddanych opodatkowaniu do czynności cywilnoprawnych, muszą one zostać włączone do zakresu ustaleń faktycznych i oceny prawnej w toku postępowania podatkowego. Odwołanie się przy konstrukcji konkretnych zjawisk podlegających opodatkowaniu do prawa cywilnego nie wypacza ich ekonomicznej istoty, gdyż normy prawa cywilnego odzwierciedlają realnie istniejące stosunki społeczne i w sposób naturalny pośredniczą na płaszczyźnie normatywnej pomiędzy nimi a hipotezą normy prawnopodatkowej określającą zakres zjawisk poddanych opodatkowaniu¹⁶¹.

Należy zauważyć, że prawo cywilne nie modyfikuje samoistnie stosunków podatkowych (nie może ono skutecznie uchylać lub ograniczać obowiązków podatkowych, dopóki ustawodawca podatkowy mu na to nie przyzwoli; wówczas jednak modyfikacja ta następuje na podstawie regulacji prawa podatkowego, a nie prawa cywilnego)¹⁶². Normy cywilnoprawne wchodzą w skład kompleksowych zjawisk podlegających opodatkowaniu i współokreślają je „od zewnątrz”. To właśnie za pomocą prawa cywilnego ustawodawca powinien dotrzeć do gospodarczej istoty zjawisk poddanych opodatkowaniu, mających złożony charakter prawno-ekonomiczny¹⁶³. Nie jest zatem łatwo zrezygnować z pośrednictwa prawa cywilnego przy definiowaniu zakresu i treści obowiązku podatkowego, co widać zwłaszcza, gdy konfrontuje się fikcję racjonalnego ustawodawcy z rzeczywistością. W tym rozumieniu

158 *Ibidem*.

159 W. Modzelewski, *Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych. Komentarz*, Warszawa 2009, s. 237.

160 K. Radzikowski, *Prawnopodatkowe skutki...*

161 *Ibidem*.

162 *Ibidem*.

163 *Ibidem*.

prawo cywilne staje się bowiem „dostarczycielem” przedmiotów opodatkowania poszczególnym podatkom¹⁶⁴. Są nimi bowiem określone zdarzenia lub stany, jakie zaistniały na gruncie prawa cywilnego. To właśnie w następstwie obrotu cywilnoprawnego uzyskuje się przychód, dochód czy majątek.

Na podstawie powyższych rozważań wydaje się, że prawo cywilne (określające podstawy całego ładu prawnego w relacjach międzyludzkich osobistych i majątkowych) w dość istotnym stopniu oddziałuje na określenie źródła i przedmiotu opodatkowania. Posługiwanie się ukształtowanymi cywilistycznie formami obrotu jest bowiem nieuniknione i konieczne – wraz z płynącymi stąd konsekwencjami wynikającymi z zasady swobody umów i dominacji woli stron stosunku cywilnoprawnego¹⁶⁵. W tym należy upatrywać przyczyny, dla której doktryna i orzecznictwo interesują się nie tylko uchylaniem się od opodatkowania, ale także jego legalnym unikaniem za pomocą tzw. optymalizacji podatkowej.

164 B. Brzeziński, *Wprowadzenie do prawa podatkowego*, Toruń 2008, s. 216.

165 Podobnie K. Radzikowski, *Prawnopodatkowe skutki...*

Rozdział II

Klauzule zapobiegające obejściu prawa podatkowego w wybranych systemach prawnych

§ 1. Niemcy

1. Ewolucja klauzuli zapobiegającej obejściu prawa podatkowego w prawie niemieckim

W prawie niemieckim zainteresowanie doktryny klauzulą zapobiegającą obejściu prawa *in toto* datuje się na koniec XIX w.¹ Dopiero jednak w XX w. zaowocowało to pracami poświęconymi tej problematyce w odniesieniu wyłącznie do prawa podatkowego², które w dużej mierze przyczyniły się do: z jednej strony – zainteresowania nią przez judykaturę Sądu Najwyższego Rzeszy, a z drugiej – normatywizacji tego problemu w uchwalonej w 1919 r. przez Reichstag

1 Zob. np. A. Barthelmes, *Das Handeln In fraudem legis*, Berlin 1889; I. Plaff, *Zur Lehre vom sogenannten in fraudem legis agree*, Wien 1892; P. Neff, *Beiträge zur Lehre von der fraus legi acta in dem Digesten*, Berlin 1895.

2 Zob. np. M. Fuchs, *Umgehung des Gesetzes*, Göttingen 1917; J. Vetsch, *Die Umgehung des Gesetzes (in fraudem legis agree). Theorie, Rechtsprechung und Gesetzbuch*, Zürich 1917; B. Lurje, *Die Umgehung des Gesetzes und ihr Recht*, „Archiv für bürgerlichen Recht”, Bd. 41; E. Becker, *Der Missbrauch zivilrechtlicher Formen zur Steuerumgehung in dem Entwurfe der Reichs-Abgabenordnung*, „Bank-Archiv” 1919, Nr. 19; W. Boetke, *Steuerumgehung und Rechtsprechung. Ein Beitrag zur Würdigung des § 5 Reichabgabenordnung*, „Preußisches Verwaltungsblatt” 1919, Nr. 41.

Ordynacji podatkowej³, która swoim zasięgiem objęła wszystkie kraje związkowe wchodzące w skład Republiki Weimarskiej. Na marginesie warto wspomnieć, że podczas prac legislacyjnych nad tą ustawą podnoszone były wątpliwości nie tyle co do zasadności ustawowego ograniczenia lub uniemożliwienia podatnikom podejmowania działań, które miały na celu obchodzenie prawa (tu panowała bowiem jednomyślność zarówno w literaturze, jak i wśród parlamentarzystów), ile co do tego, czy kwestię zapobieżenia działaniom *in fraudem legis* można było zawrzeć w przepisie prawa, który przybrałby formę klauzuli generalnej⁴. Obawy budził także wpływ klauzuli antyabuzywnej w prawie podatkowym na funkcjonowanie jednostek w obrocie gospodarczym oraz czy regulacja ustawowa nie oddziaływałaby negatywnie na wypracowywane przez Sąd Najwyższy Rzeszy (a w ślad za nim – sądy niższej instancji na poziomie związkowym, jak i krajowym) standardy orzecznicze w sprawach, w których zachowania podatników były kwestionowane przez aparat skarbowy właśnie jako *in fraudem legis agere*⁵. Także sam główny autor Ordynacji z 1919 r. – E. Becker – odnosił się sceptycznie do zamieszczenia w tej ustawie klauzuli zapobieżenia obchodzenia prawa podatkowego; ostatecznie jednak, wobec woli większości parlamentarnej, jego sprzeciw okazał się daremny⁶.

Klauzula antyabuzywna w Ordynacji z 1919 r. została zawarta w § 5, który stanowił, co następuje:

Nadużycie przepisów prawa cywilnego odnośnie do formy lub treści nie pociąga za sobą uchylecia bądź uszczuplenia obowiązku podatkowego.

Nadużycie, o którym mowa w ustępie poprzedzającym, ma miejsce, gdy:

- 1) użyto niewłaściwej i niezwykłej formy lub sporządzono nieodpowiednią czynność prawną w celu uniknięcia uiszczenia podatku, a przepis ustawy przewiduje opodatkowanie czynności, dokonanej w stosownej [konwencjonalnej] formie prawnej;
- 2) użyto niewłaściwej i niezwykłej formy prawnej lub sporządzono nieodpowiednią czynność prawną w celu uniknięcia uiszczenia podatku, aby osiągnąć ten sam cel, który osiągnięty byłby przez użycie formy zwykłej, odpowiadającej istotnemu stanowi rzeczy;

3 *Reichsabgabenordnung vom 13. Dezember 1919* (RGBl. Nr. 242, s. 1993), dalej: Ordynacja z 1919 r. albo RAO 1919.

4 Por. A. Hansel, *Zur Dogmatik des Begriffs Steuerumgehung*, [w:] *Bonner Festgabe für E. Zitelmann*, München–Leipzig 1923, s. 217–288; A. Kostecki, *Klauzule generalne zapobiegania obejściu prawa podatkowego w niemieckiej doktrynie i regulacjach prawnych*, [w:] *Księga jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego. Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego*, red. W. Miemieć, Wrocław 2009, s. 257.

5 Por. A. Kostecki, *Klauzule generalne...*, s. 257.

6 Por. *ibidem*, s. 258.

- 3) ewentualne ujemne skutki prawne, które może pociągnąć za sobą użycie nieodpowiedniej formy prawnej, nie mają żadnego znaczenia bądź mają znaczenie podrzędne.

O ile zachodzi wskazane w ustępie poprzedzającym nadużycie, to formy użyte w celu uniknięcia uiszczenia podatku traktuje się jako nieistniejące i wymierza się podatek taki, jaki należałby się, gdyby w danych wypadkach stosowne [konwencjonalne] formy prawne zostały zastosowane. Podatki uiszczone na podstawie czynności następnie uznanych za nieważne, na żądanie strony, podlegają zwrotowi [tłum. własne].

Odnosnie do § 5 RAO 1919 należy poczynić następujące uwagi:

– po pierwsze – w ustępie 1 została zawarta ogólna klauzula antyabuzywna, odnosząca się tylko do instytucji funkcjonujących na gruncie prawa cywilnego (*nota bene* obejmującego największą ilość podatkowych stanów faktycznych), co *de iure* powodowało jednak ograniczenie jej stosowania do przeciwdziałania obchodzeniu prawa podatkowego w obrocie prawnym;

– po drugie – w ustępie 2 ustawodawca enumeratywnie wymienił trzy sytuacje, które prowadziły do obchodzenia prawa podatkowego, przy czym wyliczenie to miało charakter zamknięty, gdyż nie zawierało sformułowania „w szczególności” (lub innego równoważnego), a przez to – w zamierzeniu ustawodawcy niemieckiego – nie pozwalało na przyjmowaniu rozszerzającej interpretacji w procesie stosowania prawa;

– po trzecie – w ustępie 3 postanowiono, że ilekroć będzie miała miejsce sytuacja obejścia prawa podatkowego w rozumieniu ustępu 1, tylekroć należało określić wymiar podatku zgodnie z konstrukcją prawną, która odpowiadałaby instytucjom prawnym, jakie w danym stanie faktycznym powinny były być (a nie zostały) zastosowane.

Treść normatywna § 5 Ordynacji z 1919 r. byłaby jednak niepełna bez poprzedzającego go uregulowania zawartego w § 4, który stanowił:

Przy wykładni postanowień ustawodawstwa podatkowego należy brać pod uwagę cel ustawy, jej znaczenie dla życia gospodarczego, a także zmiany w stosunkach ekonomicznych i prawnych [tłum. własne].

W literaturze niemieckiej wskazywano, że § 4 RAO 1919 miał na celu zapobieżenie kształtowaniu się niewłaściwej praktyki organów podatkowych i orzecznictwa sądowego przy stosowaniu § 5 tej ustawy. Orzecznictwo Sądu Najwyższego Rzeszy do 1919 r. stosowało bowiem *stricte* cywilistyczną siatkę pojęciową w odniesieniu do prawa podatkowego⁷.

Pomimo „niwelującego” brzmienia § 4 *in fine* Ordynacji z 1919 r., które umożliwiało odejście od statycznej wykładni § 5, wprowadzona do niemieckiego ustawodawstwa podatkowego klauzula antyabuzywna spotkała się z krytycznym

⁷ Por. W.E. Meker, [w:] *Festgabe für das Reichsgericht*, Bd. 4, Berlin–Leipzig 1929, s. 73.

przyjęciem w doktrynie⁸. Przepisowi § 5 zarzucano przede wszystkim ograniczenie zakresu jego stosowania wyłącznie do sfery prawa cywilnego oraz zbyt dużą liczbę zwrotów niedookreślonych w katalogu zawartym w ustępie II, dotyczącym przypadków obchodzenia prawa podatkowego⁹.

Krytyczne uwagi wysuwane wobec § 5 Ordynacji z 1919 r. zaowocowały reakcją ustawodawcy w 1934 r. (w początkach III Rzeszy) w postaci ustawy o dopasowaniu przepisów prawa podatkowego¹⁰. Paragraf 1 ust. 2 tego aktu normatywnego – będący odpowiednikiem § 4 RAO 1919 – stanowił:

Przy wykładni przepisów ustawodawstwa podatkowego należy brać pod uwagę poglądy Ludu, cel i gospodarcze znaczenie ustaw podatkowych oraz rozwój stosunków gospodarczych [tłum. własne].

Z kolei w miejsce § 5 RAO 1919 weszły dwa pierwsze ustępy § 6 StAnpG 1934 w następującym brzmieniu:

- (1) Nie można obejść bądź pomniejszyć obowiązku podatkowego przez nadużycie form i możliwości kształtowania stosunków prawnych wynikających z prawa cywilnego.
- (2) W przypadku, gdy ma miejsce nadużycie prawa, pobór podatków następuje wówczas tak, jak gdyby następował przy odpowiednim ukształtowaniu stosunków prawnych dla określonych zdarzeń, faktów bądź stosunków gospodarczych [tłum. własne].

2. Obejście prawa podatkowego w świetle regulacji z 1976 r.

Uwagi krytyczne odnośnie do § 5 Ordynacji z 1919 r. i propozycje *de lege ferenda* sformułowane jeszcze w 1924 r. przez A. Hensela, a rozwinięte w latach siedemdziesiątych przez m.in. H.W. Krusego¹¹ oraz K. Tipkego¹², zaowocowały – przy okazji ogólnych prac nad reformą prawa podatkowego w Republice Federalnej Niemiec – redefinicją klauzuli antyabuzywnej. Ostatecznie, uchwalona przez

8 Zob. R. Rosendorff, *Steuerersparung. Steuerumgehung. Steuerhinterziehung*, Berlin 1920; M. Wassertrüding, *Inwieweit mit die Steuerumgehung in Sinne des § 5 Reichsabgabenordnung und die Beratung dabei strafbar?*, „Zeitgemäße Steuerfragen” 1920, Nr. 1; F. Nees, *Steuer Umgehung, § 5 Reichsabgabenordnung und das bürgerliche Recht*, Mainz 1921; A. Wehner, *Die Steuerhinterziehung und Steuerfärderung nach dem Strafrechte des Reichsabgabenordnung*, Bonn 1922; A. Hansel, *Zur Dogmatik...*

9 A. Hansel, *Zur Dogmatik...*, s. 217 i n.; zob. także A. Kostecki, *Klauzule generalne...*, s. 260.

10 *Steueranpassungsgesetz vom 16. Oktober 1934* (RGBl. I, s. 925), dalej: StAnpG 1934.

11 Zob. H.W. Kruse, *Steuerrecht*, Bd. 1: *Allgemeiner Teil*, München 1973.

12 Zob. K. Tipke, *Die Steuerrechtsordnung*, Bd. 3, Köln 1993.

Bundestag w 1976 r., a obowiązująca od 1977 r., federalna Ordynacja podatkowa¹³ kwestię niedopuszczalności obejścia prawa podatkowego normuje w § 42. Pierwotnie przepis ten miał brzmienie następujące:

- (1) Nie można obchodzić ustawodawstwa podatkowego nadużywając możliwości kształtowania stosunków prawnych. W razie nadużycia możliwości kształtowania stosunków prawnych rozszczenie podatkowe powstaje w taki sposób, jak w przypadku odpowiedniego dla danych zdarzeń gospodarczych ukształtowania stosunków prawnych.
- (2) Przepisu ustępu 2 nie stosuje się, jeżeli ustawa wyraźnie tak stanowi¹⁴ [tłum. własne].

Od 1 stycznia 2008 r. obowiązuje w brzmieniu znowelizowanym:

- (1) Ustawa podatkowa nie może być obchodzona poprzez nadużycie możliwości kształtowania prawa. W sytuacji, gdy ustawa podatkowa zawiera regulację, umożliwiającą w konkretnym stanie faktycznym przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania, skutki prawne w tym zakresie wywodzi się z jej przepisów. W przeciwnym wypadku nadużycie możliwości kształtowania prawa w rozumieniu ust. 2 [niniejszego artykułu] powoduje, że na treść powstałego zobowiązania podatkowego wpływa gospodarcze znaczenie zdarzenia.
- (2) Nadużycie możliwości kształtowania jest wtedy, gdy miało miejsce zastosowanie nietypowej [niekonwencjonalnej] konstrukcji prawnej, która w porównaniu do konstrukcji typowej [konwencjonalnej] wywołuje dla podatnika lub osoby trzeciej nieprzewidzianą w ustawie korzyść podatkową. Nie dotyczy to jednak sytuacji, w której podatnik wykazał inne niż podatkowe powody zastosowania określonej konstrukcji prawnej i mogą zostać uznane przy uwzględnieniu całości kształtu stosunków [tłum. własne].

Przytoczony przepis dość syntetycznie ujmuje problematykę obejścia prawa i – jak wskazuje J.D. Kramer – prowadzi do następujących wniosków:

– po pierwsze – AO 1976 r. uznaje za próbę obejścia prawa podatkowego czynności, które wprawdzie nie są objęte sensem słów ustawy (jednostka, opierając się na wykładni *stricte* literalnej, nie działa *praeter legem*), ale są objęte jej celem;

– po drugie – ustawodawca niemiecki traktuje jako obejście prawa podatkowego sytuację, w której jednostka nadużywa możliwości swobodnego kształtowania jej stosunków prawnych, tj. mamy do czynienia z rozbieżnością pomiędzy zastosowanymi środkami prawnymi a zamierzonym celem gospodarczym, nieadekwatnością umowy (kontraktu) w stosunku do zamierzonego celu, stosowaniem

¹³ *Abgabenordnung vom 16. März 1976* (BGBl. I, s. 613), dalej: Ordynacja z 1976 r. albo AO 1976.

¹⁴ Ustęp 2 dodany na mocy nowelizacji, która weszła w życie 1 stycznia 2001 r.

tw. kruczków prawnych, zasłanianiem się przez jednostkę domniemaniem jej działania zgodnie z prawem;

- po trzecie – ustawa przyjmuje istnienie samoistnego celu jednostki w postaci albo uniknięcia uiszczenia podatku w ogóle, albo uiszczenia go w zmniejszonej wysokości;
- po czwarte – Ordynacja z 1976 r. zawiera element subiektywny (ocenny) w postaci ustalenia zamiaru obejścia ustawy podatkowej przez jednostkę¹⁵.

Zauważyć również trzeba, że w tekście Ordynacji z 1976 r. nie ma odpowiednika § 4 RAO 1919 ani § 1 ust. 2 StAnpG 1934, co tłumaczone jest w literaturze tym, że o ile w pierwszej połowie XX w. w niemieckim orzecznictwie panował pogląd o niedopuszczalności gospodarczego rozumienia prawa podatkowego¹⁶ (był on popierany przez część przedstawicieli doktryny, wśród których prezentowano nawet skrajne stanowisko, że prawo podatkowe – czyli prawo publiczne – jest tak silnie skorelowane z prawem cywilnym, iż funkcjonuje wyłącznie w oparciu o teleologię tego drugiego¹⁷), co wymagało w związku z tym stosownej, odgórnjej reakcji ustawodawcy, o tyle od lat pięćdziesiątych judykatura (w ślad za doktryną prawa podatkowego) opowiedziała się za autonomicznym charakterem prawa podatkowego; zarzucono ostatecznie cywilistyczne ujmowanie terminologii prawno-podatkowej na rzecz ujęcia gospodarczego jako *sui generis* wykładni celowościowej¹⁸.

Konstrukcja § 42 AO 1976 ujmowana jest przez niemiecką doktrynę jako norma niedookreślona¹⁹. W rządowym uzasadnieniu projektu Ordynacji z 1976 r. wskazano bowiem, że każda próba ustawodawcy, zmierzająca do dokładniejszego sprecyzowania pojęcia obejścia prawa podatkowego, doprowadzi do zmniejszenia znaczenia i skuteczności ogólnej klauzuli antyabuzywnej²⁰. Konsekwencją takiej interpretacji jest założenie, że obejście ustawy podatkowej przez jednostkę traktuje się jako szczególny przypadek obejścia prawa, a tym samym jest on *in primis* problemem urzeczywistnienia podatkowego stanu faktycznego²¹, albowiem zgodnie z § 38 Ordynacji z 1976 r. roszczenie podatkowe powstaje wyłącznie wtedy, gdy przewidziany przez prawo stan faktyczny ziści się. Jeżeli zatem jednostka zamierza obejść ustawę podatkową, wówczas będzie ona tak kształtować swoje położenie

15 Por. J.D. Kramer, *Abuse of law by saving devices*, „Intertax” 1991, vol. 2, s. 100. Zob. też R. Hoffmann, [w:] *Abgabenordnung. Kommentar*, Hrsg. K. Koch, R.-D. Scholtz, Köln-Berlin-Bonn-München 1996, s. 308 i n.

16 Por. H. Beisse, *Die wirtschaftliche Betrachtungsweise bei der Auslegung der Steuergesetze in der neueren deutschen Rechtsprechung*, „Steuer und Wirtschaft” 1981, s. 1.

17 Por. W. Fiume, *Steuerwesen und Rechtsordnung*, Köln 1958; A. Kostecki, *Klauzule generalne...*, s. 262; P. Karwat, *Obejście prawa podatkowego*, Warszawa 2002, s. 208.

18 Por. K. Tipke, J. Lang, *Steuerrecht*, Köln 1996, s. 101.

19 Por. F. Kirchhof, *Steuerumgehung und Auslegungsmethoden*, „Steuer und Wirtschaft” 1983, s. 173.

20 J. Danzer, *Die Steuerumgehung*, Köln 1981, s. 20 – za: P. Karwat, *Obejście...*, s. 112.

21 Por. A. Kostecki, *Klauzule generalne...*, s. 263.

prawne, aby wykreowany przez nią stan faktyczny nie pokrywał się ze stanem faktycznym przewidzianym przez ustawodawcę²².

Pojawia się tu jednak problem zastosowania § 42 AO 1976 w praktyce, a ściślej: czy uprawnia on organy podatkowe i sądy do stosowania analogii w prawie przy wykazywaniu podatnikom obchodzenia prawa podatkowego, czy też stanowi samoistny środek zapobiegawczy. Można w związku z tym wyróżnić trzy koncepcje.

Według pierwszej z nich – reprezentowanej przez K. Tipkego, J. Langa oraz J. Danzera – wskazany przepis Ordynacji z 1976 r. jest „jałowy i zbyteczny”²³, gdyż prawo podatkowe nie stanowi odrębnej gałęzi prawa, a przez to dopuszczalne jest stosowanie analogii, jak w innych gałęziach prawa, aby zapobiec nieograniczonej „wolności unikania podatku”²⁴. Tym samym § 42 AO 1976 traktować należałoby raczej jako przepis programowy (deklarację ustawodawcy) niżli samoistną podstawę do zwalczania przez aparat państwowy obchodzenia prawa podatkowego. Zastosowanie ma zatem odpowiednia wykładnia celowościowa, która usuwa zaistniałe luki i uzupełnia obowiązujące prawo podatkowe, dlatego że

porządek prawny bardzo rzadko udziela wprost i jednoznacznie odpowiedzi na pytania rozstrzygane przez sędziego [lub organ administracyjny]. Zwykle zmusza (celowo wprowadzając nieraz normy uznaniowe, klauzule generalne lub pojęcia niedookreślone) do poszukiwania odpowiedzi w drodze analizy norm i rekonstruowania na ich podstawie uznanych przez ustawodawcę hierarchii dóbr i wartości ważnych z punktu widzenia określonego rozstrzygnięcia²⁵.

Druga koncepcja zakłada, że obchodzenia prawa podatkowego poprzez wykorzystywanie luk prawnych nie można zwalczać ich uzupełnianiem w drodze wyłącznego stosowania analogii w prawie – zwłaszcza działającej na niekorzyść podatnika²⁶. W związku z tym § 42 AO 1976 stanowi podstawę normatywną, która przelamuje prawno-pozytywistyczny zakaz dokonywania analogii przez organy podatkowe w razie stwierdzenia, że jednostka nadużyła możliwości swobodnego kształtowania jej położenia prawnego²⁷.

Trzecia koncepcja zakłada z kolei, że § 42 AO 1976 ma zastosowanie na etapie ustalania stanu faktycznego, a *analogia iuris* dotyczy ustalenia normy prawnej niezbędnej do wydania rozstrzygnięcia przez organ podatkowy lub sąd. Innymi słowy: norma obejścia prawa kreuje fikcję w przedmiocie rzeczywistego stanu faktycznego, zaś analogia w prawie kreuje fikcyjny normatywny stan faktyczny,

22 Por. *ibidem*, s. 264.

23 K. Tipke, J. Lang, *Steuerrecht*, s. 111–112; J. Danzer, *Die Steuerumgehung*, s. 2.

24 Por. K. Tipke, J. Lang, *Steuerrecht*, s. 41–42; J. Danzer, *Die Steuerumgehung*, s. 88.

25 A. Wasilkowski, *Aktualizacja porządku prawnego – potrzeby i rygory*, „Państwo i Prawo” 1992, nr 5, s. 4.

26 Por. P. Fischer, *Innere Unabhängigkeit und Fiskalinteresse*, „Steuer und Wirtschaft” 1992, s. 121.

27 Por. K. Tipke, H.W. Kruse, *Abgabenordnung. Kommentar*, Köln 1996, s. 122.

czyli – w odniesieniu do tej pierwszej – uznaje się za stan faktyczny inne okoliczności niżli te, które faktycznie miały miejsce, zaś – w odniesieniu do tej drugiej – pozwala się organowi podatkowemu lub sądowi uznać, że hipoteza normy jest szersza, aniżeli wynikałoby to z językowej wykładni przepisu²⁸.

Niezależnie od przyjętej koncepcji interpretacyjnej można stwierdzić, że § 42 Ordynacji z 1976 r. będzie miał zastosowanie wyłącznie wtedy, gdy:

– po pierwsze – w przepisach szczegółowych ustawodawca nie zawarł tzw. klauzul specjalnych, które byłyby stosowane w myśl zasady *lex specialis derogat legi generali*²⁹;

– po drugie – podczas ustalania przez organ podatkowy lub sąd prawdziwego podatkowego stanu faktycznego zawiodą „klasyczne” metody wykładni oświadczeń woli lub odpowiednich przepisów prawa podatkowego³⁰.

3. Charakter niemieckich klauzul antyabuzywnych

Zarówno w odniesieniu do regulacji z 1919 r., 1934 r. oraz – obowiązującej – z 1976 r. pojawia się problem, jaką formę przybierała podatkowa klauzula antyabuzywna w prawie niemieckim – formalną (proceduralną) czy też materialną.

Analiza językowa przytoczonych wyżej przepisów (*vide* możliwość zmiany treści materialnego stosunku podatkowego przez uznaniową modyfikację zobowiązania podatkowego dokonaną przez organ podatkowy³¹) wskazuje, że intencją niemieckiego ustawodawcy było uposażenie aparatu skarbowego w normę kompetencyjną o charakterze samoistnym, a więc wybór materialnego charakteru tego środka prawnego. We wszystkich regulacjach posłużono się bowiem formułą odesłań poza system prawa podatkowego *sensu stricto*. Taki zabieg legislacyjny uzasadniany jest dążeniem prawodawcy do – z jednej strony – uelastycznienia prawa przez usankcjonowanie ustaleń, które, choć nie mieszczą się w jego kompetencjach, to na ich ochronie mu zależy³², z drugiej zaś – do wprowadzenia względnej jednolitości w stosowaniu prawa przez organy podatkowe³³. Odwołując się do ogólnego poglądu J. Wróblewskiego, można stwierdzić, że

28 Por. *ibidem*, s. 123.

29 Por. A. Kostecki, *Klauzule generalne...*, s. 266–267.

30 Por. P. Karwat, *Obejście...*, s. 114–115.

31 Truizmem będzie przypomnienie, że za każdym orzeczeniem indywidualnym (administracyjnym czy sądowym), choć *de iure* jest ono wydawane przez umocowaną instytucję państwową, *de facto* stoi czynnik ludzki, od którego wiedzy fachowej oraz kompetencji językowej, a czasami także i subiektywnego nastawienia, zależy w istocie kierunek rozstrzygnięcia.

32 Por. W. Lang, J. Wróblewski, S. Zawadzki, *Teoria państwa i prawa*, Warszawa 1986, s. 351.

33 Zob. A. Szot, *Między jednolitością a elastycznością stosowania prawa*, [w:] *Wpływ teorii Jerzego Wróblewskiego na współczesne prawnoznawstwo*, red. T. Bekrycht, M. Zirk-Sadowski, Warszawa 2011, s. 77.

dążenie do jednolitości w stosowaniu norm prawa podatkowego przez ustawodawcę niemieckiego ma na celu stworzenie podatnikom stanu obiektywnej pewności prawa³⁴.

4. Forma czynności prawnych a stosunki ekonomiczne i inne przesłanki jako kryterium obejścia obowiązku podatkowego

Przepisy § 5 RAO 1919, § 6 ust. 1 StAnpG 1934 czy § 42 AO 1976 przybrały formę przepisów odsyłających o charakterze porządkowym poprzez nawiązanie wprost do instytucji prawa cywilnego odnośnie do kwestii formy czynności prawnych³⁵. W związku z tym w orzecznictwie niemieckim ustabilizowało się stanowisko, że nietypowa (niekonwencjonalna) konstrukcja prawna to taka, której zastosowania nie sposób uzasadnić względami gospodarczymi lub innymi przyczynami niepodatkowymi³⁶.

Ponadto, aby zapobiec ograniczeniu jurysdykcji organów podatkowych, ustawodawca odwołał się w:

- § 4 RAO 1919, § 1 ust. 2 i § 6 ust. 2 StAnpG 1934 oraz § 42 zdanie drugie (w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2007 r.) AO 1976 – niejako „rezerwowo” – do argumentu pozaprawnego, jakim są zmiany w stosunkach ekonomicznych;
- § 4 Ordynacji z 1919 r. – do „intencji” prawodawcy³⁷;
- § 42 ust. 2 zdanie drugie Ordynacji z 1976 r. (w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2008 r.) – do całokształtu stosunków w związku z innymi niż podatkowe przyczynami zastosowania danej konstrukcji prawnej.

Odwołanie się do stosunków ekonomicznych miało swoje teleologiczne uzasadnienie, gdyż – jak pokazuje choćby przykład prawa rzymskiego w dobie procesu legislacyjnego – prawo samo z siebie bardzo rzadko nadąża za zmianami w życiu społeczno-gospodarczym, a zatem w tym przypadku „ignorowanie” przez organy państwa otoczki ekonomicznej stosunku prawnego byłoby ze szkodą nie tylko dla państwa, ale też dla podatników.

Zapatrywanie ekonomiczne (*Wirtschaftliche Betrachtungsweise*) – wyrażone wprost w niemieckim prawie podatkowym do 2007 r., a obecnie wynikające z niego *implicite* – polega na tym, że ustawa podatkowa, przy nadawaniu treści

34 J. Wróblewski, *Wartość a decyzja sądowa*, Ossolineum 1973, s. 127.

35 Zob. § 117 ust. 2 niemieckiego Kodeksu cywilnego z 1896 r. (BGB), który stanowi: „Jeżeli czynność pozorna ukrywa inną czynność prawną, wówczas stosuje się do niej przepisy, które przewidziane są do tej ukrytej czynności prawnej” [tłum. własne].

36 Zob. np. orzeczenia Federalnego Sądu Finansowego z dnia 19 czerwca 1991 r., IX R 134/86 (BStBl. 1991, s. 904) oraz 20 grudnia 1991 r., VI R 32/89 (BStBl. 1992, s. 695).

37 W § 1 ust. 2 StAnpG 1934 odwołano się z kolei do „poglądów Ludu”, co – zważywszy na ówczesny kontekst politycznoprawny – można uznać za faktyczne odesłanie do „intencji” ustawodawcy.

podatkowemu stanowi faktycznemu, dąży do opodatkowania rzeczywistych zjawisk ekonomicznych, a nie konstrukcji prawnych, w których zjawiska te są wyrażane³⁸. Wówczas o obejściu przez podatnika normy prawa podatkowego będzie można mówić wyłącznie w sytuacji, w której wykorzystuje on różnicę pomiędzy celem ekonomicznym, dekodowanym z tejże normy, a jej *stricte* językową interpretacją³⁹. Tym samym obejście prawa podatkowego było i jest wtedy, gdy zachowanie jednostki nie stanowi realizacji podatkowego stanu faktycznego, określonego przez akt normatywny (*ergo* – przy ograniczeniu się wyłącznie do interpretacji językowej nie podpada pod hipotezę danego przepisu), ale odpowiada celowi („intencji”) legislatury⁴⁰, z tym jednakże zastrzeżeniem, że unikanie obowiązku podatkowego jest następstwem nadużycia swobody w kształtowaniu konstrukcji prawnych⁴¹. Innymi słowy: zastosowanie przez organ podatkowy klauzuli antyabuzywnej uzasadnione jest w sytuacji, w której: po pierwsze – podatnik zastosował konstrukcję prawną, która jest nieodpowiednia dla danego zdarzenia ekonomicznego; po drugie – zastosowana przez podatnika konstrukcja prawna kreuje po jego stronie (lub osoby trzeciej) korzyść podatkową; po trzecie – korzyść, która powstała, nie była przewidziana przez ustawę; po czwarte – podatnik nie wykazał innych, niżli podatkowe, przyczyn zastosowania konstrukcji prawnej, która jest nietypowa (niekonwencjonalna) w danym stanie faktycznym, a która zasługiwałaby na uznanie organu podatkowego⁴².

§ 2. Austria

1. Obejście prawa podatkowego w świetle regulacji z 1961 r.

W prawie austriackim problematyka obejścia prawa podatkowego została uregulowana w § 21 oraz § 22 Federalnej ordynacji podatkowej z 1961 r.⁴³ Przepisy te były wzorowane na regulacjach niemieckich z 1919 r. oraz 1934 r.⁴⁴ i mają następujące brzmienie:

38 A. Nita, *Przeciwdziałanie obejściu prawa podatkowego w Niemczech, Austrii i w Szwajcarii*, referat wygłoszony na konferencji naukowej Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego „Czy i jaka klauzula przeciwko obejściu prawa podatkowego jest potrzebna w Polsce?” (Warszawa, 10 stycznia 2012).

39 Por. *ibidem*.

40 Por. K. Tipke, *Die Steuerrechtsordnung...*, s. 1324.

41 Por. A. Nita, *Przeciwdziałanie...*

42 Por. *ibidem*.

43 *Bundesabgabenordnung vom 28. Juni 1961* (ÖBGBl. 1961, s. 1031), dalej: Ordynacja z 1961 r. albo BAO 1961.

44 Por. G. Stoll, *Bundesabgabenordnung. Kommentar*, Bd. 1, Wien 1994.

§ 21. (1) Ocena kwestii podatkowych w ramach gospodarczego sposobu rozpatrywania prawa podatkowego dokonywa się przy uwzględnieniu rzeczywistej gospodarczej treści stanu faktycznego, nie zaś jego zewnętrznej formy.

(2) Postanowienie ustępu 1 nie narusza innych zasad ustawodawstwa podatkowego.

§ 22. (1) Nadużycie form i możliwości kształtowania stosunków prawnych wynikających z prawa cywilnego nie dają podstaw do obchodzenia lub pomniejszania obowiązku podatkowego.

(2) W razie zaistnienia nadużycia, o którym mowa w ustępie 1, pobór podatku następuje w sposób odpowiadający stosunkowi prawnemu, jaki byłby odpowiedni dla określonych procesów, zdarzeń lub stosunków gospodarczych [tłum. własne].

Oprócz podatkowej klauzuli antyabuzywnej (§ 22) i powiązanego z nią przepisu interpretacyjnego (§ 21) niemałe znaczenie mają również ustawowe wytyczne dotyczące interpretacji prawa, zawarte w Kodeksie cywilnym⁴⁵:

§ 6. Przepisom prawnym nie można przy ich stosowaniu przypisywać innego znaczenia, aniżeli to, jakie wynika z właściwego znaczenia słów i ich związków oraz z jasnego zamiaru prawodawcy.

§ 7. Jeżeli określonej sytuacji nie można rozstrzygnąć na podstawie użytych słów bądź na podstawie sensu prawa, to wówczas należy wziąć pod uwagę podobne sytuacje, które inne prawa rozstrzygają w sposób kategoriowy, a także zasady wynikające z innych praw, które regulują podobne sytuacje. Gdyby jednak pozostawały nadal wątpliwości odnośnie do rozstrzygnięcia określonej sytuacji, to należy orzec przy uwzględnieniu całości zebranych starannie i dokładnie rozważonych okoliczności tej sytuacji, opierając się na naturalnych zasadach prawa [tłum. własne].

W literaturze powszechny jest pogląd, że wytyczne interpretacyjne zawarte w ABGB mają zastosowanie nie tylko w prawie prywatnym, ale również w prawie publicznym, czyli mogą być wykorzystywane także na gruncie prawa podatkowego⁴⁶. Nie ma zatem odrębnych reguł interpretacji, stosowanych wyłącznie do unormowań austriackiego prawa podatkowego⁴⁷.

Cytowane wyżej przepisy ABGB oraz BAO 1961 stwarzają podstawę do stosowania analogii przy zapobieganiu obchodzenia prawa podatkowego. Jednakże analogia jako taka dopuszczalna jest wyłącznie wtedy, gdy systematyka

45 *Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch für gesammten Deutschen Erbländer der Österreichischen Monarchie, Anlage zum Kaiserlichen Patent vom 1ten Junius 1811*, dalej: ABGB.

46 Por. F. Koja, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, Manz 1986, s. 49; G. Stoll, *Bundesabgabenordnung...*; I. Mirek, *Wpływ rozwiązań niemieckich na kształtowanie się koncepcji zwalczania „obchodzenia podatków” w Austrii, Szwajcarii i Polsce*, [w:] *Związki prawa polskiego z prawem niemieckim*, red. A. Liszewska, K. Skotnicki, Łódź 2006, s. 63–64.

47 Por. I. Mirek, *Kwestia gospodarczego sposobu rozpatrywania prawa podatkowego i nadużycia możliwości kształtowania stosunków prawnych w prawie podatkowym Austrii, Szwajcarii i Niemiec*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2004, nr 4, s. 94.

i cel ustawy oraz jej historia przemawiają za koniecznością uzupełnienia przepisu o elementy niewysłowione w nim wyraźnie⁴⁸. Co wymaga podkreślenia, austriacka doktryna prawa podatkowego – z jednej strony – nie uznaje absolutnego zakazu stosowania analogii na niekorzyść podatnika, gdyż ma ona swoje uzasadnienie w zasadzie równości opodatkowania⁴⁹; z drugiej zaś – dopuszcza ograniczenie stosowania tej analogii o tyle, o ile wynikałoby to z zupełnej regulacji ustawowej w przedmiocie konkretnego typu stanów faktycznych podlegających opodatkowaniu⁵⁰.

2. Charakter austriackiej klauzuli antyabuzywnej

Analiza językowa przytoczonych wyżej przepisów BAO oraz ABGB wskazuje, że intencją austriackiego prawodawcy było – podobnie jak w Niemczech – uposażenie aparatu skarbowego w normę kompetencyjną o charakterze samoistnym, a więc wybór materialnego charakteru tego środka prawnego. Posłużono się także formułą odesłań poza system prawa podatkowego *sensu stricto*, co należy tłumaczyć chęcią elastyczności prawa oraz zachowania względnej jednolitości w stosowaniu prawa przez organy podatkowe, przekładających się na obiektywną pewność prawa.

3. Forma czynności prawnych a rzeczywistość gospodarcza i inne przesłanki jako kryterium obejścia obowiązku podatkowego

Austriackie prawo podatkowe – tak jak niemieckie – silnie nawiązuje do rzeczywistości gospodarczej, czego dowodem jest redakcja § 21 BAO 1961, pełniącego rolę przepisu interpretacyjnego w stosunku do klauzuli antyabuzywnej w § 22 tej ustawy. Przy badaniu stanu faktycznego przez organ podatkowy będzie on w pierwszej kolejności obowiązany do zbadania rzeczywistej gospodarczej treści tego stanu, a nie jego zewnętrznej formy (§ 21 ust. 1), dopiero zaś w dalszej kolejności istotne będą inne (bardziej szczegółowe) zasady oceniania stanu faktycznego (§ 21 ust. 2)⁵¹. Na marginesie można dodać, że doktryna austriacka wskazuje na „programowe” znaczenie § 21 Ordynacji z 1961 r., gdyż dyrektywy zawarte w tym przepisie (nawet po jego wyeliminowaniu z ustawy) i tak byłyby stosowane przez aparat państwowy do ustalenia rzeczywistej treści stosunków prawnych⁵². Z kolei § 22 BAO 1961

48 Por. *ibidem*, s. 93–94.

49 Por. M. Tanzer, *Das Analogieverbot im Steuerrecht*, „Steuer Und Wirtschaft” 1981, s. 201.

50 Por. F. Koja, *Allgemeines Verwaltungsrecht...*, s. 94.

51 Por. Ch. Ritz, *Bundesabgabenordnung. Kommentar*, Wien 1999; M. Tanzer, *BAO 2010. Einführung und Kurzkomentar*, Wien 2010; G. Stoll, *Bundesabgabenordnung...*

52 Por. W. Gassner, *Ende oder neuer Anfang der wirtschaftlichen Betrachtungsweise?*, „Österreichische Steuer. Zeitschrift” 1975, s. 285.

uznawany jest – podobnie do § 42 AO 1976 – jako norma niedookreślona i jego stosowanie *a casu ad casum* jest uzależnione od wynikającego z ustawy podatkowej stanu faktycznego⁵³. Stąd też w doktrynie podnoszone są postulaty rezygnacji z ogólnej klauzuli antyabuzywnej w prawie podatkowym na rzecz zamieszczenia w przepisach szczegółowych – wzorem niemieckim – tzw. klauzul specjalnych, które w bardziej efektywny sposób i zgodnie z konstytucyjną zasadą legalizmu w działaniach władz publicznych (art. 18 austriackiej konstytucji federalnej) będą zapobiegać obchodzeniu prawa podatkowego przez jednostki.

§ 3. Francja

W prawie francuskim klauzula antyabuzywna (*procédure de répression des abus de droit*) została wprowadzona w odniesieniu do podatków pośrednich ustawą z dnia 13 lipca 1925 r., zaś w odniesieniu do podatków bezpośrednich – ustawą z dnia 13 stycznia 1941 r. o uproszczeniu, koordynacji i wzmocnieniu Kodeksu podatków bezpośrednich⁵⁴. Obecnie jest ona zawarta w art. L.64 *Livres des procédures fiscales*, który stanowi, że nie można przedkładać administracji podatkowej aktów prawnych, które zatajają prawdziwy przedmiot umowy (porozumienia), bądź klauzul, które ukrywają osiąganie lub przenoszenie zysków, zaś organ administracyjny ma prawo przywrócić spornej czynności jej prawdziwy charakter⁵⁵. Przepis ten ma charakter regulacji materialnoprawnej.

Do końca lat siedemdziesiątych przeważał pogląd w orzecznictwie, że wskazany art. L.64 dotyczył wyłącznie pozornych czynności prawnych. Przełom nastąpił dopiero za sprawą orzeczenia Rady Stanu z dnia 10 czerwca 1981 r., w którym uznano, że hipoteza art. L.64 obejmuje stany faktyczne, w których zawarte umowy miały postanowienia o charakterze fikcyjnym lub też gdy nie ma żadnej jurydycznej przyczyny uzasadniającej umieszczenie tych postanowień w tekście umowy, jak tylko doprowadzenie do uniknięcia lub zmniejszenia obciążenia podatkowego jednostki⁵⁶. Od tego momentu pozorność czynności prawnej (*simulation*) oraz obejście prawa (*fraude*) stanowią wspólną kategorię nadużycia prawa (*abus de droit*)⁵⁷. W literaturze wskazuje się, że ogólna redakcja art. L.64 *Livres des procédures*

53 Por. G. Stoll, *Bundesabgabenordnung...*

54 Por. P. Karwat, *Obejście...*, s. 116; D. Dominik-Ogińska, *Ogólna klauzula przeciwko obejściu prawa podatkowego*, referat wygłoszony na konferencji naukowej Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego „Czy i jaka klauzula przeciwko obejściu prawa podatkowego jest potrzebna w Polsce?” (Warszawa, 10 stycznia 2012 r.).

55 Por. M. Bouvier, *Wprowadzenie do prawa podatkowego i teorii podatku*, Warszawa 2000, s. 57.

56 Por. P. Karwat, *Obejście...*, s. 116–117; D. Dominik-Ogińska, *Ogólna klauzula...*

57 Por. P. Karwat, *Obejście...*, s. 117; D. Dominik-Ogińska, *Ogólna klauzula...*

fiscales powoduje, iż represja ustawodawcy dotyczy zarówno oszustw podatkowych (czyli działań nielegalnych), jak i obejścia prawa (czyli działań, które formalnie nie naruszają ustawy)⁵⁸. Należy sceptycznie ocenić ujednolicenie przez francuskiego ustawodawcę środków prawnych przeciwko zjawiskom o odmiennym charakterze, czyli pozorności (działaniu *contra legem*, będącemu oszustwem) oraz obejściu prawa. Nie wydaje się bowiem, aby te dwa typy zachowań (z racji motywacji, jaka przyświeca jednostce) wykazywały wspólną cechę relewantną.

W praktyce wymieniony wyżej przepis jest rzadko stosowany, gdyż francuskie postępowanie podatkowe przenosi na organy administracji podatkowej ciężar dowodu, że określone zachowanie podatnika było podjęte w celu uniknięcia przepisanej obciążenia podatkowego⁵⁹. W sytuacji, gdy jednostka zakwestionowała przedstawiony przez organ podatkowy zarzut nadużycia prawa⁶⁰, sprawa – z inicjatywy organu, jak i podatnika – przedkładana jest do rozstrzygnięcia Komitetu Konsultacyjnego do Spraw Zapobiegania Nadużyciom Prawa Podatkowego, którego orzeczenia mają charakter opinii; niezastosowanie się do rozstrzygnięcia tej instytucji przez organ podatkowy (co jest prawnie dopuszczalne) skutkuje przerzuceniem wszelkich konsekwencji z tytułu błędnej interpretacji przepisów na fiskusa i jego odpowiedzialność cywilnoprawną z tytułu szkód wyrządzonych przy wykonywaniu władzy publicznej⁶¹.

Warto także wspomnieć o dość oryginalnym rozwiązaniu, które chroni podatnika przed stosowaniem wobec niego sankcji z tytułu naruszenia podatkowej klauzuli antyabuzywnej. Podatnik może bowiem przed zawarciem umowy zwrócić się z odpowiednią dokumentacją do organu podatkowego z wnioskiem o wydanie interpretacji, czy planowana czynność prawna nie stanowi naruszenia prawa podatkowego; jeżeli organ podatkowy wydał pozytywną dla podatnika interpretację bądź nie wypowiedział się w jego sprawie w ciągu sześciu miesięcy od wpływu wniosku, wówczas nie może on uznać, że umowa stanowi pozorną czynność prawną albo stanowi obejście prawa⁶². Gdyby jednak organ podatkowy uznał planowaną czynność prawną za próbę naruszenia prawa, podatnik ma wówczas możliwość odstąpienia od zawarcia umowy, nie narażając się na zastosowanie wobec niego sankcji ustawowych⁶³.

58 *Ibidem*.

59 Por. P. Karwat, *Obejście...*, s. 117.

60 W razie jednak udowodnienia podatnikowi obejścia prawa podatkowego organ podatkowy wymierza mu grzywnę w wysokości 80% uszczuplonej należności podatkowej oraz nakłada odsetki karne w wymiarze 0,75% miesięcznie, liczone od kwoty należnego podatku (por. P. Karwat, *Obejście...*, s. 117).

61 Por. M. Bouvier, *Wprowadzenie...*, s. 58; D. Dominik-Ogińska, *Ogólna klauzula...*

62 Por. P. Karwat, *Obejście...*, s. 117; D. Dominik-Ogińska, *Ogólna klauzula...*

63 *Ibidem*.

§ 4. Belgia

W prawie belgijskim przepisy prawa podatkowego interpretowane są w sposób ścisły, nieoderwany od ich językowego brzmienia. Wynika to bowiem z tradycyjnego ujmowania podatków jako „wyjątku od naturalnego stanu rzeczy”. W judykaturze zaś – od lat sześćdziesiątych – utrwaliło się zapatrywanie o pełnej swobodzie wyboru przez podatnika prawnej formy jego działania, która prowadziłaby do mniejszych obciążeń podatkowych (nawet jeżeli przyjmowałaby ona nietypową postać). Z tego też powodu aż do lat dziewięćdziesiątych w Belgii nie stosowano działań represyjnych wobec podmiotów obchodzących obowiązek podatkowy, gdyż obejście prawa podatkowego jako takie nie istniało. Dopiero w 1993 r. – w reakcji na coraz bardziej dotkliwsze dla państwa skutki unikania opodatkowania przez jednostki – zdecydowano się na wprowadzenie klauzuli antyabuzywnej do ustawy o podatku dochodowym (art. 344) w brzmieniu:

Forma czynności prawnej nadana przez strony nie może być utrzymana, jeżeli władze podatkowe odkryją, na podstawie przypuszczeń lub na podstawie innych dowodów określonych w art. 340, że celem takiej klasyfikacji jest unikanie opodatkowania, chyba że podatnik udowodni, że klasyfikacja uzasadniona jest potrzebami finansowymi lub ekonomicznymi [tłum. Maciej Białogłowski].

Jednocześnie zakres normatywny tego przepisu został ograniczony do profesjonalnego obrotu gospodarczego, a organy podatkowe weryfikują treść czynności prawnej w odniesieniu do odpowiednich przepisów prawa cywilnego⁶⁴.

§ 5. Wielka Brytania

1. Uwagi ogólne

Na wstępie należy zaznaczyć, że ustawodawstwo brytyjskie, jak również stanowisko orzecznictwa, dotyczące kwestii podatkowych nie pozostają bez znaczenia wobec uregulowań prawnych oraz judykatury Dominium Kanady i Związku Australijskiego z racji ich historycznych oraz konstytucyjnych związków z dawną metropolią. Aż do uchwalenia w 1931 r. przez Parlament Zjednoczonego Królestwa Statutu Westminsterskiego⁶⁵, wszystkie akty normatywne stanowione w Wielkiej Brytanii automatycznie

⁶⁴ Por. P. Karwat. *Obejście...*, s. 124–125.

⁶⁵ *An Act to give effect to certain resolutions passed by Imperial Conferences held in the years 1926 and 1930 (Statute of Westminster, 1931).*

nabierały mocy obowiązującej nie tylko – co oczywiste – w brytyjskich koloniach, jako terytoriach niesamodzielnych, ale również w dominiach⁶⁶, których konstytucyjny i prawnomiędzynarodowy status był specyficzny. Z jednej strony posiadały one bowiem prawie wszystkie cechy niepodległego państwa (takie jak władze ustawodawcza, wykonawcza i sędziowska, aparat administracyjny – w tym podatkowy, armia), z drugiej jednak kwestie polityki zagranicznej (w tym zawierania umów międzynarodowych), ale także i ustawodawcze były zastrzeżone dla metropolii. Stąd też w przypadku ustawodawstwa podatkowego dominiów brytyjskich można mówić o jego podwójnym źródle, tj. – po pierwsze – prawie angielskim, a później brytyjskim, które zostało nadane tym terytoriom z chwilą ustanowienia na nich władzy angielskiej (brytyjskiej), a później było sukcesywnie stanowione przez Parlament w Londynie, a po drugie – prawie lokalnym, stanowionym przez parlamenty tych terytoriów po nadaniu im statusu dominium brytyjskiego.

Zwrócić trzeba także uwagę na to, że ustawodawstwo dominialne nie mogło stać w sprzeczności z prawodawstwem metropolii, a w razie jej zaistnienia pierwszeństwo miała zawsze regulacja brytyjska. Sprzeczność taka mogła być stwierdzona przez sądy dominialne, ale takie orzeczenie było formalnie wiążące wyłącznie w konkretnej sprawie, co *nota bene* nie uniemożliwiała powołania się na taki precedens w innej podobnej sprawie; jedynie orzeczenia Królewskiej Tajnej Rady w Londynie, stwierdzające niezgodność ustaw dominiów z prawodawstwem brytyjskim miały walor powszechnie wiążący dla wszystkich sądów w dominiach i wykluczały stosowanie ustaw dominialnych sprzecznych z prawem metropolii. Od 1931 r. w systemach prawnych dominiów obowiązują angielskie i brytyjskie akty prawne o tyle, o ile nie zostały one wyraźnie uchylone przez ustawodawcę dominialnego, ich stosowania nie zaprzestano poprzez *desuetudo*, bądź też nie zostały milcząco derogowane poprzez uregulowanie tej samej materii w późniejszych ustawach parlamentów dominiów (w myśl zasady *lex posterior derogat legi priori*), gdyż po wskazanej dacie można mówić o zrównaniu mocy obowiązującej prawodawstwa brytyjskiego z prawodawstwem dominialnym. Po II wojnie światowej do lat osiemdziesiątych następował proces sukcesywnego rozluźniania związków dominiów z Wielką Brytanią (obejmujący nie tylko aspekt konstytucyjny i prawnomiędzynarodowy, ale również ekonomiczny, który przejawiał się m.in. w odejściu od powiązania kursowego w stosunku 1 : 1 walut dominialnych z funtem szterlingiem). Obecnie Wielką Brytanię z jej dominiami łączy unia personalna, która ma wyłącznie charakter formalno-konstytucyjny i nie przekłada się w zasadzie na jakiegokolwiek istotne kwestie prawne bądź ekonomiczne.

Przechodząc do zagadnienia obejścia prawa podatkowego w prawie brytyjskim, podkreślić należy, że w Wielkiej Brytanii dominuje ogólne zapatrywanie prawne, iż podstawą układania przez jednostkę swoich spraw, jak również ewentualnych działań Korony wobec niej, jest wyłącznie wyraźne i obowiązujące uregulowanie

66 W 1931 r. status dominium brytyjskiego posiadały: Kanada (od 1867 r.), Związek Australijski (od 1901 r.), Nowa Zelandia (od 1907 r.), Nowa Funlandia (od 1907 r.), Związek Południowej Afryki (od 1910 r.) oraz Wolne Państwo Irlandzkie (od 1922 r.).

prawne (akt monarchy, ustawa Parlamentu), a nie ewentualna intencja prawodawcy⁶⁷. Orzecznictwo sądowe nie jest także postrzegane jako „narzędzie” służące do usuwania ewentualnych luk w prawie, gdyż brytyjska doktryna prawa konstytucyjnego przyjmuje zupełność systemu prawnego; jeżeli zatem prawodawca „milczy” w danej kwestii, to nie ma potrzeby jego „wyręczenia” przez judykaturę. Co prawda, już w 1535 r. Henryk VIII wydał *Statute of Uses*, który zawierał dość ogólne sformułowania, mające na celu zapobieżenie obchodzeniu obowiązków podatkowych przez poddanych, jednakże zastosowanie tego aktu zostało storpedowane przez orzecznictwo *Court of Exchequer* oraz opierających się na jego stanowisku innych sądów. Uznały one bowiem, że zakres obowiązywania tego aktu normatywnego ogranicza się wyłącznie do materii w nim zawartej i nie może w związku z tym być rozszerzany na stosowanie innych uregulowań⁶⁸.

Prawo brytyjskie do 2013 r. nie zawierało ogólnej podatkowej klauzuli antyabuzywnej, a kwestia obchodzenia obowiązku podatkowego – jeżeli w ogóle – była fragmentarycznie regulowana w przepisach szczegółowych i odnosiła się wyłącznie do konkretnych stanów faktycznych i prawnych. Możliwe było jednak wobec jednostki unikającej opodatkowania w ogólności zastosowanie sankcji w postaci uiszczenia odsetek od dochodzonej należności podatkowej, które naliczane były od momentu wystąpienia zdarzenia, które miało na celu uniknięcie zapłaty podatku. Podkreślić należy, że obejście prawa podatkowego wiązane było przez brytyjskie orzecznictwo z nadużyciem prawa podmiotowego przez jednostkę (*abuse of right*), które jako takie – w myśl stanowiska zaprezentowanego w orzeczeniu Lordów Prawa w Izbie Lordów z 1895 r. w sprawie *Bradford Corporation v. Pickles* – na gruncie prawa podatkowego jest prawnie irrelevantne, gdyż jednostka ma prawo do wykorzystania przysługujących jej praw podmiotowych niezależnie od celu, jaki jej przyświeca⁶⁹. Ponadto, z racji nierównorzędnej pozycji obywateli do państwa, każdy podatnik ma uprawnienie – w granicach uczciwego postępowania – do takiego postępowania, aby administracja podatkowa wymierzyła mu jak najniższy wymiar należnego podatku⁷⁰. Nie oznacza to jednak całkowitej bierności Korony wobec działań podatników, które wiązałyby się ze znaczącym uszczupleniem dochodów państwa.

67 Zob. orzeczenia Lordów Prawa w Izbie Lordów: z 1869 r. w sprawie *Partington v. Attorney General* oraz z 1992 r. w sprawie *Pepper v. Hart*. O pewnym wyłomie od tej zasady – ugruntowanej zresztą wielowiekową praktyką legislacyjną Parlamentu, który reagował na bieżąco w razie zaistnienia sytuacji prowadzących do uchylania się przez obywateli od obowiązków nakładanych w drodze ustawy – można mówić za sprawą orzeczenia Lordów Prawa w Izbie Lordów z 1992 r. w sprawie *Pepper v. Hart*. Wedle tego rozstrzygnięcia, w drodze absolutnego wyjątku, dopuszczalne jest odwołanie się do materiałów z procesu legislacyjnego, które mogą być pomocne w ustaleniu znaczenia przepisu w sytuacji, gdy jego brzmienie jest wieloznaczne, niefunkcjonalne lub prowadzi do absurdalnych rezultatów.

68 Por. S.N. Frommel, *United Kingdom Tax Law and Abuse of Rights*, „Intertax” 1991, vol. 19, s. 81.

69 Por. B. Brzeziński, *Anglosaskie doktryny orzecznicze dotyczące unikania opodatkowania*, Toruń 1996, s. 46.

70 Zob. orzeczenie Lordów Prawa w Izbie Lordów z 1920 r. w sprawie *Ayrshire Pullman Motor Services v. Internal Revenue Commissioners*.

2. Sposoby oceny zachowań podatników

W orzecznictwie brytyjskim zarysowało się pięć stanowisk co do oceny zachowania podatników.

Pierwsze, zwane *Substance over form doctrine*, opiera się na założeniu, że w pierwszej kolejności organ podatkowy bierze pod uwagę treść czynności prawnej, a nie formę, w jakiej została ona dokonana⁷¹. Ilekroć zatem wybrane przez podatnika formy czynności prawnych maskują zachowania ekonomiczne, podlegające opodatkowaniu, organ podatkowy powinien ustalić wymiar należnego podatku, naliczany nie od formy czynności, ale od jej rzeczywistej treści; uzasadniane jest to tym, że przepisy podatkowe – przewidując opodatkowanie – nawiązują do form prawnych, w jakich określone czynności są z reguły wykonywane⁷².

Drugie, zwane *Step transaction doctrine*, dopuszcza potraktowanie szeregu następujących po sobie transakcji gospodarczych, formalnie będących niezależnymi od siebie czynnościami prawnymi, jako jednej transakcji, o ile poszczególne transakcje były ze sobą tak powiązane, aby ich wspólny rezultat był nastawiony na z góry zamierzony cel⁷³. Organ podatkowy bądź sąd, badając pod kątem podatkowym określone transakcje, może zastosować trzy metody wykładni:

– *binding commitment test* ('test wiążącego porozumienia'), polegający na tym, że można ze sobą łączyć dwie lub więcej transakcji pomiędzy określonymi podmiotami, ale tylko wtedy, gdy przy dokonywaniu pierwszej z nich strony są zobligowane (na podstawie wcześniejszego porozumienia) do dokonania następnej lub następujących transakcji;

– *mutual interdependence test* ('test wzajemnej zależności'), polegający na tym, aby potwierdzić tezę, wedle której stosunki prawne ukształtowane jedną transakcją pozostawałyby dla kontrahentów bezowocne, gdyby nie nastąpiły po nich kolejne transakcje, które miały charakter uzupełniający dla tych stosunków;

– *end result test* ('test końcowego rezultatu'), polegający na przyjęciu, że dwie lub więcej transakcji stanowi w istocie jedną (pojedynczą albo złożoną) transakcję ze względu na z góry założony przez strony ostateczny rezultat⁷⁴.

Trzecie, zwane *Business purpose doctrine*, dopuszcza uznanie za bezskuteczną czynność prawną jednostki, jeżeli służy ona realizacji określonego celu gospodarczego, a nie tylko dlatego, że miała w zamierzeniu obniżenie obciążenia podatkowego; w praktyce doktryna ta jest odnoszona – ze względu na jej mankamenty teleologiczne – wyłącznie do sfery działalności gospodarczej podatników, a konkretnie do sytuacji, w których rozważana jest skuteczność ciągu transakcji albo jednej z nich⁷⁵.

71 B. Brzeziński, *Anglosaskie...*, s. 24–25.

72 *Ibidem*, s. 25.

73 *Ibidem*, s. 26.

74 *Ibidem*, s. 27.

75 *Ibidem*, s. 28–30; zob. też orzeczenie Lordów Prawa w Izbie Lordów z 1978 r. w sprawie *Floor v. Davis*.

Czwarte, zwane *Sham transaction doctrine*, nieuznające skuteczności czynności pozornych (*sham*), tj. takich, które są świadomie dokonywane w celu stworzenia wobec osób trzecich lub sądownictwa wrażenia, że istnieją stosunki prawne o kształcie innym, niż w rzeczywistości były planowane⁷⁶.

Piąte, zwane *Disregarding of corporate entity doctrine*, odnosi się do prawa handlowego i polega na tym, że spółka nie jest uznawana przez organ podatkowy za osobny podmiot w rozumieniu prawa podatkowego, jeżeli inna osoba (prawna lub fizyczna) wykorzystuje jej istnienie (funkcjonowanie) do uniknięcia opodatkowania⁷⁷.

3. Ustawa podatkowa z 2013 r.

Dopiero w uchwalonej 17 lipca 2013 r. ustawie *Act to grant certain duties, to alter other duties, and to amend the law relating to the National Debt and the Public Revenue, and to make further provision in connection with finance (Finance Act 2013)* prawodawca brytyjski zdecydował się na odniesienie się w sposób ogólny do zjawiska obejścia prawa podatkowego (część V – *Ogólne przepisy antyabuzywne* – obejmująca art. 206–209):

Art. 206. Klauzula przeciwdziałająca unikaniu opodatkowania.

- (1) Niniejsza część ma na celu przeciwdziałanie uzyskiwaniu nieuprawnionych korzyści podatkowych, wynikających ze struktur podatkowych będących nadużyciem prawa.
- (2) Zasady wynikające z niniejszej części będą łącznie rozumiane jako „klauzula przeciwdziałająca unikaniu opodatkowania”.
- (3) Klauzula przeciwdziałająca unikaniu opodatkowania ma zastosowanie do następujących podatków:
 - (a) podatek dochodowy,
 - (b) podatek od spółek, włączając jakiegokolwiek kwoty podlegające opodatkowaniu w taki sposób, jakby były podatkiem od spółek lub jakby były traktowane jak podatek od spółek,
 - (c) podatek od zysków majątkowych,
 - (d) podatek od przychodów z ropy naftowej,
 - (e) podatek od spadków,
 - (f) podatek/opłata skarbową od gruntu (nieruchomości),
 - (g) roczny podatek od lokali mieszkalnych.

Art. 207. Znaczenie pojęcia „struktury podatkowe” oraz „nadużycie”.

- (1) Strukturami podatkowymi są rozwiązania, co do których można w sposób racjonalny wywnioskować, mając na względzie wszelkie okoliczności, iż uzyskanie korzyści podatkowych było głównym lub jednym z głównych celów takiej struktury.

⁷⁶ Zob. orzeczenie Lordów Prawa w Izbie Lordów z 1967 r. w sprawie *Snoock v. London & West Riding Investments Ltd.*

⁷⁷ B. Brzeziński, *Anglosaskie...*, s. 32.

- (2) Struktury podatkowe są nadużyciem prawa, jeśli ich przyjęcia lub przeprowadzenia nie można w sposób racjonalny uznać za uzasadnione w odniesieniu do odpowiednich przepisów podatkowych, uwzględniając wszelkie okoliczności, w tym:
 - (a) czy istotne rezultaty takich struktur są zgodne z jakimikolwiek zasadami, na których oparte są te postanowienia (wyrażnie lub dorozumianie), jak również z celami politycznymi tych przepisów,
 - (b) czy środki służące osiągnięciu niniejszych rezultatów obejmują jedną lub więcej sztucznych lub nietypowych czynności,
 - (c) czy takie struktury mają na celu wykorzystanie jakichkolwiek luk w niniejszych przepisach.
- (3) Jeżeli struktury podatkowe są częścią jakichkolwiek innych struktur, należy również uwzględnić te struktury.
- (4) Każda z poniższych sytuacji może być przykładem wskazującym, że struktury podatkowe są nadużyciem prawa:
 - (a) rozwiązania te powodują uzyskanie dochodu lub zysków dla celów podatkowych, w wysokości znacznie niższej niż dla celów ekonomicznych,
 - (b) struktury powodują odpisy lub straty dla celów podatkowych w wysokości znacznie wyższej niż dla celów ekonomicznych oraz
 - (c) struktury skutkują w roszczeniach zwrotu lub zaliczenia podatku (także zagranicznego), który nie był zapłacony lub jest mało prawdopodobne, że zostanie zapłacony, jednakże w każdym przypadku jedynie wtedy, gdy uzasadnione jest przypuszczenie, że taki wynik nie był przewidywany, gdy właściwe przepisy podatkowe były uchwalane.
- (5) Zakładając, że struktury podatkowe są zgodne z ustaloną praktyką, oraz że HMRC [urząd skarbowy] wyraził swoją akceptację dla niniejszych praktyk w czasie, w którym niniejsze struktury zostały podjęte, można wnioskować, że takie struktury nie są nadużyciem prawa.
- (6) Przykłady podane w punktach 4 i 5 nie są wyczerpujące.

Art. 208. Znaczenie „korzyści podatkowej”.

„Korzyść podatkowa” obejmuje:

- (a) ulgę lub zwiększenie ulgi podatkowej,
- (b) zwrot lub zwiększenie zwrotu podatku,
- (c) unikanie lub zmniejszenie obciążenia podatkowego lub opodatkowania,
- (d) unikanie ewentualnego opodatkowania,
- (e) odroczenie płatności podatku lub zaliczek na spłatę podatku oraz
- (f) unikanie obowiązku odliczenia lub rozliczania podatku.

Art. 209. Przeciwdziałanie nieuprawnionym korzyściom podatkowym.

- (1) Jeżeli istnieją struktury podatkowe, które stanowią nadużycie prawa, a w ich wyniku powstałyby nieuprawnione korzyści podatkowe (pomijając niniejszą część), należy im przeciwdziałać poprzez dokonanie korekt.
- (2) Korekty wymagane w celu przeciwdziałania uzyskaniu nieuprawnionych korzyści podatkowych są sprawiedliwe i uzasadnione.

- (3) Korekty mogą być dokonane w odniesieniu do danego podatku lub jakiegokolwiek innego podatku, do którego klauzula przeciwdziałająca unikaniu opodatkowania ma zastosowanie.
- (4) Korekty, które mogą zostać dokonane, obejmują korekty, które nakładają lub zwiększają ciężar opodatkowania w każdym przypadku (pomijając niniejszą część), w którym nie powstałoby zobowiązanie podatkowe lub powstałoby w niższej wysokości, a podatek powinien zostać pobrany zgodnie z takimi korektami.
- (5) Jakiegokolwiek korekty wymagane na podstawie niniejszej sekcji mogą być dokonane (przez urzędnika skarbowego lub osobę która osiągnęłaby nieuprawnione korzyści podatkowe), w drodze opodatkowania, zmiany opodatkowania, zmiany lub odmowy przyznania roszczenia, lub w jakikolwiek inny sposób.
- (6) Jednakże:
 - (a) na mocy niniejszej sekcji, urzędnik skarbowy nie może dokonać żadnych czynności, chyba że wymagania proceduralne wynikające z Tabeli 43 zostały spełnione, oraz
 - (b) na mocy niniejszej sekcji, uprawnienie do dokonania korekt podlega wszelkim terminom przedawnienia nałożonym przez lub zgodnie z jakimkolwiek postanowieniem/ustawą, innym niż niniejsza część.
- (7) Jakakolwiek korekta dokonana zgodnie z niniejszą sekcją ma zastosowanie we wszelkich celach [tłum. polskiego Ministerstwa Finansów].

§ 6. Kanada

1. Uwagi ogólne

W prawie kanadyjskim instytucja zapobiegania obchodzenia prawa podatkowego – w odniesieniu do podatku dochodowego (*General Anti-Avoidance Rule*; GAAR) w formie ogólnej klauzuli antyabuzywnej została uregulowana przez ustawodawcę dopiero w *Income Tax Act* z 1988 r. i ma zastosowanie wyłącznie do stanów faktycznych zaistniałych po 12 września 1988 r. Wcześniej jednak można było zaobserwować w obowiązującym na terytorium Kanady prawodawstwie podatkowe klauzule antyabuzywne o charakterze szczegółowym, dotyczące konkretnych stanów faktycznych; miały one jednak charakter incydentalny i – jak się okazało – były niewystarczające dla aparatu podatkowego, któremu podatnicy przeciwstawiali konsekwentne stanowisko orzecznictwa brytyjskiego oraz kanadyjskiego, wedle którego interpretacja prawodawstwa podatkowego winna

opierać na ścisłej, językowej wykładni przepisów prawa⁷⁸. Orzecznictwo federalnego Sądu Najwyższego w Ottawie odwoływało się do reguł interpretacyjnych ustalonych w judykaturze Lordów Prawa w Izbie Lordów:

Każdy człowiek jest uprawniony, jeżeli to możliwe, by tak ułożyć swe sprawy, aby zapłacić mniej podatku przewidzianego przepisami. Jeżeli skutecznie zorganizuje on swe sprawy w ten sposób, to bez względu na to jak bardzo organom podatkowym, bądź innym podatnikom jego pomysłowość się nie podoba, nie może być zmuszony do tego by zapłacić większy podatek⁷⁹.

2. Charakterystyka regulacji oraz znaczenie orzecznictwa

Dopiero druga połowa stulecia przyniosła zmianę w podejściu sądownictwa do kwestii obejścia prawa podatkowego. Oprócz wykładni literalnej przepisów prawa podatkowego dopuszczono – w razie wątpliwości interpretacyjnych – stosowanie wykładni systemowej. Zastrzec należy jednak, że w orzecznictwie kanadyjskim – odmiennie od najnowszej judykatury brytyjskiej – niedopuszczalne jest poszukiwanie ewentualnego „zamiaru” legislatury w dokumentach związanych z pracami parlamentarnymi nad ustawą podatkową. Wychodzi się bowiem z założenia, że jeżeli prawodawca nie zdefiniował jakiegoś pojęcia występującego w akcie normatywnym, to wówczas przyjmuje się jego znaczenie odpowiadające definicji występującej na gruncie języka potocznego⁸⁰. Trzeba także zaznaczyć, że w prawie kanadyjskim trudno jest mówić o szczególnej roli sądów przy zapobieganiu obchodzenia prawa podatkowego; o ile w poszczególnych sprawach ujawniały się luki w systemie prawa podatkowego, które przesądzały o korzystnym dla podatnika rozstrzygnięciu sądowym, o tyle Parlament kanadyjski reagował dość szybko i korygował prawo podatkowe tak, że zbyt częste było podejmowanie przez judykaturę działań wykładniczych, które przybierałyby formułę *judge-made-law*⁸¹. W latach osiemdziesiątych XX w. uznano jednak, że dotychczasowe szczerpkowe regulacje antyabuzywne – z racji dość zachowawczego stanowiska kanadyjskiego sądownictwa – nie spełniają swojej roli, wobec czego należy uposażyć sędziów w ustawowy instrument pozwalający im na kwalifikowanie obchodzenia obowiązków podatkowych przez jednostki nie jako tylko skorzystanie przez nie z istniejących luk systemowych, ale również jako działanie na niekorzyść państwa.

Zgodnie z § 245 *Income Tax Act* z 1988 r.:

– korzyść podatkowa jest czyniona wówczas, gdy ma miejsce zmniejszenie, uniknięcie lub odroczenie podatku lub innej kwoty, której zapłata jest wymagana

78 Por. *ibidem*, s. 90–91.

79 Cyt. za B. Brzeziński, R. Korgol, *Doktryna substancje over form w orzecznictwie podatkowym sądów w Kanadzie*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2011, s. 62.

80 Por. B. Brzeziński, *Anglosaskie...*, s. 88.

81 Por. *ibidem*.

- zgodnie z ustawą podatkową lub też zwiększenie kwoty zwrotu podatku lub innej kwoty wymagalnej na podstawie ustawy podatkowej (ust. 1);
- w rezultacie ustalenia, że klauzula generalna ma zastosowanie, konsekwencje podatkowe zostaną ustalone w rozsądny sposób podyktowany okolicznościami sprawy tak, aby uniemożliwić podatnikowi uzyskanie korzyści podatkowej (ust. 2);
 - transakcja ma charakter transakcji służącej unikaniu opodatkowania (*avoidance substance*), jeżeli samodzielnie lub jako część serii transakcji powoduje bezpośrednio lub pośrednio powstanie korzyści podatkowej (*tax benefit*), chyba że można rozsądnie uznać, że została ona dokonana *bona fidei* dla osiągnięcia celu innego, niż osiągnięcie korzyści podatkowej (ust. 3);
 - po ustaleniu, że podatnik odniósł korzyść podatkową oraz że transakcja miała na celu unikanie opodatkowania (jako że nie ma innego celu niż osiągnięcie korzyści podatkowej), należy ustalić, czy transakcja stanowiła nadużycie (*misuse* albo *abuse*) konkretnego przepisu ustawy lub przepisów ustawy rozumianych jako całość (ust. 4).

Rolą sądów jest zbadanie, czy organy podatkowe, odmawiając odniesienia korzyści podatkowej przez podatnika, działały w sposób racjonalny⁸². W tym celu – podobnie, jak w orzecznictwie brytyjskim – stosowane są doktryny orzecznicze dotyczące oceny zachowań podatnika: *Substance over form doctrine*, *Step transaction doctrine*, *Sham transaction doctrine* (omówione w paragrafie poprzedzającym) oraz – nie stosowana z kolei w Wielkiej Brytanii – *Economic substance doctrine*. Ta ostatnia polega na tym, że przewaga treści ekonomicznej nad treścią prawną daje możliwość weryfikacji transakcji poprawnych pod względem prawnym dla celów podatkowych. Efekt końcowy zastosowania *Substance over form doctrine* może być taki sam jak w przypadku *Economic substance over form*, ale też nie musi taki być. W tym drugim bowiem przypadku sąd dopuszcza weryfikację czynności, która jest poprawna pod względem jej treści prawnej, czyli czynności, która pozytywnie przeszła test *substance over form*⁸³.

§ 7. Związek Australijski

1. Uwagi ogólne

W prawie australijskim stosowanie mechanizmów zapobiegających obchodzeniu prawa podatkowego (ale wyłącznie w odniesieniu do podatku dochodowego) miało miejsce już od nadania w 1901 r. Związkowi Australijskiemu statusu brytyjskiego dominium.

82 B. Brzeziński, R. Korgol, *Doktryna...*, s. 82.

83 Por. *ibidem*, s. 76.

Uchwalony w 1915 r. *Income Tax Assesment Act* przewidywał w swoim § 53 możliwość nałożenia sankcji na podmioty, które swoimi działaniami uchylałyby obowiązkowi podatkowemu. Ustawa ta została zastąpiona następnie *Income Tax Assesment Act* z 1936 r., w której klauzula antyabuzywna została zawarta w § 260. Przepis ten stanowił, że każda umowa, porozumienie lub ustalenie jest nieskuteczne na gruncie podatku dochodowego, jeżeli ma lub wskazuje na to, iż ma osiągnąć, określony cel lub efekt, polegający na: zmianie zakresu opodatkowania podatkiem dochodowym, uwolnieniu od obowiązku zapłacenia podatku lub uzyskaniu zwrotu podatku, zniesieniu, obejściu lub ominięciu konieczności zapłaty zobowiązania podatkowego, uniemożliwieniu oddziaływania ustawy o podatku dochodowym w jakikolwiek sposób.

Pojemna redakcja § 260 ustawy z 1936 r. okazała się być w praktyce źródłem istotnych problemów interpretacyjnych. W orzecznictwie prezentowano bowiem szersze, a niekiedy węższe rozumienie tego przepisu, a z punktu widzenia podatników nie było pożądanej pewności prawa w tym zakresie; sformułowania klauzuli antyabuzywnej niosły ze sobą ryzyko zbyt szerokiego, wykraczającego poza zamiar ustawodawcy zastosowania przepisu⁸⁴. Ostatecznie jednak judykatura – wbrew obawom australijskiej doktryny – opowiedziała się za bardzo wąską interpretacją § 260, wynikającą z zasady *choice principle*, wedle której nie można było zakwestionować działania jednostki, które wprawdzie prowadziło do osiągnięcia korzyści podatkowej, ale stanowiło wybór jednej z dostępnych, przewidzianych ustawą możliwości⁸⁵.

2. Charakterystyka regulacji

Obowiązujący od 1981 r. *Income Tax Assesment Act* kwestię obejścia prawa podatkowego reguluje w części IV-A. Zgodnie z nią, aby zakwalifikować dane zachowanie podatnika jako obejście prawa muszą ziszczyć się następujące warunki:

- po pierwsze – osiągnięcie przez jednostkę korzyści podatkowej w związku z *scheme* ('plan', 'intryga');
- po drugie – ustalenie, że główny cel uczestnika *scheme* polegał na umożliwieniu sobie lub innej osobie (prawnej lub fizycznej) osiągnięcia korzyści podatkowej;
- po trzecie – rzeczywisty zamiar uchylenia się przez jednostkę od obowiązku podatkowego nie stanowi *conditio sine qua non*, umożliwiającego zastosowanie klauzuli antyabuzywnej⁸⁶.

84 Por. A. Olesińska, *Konstrukcja i funkcjonowanie klauzuli ogólnej zapobiegającej unikaniu opodatkowania w australijskim podatku dochodowym*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2011, s. 97.

85 Por. np. orzeczenia federalnego Sądu Najwyższego z 1957 r. w sprawie *Keighery Pty Ltd. v. Federal Commissioner of Taxation* oraz z 1964 r. w sprawie *Peate v. Federal Commissioner of Taxation*.

86 Por. A. Olesińska, *Konstrukcja...*, s. 93.

Obowiązująca regulacja australijska wychodzi z założenia, że obejście prawa podatkowego ma charakter obiektywny i wyposaża organ podatkowy w uprawnienie do rekonstrukcji podatkowego stanu faktycznego⁸⁷.

Przepisy poprzednio obowiązującego § 260 *Income Tax Assesment Act* z 1936 r. dawały organowi podatkowemu prawo do odmówienia skuteczności kwestionowanej czynności na płaszczyźnie podatkowej; organ podatkowy miał uprawnienie do ustalenia konsekwencji podatkowych, przyjmując fikcję, że dana czynność nie zaistniała, nie mógł jednak w jej miejsce podstawić innej – w jego cenie – bardziej „odpowiedniej” do sytuacji czynności i przypisać podatnikowi jej konsekwencji podatkowych tak, jakby została przez podatnika dokonana⁸⁸.

Różnica pomiędzy § 260 ustawy z 1936 r. a obecną klauzulą antyabuzywną polega na przyznaniu organowi podatkowemu uprawnienia nie tylko do zakwestionowania zaprezentowanego przez podatnika stanu faktycznego, ale do rekonstrukcji podatkowoprawnego stanu faktycznego w myśl zasady dążenia do prawdy materialnej. Oznacza to, że konsekwencje prawne na płaszczyźnie podatkowej ustalone zostają na podstawie stanu faktycznego wykreowanego przez organ podatkowy⁸⁹; uprawnienie do tej rekonstrukcji stanu faktycznego przysługuje wyłącznie organowi podatkowemu, który wydaje decyzję, zaś rola sądu w sprawie polega na funkcji kontrolnej w zakresie weryfikacji stanu faktycznego przez organ podatkowy, innymi słowy, tj. badaniu, czy fiskus prawidłowo zidentyfikował plan i czy prawidłowo ustalił wysokość korzyści podatkowej⁹⁰.

Procedura stosowania podatkowej klauzuli antyabuzywnej została tak ukształtowana, aby podatnicy mieli podstawy uważać, że organy podatkowe przywiązują szczególną wagę do rozstrzygnięć podejmowanych na tej płaszczyźnie i w żadnej mierze nie działają pochopnie.

Zastosowanie klauzuli przez organ podatkowy wymaga przed wydaniem rozstrzygnięcia przeprowadzenia konsultacji:

- po pierwsze – w wypadku dostrzeżenia przesłanek do zastosowania klauzuli pracownik organu podatkowego prowadzący sprawę przedstawia ją *Tax Counsel Network* (TCN), który, jeżeli widzi potrzebę zastosowania klauzuli, informuje o tym organ podatkowy, prowadzący sprawę, a jednocześnie formułuje ostateczne stanowisko TCN;
- po drugie – w razie dostrzeżenia celowości zastosowania klauzuli, wymagane jest zwrócenie się o zajęcie stanowiska do *GAAR Panel*, którego zadaniem jest konsultowanie organów podatkowych w sprawie obejścia prawa podatkowego. Elementem opinii wydawanej przez to ciało jest również stanowisko odnośnie do zastosowania wobec podatnika właściwej w danym przypadku sankcji. Opinia jest wydawana na podstawie materiału zebranego przez organ podatkowy

87 Por. *ibidem*, s. 94.

88 Por. *ibidem*, s. 124.

89 Por. *ibidem*.

90 Por. *ibidem*, s. 124–125.

i przedstawionego przez podatnika, procedura wydawania opinii przez *Panel* nie obejmuje prowadzenia postępowania dowodowego, jednakże w razie wątpliwości może on sugerować organowi podatkowemu poczynienie dodatkowych ustaleń. Opinie *Panelu* nie są wiążące dla organów, ale w praktyce są brane pod uwagę przy rozstrzyganiu spraw. Organ prowadzący postępowanie nie może wydać decyzji przed uzyskaniem stanowiska *Panelu*, jeżeli sprawa została mu przedstawiona do zaopiniowania. Sprawy podobne do tych, które były wcześniej przedmiotem analizy *GAAR Panel*, nie są z nim konsultowane, jednakże decyzję w tej sprawie podejmuje przewodniczący *GAAR Panel*. W razie wątpliwości regułą jest skierowanie sprawy pod obrady *Panelu*⁹¹.

Administracja podatkowa oficjalnie prezentuje swój punkt widzenia odnośnie do stosowania klauzuli antyabuzywnej, wydając – na wniosek podatnika – interpretację zawierającą stanowisko co do tego, czy klauzula ma zastosowanie do planowanych przez podatnika czynności. Jeżeli wniosek podatnika nie zawiera nawet pytania o zastosowanie klauzuli, a dotyczy takich działań, do których – zdaniem wydającego interpretację organu – klauzula mogłaby mieć zastosowanie, organ podatkowy jest *ex officio* zobowiązany w treści interpretacji zwrócić podatnikowi uwagę na tę możliwość i pouczyć go o prawie zwrócenia się do organu o odrębną interpretację dotyczącą zastosowania klauzuli odnośnie do tych działań⁹².

Jednocześnie zwrócić należy uwagę, że australijski aparat skarbowy nie unika procesów sądowych na tle stosowania klauzuli antyabuzywnej, dążąc do tego, aby kwestie kontrowersyjne były – w myśl reguły *precedent judgement*, charakterystycznej dla systemu *common law* – rozstrzygnięte na najwyższych szczeblach sądowniczych (stanowych lub federalnym), co ma walor porządkujący dla obrotu prawnego na przyszłość⁹³.

§ 8. Podsumowanie

Omówione wyżej systemy prawne charakteryzują się różnym (odmiennym) podejściem zarówno ustawodawcy i orzecznictwa (a także doktryny) do problemu obejścia prawa podatkowego w państwach kręgu kontynentalnego (Niemcy, Austria, Francja i Belgia) oraz anglosaskiego (Wielka Brytania, Kanada i Związek Australijski), co obrazuje tabela 1.

91 Por. *ibidem*, s. 128–130.

92 Por. *ibidem*, s. 130.

93 Por. *ibidem*, s. 132.

Tabela 1. Instytucje i kryteria zapobiegania obejściu prawa podatkowego w systemach wybranych państw (stan na 1 grudnia 2018 r.)

1	2	3	4	5	6	7	8
Państwo	Miejsce klauzuli ogólnej w systemie prawa	Charakter klauzuli	Zasięg normatywny (adresaci klauzuli)	Kryteria przesadzające o obejściu lub nadużyciu prawa podatkowego	Podmiot stwierdzający obejście prawa podatkowego	Rodzaj postępowania	
Niemcy	Akt normatywny (§ 42 AO)	Materialny	Wszyscy podatnicy	Zastosowanie przez podatnika nieodpowiedniej konstrukcji prawnej oraz uzyskanie w związku z tym korzyści podatkowej Opodatkowanie rzeczywistych zjawisk ekonomicznych, a nie konstrukcji prawnych, w których zjawiska te są wyrażane Obejście przez podatnika normy prawa podatkowego występuje w sytuacji, w której wykorzystuje on różnicę pomiędzy celem ekonomicznym, dekodowanym z teje normy, a jej <i>stricte</i> językową interpretacją	Organ podatkowy (w ramach postępowania podatkowego) Sąd podatkowy (w ramach kontroli decyzji organu)	Podatkowe Sądowopodatkowe	

Tabela 1 (cd.)

1	2	3	4	5	6	7	8
Państwa systemu kontynentalnego							
Austria	Akt normatywny (§ 21 i § 22 BAO 1961)	Materialny	Wszyscy podatnicy	Zastosowanie przez podatnika nietypowej konstrukcji prawnej oraz uzyskanie w związku z tym korzyści podatkowej	Opodatkowanie rzeczywistych zjawisk ekonomicznych, a nie konstrukcji prawnych, w których zjawiska te są wyrażane	Organ podatkowy (w ramach postępowania podatkowego) Sąd podatkowy (w ramach kontroli decyzji organu)	Podatkowe Sądowopodatkowe
Belgia	Akt normatywny (art. 344 ustawy o podatku dochodowym)	Quasi-proceduralny	Podatnicy podatku dochodowego w zakresie profesjonalnego obrotu gospodarczego	Pozorność czynności prawnej w celu ukrycia właściwej czynności prawnej ze względu na uzyskanie korzyści podatkowej	Obejście przez podatnika normy prawa podatkowego występuje w sytuacji, w której wykorzystuje on różnicę pomiędzy celem ekonomicznym, dekodowanym z teje normy, a jej <i>stricte</i> językową interpretacją	Organ podatkowy (w ramach postępowania podatkowego) Sąd pow szechny (w ramach kontroli decyzji organu)	Podatkowe Sądowopodatkowe

Państwa systemu kontynentalnego	Francja	Akt normatywny (art. L.64 <i>Livres des procédures fiscales</i>)	Materialny	Wszyscy podatnicy	Pozornosc czynności prawnej (<i>simulation</i>) w celu ukrycia właściwej czynności prawnej lub obejście prawa (<i>fraude</i>) – obie w celu uzyskania korzyści podatkowej	Organ podatkowy (w ramach postępowania podatkowego) Komitet Konsultacyjny do Spraw Zapobiegania Nadużyciom Prawa Podatkowego (w ramach postępowania podatkowego prowadzonego przez organ) Sąd administracyjny (w ramach kontroli decyzji organu)	Podatkowe
Państwa systemu <i>common law</i>	Wielka Brytania	Akt normatywny (art. 206–209 <i>Finance Act 2013</i>) Prawotwórcza doktryna orzecznicza	Materialny	Wszyscy podatnicy	Korzyść podatkowa, jako zmniejszenie, uniknięcie lub odłożenie w czasie obowiązku zapłaty podatku albo zwiększenie zwrotu podatku <i>Substance over form doctrine</i> (w pierwszej kolejności organ podatkowy bierze pod uwagę treść czynności prawnej, a nie formę, w jakiej została ona dokonana; ilekroć zatem wybrane przez podatnika formy czynności prawnych maskują zachowania ekonomiczne, podlegające opodatkowaniu, organ		

Tabela 1 (cd.)

1	2	3	4	5	6	7	8
Państwa systemu <i>common law</i>	Wielka Brytania				<p>podatkowy powinien ustalić wymiar należnego podatku, naliczany nie od formy czynności, ale od jej rzeczywistej treści; uzasadniane jest to tym, że przepisy podatkowe – przewidując opodatkowanie – nawiązują do form prawnych, w jakich określone czynności są z reguły wykonywane)</p> <p><i>Step transaction doctrine</i> (dopuszcza się potraktowanie szeregu następujących po sobie transakcji gospodarczych, formalnie będących niezależnymi od siebie czynnościami prawnymi, jako jednej transakcji, o ile poszczególne transakcje były ze sobą tak powiązane, aby ich wspólny rezultat był nastawiony na z góry zamierzony cel)</p> <p><i>Disregarding of corporate entity doctrine</i> (odnosi się do prawa handlowego i polega na tym, że spółka nie jest uznawana przez organ podatkowy</p>		

Państwa systemu <i>common law</i>	Wielka Brytania				<p>za osobny podmiot w rozumieniu prawa podatkowego, jeżeli inna osoba – prawna lub fizyczna – wykorzystuje jej istnienie do uniknięcia opodatkowania)</p> <p><i>Sham transaction doctrine</i> (nieuznawanie skuteczności czynności pozornych, tj. takich, które są świadomie dokonywane w celu stworzenia wobec osób trzecich lub sądownictwa wrażenia, że istnieją stosunki prawne o kształcie innym, niż w rzeczywistości były planowane)</p> <p><i>Business purpose doctrine</i> (dopuszcza uznanie za bezskuteczną czynność prawną jednostki, jeżeli służy ona realizacji określonego celu gospodarczego, a nie tylko dlatego, że miała w za-mierzeniu obniżenie obciążenia podatkowego; w praktyce doktry-na ta jest odnośna wyłącznie do sfery działalności gospodar-czej podatników)</p> <p>Korzyść podatkowa, jako zmniejszenie, uniknięcie lub odłożenie w czasie obowiązku zapłaty podatku albo zwiększe-nie zwrotu podatku</p>	<p>Organ podatkowy (w ramach postępowania podatkowego)</p> <p>Sąd powszechny (w ramach skargi podat-nika)</p>	<p>Podatkowe</p> <p>Sądowe</p>
-----------------------------------	-----------------	--	--	--	--	---	--------------------------------

Tabela 1 (cd.)

1	2	3	4	5	6	7	8
Państwa systemu <i>common law</i>	Kanada	Akt normatywny (art. 245 <i>Canadian Income Tax Act 2005</i>) Prawotwórcza doktryna orzecznicza	Quasi-proceduralny	Podatnicy podatku dochodowego	<p><i>Substance over form doctrine</i> (w pierwszej kolejności organ podatkowy bierze pod uwagę treść czynności prawnej, a nie formę w jakiej została ona dokonana; ilekroć zatem wybrane przez podatnika formy czynności prawnych maskują zachowania ekonomiczne, podlegające opodatkowaniu, organ podatkowy powinien ustalić wymiar należnego podatku, naliczany nie od formy czynności, ale od jej rzeczywistej treści; uzasadniane jest to tym, że przepisy podatkowe – przewidując opodatkowanie – nawiązują do form prawnych, w jakich określone czynności są z reguły wykonywane)</p> <p><i>Sham transaction doctrine</i> (nieuznawanie skuteczności czynności pozornych, tj. takich, które są świadomie dokonywane w celu stworzenia wobec osób trzecich lub sądownictwa wrażenia, że istnieją stosunki prawne o kształcie innym, niż w rzeczywistości były planowane)</p>	Organ podatkowy (w ramach postępowania podatkowego) Sąd podatkowy (w ramach skargi podatkowej)	Podatkowe Sądowopodatkowe

Kanada		<p><i>Economic substance doctrine</i> (przewaga treści ekonomicznej nad treścią prawną daje możliwość recharakteryzacji transakcji poprawnych pod względem prawnym dla celów podatkowych)</p>				
Państwa systemu <i>common law</i>	<p>Związek Australijski</p>	<p>Akt normatywny (art. 177A-177F <i>Income Tax Assessment Act</i>)</p> <p>Prawotwórcza doktryna orzecznicza</p>	<p>Podatnicy podatkowego</p> <p>Quasi-proceduralny</p>	<p>Korzyść podatkowa, jako zmniejszenie, uniknięcie lub odłożenie w czasie obowiązku zapłaty podatku albo zwiększenie zwrotu podatku</p>	<p>Organ podatkowy (w ramach postępowania podatkowego)</p> <p><i>Tax Counsel Network</i> (organ doradczy w ramach procedury opiniodawczej na etapie postępowania przed organem)</p> <p><i>GAAR Panel</i> (organ doradczy w ramach procedury opiniodawczej na etapie postępowania przed organem)</p> <p>Sąd powszechny (w ramach skargi podatkowej)</p>	<p>Podatkowe</p> <p>Sądowe</p>

Źródło: opracowanie własne.

Na podstawie omówionych w niniejszym rozdziale przykładów można wskazać, że we wszystkich przedstawionych systemach prawnych zasadniczym celem prawa podatkowego jest uniemożliwienie uniknięcia obowiązku podatkowego (nieuiszczenia należnego podatku) w ogólności (wyraźna tendencja do normatywizacji tego zagadnienia nie tylko w państwach kontynentalnego systemu prawa, lecz również w państwach *common law*). Inaczej natomiast poszczególne systemy prawne odnoszą się do wykorzystywania przez jednostkę regulacji prawnych w celu umniejszenia jej należności wobec fiskusa: od dopuszczalności takiego kształtowania stosunków prawnych, które powodują maksymalną minimalizację obciążenia podatkowego (wypływającą bądź z podejścia prawnokulturowego, jak w Wielkiej Brytanii, bądź z koncepcji pozytywistycznych, jak w Belgii), do – w mniejszym lub większym stopniu – ograniczania czy wręcz zakazywania funkcjonowania w obrocie prawnym takich stosunków (Francja, Kanada, Związek Australijski, Austria i Niemcy).

W przedstawionych systemach prawnych klauzula antyabuzywna przybiera formę regulacji materialnoprawnej albo *quasi-proceduralnej*.

W państwach systemu kontynentalnego można mówić o zarysowaniu się trzech koncepcji:

– pierwsza („belgijsko-francuska”) charakteryzować się będzie ograniczonym ujęciem klauzuli antyabuzywnej, polegającym na zakazie rozszerzającej interpretacji (analogii) przepisów prawa podatkowego na niekorzyść podatnika; w Belgii organy podatkowe oraz sądy zostają związane literalnym brzmieniem przepisów, co z kolei stwarza podatnikom zarówno sytuację pewności prawa, ale również możliwość podejmowania działań, które wówczas – *nota bene* paradoksalnie – będą *prima facie* zgodne z literą prawa (w związku z zasadą zupełności regulacji prawnych), aczkolwiek ich rezultatem będzie uniknięcie lub zmniejszenie obowiązku podatkowego; z kolei we Francji system związania administracji swoimi interpretacjami prawnymi na korzyść podatnika, jak również weryfikacja podatkowych stanów faktycznych przez niezależny organ doradczy oraz możliwość „prewencyjnego” odstąpienia przez podatnika od czynności stanowiącej w uznaniu organu podatkowego próbę obejścia prawa, eliminują *de iure ac de facto* – z jednej strony – działania jednostek zmierzające do uniknięcia lub zmniejszenia obciążenia podatkowego, z drugiej zaś – zapobiegają swobodzie interpretacyjnej administracji skarbowej przy ustalaniu, czy doszło do obejścia prawa czy też nie;

– druga („austriacka”) polega na pozostawieniu organom podatkowym ograniczonego pola manewru przy zwalczaniu obejścia prawa podatkowego; analogia na niekorzyść jednostki w prawie podatkowym jest dopuszczalna, o ile z przeprowadzonej przez organ podatkowy analizy wynika jednoznacznie, że w określonym stanie faktycznym i prawnym regulacja normatywna jest niepełna, a z celu ustawy wynikałoby objęcie stanu faktycznego określonym obowiązkiem podatkowym;

– trzecia („niemiecka”) uznaje stosowanie analogii w prawie podatkowym jako *ultima ratio*, gdy zawiodą „klasyczne” metody wykładni prawa, a przepisy szczegółowe nie będą zawierały specjalnych, niejako kazuistycznych, klauzul antyabuzywnych.

Z kolei w przypadku państw systemu *common law* (na podstawie omówionych przykładów) można mówić o zarysowaniu się trzech odmiennych stanowisk, choć cechą wspólną systemu brytyjskiego, kanadyjskiego i australijskiego jest zasadnicze nieakceptowanie uszczuplania dochodów państwa przez podatników.

W prawie australijskim, ale także i kanadyjskim – podobnie jak w koncepcji „belgijsko-francuskiej” – stosowanie klauzuli antyabuzywnej jest ograniczone wyłącznie do przypadków przewidzianych przez ustawodawcę przy jednoczesnym niechętnym do interpretacji rozszerzającej podejściu orzecznictwa sądowego, działającego w myśl zasady *in dubio contra fiscum ac pro libertate*. Oryginalne rozwiązanie funkcjonuje na gruncie prawa brytyjskiego, w którym do 2013 r. nie było ogólnej podatkowej klauzuli antyabuzywnej, a istniejące dotąd klauzule szczegółowe mają charakter szczątkowy; z jednej strony państwo – w myśl stanowiska orzecznictwa – nie neguje obejścia prawa podatkowego przez podatnika, bo to jest ono dopuszczalne „w granicach uczciwego postępowania”, z drugiej jednak orzecznictwo sądowe wypracowało omówione wyżej mechanizmy oceny działań podatnika pod kątem ewentualnego umniejszenia przezeń dochodów budżetu państwa. Można zatem zaryzykować twierdzenie, że w Wielkiej Brytanii mamy do czynienia w istocie z klauzulą antyabuzywną w sensie materialnym, na którą składać się będzie całość prawa podatkowego i związanego z nim orzecznictwa; celem jej nie jest za wszelką cenę wykazanie podatnikowi działania niezgodnego z prawem, lecz działanie prewencyjne, „odstrasające” innych podatników od zachowań godzących w interes finansowy państwa, jako dobra publicznego.

Odnośnie do charakteru odpowiedzialności za obejście prawa podatkowego to w systemach prawnych dopuszczających analogię (Niemcy, Austria) będzie ona opierała się na elemencie subiektywnym (co spowodowane jest – z jednej strony – materialnym charakterem klauzul antyabuzywnych, z drugiej zaś – pozostawieniem przez ustawodawcę dużego luzu decyzyjnego organom podatkowym przy jednoczesnym braku zupełności i dookreśloności ustawodawstwa podatkowego). Z kolei w państwach, które opowiadają się za zasadą zupełności regulacji prawnej, klauzula antyabuzywna przybiera postać regulacji proceduralnej lub *quasi-proceduralnej*, gdzie stosowanie analogii przez organy podatkowe lub sądy jest wykluczone (Belgia, Francja, Wielka Brytania, Kanada, Związek Australijski), obejście prawa będzie w zasadzie działaniem obiektywnym, niepodlegającym dyskrecjonalnej ocenie organu podatkowego.

Należy także odnotować, że zarówno w systemie kontynentalnym (poza Francją), jak i *common law* kwestia ustalenia, czy doszło do obejścia prawa

podatkowego, czy nie należy wyłącznie do kompetencji organów administracji podatkowej (czyli podmiotów zaangażowanych *a casu ad casum*) oraz niezależnego aparatu sądowego (w postaci wyspecjalizowanych sądów podatkowych – jak w Niemczech, Austrii czy Kanadzie – bądź powszechnych – jak w Belgii, Wielkiej Brytanii czy Związku Australijskim), do którego może odwołać się podatnik w razie dezaprobaty dla ustaleń organu podatkowego. Oryginalne rozwiązanie funkcjonuje we Francji, gdzie obok organu podatkowego – jeszcze na etapie postępowania administracyjnego – możliwy jest udział zobiektywizowanego czynnika zewnętrznego, którego ustalenia, wprawdzie niewiążące, mogą jednak rodzić określone konsekwencje prawne dla uczestników postępowania.

Rozdział III

Podejście orzecznictwa i doktryny do problematyki obejścia prawa podatkowego do roku 1990 na tle ówczesnego stanu prawnego

§ 1. Regulacje prawne w okresie dwudziestolecia międzywojennego

W okresie dwudziestolecia międzywojennego obejście prawa podatkowego nie zostało zdefiniowane przez prawodawcę. Ówczesne regulacje normatywne nie zawierały też – w przeciwieństwie do ustawodawstwa niemieckiego – szczegółowych rozwiązań systemowych, mających zapobiec temu zjawisku. Uszczuplanie wpływów budżetowych utożsamiano bowiem z ogólną konstrukcją uchylania się od opodatkowania, a zatem z działaniem o znamionach *contra legem*; obowiązujące po 1918 r. regulacje odnosiły się wyłącznie do kwestii opodatkowania dochodów nieujawnionych.

Dekret z dnia 5 lutego 1919 r. w przedmiocie podatku majątkowego¹ w art. 21 stanowił, że wymiar podatku majątkowego był ustalany (orzekany) przez komisje szacunkowe² bądź – w razie odwołania przez podatnika – komisje

1 Dz. Pr. P. P. Nr 12, poz. 135.

2 Zgodnie z art. 22 dekretu z 1919 r.: komisja szacunkowa składała się z urzędnika skarbowego, wyznaczonego przez władzę podatkową pierwszej instancji (jako przewodniczącego) i oznaczonej przez Ministerstwo Skarbu ilości członków (ust. 1); połowę członków komisji wybierały w powiatach ziemskich sejmiki powiatowe, a w powiatach miejskich: warszawskim, łódzkim i lubelskim – rady miejskie spośród osób, do opłaty podatku obowiązanych, w powiecie osiadłych, na okres trzech lat (ust. 2); resztę członków komisji mianowała władza podatkowa pierwszej instancji (ust. 3 zdanie pierwsze). Jeśli przepisany w art. 22 ust. 2 wybór członków komisji nie doszedł był do skutku, wówczas władza podatkowa pierwszej instancji mianowała także tych członków (art. 22 ust. 3 zdanie drugie). Regulamin komisji wydawany był przez Ministerstwo Skarbu (art. 22 ust. ostatni). W myśl art. 28 dekretu w gestii komisji szacunkowych było sprawdzanie, uzupełnianie i korekta zeznań podatników (pkt 1), ustalanie

odwoławcze³ przy pomocy władz podatkowych. W art. 24 statuowano obowiązek składania władzy wymiarowej pierwszej instancji przez podatników zeznań w sprawie stanu majątkowego za każdy okres wymiarowy (ust. 1), a na żądanie przewodniczącego komisji szacunkowej – obowiązek złożenia zeznania majątku w wyznaczonym terminie (ust. 2). Należy przy tym zwrócić uwagę, że pod pojęciem „przedmiotu podatku” rozumiano wyłącznie: „majątek, pozostały po odliczeniu długów, będących w stosunku gospodarczym do majątku, i innych ciężarów” (art. 4 ust. 1) oraz „prawa do rent lub innych powrotnych użytków albo świadczeń, przysługujących uprawnionemu na czas jego życia, na czas życia innej osoby, na czas nieokreślony lub przynajmniej na lat 10 z umowy tytułem świadczenia wzajemnego za wartości majątkowe, na mocy rozporządzenia ostatniej woli, darowizny lub fundacji rodzinnej” (art. 6). Jednocześnie z art. 31 wynikała zasada prawdy obiektywnej w postępowaniu wymiarowym.

Do zagadnienia dochodów nieujawnionych normodawca odniósł się w **regulacjach materialnokarnych**. Zgodnie bowiem z art. 39 dekretu, kto świadomie, w zamiarze uchylenia siebie lub osoby, którą zastępował, od ustawowego świadczenia podatkowego, składał nieprawdziwe lub niepełne zeznanie, zdolne udaremnić lub ukrócić wymiar ustawowego podatku, podlegał karze grzywny do dwudziestokrotnej kwoty ukróconego podatku lub aresztu do trzech miesięcy; obok grzywny można było orzec także areszt w powyższym wymiarze. Z kolei art. 40 dekretu – za świadome popełnienie czynu, o którym była mowa w art. 39, „lecz bez określonego tam zamiaru” – wprowadzał sankcję grzywny do pięciokrotnej kwoty ukróconego podatku. Jednocześnie w art. 41 przewidziano, że „[k]arygodność czynów wymienionych w art. 39 i 40 gaśnie, skoro podatnik sprostuje lub uzupełni swoje zeznanie przed właściwą władzą, zanim otrzyma wezwanie jako obwiniony lub zawiadomienie, że przeciw niemu wpłynęło doniesienie”. Ponadto, normodawca w art. 42 wprowadził sankcję karną grzywny do dziesięciokrotnej kwoty ukróconego podatku lub aresztu do jednego miesiąca za zaniechanie złożenia w terminie zeznania majątkowego (art. 24 dekretu) w zamiarze zatajenia przedmiotu podatkowego. W art. 43 przewidziana była sankcja grzywny do trzykrotnej kwoty ukróconego podatku dla osób, które dopuszczały się czynu z art. 42, lecz „bez określonego tam zamiaru”. Jednocześnie ma mocy art. 44 dekretu „[k]arygodność

majątku, skali podatkowej i stawki podatku (pkt 2), wydawanie opinii w sprawie odwołań przeciwko decyzjom wymiarowym.

3 Artykuł 21 ust. 2 dekretu z 1919 r. przewidywał dwie komisje odwoławcze dla obszaru całego kraju, tj. w Warszawie oraz Lublinie. Każda z komisji odwoławczych składała się z urzędnika skarbowego, wyznaczonego przez Ministerstwo Skarbu (jako przewodniczącego) i szesnastu członków mianowanych przez Ministerstwo Skarbu z pośród osób, zaproponowanych przez organizacje zawodowe, na okres trzech lat (art. 23 ust. 1). Regulamin komisji wydawany był przez Ministerstwo Skarbu (art. 23 ust. ostatni). Zgodnie z art. 29 dekretu komisje orzekały w sprawach odwołań od decyzji wymiarowych.

czynów, określonych w art. 42 i 43, gaśnie, skoro podatnik złoży zeznanie majątku, zanim otrzyma wezwanie jako obwiniony lub uwiadomienie, że przeciw niemu wpłynęło doniesienie”.

Dekret z dnia 5 lutego 1919 r. w przedmiocie wprowadzenia podatku od zysków wojennych⁴ (dalej też: dekret wojenny) także wyraźnie odniósł się do problematyki dochodów nieujawnionych⁵ w **regulacjach karnych**, klasyfikując je jako „ukrócenie podatku” oraz „zatajenie podatku”. Odnośnie do pierwszego przypadku stanowił w art. 47:

Kto świadomie, w zamiarze uchylecia siebie lub osoby, którą zastępuje, od ustawowego świadczenia podatkowego składa nieprawdziwe lub niezupełne zeznania docho-
du, zdolne udaremnić lub ukrócić wymiar ustawowego podatku, będzie karany grzywną do trzydziestokrotnej wysokości tej kwoty, o którą podatek ukrócono lub narażono na ukrócenie, lub aresztem do czterech miesięcy. Obok grzywny można orzec i areszt w powyższym wymiarze.

Zamiast kar powyższych nakłada się tylko grzywnę do pięciokrotnej kwoty ukróconego lub na ukrócenie narażonego podatku, jeżeli z okoliczności można powziąć, że nieprawdziwe lub niezupełne zeznanie docho-
du złożono wprawdzie świadomie, lecz nie z zamiarem ukrócenia podatku. W każdym razie należy oprócz kary zapłacić dodatkowo ukróconą kwotę podatku.

Z kolei drugi przypadek został ujęty w art. 48 w następujący sposób:

Kto świadomie w zamiarze zatajenia przedmiotu podatkowego zaniecha złożyć w terminie zeznanie docho-
du – będzie ukarany niezawisłe od dodatkowej zapłaty ukróconego podatku grzywną do dwudziestokrotnej wysokości tej kwoty, o którą podatek ukrócono lub narażono na ukrócenie, lub aresztem do dwu miesięcy.

Obok grzywny można orzec i areszt w powyższym wymiarze.

Jeżeli zaś zaniedbanie złożenia zeznania nastąpiło wprawdzie świadomie, lecz nie w zamiarze zatajenia przedmiotu podatkowego, będzie winny tego zaniedbania

4 Dz. Pr. P.P. Nr 12, poz. 136, ze zm.

5 Jako przedmiot opodatkowania wskazano zyski wojenne z okresu od 1 sierpnia 1914 do 31 grudnia 1918 r. (art. 3 dekretu wojennego). Na mocy art. 67 dekretu wojennego Minister Skarbu, rozporządzeniem z dnia 12 maja 1920 r. o rozciągnięciu na obszarze b. zaboru rosyjskiego działania dekretu w przedmiocie wprowadzenia podatku od zysków wojennych z dnia 5 lutego 1919 r. na zyski względnie dochody osiągnięte w latach 1919 i 1920 (Dz. U. Nr 50, poz. 307), objął postanowieniami dekretu także zyski osiągnięte w związku z wojną polsko-bolszewicką, tj. osiągnięte w „wojennych latach podatkowych” 1919 i 1920. Następnie, rozporządzeniem Ministra Skarbu z dnia 11 marca 1921 r. w przedmiocie ograniczenia mocy obowiązującej rozporządzenia z dnia 12 maja 1920 r. o rozciągnięciu na obszarze b. zaboru rosyjskiego działania dekretu w przedmiocie wprowadzenia podatku od zysków wojennych z dnia 5 lutego 1919 r. na zyski względnie dochody osiągnięte w latach 1919 i 1920 (Dz. U. Nr 31, poz. 187), ograniczono stosowanie dekretu wojennego do zysków lub dochodów osiągniętych w „wojennym roku podatkowym” 1919, względnie – w roku operacyjnym 1919/1920.

ukarany tylko grzywną do trzykrotnej wysokości tej kwoty, o którą podatek ukrócono lub narażono na ukrócenie.

Regulacja ustawy z dnia 16 lipca 1920 r. o państwowym podatku dochodowym i podatku majątkowym⁶ do zagadnienia opodatkowania dochodów nieujawnionych odnosiła się z jednej strony w **przepisach dotyczących postępowania wymiarowego**. Zgodnie bowiem z art. 64 teźże, o ile komisja szacunkowa⁷ uznała dane, którymi rozporządzała, za niedostateczne do obliczenia wysokości dochodu, mogła ustalić ogólny dochód, podlegający podatkowi **na podstawie zewnętrznych oznak, świadczących o wydatkach domowych i osobistych podatnika oraz o jego ogólnym położeniu ekonomicznym**; wskazane „oznaki zewnętrzne” komisja obowiązana była szczegółowo przytoczyć w swojej uchwale. Z drugiej zaś – podobnie do dekretu z 1919 r. – typizowała zachowanie podatnika w **regulacji materialnocarnej**, tj. art. 99, który stanowił:

Kto świadomie, w celu uchylecia od ustawowej powinności podatkowej osoby własnej lub przez siebie zastępowanej, złoży nieprawdziwe zeznania lub wyjaśnienia, które przyczynić się mogą do udaremnienia wymiaru lub uszczuplenia ustawowo należącego się podatku, niezależnie od obowiązku dopłaty należności podatkowej

6 Dz. U. Nr 82, poz. 550, ze zm.; teksty jednolite: Dz. U. z 1923 r. Nr 77, poz. 607, Dz. U. z 1925 r. Nr 58, poz. 411, Dz. U. z 1934 r. Nr 76, poz. 715, Dz. U. z 1936 r. Nr 2, poz. 6.

7 Zgodnie z art. 31 ustawy z 1920 r. ustalenie dochodów podlegających opodatkowaniu i wymiar podatku dochodowego należały w pierwszej instancji do komisji szacunkowych, a w drugiej instancji – do komisji odwoławczych (ust. 1); z kolei ustalenie podlegającego podatkowi zysku wszystkich towarzystw i zakładów obowiązanych do publicznego składania rachunków i wymiar podatku tym towarzystwom i zakładom leżał w gestii władz skarbowych wyznaczonych przez Ministra Skarbu (ust. 2). W myśl art. 33 komisja szacunkowa podatku dochodowego składała się z przewodniczącego, którym był naczelnik urzędu skarbowego lub jego zastępca, oraz 8–12 członków i tyluż zastępców, powołanych na okres trzechletni z grona płatników podatku dochodowego (ust. 1); czwartą część członków komisji i zastępców wybierały rady miejskie w miejscu stałego urzędowania komisji, czwartą część sejmiki lub rady powiatowe, resztę zaś mianował dyrektor właściwej izby skarbowej na wniosek naczelnika urzędu skarbowego (ust. 2); o ile komisje szacunkowe obejmowały wyłącznie okręgi miejskie, wybory połowy członków i zastępców do takich komisji przysługiwały jedynie radom miejskim, zaś drugą połowę mianował dyrektor właściwej izby skarbowej, na wniosek naczelnika urzędu skarbowego (ust. 3); wybory i mianowania należało przeprowadzić w ten sposób, aby istniejące w każdym okręgu szacunkowym główne źródła dochodu w miarę możliwości były równomiernie reprezentowane (ust. 4). Z kolei komisje odwoławcze do spraw podatku dochodowego składały się z przewodniczącego w osobie dyrektora izby skarbowej lub jego zastępcy, trzech urzędników izby skarbowej z taką liczbą zastępców, mianowanych przez Ministra Skarbu, i sześciu członków i tyluż zastępców, z których trzech wybierała na okres trzyletni rada wojewódzka w siedzibie komisji z pośród płatników podatku dochodowego w obrębie województwa, zaś trzech mianował na okres trzyletni Minister Skarbu, na wniosek dyrektora izby skarbowej, z grona płatników podatku dochodowego w obrębie województwa (art. 35 ust. 1). Ustawa stanowiła, aby przy wyborze i mianowaniu członków i zastępców wszystkie kategorie dochodów były w miarę możliwości równomiernie reprezentowane (art. 35 ust. 2).

– i o ile nie zagraża kara surowsza w myśl powszechnej ustawy karnej – ulegnie karze pieniężnej od jednokrotnej do dwudziestokrotnej sumy nie wymierzonego, uszczuplonego lub narażonego na jedno lub drugie podatku, albo w drodze sądowej karze pozbawienia wolności do 1 roku (art. 102, część 6).

Należy przy tym zwrócić uwagę, że ustawa w art. 6 stanowiła:

Za dochód uważa się sumę wszystkich przychodów w pieniądzech lub wartościach pieniężnych, otrzymanych z poszczególnych źródeł, wymienionych w art. 3, po strąceniu kosztów osiągnięcia, zachowania i zabezpieczenia tych przychodów, łącznie z corocznym prawidłowym odpisaniem na zużycie budynków, maszyn i wszelkiego rodzaju martwego inwentarza, oraz po potrąceniu strat częściowych lub całkowitych w przedmiotach, podlegających zużyciu i służących do osiągnięcia dochodu, o ile odpisań na zużycie oraz strat nie uwzględniono już w kosztach wyżej wymienionych. W razie, gdy okaże się wątpliwość co do wysokości odpisań na zużycie, w niniejszym artykule wymienionych, należy odpowiednie sumy ustalić przez znawców (biegłych).

Z kolei w art. 3 ustawy – w przeciwieństwie do dekretu w przedmiocie podatku majątkowego – ustawodawca przewidział **otwarty katalog źródeł przychodów**, o czym świadczy redakcja tego przepisu:

Opodatkowaniu podlegają dochody:

- 1) z nieruchomości gruntowej własnej, posiadanej, użytkowanej lub dzierżawionej;
- 2) z budynków;
- 3) a) z przedsiębiorstw handlowych i przemysłowych,
b) z zajęć zawodowych i wszelkich innych zatrudnień o celach zarobkowych;
- 4) z wynagrodzenia procentowego (tantjem);
- 5) z kapitałów pieniężnych i praw majątkowych;
- 6) z uposażeń służbowych, emerytur i wynagrodzeń za najemną pracę;
- 7) **z wszelkiego rodzaju źródeł dochodu, nie wymienionych w ust. 1–6 niniejszego artykułu** [podkr. – D.Ł.-B.].

Niemniej jednak przy interpretacji art. 3 pkt 7 ustawy z 1920 r. istotny był jej art. 7, wedle którego nie uważało się za dochód, podlegający opodatkowaniu:

1) nadzwyczajnych przychodów w postaci spadków, legatów, darowizn, posagów, kapitałów wypłaconych za ubezpieczenie życia, o ile te przychody nie stanowią periodycznych wpływów; 2) wpływów wskutek częściowego lub całkowitego spieniężenia majątków; 3) zysków, wynikających ze sprzedaży przedmiotów majątkowych, o ile sprzedaż nie nastąpiła w wykonywaniu przedsiębiorstwa zarobkowego lub interesu spekulacyjnego; 4) wygranych loteryjnych i losowych; 5) wpłat z tytułu umarzenia wierzycielności i 6) w ogóle takich przychodów, które stanowią zwiększenie lub zwrot majątku, lecz nie stanowią dochodu.

Pojęcie dochodu w regulacji z 1920 r. uwzględniało jego periodyczność i regularność⁸, a ustalony na podstawie „znamion zewnętrznych” dochód powinien być pochodzić ze źródeł, które podlegały ustawie o podatku dochodowym.

Utrzymana w mocy rosyjska ustawa o państwowym podatku przemysłowym z 1898 r.⁹ – podobnie jak dekret w przedmiocie podatku majątkowego – do zjawiska dochodów nieujawnionych odniosła się wyłącznie w drodze **regulacji materialnokarnych**. Zgodnie bowiem z jej art. 134 w wypadkach umieszczania w sprawozdaniach i w zamknięciach rachunkowych przedsiębiorstw obowiązanych do składania sprawozdań publicznych lub zrównanych z nimi albo w zawiadomieniach dodatkowych lub w wyjaśnieniach tych sprawozdań, wiadomości świadomie fałszywych, które mogły przyczynić się do udaremnienia wymiaru lub uszczuplenia ustawowo należnego podatku, członkowie zarządu, ajenci odpowiedzialni towarzystw zagranicznych, główni przedstawiciele, księgowi (buchalterzy) i osoby, które podpisały lub potwierdziły fałszywe sprawozdania, zamknięcia rachunkowe, zawiadomienia dodatkowe lub wyjaśnienia – niezależnie od obowiązku dopłaty przez przedsiębiorstwo należności podatkowej – podlegali karze pieniężnej od dwukrotnej do dwudziestokrotnej sumy niewymierzonego lub uszczuplonego podatku, albo karze pozbawienia wolności do sześciu miesięcy. Z kolei w myśl art. 137 teje ustawy świadome – w celu uchylenia się od obowiązku podatkowego osoby własnej lub zastępowanej – złożenie w deklaracji do podatku procentowego od zysku nieprawdziwego zeznania albo w wyjaśnieniach do deklaracji podanie nieprawdziwej wiadomości, które mogły przyczynić się do udaremnienia wymiaru albo uszczuplenia ustawowo należnego podatku, powodowało – niezależnie od obowiązku dopłaty należności podatkowej, sankcją zapłaty od dwukrotnej do dwudziestokrotnej sumy niewymierzonego lub uszczuplonego podatku albo karę pozbawienia wolności do trzech miesięcy.

Ustawa z dnia 14 maja 1923 r. w przedmiocie państwowego podatku przemysłowego¹⁰ oraz ustawa z dnia 15 lipca 1925 r. o państwowym podatku przemysłowym¹¹ – podobnie do inkorporowanej do polskiego porządku prawnego regulacji rosyjskiej z 1898 r. – do kwestii dochodów nieujawnionych odnosiły się w **postanowieniach karnych**.

8 R. Rybarski, *Nauka skarbowości*, Warszawa 1935, s. 271.

9 Załącznik do rozporządzenia Ministra Skarbu z dnia 17 stycznia 1922 r. w przedmiocie tekstu ustawy o państwowym podatku przemysłowym w brzmieniu obowiązującym od czasu wejścia w życie ustawy z dnia 17 grudnia 1921 r. (Dz. U. Nr 17, poz. 140). Zgodnie z art. 1 ust. 1 *in fine* ustawy z dnia 17 grudnia 1921 r. w przedmiocie rozciągnięcia mocy obowiązującej ustawy z dnia 6 lipca 1920 r. o ujednostajnieniu na obszarze b. zaboru rosyjskiego ustaw i rozporządzeń o państwowym podatku przemysłowym na cały obszar Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. z 1922 r. Nr 2, poz. 7) moc obowiązująca rosyjskiej ustawy o podatku przemysłowym z 1898 r. została rozciągnięta na obszar całego państwa, począwszy od roku podatkowego 1922.

10 Dz. U. Nr 58, poz. 412, ze zm.

11 Dz. U. Nr 79, poz. 550, ze zm.; teksty jednolite: Dz. U. z 1932 r. Nr 17, poz. 110; Dz. U. z 1934 r. Nr 76, poz. 716; Dz. U. z 1936 r. Nr 46, poz. 339.

I tak, art. 106 ustawy z 1923 r. stanowił:

Kto w celu uchylecia od ustawowej powinności podatkowej osoby własnej, lub przez siebie zastępowanej, świadomie poda w zeznaniu o obrocie (art. 52 i 53), względnie w wyjaśnieniu, złożonem w myśl przepisów art. 75 ustęp I niniejszej ustawy, nieprawdziwe wiadomości, które mogą się przyczynić do udaremnienia wymiaru albo uszczuplenia ustawowo należącego się podatku, niezależnie od obowiązku uiszczenia należności podatkowej – ulegnie karze grzywny od dwukrotnej do dwudziestokrotnej sumy niewymierzonego lub uszczuplonego, względnie narażonego na zmniejszenie lub uszczuplenie podatku, a w razie okoliczności obciążających – nadto karze pozbawienia wolności do trzech miesięcy.

W art. 104 tego aktu normatywnego przewidziano ponadto grzywnę od 100 000 do 3 000 000 marek polskich za przedstawienie niezupełnych danych w zeznaniu o obrocie.

Z kolei wedle art. 105 ustawy z 1925 r.:

Kto w celu uchylecia od ustawowej powinności podatkowej siebie lub osoby, przez siebie zastępowanej, świadomie poda w zeznaniu o obrocie (art. 52 i 53), względnie w wyjaśnieniu, złożonem w myśl przepisów art. 75 p. 1), nieprawdziwe wiadomości, które mogą się przyczynić do udaremnienia wymiaru, albo do uszczuplenia ustawowo należącego się podatku, niezależnie od obowiązku uiszczenia należności podatkowej, ulegnie karze pieniężnej od dwukrotnej do dwudziestokrotnej sumy uszczuplonego, względnie narażonego na zmniejszenie lub uszczuplenie podatku, a w razie okoliczności obciążających – nadto karze pozbawienia wolności do trzech miesięcy.

Natomiast art. 106 tejże ustawy stanowił:

Kto w celu uszczuplenia dochodu skarbowego prowadzi nierzetelnie księgi handlowe, ulegnie karze pieniężnej od dwukrotnej do dwudziestokrotnej sumy uszczuplonego, względnie narażonego na uszczuplenie lub zmniejszenie podatku, ponadto w razie okoliczności obciążających – karze pozbawienia wolności do 6 miesięcy. Tej samej karze ulegają osoby, które świadomie z polecenia innych lub dla innych prowadzą nierzetelnie rachunkowość, o której mowa w ustępie 1 niniejszego artykułu.

Ustawa z dnia 15 marca 1934 r. – Ordynacja podatkowa¹² do zagadnienia dochodów nieujawnionych – podobnie jak ustawa z 1920 r. – odnosiła się w **przepisie dotyczącym postępowania wymiarowego** (art. 98) oraz **regulacji materialnkarnej** (art. 179).

12 Dz. U. Nr 39, poz. 346, ze zm.; tekst jednolity: Dz. U. z 1936 r. Nr 14, poz. 134.

Artykuł 98 Ordynacji¹³ stanowił:

§ 1. Jeżeli przy wymiarze podatku dochodowego władza wymiarowa dojdzie do przekonania, że zebrany przez nią materiał faktyczny nie wystarcza do obliczenia ogólnego dochodu, podlegającego opodatkowaniu, może ustalić dochód płatnika na podstawie zewnętrznych znamion, świadczących o jego położeniu ekonomicznym. Przy tej ocenie powinny być brane pod uwagę w szczególności jego wydatki domowe i osobiste oraz stosunek ich do jego znanych źródeł dochodu.

§ 2. Znamiona zewnętrzne powinny być szczegółowo przytoczone w orzeczeniu władzy wymiarowej.

Przytoczony przepis miał ograniczony zasięg normatywny, gdyż odnosił się wyłącznie do podatku dochodowego¹⁴ i to tylko od osób fizycznych¹⁵. Na jego podstawie – analogicznie, jak w reżimie art. 64 ustawy z 1920 r. – przy ustaleniu dochodu (a przez to wymierzeniu właściwego podatku) nie stała na przeszkodzie niemożność wskazania konkretnego źródła przychodu. Jak wskazał bowiem Najwyższy Trybunał Administracyjny w uzasadnieniu swojego wyroku z dnia 7 marca 1930 r.¹⁶ – zachowującego aktualność na gruncie Ordynacji z 1934 r. – „władza wymiarowa nie tylko, że nie ma obowiązku wyszczególniania źródeł dochodowych, ale wręcz przeciwnie, z reguły źródeł tych bezspornie i wyczerpująco podać nawet nie potrafi, gdyż przesłanką zastosowania wzmiankowanego przepisu jest uznanie danych, zebranych o źródłach wiadomych, za niewystarczające, czyli znanych źródeł dochodowych”. Ustalenie istnienia dochodu na podstawie art. 98 § 1 Ordynacji podatkowej wystarczyło do jego opodatkowania, albowiem pojęcie „zewnętrzne znamiona” dowodziło apriorycznego założenia ustawodawcy podatkowego o istnieniu dochodu podatkowego, nawet bez możliwości wskazania jego źródła *aperte*. Znamienne przy tym było oficjalne stanowisko Ministra Skarbu, wedle którego

[o]bowiązek oparcia wymiarów na materialne faktycznym należy rozumieć w ten sposób, że każdy wymiar podatkowy winien być zgodny z rzeczywistym obrotem lub dochodem płatnika i winien opierać się na takich danych informacyjnych, które by istotnie uzasadniały uskutecznienie wymiaru w wysokości, przez władze wymiarowe przyjętej. W celu zebrania tego materiału każdy urzędnik wymiarowy oraz współdziałający przy wymiarze **winien starać się o osobiste zdobycie największej ilości danych, służących do wymiaru, w szczególności zaś poznawać stosunki majątkowe i czynności gospodarcze płatników, wnikać w te stosunki, umiejętnie i ostrożnie operować zebranych**

13 Przepis ten zawarty został w rozdziale II (*Ustalenie podstaw wymiaru i obliczenie podatku*) działu II (*Postępowanie wymiarowe*) części II (*Postępowanie przy wymiarze podatków*).

14 Tak A. Franz, Z. Komorek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Rozporządzenia wykonawcze*, Warszawa 1935, s. 66.

15 Tak W. Runcewicz, *Ordynacja podatkowa. Szkic systemu Ordynacji podatkowej, ustawa, rozporządzenia wykonawcze, komentarz*, Warszawa 1935, s. 303.

16 L. rej. 4276/27.

materiałem oraz dokładać wszelkich starań, aby najściślej odtwarzać prawdę materialną, stanowiącą o wysokości podatku dla każdego płatnika [podkr. – D.Ł.-B.]¹⁷.

Zwrócić jednak należy uwagę, że zgodnie ze stanowiskiem Najwyższego Trybunału Administracyjnego nieprawidłowe było ustalanie wymiaru podatku na podstawie „znamion zewnętrznych” w sytuacji, gdy podatnik zaniechał złożenia zeznania podatkowego¹⁸.

Z kolei w art. 179 Ordynacji z 1934 r.¹⁹ kwestię dochodów nieujawnionych unormowano w sposób następujący:

§ 1. Kto w zamiarze uchylenia od ustawowej powinności podatkowej siebie lub osoby zastopowanej w zeznaniu do podatku lub w załącznikach do zeznania, albo w oświadczeniu, wyjaśnieniu lub innym jakimkolwiek podaniu, albo też w odwołaniu lub w jakimkolwiek zgłoszeniu, złożonym w związku z odwołaniem – świadomie podaje lub potwierdza nieprawdziwe okoliczności, albo świadomie zataja cokolwiek, gdy działanie takie lub zaniechanie przyczynia się do udaremnienia wymiaru, bądź do uszczuplenia należnego podatku, podlega, o ile za czyn ten nie grozi kara surowsza w myśl kodeksu karnego, karze grzywny w wysokości od jedno do dwudziestokrotnej kwoty uszczuplonego lub narażonego na uszczuplenie podatku lub karze aresztu do sześciu miesięcy, albo obu tym karom łącznie.

§ 2. Wymierzenie kary nie zwalnia od obowiązku zapłacenia należnego podatku.

Na mocy art. 1 pkt 65 dekretu Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 14 stycznia 1936 r. o zmianie ordynacji podatkowej²⁰ rzezonny przepis otrzymał następujące brzmienie:

Kto w zamiarze uchylenia od ustawowej powinności podatkowej siebie lub osoby zastopowanej w zeznaniu do podatku lub w załącznikach do zeznania, albo w oświadczeniu, wyjaśnieniu lub innym jakimkolwiek podaniu, albo też w odwołaniu lub w jakimkolwiek zgłoszeniu, złożonym w związku z odwołaniem – świadomie podaje lub potwierdza nieprawdziwe okoliczności, albo świadomie zataja cokolwiek, gdy działanie takie lub zaniechanie **może się przyczynić** do udaremnienia wymiaru, bądź do uszczuplenia należnego podatku, podlega karze grzywny w wysokości od jedno do dwudziestokrotnej kwoty uszczuplonego lub narażonego na uszczuplenie podatku lub karze aresztu do sześciu miesięcy, albo obu tym karom łącznie [podkr. – D.Ł.-B.].

17 Okólnik Ministra Skarbu Nr MS 3/35 z dnia 29 stycznia 1935 r. (niepubl.). Zob. też J. Lubowski, przemówienie wygłoszone 4 lipca 1936 r. na zjeździe dyrektorów izb skarbowych, „Polska Gospodarcza” 1936, nr 29, s. 820.

18 Wyrok NTA z dnia 16 marca 1934 r., I rej. 1803/31.

19 Przepis zawarty został w rozdziale II (Część szczególna) działu I (Postanowienia karne) części IV (Część karna).

20 Dz. U. Nr 3, poz. 13.

Nowelizacja art. 179 – poprzez zmianę zwrotu „przyczynia się” na „może się przyczynić” – wskazywała na wyraźną intencję normodawcy do penalizacji także tych zachowań podatników, które wprawdzie nie skutkowały udaremnieniem wymiaru albo jego zmniejszeniem, ale na podstawie zebranego materiału dowodowego – w ocenie organów podatkowych – mogły potencjalnie przyczynić się do uszczuplenia wpływów podatkowych.

§ 2. Zjawisko obejścia prawa podatkowego w świetle doktryny i orzecznictwa w okresie dwudziestolecia międzywojennego

1. Poglądy doktryny

O ile polskie prawodawstwo okresu międzywojennego – w przeciwieństwie do niemieckiego – nie zawierało regulacji odnoszących się wprost do problematyki obejścia prawa podatkowego²¹, o tyle samo zjawisko zostało dostrzeżone przez tworzącą się wówczas doktrynę prawa podatkowego. Osią rozważań nad obejściem prawa podatkowego była kwestia „samoistności pojęć prawa podatkowego wobec prawa cywilnego”²². Poza bowiem samym zdefiniowaniem „obejścia ustawy podatkowej” konieczne było także określenie stosunku prawa prywatnego do prawa podatkowego.

W ocenie R. Langroda **nie miała uzasadnienia teoria niezależności prawa podatkowego od prawa prywatnego, gdyż to drugie – poprzez swoją siatkę terminologiczną oraz „żywotną i zgodną z faktycznymi zdarzeniami i objawami życia fizycznego opieką i obroną jest tak samo ważnym interesem publicznym, jak prawo skarbowe”**²³.

W sposób bardziej złożony do relacji prawa prywatnego do prawa podatkowego odniósł się S. Rosmarin, którego zdaniem mylnie było założenie o „identyczności pojęć przy identyczności nazw” w obu gałęziach prawa²⁴. Wyróżniał on bowiem na gruncie prawa podatkowego tzw. **pojęcia swoiste** oraz **przejęte**. Przez te pierwsze rozumiał **sytuację gospodarczą taką samą jak ta, którą „normalnie” tworzą**

21 Niemniej jednak rozwiązania niemieckie były wówczas przedmiotem analiz Ministerstwa Skarbu – zob. W.J. Szatensztejn, *Obejście ustaw podatkowych*, „Przegląd Prawa Handlowego” 1927, nr 8, s. 349, przyp. 3.

22 *Ibidem*, s. 350.

23 R. Langrod, *Ustawodawstwo podatkowe a prawo prywatne w Polsce*, Warszawa 1929, s. 336.

24 S. Rosmarin, *Prawo podatkowe a prawo prywatne w świetle wykładni prawa*, Lwów 1939, s. 233.

akt, czynność albo stan na gruncie prawa prywatnego, a których „zwyczajnej” nazwy (w prawie prywatnym) użyto w ustawie podatkowej²⁵, gdyż

[o] ile (w granicach powłoki słownej, tj. w granicach stworzonych przez użytą nazwę) wykładnia poszukując woli współczesnego władcy, doprowadzi do stwierdzenia, że ustawa podatkowa łączy podatek z sytuacjami bez względu na ich prywatno-prawną kwalifikację (a więc używa pojęć swoistych) wówczas bez względu na tę kwalifikację danina przypada. Z woli władcy ustalamy bowiem, że przedmiotem opodatkowania są sytuacje (w szczególności gospodarcze) bez względu na ich kwalifikację prywatno-prawną; że sama nazwa prywatno-prawna, użyta w ustawie podatkowej, nie może tej należytej wykładni uchylić. Zmiana kwalifikacji prywatno-prawnej, z A w B, i ukształtowanie prywatno-prawne takie, iż w prawie prywatnym nazwa, oznaczająca A już by nie pokrywała B, – wszystko to jest bez skutku w przypadku stwierdzonego nawiązania przez ustawę (= ustawodawcę) do pojęć swoistych; przy pojęciach swoistych jest bowiem kwalifikacja prywatno-prawna bez znaczenia²⁶.

Z kolei „pojęcia przejęte” S. Rosmarin definiował, jako **inkorporację siatki terminologicznej prawa prywatnego przez prawo podatkowe, w efekcie czego nastąpiło powiązanie obowiązku podatkowego z kwalifikacją prywatno-prawną. Ergo – dopuszczalne było uznanie za przedmiot opodatkowania wyłącznie, gdy dana sytuacja (zachowanie) ujęta była w określone „formy” prawa prywatnego²⁷.**

Odnosnie do samej definicji obejścia prawa podatkowego polska doktryna w latach dwudziestych XX w. czerpała z dorobku przedstawicieli niemieckiej nauki. Przyjęto bowiem propozycję A. Hensela, według którego **„obejście podatkowe jest to osiągnięcie określonego stanu gospodarczego w drodze obejścia tej prawnej czynności, którą prawodawca uznaje za normalną w obrocie gospodarczym i którą wskutek tego ustalił, jako warunek powstania obowiązku podatkowego”²⁸.**

Z przedstawicieli polskiej doktryny prawa podatkowego, dopiero w latach trzydziestych XX w., zdefiniowania zjawiska obejścia podjął się S. Rosmarin. Według niego w **szerszym znaczeniu „obejściem ustawy podatkowej jest takie celowe ukształtowanie stosunków, że podatek w danym przypadku się nie należy, mimo osiągnięcia przez płatnika tych zresztą skutków (w szcz[ogólności] gospodarczych) jak przy sytuacjach obłożonych podatkiem”²⁹.** Natomiast w **znaczeniu węższym – „celowe ukształtowanie stosunków z punktu widzenia prawa prywatnego takie, iż podatek nie przypada, mimo osiągnięcia przez płatnika tych samych zresztą skutków gospodarczych jak przy sytuacji, tylko inaczej kwalifikowanej z punktu widzenia prawa prywatnego, a obłożonej daniną”³⁰.**

25 *Ibidem*, s. 233–234.

26 *Ibidem*, s. 234.

27 *Ibidem*, s. 241.

28 Za: W.J. Szatensztejn, *Obejście...*, s. 345–346.

29 S. Rosmarin, *Prawo podatkowe...*, s. 224–225.

30 *Ibidem*, s. 225.

W przypadku zastosowania koncepcji „pojęć swoistych” w prawie podatkowym niemożliwym było – zdaniem S. Rosmarina – obejście przepisów podatkowych przy wykorzystaniu „elastycznych form prawa cywilnego”. „Pojęcie swoiste może [bowiem] objąć zarówno sytuację A jak i B, choć różnią się one w prawie prywatnym”; ustawa podatkowa nie łączy daniny z odnośnymi „formami” z prawa prywatnego, ale z określonymi rezultatami gospodarczymi³¹. Z kolei w przypadku

pojęć przejętych stworzenie innej sytuacji nie jest „obejściem”. Z woli bowiem władcy właśnie inna sytuacja prywatno-prawna (choćby gospodarczo dawała to samo) nie podpada pod normę podatkową, nie pociąga za sobą ciężarów publicznych. Jak w przypadku pierwszym, tj. przy powiązaniu podatku z pojęciami swoistymi (np. natury gospodarczej), inna sytuacja gospodarcza nie podpada pod przepis, tak samo w przypadku drugim, tj. przy powiązaniu daniny z kwalifikacją prywatno-prawną, inna sytuacja prywatno-prawna z woli władcy nie jest objęta podatkiem. Ustawodawca tak chce; nie ma więc „obejścia” jego woli; zmieniona sytuacja prywatno-prawna wpływa na pobór podatku właśnie z woli władcy³².

Reasumując, przy zastosowaniu obu konstrukcji teoretycznych, przedstawionych przez S. Rosmarina, nie mogło dojść do obejścia ustawy podatkowej, dlatego proponował on „[p]orzucenie przekonania, że prawo podatkowe jest służebnicą prawa prywatnego, a w szczególności, że nazwa prywatno-prawna oznaczać musi pojęcie przejęte”³³. Tym samym **przy zwalczaniu zjawiska obejścia prawa podatkowego należało pomijać przyjmowane przez podatników konstrukcje cywilistyczne i jednolicie oceniać stany faktyczne przez pryzmat „pojęć swoistych”, czyli z uwzględnieniem rezultatu dokonywanej czynności przez podatników.**

Ponadto, w ocenie S. Rosmarina, **błędne było utożsamianie czynności pozornych z działaniami podatników, zmierzającymi do obejścia obowiązku podatkowego**³⁴. Te pierwsze mają bowiem na celu **wyłącznie zatajenie istotnych okoliczności w przedmiocie ustalenia wymiaru podatku**, natomiast samo obejście obejmuje przypadki, gdy **„strony jawnie i serio szukają nowego ukształtowania, aby uniknąć podatku, tak, że czynność nie jest pozorna, bo nie kryje się za nią żaden akt dysmulowany”**³⁵. Z kolei W.J. Szatensztejn – niezbyt fortunnie – do opisanie czynności zmierzających do obejścia ustawy podatkowej używał określenia „czynności pozorne”, które jednak „zachowują, gdy chodzi o prawo podatkowe, pewną ważność”³⁶.

Warto w związku z powyższym odnotować przeciwstawne stanowiska w doktrynie odnośnie do konieczności bądź celowości wprowadzenia do polskiego ustawodawstwa podatkowego regulacji zapobiegających obejściu jego przepisów.

31 *Ibidem*, s. 234.

32 *Ibidem*, s. 242.

33 *Ibidem*, s. 243.

34 *Ibidem*, s. 250.

35 *Ibidem*.

36 W.J. Szatensztejn, notka, „Orzecznictwo Sądów Polskich”, t. X, s. 520.

Zwolennikiem normatywnego rozwiązania kwestii obejścia prawa podatkowego był W.J. Szatensztejn, wedle którego relacje pomiędzy podatnikami a fiskusem należało określić jako „stan nieuregulowanej żadnym pozytywnym przepisem wojny, prowadzonej przez władzę administracyjną z prawdziwym, lub rzekomym obejściem obowiązków podatkowych. Walki takiej w zasadzie nie można uważać za stan sprzeczny z właściwym zrozumieniem wykonania ustaw podatkowych. Jednakże walka ta – rzecz jasna – winna być prowadzona w odpowiednich formach i z odpowiednimi gwarancjami praw płatnika”³⁷. Proponował tym samym – wzorem niemieckim – wprowadzenie do polskiego prawa podatkowego ogólnej klauzuli zapobiegającej zjawisku obejścia³⁸.

Przeciwnie stanowisko reprezentował S. Rosmarin, który odwoływał się w tej materii do poglądów E. Beckera. W jego ocenie do zwalczania zjawiska obejścia prawa podatkowego wystarczyły właściwe metody wykładni, gdyż „[g]ranicą zwalczania wszelkiego obejścia ustaw podatkowych jest jednak szczegółowa norma podatkowa” oraz odstąpienie od koncepcji „suwerenności prawa prywatnego” w stosunku do prawa podatkowego³⁹.

2. Poglądy prezentowane w orzecnictwie

Odnośnie do problematyki obejścia prawa podatkowego Najwyższy Trybunał Administracyjny nie sformułował wyraźnej doktryny orzeczniczej, poprzestając na wypowiedziach dotyczących konkretnych stanów faktycznych.

Tytułem przykładu⁴⁰:

(1) Brak obejścia ustawy o opłacie stempłowej w zakresie opłaty od sprzedaży nieruchomości rolnej.

Ustawa z dnia 1 lipca 1926 r. o opłatach stempłowych⁴¹ (dalej też: u.o.s.) w art. 12 ust. 3 stanowiła:

Jeżeli przedmiotem przeniesienia własności jest nieruchomość, stanowiąca gospodarstwo rolne, wraz z przynależnościami, to szacunek prawny nieruchomości ma być wzięty w kwocie, równającej się dziewięciu dziesiątym częściom podanych przez płatnika wartości: rzeczy nieruchomej i przynależności razem wziętych.

37 W.J. Szatensztejn, *Obejście...*, s. 353.

38 *Ibidem*.

39 S. Rosmarin, *Prawo podatkowe...*, s. 244 i 259.

40 Poniższe przykłady zostały zaczerpnięte z: S. Rosmarin, *Prawo podatkowe...*, *passim*, a także z Dz. Urz. Min. Skarbu z 1938 r. Nr 28, poz. 676 oraz Nr 32, poz. 772.

41 Dz. U. Nr 98, poz. 570, ze zm.; teksty jednolite: Dz. U. z 1932 r. Nr 41, poz. 413; Dz. U. z 1935 r. Nr 64, poz. 404.

Chodziło o to, że kontrahenci mogli podać wartość przynależności, od których opłata stemplowa wynosiła 1,1%, niewspółmiernie wysoko, przy jednoczesnym zaniżeniu wartości nieruchomości, od sprzedaży której opłata wynosiła 6,4%. Przewidziane przez ustawę oszacowanie miało temu zapobiegać.

W wyroku z dnia 12 grudnia 1930 r.⁴² Najwyższy Trybunał Administracyjny rozstrzygnął sprawę, u której podłoża wobec kontrahentów sporządzono dwa akty notarialne tego samego dnia. W pierwszym akcie zawarto umowę kupna nieruchomości bez żywego i martwego inwentarza; w drugim zaś – umowę kupna żywego i martwego inwentarza, znajdującego się na sprzedanej nieruchomości oraz innych przynależności. Wartość przedmiotu umów podano po 300 000 zł. Organy podatkowe zastosowały do obu umów art. 12 ust. 3 u.o.s., czyli zsumowały ceny (600 000 zł) i wymierzyły opłatę od $\frac{9}{10}$ tej sumy wedle stawki od nieruchomości, a od $\frac{1}{10}$ opłatę w wysokości 1%. Trybunał uznał to za niedopuszczalne, argumentując, że art. 12 ust. 3 u.o.s. odnosi się do przeniesienia nieruchomości z przynależnościami *uno actu*:

Jest to przepis wyjątkowy, podlegający ścieśniającej interpretacji. Gdyby zatem ustawodawca miał na myśli, iż przepis ten należy stosować także wtedy, gdy przeniesienie nieruchomości i przynależności nastąpiło odrębnymi kontraktami, byłby to wyraźnie w ustawie zaznaczył. Ustawodawca bowiem musiał się z tym liczyć, że żadne przepisy ustawy stemplowej nie krępują kontrahentów w wyborze sposobu, w jaki chcą dokonać przeniesienia praw własności na takich rzeczach. [...] Mimo to jednak ustawodawca uznał za wystarczające dla celów podatkowych ustalenie w art. 1-ym u.o.s. naczelnej zasady, że opłatom stemplowym podlegają pisma, a tym samym oddał do dyspozycji stron, czy pewną transakcję, chociażby stanowiącą gospodarczą całość, zechcą załatwić jednym, czy też dwoma lub więcej pismami. [...] Ustawa nigdzie nie nakazuje pism, zawierających odrębne czynności prawne, łączyć i uważać je za jedno pismo, choćby nawet dotyczyły jednej gospodarczo transakcji.

(2) „Dochód” jako „pojęcie swoiste” w ustawie o państwowym podatku dochodowym i podatku majątkowym.

W wyroku z dnia 15 czerwca 1932 r.⁴³ Najwyższy Trybunał Administracyjny przesądził o „swoistym znaczeniu” pojęcia „dochód” na gruncie ustawy z dnia 16 lipca 1920 r. o państwowym podatku dochodowym i podatku majątkowym, stwierdzając, że nie zmienia kwalifikacji udziału wspólnika w zysku osiągniętym przez spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością i wykazany w bilansie okoliczność, iż płaćnik tego udziału w zysku nie podejmował, lecz zgodnie z uchwałą wspólników cały zysk bilansowy przeniesiono na kapitał zapasowy. W swoistym pojęciu „dochodu” mieści się bowiem i jedna i druga kwalifikacja prawna.

42 L. rej. 4384/28.

43 L. rej. 3347/29.

(3) Rozdzielenie zysków spółki z ograniczoną odpowiedzialnością pomiędzy swych wspólników jako zyski z interesów komisowych, prowadzonych na rachunek swych wspólników.

W kolejnej sprawie spółka z ograniczoną odpowiedzialnością rozdzieliła swoje zyski pomiędzy swych wspólników jako zyski z interesów komisowych, prowadzonych na rachunek swych wspólników, a zachowała jedynie pięcioprocentową prowizję. W wyroku z dnia 30 października 1935 r.⁴⁴ Trybunał uznał, że mimo istnienia w umowie spółki postanowienia, iż „wszystkie interesy, prowadzone przez spółkę, załatwia się wprawdzie w jej imieniu, lecz na rachunek i z polecenia jej spółników”, „uzyskane z tych transakcji stanowią zyski tej spółki, a rozdział tych zysków stanowi w myśl art. 21 ust. o pod. doch. [...] podstawę do opodatkowania spółki podatkiem dochodowym bez względu na formę, w jakiej ten rozdział następuje”, gdyż „[u]jęcie tego rozdziału w formę przekazania zysków zgodnie z przepisami o komisie nie może zmienić istoty rzeczy i stosunku między spółką z o.o. a jej spółnikami”.

(4) Uznanie nadwyżki otrzymanej przez spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością prowizji komisowej ponad koszty handlowe jako podlegający opodatkowaniu zysk spółki.

W wyroku z dnia 26 czerwca 1936 r.⁴⁵ Trybunał – oceniwszy stan faktyczny, w którym spółka kartelowa zakupywała złom na zasadach komisu i dostarczała go wspólnikom po przeciętnej miesięcznej cenie zakupu z dodaniem przeciętnego kosztu przewozu oraz prowizji w wysokości $\frac{3}{4}\%$ sumy należności, a następnie nadwyżkę prowizji ponad sumę kosztów zwróciła wspólnikom w stosunku do wypłaconych prowizji – stwierdził, że nadwyżka otrzymana przez spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością prowizji komisowej ponad koszty handlowe, zwrócona (zgodnie z umową komisową) po zamknięciu bilansu wspólnikom jako komitentom, stanowi podlegający opodatkowaniu zysk spółki. Zwrot nadwyżki jest bowiem tylko formą podziału zysku spółki, a zatem nie decyduje kwalifikacja nadana stosunkowi przez strony, lecz swoiste pojęcie dochodu osoby prawnej.

(5) Koszty osiągnięcia, zachowania i zabezpieczenia przychodów jako pojęcia swoiste.

W orzeczeniach dotyczących świadczeń ponoszonych przez krajowe osoby prawne lub podmioty podatkowe na rzecz kontrolujących je osób zagranicznych Najwyższy Trybunał Administracyjny ustalił zasadę, że rozstrzyga o potrącalności kwalifikacja podatkowa (rzeczywisty związek z kosztem eksploatacji), a nie kwalifikacja prywatno-prawna umowy lub świadczeń (np. opłaty

44 L. rej. 8644/32.

45 L. rej. 10679/32.

za gestię, zwrot kosztów biurowych, prowizja, świadczenia za prawa i usługi)⁴⁶. Bez znaczenia z podatkowego punktu widzenia są także zwyczaje handlowe albo buchalteria⁴⁷.

(6) Niepotrącalność sum wypłaconych przez spółkę akcyjną grupie większościowych akcjonariuszy tytułem „prowizji”.

W wyroku z dnia 29 maja 1936 r.⁴⁸ Trybunał uznał niedopuszczalne potrącanie milionowych kwot, wypłaconych przez spółkę akcyjną grupie większościowych akcjonariuszy tytułem „prowizji” za czasowe zdeponowanie akcji w banku na rzecz wierzyciela spółki, celem zabezpieczenia spłaty jej zobowiązań – przy jednoczesnym zachowaniu przez tych akcjonariuszy prawa głosu na walnych zgromadzeniach spółki i prawo do dywidendy.

(7) Irrelevantność przepisów prawa handlowego i cywilnego dla pojęcia obrotu podatkowego.

W wyroku z dnia 20 marca 1934 r.⁴⁹ Najwyższy Trybunał Administracyjny stwierdził, że

[u]stawa z 15 VII 1925 o państwowym podatku przemysłowym [...] zawiera w art. 5-ym szczegółowe postanowienia, co należy uważać za obrót, podlegający opodatkowaniu, w poszczególnych rodzajach przedsiębiorstw. Jeżeli tedy chodzi o rozstrzygnięcie kwestii, co stanowi obrót podatkowy, to przede wszystkim przepisy tegoż artykułu są miarodajne. Powoływanie się zatem [...] na przepisy kodeksu handlowego, czy też cywilnego, jest dla oceny spornej kwestii bez znaczenia.

(8) Uznanie odsetek skapitalizowanych (skonwertowanych) za wydatek nieodliczalny.

Konwersja stanowi z cywilistycznego punktu widzenia odnowienie zobowiązania, skutkujące na równi z zapłatą, jednak – w ocenie Najwyższego Trybunału Administracyjnego⁵⁰ – „ustawa o podatku dochodowym, żądając dla uznania wydatków odliczalnych w myśl art. 10 ich faktycznego poniesienia, nie operuje prawnym pojęciem zapłaty lub umorzenia zobowiązania, lecz ujmuje fakt poniesienia wydatku od strony gospodarczej. Gospodarczo zaś konwersja długu nie jest zaspokojeniem, lecz jedynie odroczeniem lub zmianą terminów

46 Wyroki NTA z dnia: 12 marca 1934 r., l. rej. 6333/30 i 6850/31; 12 września 1934 r., l. rej. 360/31; 22 czerwca 1934 r., l. rej. 643/33; 31 stycznia 1935 r., l. rej. 10294/32; 23 października 1937 r., l. rej. 4328/35; 5 maja 1937 r., l. rej. 6536/34.

47 Wyroki NTA z dnia 26 października 1934 r., l. rej. 1778/31; 29 maja 1936 r., l. rej. 9356/33; 16 grudnia 1935 r., l. rej. 6194/33.

48 L. rej. 8966/32, 3236/35, 5327/35 i 1027/36.

49 L. rej. 4539/32.

50 Wyrok NTA z dnia 20 czerwca 1938 r., l. rej. 434/37.

i sposobu zapłaty”. Tym samym ze względu na swoisty charakter pojęcia „odliczalnego wydatku” płatnik nie może powoływać się na prywatnoprawne ukształtowanie dla zmniejszenia podatku.

(9) Nieuznanie kapitalizacji odsetek jako dochodu.

Wyrokiem z dnia 2 czerwca 1938 r.⁵¹ Trybunał nie uznał kapitalizacji odsetek jako dochodu, bez względu na cywilistyczną kwalifikację takiego skapitalizowania. W ocenie NTA,

[o] ile chodzi o kwestię zakwalifikowania skapitalizowania zaległych odsetek w umowie, jako dochodu podlegającego opodatkowaniu, to stwierdzić należy, że sama forma cywilno-prawnego uregulowania sprawy zaległych odsetek nie przesądza kwalifikacji tego faktu pod kątem widzenia przepisów o podatku dochodowym. Jeżeli bowiem wierzyciel, wbrew treści umowy pożyczkowej i wbrew swej woli, z przyczyn leżących w woli dłużnika lub w jego stosunkach materialnych, należnych mu odsetek faktycznie w umówionych terminach nie otrzymuje, i z tego powodu godzi się na ich skapitalizowanie i spłatę ratalną, to bez względu na tę prywatno-prawną formę danego aktu stanowi to pod względem gospodarczym odroczenie spłaty zaległych odsetek. Tym samym kapitalizacja taka nie może być traktowana jako „osiągnięcie przychodu w pieniądzu lub wartościach pieniężnych” w rozumieniu art. 6 ust[a-wy] o pod[atku] doch[odowym].

§ 3. Regulacje prawne w okresie Polski Ludowej

W początkowym okresie Polski Ludowej zachowały moc obowiązującą przedwojenne regulacje dotyczące materialnego prawa podatkowego oraz postępowania wymiarowego. Jednakże już w 1946 r. rozpoczął się proces dostosowywania prawodawstwa podatkowego do nowej sytuacji społeczno-gospodarczej, zdeterminowanej ówczesnym systemem politycznym w Polsce, czego symbolem stało się uchylene Ordynacji podatkowej z 1934 r.

Podobnie do okresu II Rzeczypospolitej, także prawodawstwo powojenne nie zawierało odrębnych regulacji dotyczących problematyki obejścia prawa podatkowego. Ówczesne akty normatywne skupiały się bowiem na zagadnieniu właściwego szacowania podstawy opodatkowania oraz zwalczaniu dochodów nieujawnionych. Truizmem będzie stwierdzenie, że prawodawstwo podatkowe – szczególnie w początkowym okresie powojennym – oprócz zadań czysto fiskalnych stanowiło instrument rugowania prywatnej inicjatywy z obrotu

51 L. rej. 4817/36.

gospodarczego oraz ograniczania własności prywatnej⁵². Nie chodziło bowiem jedynie o prawidłową realizację zobowiązań podatkowych przez jednostki, ale o swoiście pojmovaną represję wobec podmiotów prywatnych, która swe podłoże miała w ówczesnej ideologii.

W zakresie postępowania podatkowego powojenny normodawca w dekreście z dnia 16 maja 1946 r. o postępowaniu podatkowym⁵³ (dalej też: dekret z 1946 r.) w pewnym zakresie wzorował się na regulacji art. 98 [art. 92]⁵⁴ Ordynacji podatkowej z 1934 r.

I tak, art. 119 dekretu z 1946 r. stanowił:

1. W braku danych niezbędnych do ustalenia rzeczywistej wysokości dochodu władza podatkowa może ustalić wysokość dochodu podatnika na podstawie znamion zewnętrznych świadczących o wydatkach domowych i osobistych podatnika oraz o jego ogólnym położeniu ekonomicznym.
2. Znamiona zewnętrzne powinny być szczegółowo przytoczone w decyzji władzy podatkowej.

Z kolei wedle art. 125 dekretu:

1. W celu ustalenia podstawy opodatkowania dla każdego podatnika władza podatkowa bada zebrany materiał wymiarowy, ocenia moc dowodową przeprowadzonych dowodów, uzupełnia w razie potrzeby zebrany materiał oraz postępowanie wyjaśniające, rozważa całokształt sprawy, wreszcie podejmuje inne czynności zmierzające do ustalenia zobowiązania podatkowego i jego wysokości, uwzględniając przy tym wszystkie okoliczności prawne i faktyczne.
2. Na zasadzie ustalonej w ten sposób podstawy opodatkowania władza podatkowa oblicza podatek zgodnie z przepisami ustawy, ustala wysokość zobowiązania podatkowego i zawiadamia podatnika o powziętej decyzji za pomocą nakazu płatniczego.

Ponadto – w myśl art. 126 dekretu z 1946 r. – jeżeli obowiązek wykonania zobowiązania podatkowego wynikał bezpośrednio z ustawy lub wydanego na jej podstawie rozporządzenia, bez potrzeby uprzedniego doręczenia podatnikowi decyzji, a podatnik nie wykonał tego obowiązku albo wykonał go tylko częściowo, organ podatkowy miał możliwość samodzielnego ustalenia zobowiązania podatkowego podatnika.

Istotne dla wykładni przytoczonych przepisów były postanowienia materialnego prawa podatkowego, tj. dekretu z dnia 26 października 1950 r. o podatku

52 Wskazać należy tu progresywną skalę podatkową w odniesieniu do podatku dochodowego i podatku obrotowego.

53 Dz. U. Nr 27, poz. 174, ze zm.; teksty jednolite: Dz. U. z 1950 r. Nr 49, poz. 451; Dz. U. z 1957 r. Nr 7, poz. 25; Dz. U. z 1963 r. Nr 11, poz. 60.

54 Nowa numeracja została zastosowana w tekście jednolitym opublikowanym w Dz. U. z 1936 r. Nr 14, poz. 134.

dochodowym⁵⁵ oraz dekretu z dnia 26 października 1950 r. o podatku obrotowym⁵⁶. Zgodnie z art. 21 dekretu o podatku dochodowym obowiązek podatkowy rozpoczynał się z chwilą osiągnięcia przychodów (ust. 1), a kończył się z upływem roku podatkowego, w ciągu którego ustał przychód (ust. 2). Z kolei art. 6 dekretu o podatku obrotowym stanowił:

1. Obowiązek podatkowy powstaje z chwilą rozpoczęcia wykonywania świadczeń podlegających podatkowi (art. 2) bądź z chwilą powstania okoliczności określonych w art. 7 ust. 2 i 3 oraz w rozporządzeniach wydanych przez Ministra Finansów na podstawie art. 7 ust. 4.
2. Obowiązek podatkowy kończy się z upływem roku podatkowego, w ciągu którego zaprzestano dokonywania świadczeń podlegających podatkowi lub ukończono rozrachunek z tytułu dokonanych świadczeń (art. 4 ust. 3 i 4), bądź z upływem roku podatkowego, w ciągu którego ustały okoliczności określone w art. 7 ust. 2, 3 i 4.

W myśl zaś art. 2 tego dekretu: przedmiotem opodatkowania były cywilnoprawne zawodowe i odpłatne świadczenia rzeczy lub usług, wykonywane na obszarze Państwa Polskiego, oraz wartość towarów w przypadkach określonych w art. 7 ust. 2 i 3 tego dekretu (ust. 1); **obowiązek podatkowy istniał niezależnie od tego, czy wykonywanie świadczeń odbywało się z zachowaniem warunków prawem przepisanych.**

Z kolei w ustawie z dnia 16 grudnia 1972 r. o podatku dochodowym⁵⁷ (dalej też: ustawa z 1972 r.) nastąpiło po raz pierwszy wskazanie w regulacji materialnego prawa podatkowego na „źródło nieujawnione” jako źródło przychodu w podatku dochodowym. Zgodnie bowiem z art. 7 ust. 8 wskazanej ustawy „[z]a przychody z innych źródeł, o których mowa w art. 6 ust. 1 pkt 8, uważa się w szczególności przychody z odpłatnych świadczeń tego rodzaju, jak wynajęcie ruchomości, części lokalu, przychody z nieodpłatnych świadczeń, z wyjątkiem wymienionych w art. 9 oraz przychody nie znajdujące pokrycia w ujawnionych źródłach”.

Ustawa z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych⁵⁸ uzupełniła art. 7 ustawy z 1972 r. o ust. 9, w którym zawarto materialno-prawną regulację wyznaczania wielkości przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach:

Wysokość przychodów nie znajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach, o których mowa w ust. 8, ustala się przyjmując za podstawę sumę poniesionych w roku podatkowym wydatków i wartość zgromadzonych w tym roku zasobów finansowych, nie znajdujących pokrycia w już opodatkowanych bądź wolnych od opodatkowania źródłach przychodów i posiadanych przedtem zasobach majątkowych.

55 Dz. U. Nr 49, poz. 450, ze zm.; tekst jednolity: Dz. U. z 1957 r. Nr 7, poz. 26.

56 Dz. U. Nr 49, poz. 449, ze zm.

57 Dz. U. Nr 53, poz. 339, ze zm.

58 Dz. U. Nr 27, poz. 11, ze zm.

§ 4. Stanowisko doktryny oraz Sądu Najwyższego w okresie Polski Ludowej

W odniesieniu do działalności administracji podatkowej w okresie Polski Ludowej brak jest źródeł w literaturze i orzecznictwie świadczących o tym, że do połowy lat siedemdziesiątych XX w. występował problem obejścia przepisów ustawodawstwa podatkowego, a ściślej: że był on dostrzegany. Jedyną wypowiedzią z tamtego okresu jest w zasadzie wyrok Sądu Najwyższego z dnia 8 lutego 1978 r.⁵⁹ W powołanym orzeczeniu wyrażono częściową aprobatę do przeciwdziałania przez organy podatkowe obchodzeniu regulacji podatkowych za pomocą konstrukcji cywilistycznych, polegające na wykorzystaniu instytucji cywilnego prawa materialnego w zakresie wykładni czynności prawnych. Zdaniem Sądu Najwyższego, organy podatkowe nie miały obowiązku respektowania tych postanowień czynności prawnych, które zmierzały do obejścia przepisów fiskalnych; jednocześnie Sąd stanął na stanowisku, że nie można stwierdzić nieważności umowy prawa cywilnego, przez której zawarcie strony naruszyły przepisy prawa podatkowego.

§ 5. Wnioski

W okresie dwudziestolecia międzywojennego umniejszanie dochodów budżetowych państwa w ogólności było – co oczywiste – zjawiskiem niepożądanym. Niemniej w odniesieniu do obejścia prawa podatkowego normodawca nie zdefiniował tego zjawiska ani nie wprowadził oddzielnych regulacji w celu jego zapobieżenia. Zbyt daleko idąca byłaby jednak konstatacja, że obejście ustawy podatkowej dla przedwojennego prawodawcy było zjawiskiem nieznanym bądź irrelevantnym. Przeciwnie – wydaje się prawdopodobne⁶⁰, że poprzestanie na unormowaniach dotyczących ustalania, przeciwdziałania i opodatkowania dochodów nieujawnionych było działaniem świadomym. Wiązało się ono bowiem z uznaniem – na co wskazują także wypowiedzi doktryny i Najwyższego Trybunału Administracyjnego – że:

- po pierwsze – normy podatkowe są skonstruowane w sposób szczegółowy;
- po drugie – czynności cywilne winny być ujmowane jednolicie do celów podatkowych (nawiązanie do koncepcji „pojęć swoistych”)⁶¹;

59 II CR 1/78.

60 Materiały towarzyszące pracom legislacyjnym z okresu międzywojennego zachowały się w formie szcztąkowej.

61 Por. S. Rosmarin, *Prawo podatkowe...*, s. 259.

– po trzecie – postępowanie wymiarowe ma na celu zbadanie wszystkich okoliczności istotnych dla wyjaśnienia sprawy;

– po czwarte – samo pojęcie dochodów nieujawnionych jest na tyle pojemne, że obejmować może – obok działań zmierzających do zatajenia podstawy opodatkowania (zatajanie informacji, działania dysymulowane) – także próby obchodzenia przepisów podatkowych przez podatników;

– po piąte – to, czy doszło do ziszczenia się podatkowego stanu faktycznego zależało od rezultatu gospodarczego (o którym mowa była w odnośnym przepisie podatkowym) danej czynności podatnika, a nie od przyjętej przez niego konstrukcji formalnej tej czynności.

Tym samym brzmienie przepisu kształtującego obowiązek podatkowy oraz jego analiza w odniesieniu do rozpatrywanego stanu faktycznego (osiągniętego rezultatu gospodarczego podatnika) przesądzały, czy – a jeżeli tak, to jaki – należało wymierzyć podatek.

Powyższe przekładało się na „zbędność” tworzenia nowych, ogólnych regulacji antyabuzyjnych w prawie podatkowym w tym sensie, że nie były one konieczne do przeciwdziałania samemu zjawisku obejścia ustawy podatkowej. Zarówno w przypadku uchylania się od zobowiązania podatkowego (zatajenie przedmiotu opodatkowania), jak i w przypadku stosowania formalnie dozwolonych środków prawnych w celu zmniejszenia swojego obowiązku podatkowego rezultat działań podatnika jest podobny – uszczuplenie dochodów Skarbu Państwa. Tym samym prawodawstwo podatkowe okresu międzywojennego przyjmowało, że dla obciążenia podatkowego najistotniejsze powinny być faktyczne, ekonomiczne skutki działań podatników. Nie można było bowiem akceptować sytuacji, w której jednostka – działając wprawdzie w granicach prawa – osiągała identyczny albo podobny rezultat ekonomiczny, tak jak podatnik, który nie unikał opodatkowania. Obejście prawa podatkowego traktowano jako szczególny rodzaj unikania opodatkowania, które polegało na wyborze przez podatnika (dla określonego zjawiska gospodarczego) takiej czynności przewidzianej przez prawo cywilne, która odbiegała w swojej treści od czynności zazwyczaj podejmowanych w takich okolicznościach (bez istotnego, racjonalnego uzasadnienia). Przemawiały za tym: zasada autonomiczności prawa podatkowego względem prawa prywatnego, dążenie do ustalenia prawdy obiektywnej w postępowaniu wymiarowym oraz ścisła wykładnia przepisów ustanawiających obowiązek podatkowy.

W okresie Polski Ludowej – na co wskazują przytoczone regulacje oraz brak wypowiedzi doktryny prawa finansowego – zjawisko obejścia prawa podatkowego nie było wyszczególniane jako jeden ze sposobów „ucieczki od podatku”. Zaważyły na tym przede wszystkim ówczesne realia polityczne, kształtujące obrót prawny i stosunki społeczno-gospodarcze (tzw. uspołecznienie środków produkcji). Nie można pominąć tu także gospodarczej koncepcji wykładni prawa przy analizie przepisów ustanawiających obowiązek podatkowy. Skutecznym środkiem przeciwdziałania uszczuplaniu dochodów budżetowych (ze strony osób fizycznych oraz szcztatkowego sektora prywatnego) były zatem regulacje dotyczące dochodów

nieujawnionych oraz tzw. domiaru. Decydujące znaczenie miał tu bowiem rezultat gospodarczy danej czynności podatnika (tj. ziszczenie się podatkowego stanu faktycznego przewidzianego przez ustawę), a nie przyjęta przez niego konstrukcja formalna czynności. To zaś przekładało się na zbędność tworzenia szczególnych regulacji dotyczących zjawiska obejścia norm podatkowych (w pewnym stopniu stanowiło to nawiązanie do przedwojennej koncepcji „pojęć swoistych” w prawie podatkowym).

Dopiero druga połowa lat siedemdziesiątych XX w. – obok wreszcie odnotowania samego zjawiska obejścia prawa podatkowego – przyniosła załączek orzeczniczej doktryny stosowania przepisów materialnego prawa cywilnego w celu jego zapobieżenia. Wynikało to bowiem – z jednej strony – z „reglamentowanych” przez ówczesne kierownictwo partyjno-rządowe przemian społeczno-gospodarczych (próba odciążenia się w oczach społeczeństwa od represyjnej polityki poprzednich ekip), a z drugiej – odstąpienia od gospodarczej teorii prawa na rzecz zasady jednolitości prawa cywilnego, którą *nota bene* deklarował Kodeks cywilny w art. 1 § 1, stanowiącym, że kodeks ten reguluje stosunki cywilno-prawne między jednostkami gospodarki uspołecznionej, między osobami fizycznymi oraz między jednostkami gospodarki uspołecznionej a osobami fizycznymi. Jak wskazywał bowiem L. Adam: „baza ekonomiczna, której wyrazem w nadbudowie są stosunki prawne, stanowi niepodzielną całość”, co oznacza, że „stosunki majątkowe wynikające z gospodarki pieniężno-towarowej, a tym samym oparte na zasadzie równorzędności stron, czyli właśnie stosunki cywilno-prawne powinny być w zasadzie poddane temu samemu reżimowi prawnemu, bez względu na to, czy u ich podstaw znajduje się własność społeczna, indywidualna, czy osobista”⁶². Znamienny przy tym był pogląd K. Ostrowskiego, że w warunkach socjalizmu stosunki prawne regulowane przez normy prawa finansowego i cywilnego „niekiedy tak się ze sobą splatają, że nie podobna rozpatrywać jednych w izolacji do drugich”⁶³. Takie ujęcie problemu relacji prawa prywatnego i finansowego (w tym podatkowego) dawało podstawę do zastosowania instytucji cywilistycznych (wykładnia oświadczeń woli) przy ocenie zachowań podatników⁶⁴. Jak bowiem trafnie zauważył A. Kostecki:

Przenikanie instytucji prawa cywilnego do prawa finansowego stanowi sukcesywnie nasilający się proces, dotyczący wszystkich działów prawa cywilnego, a więc zarówno prawa zobowiązań i prawa rzeczowego, jak i prawa spadkowego oraz rodzinnego, co znacznie zwiększa płaszczyznę związków łączących prawo finansowe z prawem

62 L. Adam, *Prawo finansowe. Część ogólna*, Wrocław 1971, z. 1. Zob. też J. Harasimowicz, *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 1977, s. 26 („Kryterium wydzielenia prawa finansowego powinien być przedmiot normowania, tj. działalność finansowa, co powoduje, iż [...] niektóre odcinki prawa finansowego będą należały równocześnie do dwóch czy nawet więcej gałęzi prawa”).

63 K. Ostrowski, *Prawo finansowe. Zarys ogólny*, Warszawa 1970, s. 20.

64 Zob. A. Kostecki, [w:] *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. 1: *Instytucje ogólne*, red. M. Weralski, Ossolineum 1982, s. 447.

cywilnym. Dotyczy również części ogólnej prawa cywilnego, której szereg konstrukcji znajduje bezpośrednie zastosowanie w prawie finansowym. Wiele przepisów prawa finansowego ma ponadto charakter przepisów odsyłających do prawa cywilnego, zwłaszcza w zakresie instytucji przynależnych do jego części ogólnych, jak na przykład do instytucji zdolności prawnej czy zdolności do czynności prawnych osób fizycznych i osób prawnych [podkr. – D.Ł.B.]⁶⁵.

W badanym okresie z różnych przyczyn uznawano wprowadzanie klauzuli ogólnej przeciwdziałającej obejściu prawa podatkowego za zbędne. W okresie międzywojennym orzecznictwo i doktryna zwracały uwagę, iż obejście prawa podatkowego jest przejawem szerszego zjawiska, jakim jest nieujawnianie źródeł dochodu. Nieujawnianie dochodów to zarówno zatajanie podstawy opodatkowania, jak i pozorowanie występowania zjawisk korzystnych podatkowo. Natomiast zwracano uwagę na istotę ekonomiczną stosunku stanowiącego przedmiot opodatkowania. Obowiązek podatkowy łączono z ekonomicznymi skutkami działań gospodarczych podatników. Jednocześnie dążono, zwłaszcza w orzecznictwie, do zbudowania ogólnego pojęcia dochodu podatkowego czy określenia charakteru skapitalizowanych odsetek i innych przejawów osiągnięcia korzyści gospodarczej.

Z kolei w okresie Polski Ludowej, klauzula ogólna obejścia prawa podatkowego była niepotrzebna wobec dominacji tzw. gospodarki uspołecznionej (państwowej) oraz bezpośredniego, niekiedy wręcz represyjnego, oddziaływania instrumentów prawa materialnego i procesowego. Wobec braku demokracji i jawności oraz stosowania zasad państwa autorytarnego, państwo władne było w praktyce ściągać każdą kwotę podatku oraz stosować dowolne środki prawnokarne.

65 *Ibidem*.

Rozdział IV

Znaczenie regulacji konstytucyjnych dla wprowadzania i oceny klauzuli obejścia prawa podatkowego

§ 1. Źródło i przedmiot opodatkowania w świetle regulacji konstytucyjnych

1. Uwagi wprowadzające

W obowiązującej Konstytucji z 1997 r. ustrojodawca odnosi się do zagadnienia prawa daninowego w art. 84, art. 168 oraz art. 217, które dotyczą odpowiednio: obowiązku ponoszenia przez każdego ciężarów i świadczeń publicznych (w tym podatków), określonych w ustawie; prawa ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych przez jednostki samorządu terytorialnego (w zakresie ustalonym w ustawie); wyłączności ustawy do ustanawiania (nakładania) podatków i innych danin publicznych.

Z przytoczonych przepisów wynika, że Konstytucja jako rudymenarny element polityki władztwa daninowego (w szerokim ujęciu) traktuje ograniczenie organów państwa (i jednostek samorządu terytorialnego) w zakresie swobody ustanawiania i nakładania ciężarów publicznych o charakterze daninowym (w tym podatków) w tym sensie, iż nałożenie obowiązku daninowego (podatkowego) może stanowić wyłącznie akt parlamentu. *Prima facie* oznacza to, że intencją ustrojodawcy jest takie skonstruowanie norm prawa podatkowego, które wykluczałoby jakąkolwiek dowolność dla odnośnych organów państwa przy ocenie zachowania jednostki; określone zachowanie albo regulowane jest przez przepis ustawy daninowej (podatkowej), albo jest prawnie obojętne. Ku takiej interpretacji skłania tym bardziej zasada określoności przepisów prawa, wywodzona z zasady demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji)¹.

1 Por. wyrok TK z 6 marca 2002 r., P 7/00.

W pierwszej kolejności należy zauważyć, że ustrojodawca wprost (co wynika zarówno z art. 84, jak i art. 217 ustawy zasadniczej) odniósł się jedynie do podstaw – rozumianych jako źródło opodatkowania, którymi są ustawy daninowe (podatkowe). Niemniej jednak, zważywszy na normę wynikającą z art. 9 w związku z art. 89 ust. 1 pkt 4 i 5 w związku z art. 90 ust. 1 i w związku z art. 91 ust. 3 Konstytucji, jako źródło obowiązku podatkowego może być również brany akt prawa międzynarodowego, którego stroną jest Rzeczpospolita Polska, albo akt normatywny wydany przez organizację międzynarodową, działającą na podstawie umowy ją konstytuującej, której stroną jest Rzeczpospolita Polska².

Sama Konstytucja, której pozycję w systemie źródeł prawa polskiego określa jej art. 8, pełni rolę *sui generis* „klamry zapobiegawczej” wobec samowoli podatkowej, polegającej na rażąco ignorowaniu prawa, co może występować zarówno w dziedzinie stanowienia prawa przez ustawodawcę krajowego (np. naruszenie zasad przyzwoitej legislacji – tzw. moralność prawa) oraz materialnych granic opodatkowania, jak i w sferze stosowania prawa (poprzez pobieranie podatków bez podstawy prawnej lub z naruszeniem tej podstawy)³. Należy w tym miejscu zaznaczyć, że rzeczona rola ustawy zasadniczej odnosi się również do aktów prawa międzynarodowego⁴.

Przechodząc natomiast do przedmiotu opodatkowania, należy zwrócić uwagę na to, że art. 217 Konstytucji samoistnie nie statuuje materialnych granic opodatkowania⁵. Dopiero powiązanie tego przepisu z postanowieniami rozdziału II ustawy zasadniczej umożliwiła zrekonstruowanie zasad kształtujących materialne granice opodatkowania⁶. Jednakże, co sygnalizowane jest przez przedstawicieli

2 *De lege lata* – w związku z członkostwem Polski w Unii Europejskiej – sytuacja ta ma miejsce w odniesieniu do aktów prawa, stanowionych przez kompetentne organa Unii. Co istotne, akty prawa unijnego (jak też „klasyczne” akty prawa międzynarodowego), w razie kolizji z ustawodawstwem polskim, mają pierwszeństwo przy stosowaniu.

3 Zob. T. Dębowska-Romanowska, *Istota i treść władztwa finansowego – samowola finansowa (samowola podatkowa), restrykcje finansowe – zagadnienia pojęciowe*, [w:] *Konstytucja, ustrój, system finansowy państwa. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl*, red. T. Dębowska-Romanowska, A. Jankiewicz, Warszawa 1999, s. 354–357.

4 Zob. wyrok TK z 11 maja 2005 r., K 18/04.

5 Tak J. Oniszczyk, J. Oniszczyk, *Podatki i inne daniny publiczne w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2001,, s. 38. Stanowisko to znajduje swoje potwierdzenie w materiałach z prac Komisji Konstytucyjnej Zgromadzenia Narodowego (zob. „Biuletyn KKZN”, t. XXX, s. 52–53; t. XXXI, s. 50–53 i 59; t. XLVI, s. 41).

6 W okresie prac nad projektem obowiązującej Konstytucji przedstawiciele doktryny prawa finansowego (N. Gajl, „Biuletyn KKZN”, t. XXX, s. 48; t. XXXI, s. 54; T. Dębowska-Romanowska, „Biuletyn KKZN”, t. XXX, s. 49) formułowali postulat wyraźnego zakreszenia przez ustrojodawcę granicy materialnej opodatkowania. Jest on też nadal przedmiotem postulatów po wejściu w życie ustawy zasadniczej (zob. C. Kosikowski, *Finanse publiczne w świetle konstytucji RP oraz orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego (na tle porównawczym)*, Warszawa 2004, s. 26). Stanowiska te można zbiorczo scharakteryzować jako oczekiwanie, aby Konstytucja *expressis verbis* zawierała bariery ustawowego opodatkowania ze względu na ochronę własności podatników, czy to w postaci zagwarantowania minimalnego dochodu wolnego od opodatkowania,

doktryny prawa konstytucyjnego, będą to na ogół zasady pochodne – o ograniczonym stopniu zastosowania w razie kolizji z wyraźnymi postanowieniami (zasadami) Konstytucji⁷.

W związku z powyższym określenie materialnych granic opodatkowania powinno opierać się na następujących kryteriach:

- 1) konstytucyjnej zasadzie dobra wspólnego,
- 2) konstytucyjnych gwarancjach wolności i praw ekonomicznych i socjalnych z prawem ochrony własności włącznie,
- 3) konstytucyjnej zasadzie powszechności opodatkowania,
- 4) zasadzie sprawiedliwości podatkowej wywodzonej z konstytucyjnych zasad powszechności opodatkowania oraz równości,
- 5) konstytucyjnej zasadzie proporcjonalności,
- 6) zasadzie określoności przepisów podatkowych.

2. Konstytucyjna zasada dobra wspólnego

Podstawowym celem ustanowienia podatków i innych danin publicznych jest zapewnienie środków na realizację przez państwo i jednostki samorządu terytorialnego zadań nałożonych na nich przez ustrojodawcę. Statuowanie zobowiązań podatkowych nie może być traktowane (ani przez prawodawcę, ani przez jednostkę) jako swoisty rodzaj represji. Przeciwnie – jest to element wykonawczy umowy społecznej (*pactum subiectionis* w ujęciu Johna Locke'a), wedle której jednostki, tworząc zorganizowaną strukturę (społeczeństwo działające w ramach państwa), dążą do zapewnienia sobie optymalnych warunków rozwoju. Z art. 1 Konstytucji można zatem wywieść dyrektywę takiego działania władz publicznych, aby Rzeczpospolita Polska mogła zostać uznana przez obywateli-podatników za dobro wspólne⁸, tj. nakazu uwzględniania indywidualnego interesu jednostki (podatnika) w ten sposób, że kształt i zakres poszczególnych zobowiązań podatkowych nie mogą zakłócać dalszego sprawnego funkcjonowania jednostki w społeczeństwie⁹. To w oparciu o wspólny interes państwa i podatników należy rozważać zagadnienie ustanawiania konkretnych podatków (danin), jak też ich

niezbędnego dla egzystencji podatnika, czy to w formie zasad powszechności, równości, stabilności i sprawiedliwości systemu podatkowego.

7 Tak W. Sokolewicz, komentarz do art. 217 Konstytucji, [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, red. L. Garlicki, Warszawa 1999–2007, s. 14–16.

8 Zob. J. Trzeciński, *Rzeczpospolita Polska dobrem wspólnym wszystkich obywateli*, [w:] *Sądownictwo administracyjne gwarantem wolności i praw obywatelskich 1980–2005*, red. J. Góral, R. Hausner, J. Trzeciński, Warszawa 2005, s. 452–460. Zagadnieniu dobra wspólnego poświęcona jest również obszerna monografia M. Piechowiaka, *Dobro wspólne jako fundament polskiego porządku konstytucyjnego*, Warszawa 2012.

9 Zob. A. Gomułowicz, *Sprzeczność interesów a sprawiedliwe opodatkowanie – zasadnicze dylematy*, [w:] *Ius suum quique. Studia prawnofinansowe. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Wacławowi Goronowskiemu*, red. W. Konieczny, Warszawa 2005, s. 116.

optymalnej wysokości. Nie bez znaczenia są przy tym kryteria ekonomiczne, takie jak wpływ obciążeń podatkowych na rozwój (stymulowanie) gospodarki, kształtowanie płac, a w konsekwencji rozwój konsumpcji.

Jak zauważył Trybunał Konstytucyjny, z art. 1 Konstytucji wynika dyrektywa przedłożenia w razie potrzeby dobra ogólnego ponad dobro indywidualne czy partycularny interes grupowy; dyrektywa ta powinna być podstawowym kryterium działania w przyjętym przez konstytucję modelu społecznej gospodarki rynkowej¹⁰.

3. Konstytucyjne gwarancje wolności i praw ekonomicznych i socjalnych z prawem ochrony własności włącznie

Wymiar podatku musi brać pod uwagę nie tylko interes publiczny, ale i (przede wszystkim) sytuację materialną podatnika, co oznacza, że nie może skutkować zagrożeniem jego egzystencji¹¹. Ochrona praw ekonomicznych i socjalnych, a w szczególności konstytucyjnego prawa własności, nie ma w obowiązującej Konstytucji charakteru *ius infinitum*, gdyż ustrojodawca w art. 84 i art. 217 ustawy zasadniczej dopuszcza jej pewne (ale nie bezwarunkowe) ograniczenie¹² właśnie przez nakładanie obciążeń podatkowych (daninowych). Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego

[c]iężary i świadczenia publiczne z samej definicji stanowią ograniczenie korzystania z wolności i praw [...]. Nakładanie przez władze publiczne ciężarów podatkowych, świadczeń i podatków jest rodzajem „traktowania przez władzę publiczną” adresatów tych obciążeń¹³,

gdyż

[w] wyniku realizacji obowiązku podatkowego następuje niewątpliwie przymusowe uszczuplenie majątku podatnika na rzecz państwa. [...] Zawarte w Konstytucji ograniczenia, w tym ustanawiające obowiązek ponoszenia ciężarów podatkowych, kształtują ramy konstytucyjnego pojmowania prawa własności¹⁴.

10 Zob. wyrok TK z 30 stycznia 2001 r., K 17/00.

11 A. Gomułowicz, *Aspekt prawotwórczy sądownictwa administracyjnego*, Warszawa 2008, s. 374.

12 W doktrynie prawa konstytucyjnego zaprezentowano stanowisko, że mamy tu do czynienia z „ograniczeniem *sui generis*” albo „kształtowaniem konstytucyjnych granic własności”, których nie powinno się utożsamiać z ograniczeniem konstytucyjnych praw podmiotowych w rozumieniu art. 31 ust. 3 Konstytucji (tak A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, Warszawa 2011, s. 96). W niniejszej pracy posługuję się jednak pojęciem „ograniczenia”, rozumianego jako negatywna ingerencja w substancję majątkową jednostki na skutek realizacji obowiązku podatkowego. Podobne rozumienie tego pojęcia przyjął Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 16 kwietnia 2002 r., SK 23/01.

13 Wyrok TK z 20 listopada 2002 r., K 41/02.

14 Wyrok TK z 16 kwietnia 2002 r., SK 23/01.

Z powyższego wynika, że samo ustanowienie podatku nie może zostać potraktowane jako wystąpienie przez państwo przeciwko jednostce. Niemniej jednak w tym zakresie ustawodawca podatkowy nie ma pełnej swobody regulacyjnej, co wynika z istoty prawa własności. Konstytucja zakazuje bowiem takiego kształtowania obowiązków podatkowych (daninowych), których rezultatem będzie konfiskata mienia¹⁵. Tym samym zakres ograniczeń dla jednostki wypływający z regulacji statuującej obowiązek podatkowy niweczyć będzie podstawowe składniki prawa własności (doprowadzi do przekształcenia prawa gwarantowanego normą konstytucyjną w prawo pozorne)¹⁶.

Wydaje się, że co do zasady niemożliwe jest w tym przedmiocie sformułowanie ogólnego, „prewencyjnego”, abstrakcyjnego wzorca regulacyjnego dla ustawodawcy podatkowego¹⁷. Dopiero analiza funkcjonowania konkretnych regulacji (konstrukcyjne elementy podatku, podmiot zobowiązany, przedmiot, okoliczności ekonomiczne towarzyszące wprowadzeniu podatku) umożliwi stosowną ocenę na podstawie omawianego w niniejszym punkcie kryterium. Niemniej jednak wskazać należy, że występować tu będą zawsze pewne elementy stałe, takie jak: zakaz ustanawiania danin, które nadmiernie obciążają podmioty zasługujące na łagodniejsze traktowanie z uwagi na zagrożenie dla ich egzystencji czy godności życia¹⁸, ustanawianie skrajnych stawek podatkowych, np. uniemożliwiających uzyskanie (po odliczeniu wszystkich prawem przepisanych obciążeń publicznych) dochodów osobistych czy blokujących obrót prawny.

4. Konstytucyjna zasada powszechności opodatkowania

Ponoszenie ciężarów publicznych (w tym podatków) jest obowiązkiem konstytucyjnym nałożonym na jednostkę (osobę fizyczną, jak i osobę prawną), wprost wyrażonym przez ustrojodawcę (art. 84 Konstytucji). Powszechność oznacza, że podatek stanowi świadczenie o charakterze publicznoprawnym, ustanawianym dla wszystkich jednostek (w ujęciu ogólnym, generalnym), u których występuje zachowanie rodzące obowiązek podatkowy¹⁹. Tym samym każdy podmiot podlega opodatkowaniu, o ile określa to ustawa podatkowa²⁰. W związku z tym nasuwa się wątpliwość, czy ustrojodawca dopuszcza (albo – w ujęciu radykalnym – nakazuje)

15 Zob. wyroki TK z: 7 czerwca 1999 r., K 18/98; 22 października 2002 r., SK 39/01 oraz 4 maja 2004 r., K 8/03.

16 Zob. wyrok TK z 11 stycznia 2000 r., K 7/99.

17 Podobnie: A. Krzywoń, *Podatki...*, s. 98.

18 Zob. T. Dębowska-Romanowska, *Dylematy interpretacyjne artykułu 217 Konstytucji*, [w:] *Ex iniuria non oritur ius. Księga pamiątkowa ku czci Profesora Wojciecha Łączkowskiego*, red. A. Gomułowicz, J. Małecki, Poznań 2003, s. 214.

19 Por. A. Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości podatkowej w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego. Aspekt materialny*, Warszawa 2003., s. 156. Zob. też A. Krzywoń, *Podatki...*, s. 81.

20 Por. E. Fojcik-Mastalska, R. Mastalski, *Zasada zupełności w prawie podatkowym*, [w:] *Konstytucja, ustrój...*, s. 389.

objąć obowiązkiem podatkowym wszystkie stany faktyczne i prawne, a także, czy jako przedmiot opodatkowania należy *a limine* uznać wszelkie zachowania lub zjawiska ekonomiczne, takie jak majątek, dochód, obrót itp.

W mojej ocenie art. 84 ustawy zasadniczej nie daje wystarczających podstaw do odpowiedzi pozytywnej²¹. Przepis ten traktuje bowiem o podmiotowej stronie obowiązku daninowego (podatkowego), ale – co wymaga podkreślenia – pomija jakiegokolwiek sfery aktywności, które powinny zostać objęte obowiązkiem podatkowym²². Oznacza to, że w tym zakresie ustawodawcy podatkowemu przysługuje względna swoboda w określaniu przedmiotu opodatkowania, tj. objęcie albo zwolnienie konkretnej kategorii dochodu musi dotyczyć wszystkich podatników posiadających daną cechę relewantną²³. Wskazać należy także, że z art. 84 w związku z wywodzoną z art. 2 Konstytucji zasadą określoności przepisów prawa ustanowienie opodatkowania konkretnego zjawiska nie może nosić cechy *ius nudum*, tzn. musi być faktycznie egzekwowlalne. Podatek, który nie może zostać skutecznie ściągnięty (albo od całej grupy podatników nim objętej, albo od jej części), traci swoją podstawową funkcję (podważa władztwo personalne lub terytorialne państwa i godzi w jego politykę budżetową). Z tego też powodu zasada powszechności opodatkowania powinna być ujmowana jako zobowiązanie państwa do wprowadzenia gwarancji instytucjonalnych (zarówno dla podatników, jak i dla organów państwa), które zapewnią kontrolę prawidłowego wywiązywania się przez jednostki z obowiązku daninowego. Zaznaczyć przy tym należy, że stosowne instytucje nie mogą kształtować uprawnień organów podatkowych w kierunku nieograniczonej dyskrecjonalności przy ocenie zachowań podatników, gdyż byłoby to sprzeczne z zasadą legalizmu (art. 7 Konstytucji).

5. Zasada sprawiedliwości podatkowej

Z zasady powszechności opodatkowania oraz zasady równości możliwe jest zrekonstruowanie zasady sprawiedliwości podatkowej²⁴. Równe traktowanie – w aspekcie konstytucyjnym²⁵ – stanowi *conditio sine qua non* w obrębie danej klasy podmiotów, które charakteryzują się daną cechą istotną. W odniesieniu do opodatkowania

21 Podobnie: A. Krzywoń, *Podatki...*, s. 81.

22 Należy odnotować, że w doktrynie polskiego prawa finansowego prezentowane jest stanowisko, wedle którego powszechność opodatkowania polega na tym, iż opodatkowaniu powinny podlegać wszystkie dochody, bez względu na źródło ich pochodzenia (tak np. A. Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości...*, s. 157).

23 Podobnie: A. Krzywoń, *Podatki...*, s. 82.

24 Zob. E. Fojcik-Mastalska, R. Mastalski, *Zasada zupełności...*, s. 389; E. Ruśkowski, *Jak naprawić to, co popsuł ustawodawca. Wiążąca interpretacja prawa finansowego a konstytucja*, „Rzeczpospolita” z 22 lutego 2005 r., s. C5.

25 Zob. w szczególności: orzeczenie TK z 9 marca 1988 r., U 7/87, a także wyroki TK z: 18 stycznia 2000 r., K 17/99; 15 października 2001 r., K 12/01; 28 maja 2002 r., P 10/01 oraz 24 kwietnia 2006 r., P 9/05.

cechą istotną jest z reguły posiadanie składników majątkowych określonego rodzaju lub osiągnięcie dochodu z tego samego źródła (np. stosunku pracy, umowy cywilnoprawnej, działalności wykonywanej osobiście, uzyskiwanie określonych pożytków z posiadanego majątku itp.). W takim ujęciu – w ślad za Trybunałem Konstytucyjnym – można też przyjąć, że zasada sprawiedliwości podatkowej może być uznawana również za pochodną zasady sprawiedliwości społecznej (art. 2 *in fine* Konstytucji), gdyż

ustawodawca określając normatywną treść obowiązku podatkowego powinien to uczynić z zachowaniem konstytucyjnej zasady równości i powiązanej z nią ściśle zasady sprawiedliwości społecznej. Wymóg ten dotyczy tak nakładania samego obowiązku, jak i określania ulg podatkowych²⁶.

W związku z powyższym naruszenie zasady sprawiedliwości podatkowej będzie występować wówczas, gdy norma prawna odmiennie traktuje swoich adresatów, którzy odznaczają się tą samą cechą relewantną. Zastrzec należy jednak, że w niektórych przypadkach – z punktu widzenia zasady sprawiedliwości społecznej właśnie, jak i kryterium egzekwowalności podatku – dopuszczalne będzie pewne zróżnicowanie podatników w ramach konkretnej „klasy” z uwagi na wyodrębnione cechy szczególne (np. w przypadku podatników objętych podatkiem dochodowym od osób fizycznych: zmniejszenie podstawy opodatkowania wobec osób znajdujących się ciężkiej sytuacji materialnej, samotnie wychowujących dzieci czy posiadających rodziny wielodzietne; z kolei w przypadku podatników prowadzących działalność gospodarczą cechami szczególnymi będą: charakter podmiotu gospodarczego ze względu na prawo własności, przedmiot prowadzonej działalności czy jej forma prawno-organizacyjna). Ważne, aby ustawodawca podatkowy – wprowadzając zróżnicowanie w zakresie wysokości opodatkowania – legitymował się stosowną merytoryczną przesłanką (mającą zakotwiczenie w wartościach przyjętych przez ustrojodawcę); jak stwierdził bowiem Trybunał Konstytucyjny:

aby ustalić, czy zróżnicowanie jest zgodne z Konstytucją, należy poddać analizie kryterium, na podstawie którego dokonano zróżnicowania. Trzeba stwierdzić, czy wprowadzone kryterium zróżnicowania jest merytorycznie usprawiedliwione, ostateczne – czy jest sprawiedliwe²⁷.

W tym stanie rzeczy dla ustawodawcy podatkowego składające się na zasadę sprawiedliwości podatkowej kryteria sprawiedliwości społecznej, równości i powszechności opodatkowania powinny być ujmowane łącznie (komplementarnie) przy stanowieniu norm nakładających zobowiązania podatkowe²⁸. W związku z tym nasuwa się pytanie, kiedy można uznać podatek za sprawiedliwy.

²⁶ Postanowienie TK z 7 listopada 2001 r., Ts 30/01.

²⁷ Orzeczenie TK z 13 lipca 1993 r., P 7/92.

²⁸ Por. A. Krzywoń, *Podatki...*, s. 89.

Z formalnego punktu widzenia samo ustanowienie obowiązku podatkowego i objęcie nim „każdego” będzie wprawdzie mieściło się w kategoriach powszechności i równości (partycypacja wszystkich jednostek w jego realizacji). Jednakże o spełnieniu przez ustawodawcę kryterium sprawiedliwości społecznej będzie można mówić dopiero, gdy konkretne obciążenie wypełni dyrektywę równości materialnej; oznacza to, że dopóki podatnicy należący do tej samej „klasy” są obciążani w takim samym stopniu ze względu na te same cechy relewantne, dopóty można mówić o realizacji wobec nich zasady sprawiedliwości podatkowej²⁹.

Tak ujmowana – za Trybunałem Konstytucyjnym – sprawiedliwość podatkowa wyraża się w dążeniu do zachowania równowagi w stosunkach społecznych i powstrzymywaniu się od kreowania nieusprawiedliwionych, niepopartych obiektywnymi kryteriami i wymogami przywilejów dla wybranych grup³⁰. Zatem jakiegokolwiek działania ustawodawcy muszą bezwzględnie znajdować swoje umocowanie w regulacji konstytucyjnej. I w tym miejscu konieczne jest odniesienie się do kwestii ulg i umorzeń w zobowiązaniach podatkowych oraz określania kategorii podmiotów zwolnionych z podatków. *Prima facie* zastosowanie tych mechanizmów przez ustawodawcę podatkowego wydawać się może – w ujęciu jurydycznym – odstępstwem od zasady powszechności i równości opodatkowania, a w ujęciu społecznym – odstępstwem od zasady sprawiedliwości społecznej.

Problem ten należy rozpatrywać na kilku płaszczyznach.

Po pierwsze – ustrojodawca sam mówi w art. 217 Konstytucji o „ulgach”, a przez to dopuszcza zastosowanie wskazanych odstępstw przy kształtowaniu prawa podatkowego, traktując je niejako jak „standard konstytucyjny”, a zatem regulowanie ich w ustawie podatkowej jest konstytucyjnie przewidziane.

Po drugie – samo dopuszczenie do zastosowania odstępstw wymienionych w art. 217 ustawy zasadniczej nie stwarza dla ustawodawcy podatkowego obowiązku do ich realizowania. Na ustawodawcy ciąży bowiem – jedynie przy kreowaniu tych ulg i zwolnień – obowiązek zastosowania zobiektywizowanych kryteriów, mających swoje umocowanie w regulacjach konstytucyjnych (względnie: wiążące Polskę prawa międzynarodowego), które będą teleologicznie uzasadniały przyjęte rozwiązania³¹.

Po trzecie – wszelkie odstępstwa wprowadzone na podstawie art. 217 Konstytucji powinny mieć charakter ścisły, tj. uniemożliwiający zastosowania wobec nich wykładni rozszerzającej, która – w odczuciu społecznym – podważałaby sens funkcjonowania podatku, zaś w aspekcie prawnym – przekładałaby się na „kadłubowy” charakter daniny³².

Po czwarte – wykluczone jest wprowadzanie regulacji sanujących uchylanie się od obowiązku podatkowego (tzw. abolicji podatkowej) w sposób, który w istocie

29 Por. *ibidem*.

30 Zob. wyrok TK z 21 marca 2001 r., K 24/00.

31 Zob. np. orzeczenie TK z 26 maja 1996 r., K 22/95 oraz wyrok TK z 9 listopada 1999 r., K 28/98.

32 Zob. np. wyroki NSA z 12 czerwca 1992 r., SA/Po 596/92 oraz 19 września 2001 r., I SA/Lu 971/00.

dyskryminowałby podatników wywiązujących się z nałożonych na nich obowiązków, poprzez swoiste „uprzywilejowanie” adresatów „abolicji” (odstąpienie od reguł ogólnych w przedmiocie opodatkowania dochodów nieujawnionych)³³.

6. Konstytucyjna zasada proporcjonalności

Zasada proporcjonalności ma zastosowanie do badania ograniczeń w korzystaniu z praw lub wolności konstytucyjnych wprowadzonych w ustawie³⁴. Ustawodawca, co do zasady, w zakresie stanowienia podatków i innych danin publicznych ma większą swobodę regulacyjną w kontekście art. 31 ust. 3 Konstytucji niżli w odniesieniu do innych materii³⁵. Wynika to z tego, że daniny publiczne (w tym podatki) służą utrzymaniu państwa, a przez to nie można ich traktować jako sytuacji wyjątkowej czy nadzwyczajnej w relacji do ochrony własności i innych praw majątkowych, zaś o ich wielkości decyduje jedynie wola polityczna parlamentu³⁶. Niemniej jednak

przepisy Konstytucji mówiące o granicach, w jakich musi mieścić się ograniczenie praw i wolności, wyznaczają też granicę konstytucyjności w nakładaniu ciężarów publicznych. [...] Nakładanie [bowiem] przez władze publiczne ciężarów publicznych, świadczeń i podatków, jest rodzajem „traktowania przez władzę publiczną” adresatów tych obciążeń. Stanowienie i realizacja ciężarów publicznych podlega więc ochronie z punktu widzenia art. 31 i 32 Konstytucji³⁷.

W związku z powyższym wydaje się, że weryfikowanie proporcjonalności regulacji ustanawiającej zobowiązanie podatkowe będzie miało charakter pomocniczy (uzupełniający) wobec kryterium konstytucyjnych gwarancji wolności i praw ekonomicznych i socjalnych z prawem ochrony własności włącznie. Ocena konkretnego podatku będzie się bowiem koncentrować na tym, czy ustawodawca podatkowy nie przekroczył konstytucyjnych granic opodatkowania oraz czy nie wprowadził „zawołowanej” regulacji wyłączeniowej bądź faktycznego zakazu prowadzenia działalności gospodarczej.

33 Zob. wyrok TK z 20 listopada 2002 r., K 41/02.

34 Zasadzie proporcjonalności poświęcona jest obszerna monografia A. Stępkowskiego, *Zasada proporcjonalności w europejskiej kulturze prawnej. Sądowa kontrola władzy dyskrecyjnej w nowoczesnej Europie*, Warszawa 2010. Zob. także J. Zakolska, *Zasada proporcjonalności w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2008.

35 Zob. wyroki TK z 13 listopada 2001 r., K 16/01 oraz 25 października 2004 r., SK 33/03; A. Bień-Kacała, *Zasada władztwa daninowego w Konstytucji RP z 1997 r.*, Toruń 2005, s. 201–202.

36 Por. T. Dębowska-Romanowska, *Prawo finansowe. Część konstytucyjna wraz z częścią finansową*, Warszawa 2010, s. 12.

37 Wyrok TK z 20 listopada 2002 r., K 41/02.

Wydaje się natomiast, że zasada proporcjonalności będzie mogła stanowić samodzielne kryterium oceny przy tzw. regulacjach okołopodatkowych³⁸. W doktrynie prawa konstytucyjnego słusznie bowiem zauważono, że na ustawodawcy ciąży konstytucyjny obowiązek redukcji wykorzystywanych środków „okołopodatkowych” do najmniej uciążliwych dla jednostek³⁹. Stanowisko takie znajduje swoje uzasadnienie w zasadzie zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa (wywodzonej z art. 2 Konstytucji); o ile samo ustanowienie podatku może nie naruszać żadnej wartości konstytucyjnej, o tyle „obudowanie” go regulacjami – używając nieco kolokwialnego sformułowania – w przedmiocie „wykrycia i wyegzekwowania za wszelką cenę” tego podatku będzie stanowiło nieproporcjonalną ingerencję w konstytucyjne prawa jednostki.

7. Zasada określoności przepisów podatkowych

Zasada określoności przepisów (wywodzona z art. 2 Konstytucji) ma pełne zastosowanie do regulacji prawa podatkowego (daninowego).

Jak wskazywał już na początku XX w. S. Głąbiński:

Podatki powinny być w sposób jasny i zrozumiały oznaczone. Wszelkie obowiązki publiczne w państwach nowożytnych powinny być ogółowi znane i z poczucia obywatelskiego wypełniane. Niejasność rodzi niechęć i wątpliwości u podatników, a sposobność do nadużyć u organów skarbowych. Stąd system podatkowy powinien być wedle możliwości prostym i konsekwentnym, wyrazy i osnowa ustawy również jasne i proste, dwuznaczności starannie unikane, stopa podatkowa, czas, miejsce, terminy płatności, waluta, w jakiej należą się podatki, dokładnie i przystępnie określone⁴⁰.

W swoim dotychczasowym orzecznictwie Trybunał Konstytucyjny przyjmuje, że z konstytucyjnej zasady państwa prawnego (art. 2 Konstytucji) wynika nakaz przestrzegania przez ustawodawcę zasad prawidłowej legislacji. Nakaz ten jest funkcjonalnie związany z zasadami pewności i bezpieczeństwa prawnego oraz ochroną zaufania do państwa i prawa. Naruszeniem wymagań konstytucyjnych dotyczących poprawnej legislacji jest w szczególności niejasne i nieprecyzyjne sformułowanie przepisu⁴¹. Niejasne i nieprecyzyjne sformułowanie przepisu rodzi bowiem niepewność jego adresatów co do ich praw i obowiązków, a także stwarza

38 Nieco odmiennie A. Krzywoń, *Podatki...*, s. 105, którego zdaniem art. 31 ust. 3 Konstytucji powinien być zawsze odnoszony do konkretnych praw i wolności konstytucyjnych.

39 Tak np. *ibidem*.

40 S. Głąbiński, *Nauka skarbowości*, Lwów 1911, s. 358.

41 Zob. np. wyroki TK z: 7 stycznia 2004 r., K 14/03; 3 czerwca 2003 r., K 43/02 oraz 11 grudnia 2002 r., SK 27/01; 30 października 2001 r., K 33/00; 17 października 2000 r., SK 5/99; 4 października 2000 r., P 8/00; 15 września 1999 r., K 11/99; 9 października 2007 r., SK 70/06; 28 października 2009 r., Kp 3/09 oraz 13 września 2011 r., P 33/09.

szerokie pole dla dowolności działania organów stosujących prawo, a to istotnie zwiększa ryzyko bezpodstawnego stosowania sankcji.

Niejasność prawa, jego nadmierne skomplikowanie czy wręcz wadliwość konstrukcji, prowadzące do rozbieżnych interpretacji, są zjawiskami występującymi z dużą częstotliwością w systemie obowiązującego prawa, uwzględniając tu także prawo podatkowe i karne⁴². Dotyczy to zwłaszcza tzw. odesłań kaskadowych, co może spowodować kompletną nieczytelność przepisu⁴³. W takich wypadkach powstaje konieczność oceny, czy ustawodawca utrzymał się jeszcze w zakresie przysługującej mu swobody regulacyjnej. Jednak ani sama konieczność wykładni przepisu prawa, ani fakt posłużenia się odesłaniem (w tym międzygałęziowym) w zakresie definiowania cech określonego zdarzenia (zachowania) nie przesądzają jeszcze o niekonstytucyjnym przekroczeniu przez ustawodawcę standardu rzetelnej procedury⁴⁴.

W swoim orzecznictwie Trybunał wskazywał, że precyzja przepisu powinna przejawiać się w konkretności nakładanych obowiązków i przyznawanych praw, tak by ich treść była oczywista i pozwalająca na ich wyegzekwowanie. Podkreślał przy tym, że zasada określoności przepisów prawa ma szczególnie doniosłe znaczenie w sferze praw i wolności. Zwłaszcza w przepisach podatkowych ustawodawca nie może poprzez niejasne formułowanie treści przepisów pozostawiać organom mającym je stosować nadmiernej swobody ustalania ich zakresu podmiotowego i przedmiotowego, a podatnikom stwarzać niepewności co do ciężających na nich obowiązków. Aby ocenić zgodność sformułowania określonego przepisu prawa z wymaganiami poprawnej legislacji, istotne są trzy założenia:

- po pierwsze – każdy przepis ograniczający konstytucyjne wolności lub prawa winien być sformułowany w sposób pozwalający jednoznacznie ustalić, kto i w jakiej sytuacji podlega ograniczeniom;
- po drugie – przepis taki powinien być na tyle precyzyjny, aby zapewnione były jego jednolita wykładnia i jednolite stosowanie;
- po trzecie – przepis taki powinien być tak ujęty, aby zakres jego zastosowania obejmował tylko te sytuacje, w których działający racjonalnie ustawodawca istotnie zamierzał wprowadzić regulację ograniczającą korzystanie z konstytucyjnych wolności i praw⁴⁵.

W celu uznania wadliwości (pod kątem konstytucyjnym) regulacji nie wystarcza tylko i wyłącznie abstrakcyjne stwierdzenie nieokreśloności tekstu prawa. Zdaniem Trybunału, niejasność lub nieprecyzyjność przepisu może uzasadniać stwierdzenie jego niezgodności z Konstytucją, o ile jest tak daleko posunięta, że wynikających z niej rozbieżności nie da się usunąć za pomocą zwyczajnych środków mających na celu wyeliminowanie niejedności stosowania prawa. Jeżeli

42 Zob. wyrok TK z 5 marca 2003 r., K 7/01.

43 Zob. wyrok TK z 12 września 2005 r., SK 13/05.

44 Por. *ibidem*.

45 Zob. wyroki TK z: 30 października 2001 r., K 33/00; 9 października 2007 r., SK 70/06 oraz 3 grudnia 2013 r., P 40/12.

dana regulacja prawna okazuje się niejasna w sposób kwalifikowany, to dopiero wówczas uzasadnione jest orzeczenie o jej niekonstytucyjności ze względu na naruszenie zasady poprawnej legislacji, w niektórych przypadkach wzmocnionej przez przepisy konstytucyjne ustalające szczególne wymagania co do określoności przepisów prawnych w niektórych gałęziach prawa czy w odniesieniu do niektórych zagadnień, takich jak prawo karne, prawo daninowe czy ograniczenia praw i wolności gwarantowanych konstytucyjnie⁴⁶.

Trybunał Konstytucyjny przyjmuje, że granicy między zwykłą a kwalifikowaną niejasnością stanu prawnego nie można wyznaczyć *in abstracto*, gdyż przebiega ona w odmienny sposób w zależności od gałęzi prawa i regulowanej materii: wątpliwości interpretacyjne mogą być tolerowane w większym stopniu w prawie prywatnym (prawo cywilne, prawo rodzinne, prawo handlowe), a w mniejszym stopniu w prawie publicznym, przy czym w tym ostatnim przypadku należy poczynić rozróżnienie między prawem administracyjnym, prawem podatkowym i prawem karnym, gdyż poziom wymaganej jednoznaczności i precyzji ulega podwyższeniu w każdej z kolejno wymienionych dziedzin prawa. Okoliczność ta jest konsekwencją odmiennego zakresu swobody interpretacyjnej w poszczególnych gałęziach prawa, wynikającego m.in. z różnego stopnia dopuszczalności posługiwania się w ich ramach funkcjonalnymi regułami wykładni w celu rozstrzygnięcia rozważanych wątpliwości⁴⁷.

W przypadku prawa daninowego wymagania dostatecznej określoności regulacji prawnych wynikające z zasady poprawnej legislacji ulegają istotnemu wzmocnieniu ze względu na treść art. 84 i art. 217 Konstytucji. Oba te przepisy „składają się [bowiem] na względnie koherentną konstrukcję tzw. władztwa podatkowego” i powinny być traktowane równorzędnie, a różnica między nimi dotyczy „rozłożenia akcentów”: art. 84 podkreśla stronę podmiotową obowiązku ponoszenia danin publicznych (powszechność), a art. 217 – stronę przedmiotową (kompetencje państwa wykonywane obowiązkowo w formie ustawy)⁴⁸.

Przepis art. 84 Konstytucji wyraża zasadę sprawiedliwości podatkowej i wyłączości ustawy w zakresie ustanawiania obowiązku ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych. Sprawiedliwość podatkowa jest pojmowana jako reguła kształtowania podatków według zasady równości i powszechności. Z zasady powszechności wynika, że obowiązek podatkowy spoczywa na wszystkich zobowiązanych podmiotach, zaś podatkiem objęte są wszystkie stany faktyczne, z którymi wiąże się obowiązek podatkowy. Z zasady równości podatkowej wynika, że wszystkie podmioty, będące w takiej samej sytuacji ekonomicznej (w zakresie stanu majątkowego, rodzajów źródeł przychodów i ich wielkości), powinny być opodatkowane równo⁴⁹. Konsekwencją powyższych zasad jest obowiązek państwa

46 Zob. wyrok TK z 29 lipca 2014 r., P 49/13.

47 Por. wyroki TK z 13 września 2011 r., P 33/09 oraz 18 lipca 2013 r., SK 18/09.

48 Zob. W. Sokolewicz, komentarz do art. 217 Konstytucji, [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej...*, s. 5–9.

49 Por. wyrok TK z 8 października 2011 r., SK 2/10.

w zakresie egzekwowania od wszystkich podatników wywiązywania się z obowiązku podatkowego, gdyż środki pochodzące z podatku są podstawą utrzymania i sprawnego funkcjonowania państwa, które jest dobrem wszystkich obywateli. Płacenie podatków jest jedną z powinności jednostek wobec państwa, uzasadnionych tym, że każdy – korzystając z różnych form realizacji zadań publicznych przez państwo (zapewnienie bezpieczeństwa, utrzymanie dróg) – powinien też partycypować w ich finansowaniu. Inaczej mówiąc, każdy jest zobowiązany przyczynić się do dobra wspólnego według własnych możliwości. Niewywiązywanie się ze zobowiązań podatkowych godzi nie tylko w interes finansowy Skarbu Państwa lub uprawnionych jednostek samorządu terytorialnego, ale również narusza szeroko pojęty interes publiczny, sprzeciwiając się równocześnie zasadom sprawiedliwości społecznej⁵⁰.

Z art. 84 Konstytucji wynika wprost, że ciężary i świadczenia publiczne powinny być normowane przez akt rangi ustawowej. Ustrojodawca dokonał uściślenia zakresu tej regulacji w odniesieniu do podatków w art. 217 Konstytucji. Wskazany przepis ustanawia bezwzględną wyłączność ustawy dla unormowania:

- po pierwsze – nakładania podatków i innych danin publicznych o niepodatkowym charakterze;

- po drugie – dla określania podstawowych elementów konstrukcji podatku, takich jak podmiot, przedmiot opodatkowania i stawka podatkowa, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków.

W tych materiałach konieczne jest więc uregulowanie w samej ustawie wszystkich wymaganych elementów, tak aby unormowanie ustawowe zyskało cechy kompletności, precyzji i jednoznaczności⁵¹.

Reasumując, art. 84 Konstytucji formułuje nakaz precyzyjnego ustalenia w ustawie wszystkich istotnych elementów stosunku podatkowego (daninowego), zaś art. 217 Konstytucji wskazuje, co do jakich elementów omawianego stosunku obowiązek regulacji w drodze ustawy ma charakter szczególny⁵². Zasada określoności na gruncie prawa podatkowego znajduje zatem podstawę w art. 2 w związku z art. 84 i art. 217 Konstytucji. Wymaga ona w szczególności, aby podatek mógł w sposób zrozumiały i precyzyjny ustalić treść ciążących na nim obowiązków daniowych w chwili zajścia zdarzeń powodujących powstanie takiego obowiązku.

Z zasady określoności przepisów wynikają cztery ważne dla prawa podatkowego meta-zasady, a mianowicie:

- zakaz stosowania klauzul generalnych w ustawach określających podatek,
- zasada jednej i jedynej kwoty podatku,
- zasada *tempus regit actum*,
- zasada odpowiedniej *vacatio legis*.

50 Por. wyroki TK z 12 kwietnia 2011 r., P 90/08 oraz 21 czerwca 2011 r., P 26/10.

51 Por. wyrok TK z 15 lipca 2013 r., K 7/12.

52 Por. wyroki TK z: 6 marca 2002 r., P 7/00; 2 kwietnia 2007 r., SK 19/06; 27 listopada 2007 r., SK 39/06 oraz 7 września 2010 r., P 94/08.

W odniesieniu do tej pierwszej należy zauważyć, że przepis ustawy podatkowej (norma podatkowa), w której określony zostaje podatek, nie może mieć charakteru klauzuli generalnej. Oznacza to, że niedopuszczalne jest odesłanie do pojęć niedostatecznie określonych czy też, kształtujących współzycie jednostek, reguł pozaprawnych⁵³. Obowiązek podatkowy ma charakter wyłącznie pozytywno-prawny: każde użyte w ustawie podatkowej określenie (termin) musi zawierać treść dającą się zdefiniować w sposób dostatecznie ostry⁵⁴. Jak wskazuje B. Brzeziński,

[d]efinicje w prawie podatkowym powinny być zawarte w ustawach. Przesądza o tym [bowiem] ranga definicji: pojęcie zdefiniowane wiąże podmiot stosujący prawo na tyle, że uniemożliwia – w procesie interpretacji prawa – odejście od rezultatów wykładni językowej⁵⁵.

Wynika z tego, że ustawodawca podatkowy, wprowadzając nowe instytucje prawne do celów podatkowych przy kreowaniu podatkowych stanów faktycznych, obowiązany jest do sformułowania definicji legalnej takiej instytucji; ma to na celu zapobieżenie swobodzie interpretacyjnej w procesie stosowania prawa. Nie dotyczy to jednak przypadku objęcia obowiązkiem podatkowym instytucji zastanych (i – co wymaga podkreślenia – wyraźnie zdefiniowanych w relewantnych aktach normatywnych⁵⁶), jak np. umowa sprzedaży, dzierżawa, spadek, darowizna, chyba że ustawodawca podatkowy zamierza przypisać tym instytucjom inne znaczenie na gruncie prawa podatkowego, co wymagałoby stosownego uzasadnienia celowości takiego działania⁵⁷. W tym przypadku chodziłoby o uchwycenie istoty ekonomicznej danej instytucji, tj. rzeczywistą treść, a nie nadaną określonej instytucji nazwę. Należy jednak zauważyć, iż sam obowiązek podatkowy nie może być utożsamiany z zastępowaniem przez organy podatkowe rzeczywiście zawartych umów czy innych czynności prawnych innymi (uznanymi przez organ za właściwsze w danym stanie faktycznym), co prowadzi do wniosku, że ustawa podatkowa nie może kreować tego typu mechanizmów „okołopodatkowych”⁵⁸. W tym miejscu należy przytoczyć trafny pogląd Naczelnego Sądu Administracyjnego, że przepis ustawy podatkowej nie powinien w żadnym wypadku prowadzić do obniżenia wymaganego w państwie prawnym standardu poprawności przepisów kosztem

53 Por. T. Dębowska-Romanowska, *Prawo finansowe...*, s. 147.

54 Por. *ibidem*.

55 B. Brzeziński, *Szkice z wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2002, s. 39.

56 Przez „wyraźne zdefiniowanie” rozumiem zarówno przepis zawierający definicję legalną, jak i sytuację, w której z treści przepisu wynikają wszystkie, niezbędne konstrukcyjnie, elementy potrzebne do zrekonstruowania określonego pojęcia (tzw. definicja opisowa).

57 Por. B. Brzeziński, *Szkice z wykładni...*, s. 46. Zob. też wyrok NSA z 19 maja 1994 r., SA/Po 3612/93.

58 Por. T. Dębowska-Romanowska, *Prawo finansowe...*, s. 147–148.

bezpieczeństwa prawnego jednostek, a co za tym idzie – nie powinien pozostawać w obrocie prawnym, jeżeli inaczej rozumie go sąd, inaczej podatnik, a jeszcze inaczej organ podatkowy⁵⁹.

Z kolei zasada jednej i jedynej kwoty podatku (wynikająca też w pewnym stopniu z zasady powszechności opodatkowania) polega na tym, że ustawodawca ma obowiązek zapewnienia jednolitości stosowania materialnego prawa podatkowego względem wszystkich podatników⁶⁰. Norma podatkowa powinna być przewidywalna, czyli dawać dostateczną określoność obowiązku podatkowego (definiować przedmiot opodatkowania). Innymi słowy, przy kreowaniu normy podatkowej na ustawodawcy ciąży obowiązek: po pierwsze – nawiązania w przedmiocie opodatkowania do rzeczy lub zjawisk, które bezpośrednio lub pośrednio wskazują na zdolność poniesienia ciężaru podatkowego; po drugie – takiego określenia tych rzeczy lub zjawisk, aby dawało to jasność i pewność odnośnie do przekształcenia ich w obliczalną podstawę jako punkt odniesienia do zastosowania stawek podatkowych⁶¹.

Natomiast zasada *tempus regit actum* (wynikająca z reguły *lex retro non agit*) polega na niestanowieniu prawa, które nakazywałoby stosowanie nowo ustanowionych norm do sytuacji zaistniałych przed wejściem ich w życie. Odstępstwo od tej zasady dopuszczalne jest wtedy, gdy jest to konieczne w celu realizacji wartości konstytucyjnej, ocenionej jako ważniejsza od wartości chronionej zakazem retroakcji, a także jeżeli przemawia za tym konieczność realizacji innej zasady konstytucyjnej, a realizacja tej zasady nie jest możliwa bez wstecznego działania prawa⁶². W zakresie prawa podatkowego Trybunał Konstytucyjny uznał, że regulowanie problematyki zobowiązań podatkowych z mocą wsteczną (tj. tworzenie regulacji dotyczących zaistniałych w przeszłości stanów faktycznych) narusza standard demokratycznego państwa prawnego⁶³.

59 Zob. wyrok NSA z 3 kwietnia 2001 r., III SA 3108/00. Należy odnotować w tym miejscu wyrok NSA z 7 listopada 1984 r., SA/Gd 864/84, w którym rozważana była kwestia braku definicji pojęcia „gospodarstwo rolne”, użytego w art. 4 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz. U. Nr 45, poz. 207, ze zm.); organy podatkowe obu instancji w stanie postępowaniu podatkowym odwołały się do definicji gospodarstwa rolnego zawartego w art. 2 ust 1 ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (Dz. U. Nr 52, poz. 268, ze zm.), natomiast Naczelny Sąd Administracyjny uznał, że adekwatne będzie – tak jak oczekiwał tego podatnik – znaczenie „gospodarstwa rolnego” w przepisach prawa cywilnego, a w szczególności § 2 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 28 listopada 1964 r. w sprawie przenoszenia własności nieruchomości rolnych, znoszenia współwłasności takich nieruchomości oraz dziedziczenia gospodarstw rolnych (Dz. U. z 1983 r. Nr 91, poz. 86). Również w wyroku z 30 marca 1994 r., III SA 966/93, NSA – w sprawie dotyczącej wysokości opłaty skarbowej – uznał za właściwe zrekonstruowanie pojęcia „gospodarstwa rolnego” w przepisach prawa cywilnego.

60 Por. T. Dębowska-Romanowska, *Prawo finansowe...*, s. 145.

61 Por. *ibidem*, s. 147.

62 Zob. np. postanowienie TK z 8 października 2007 r., P 45/07.

63 Zob. orzeczenie TK z 29 marca 1994 r., K 13/93.

Zasada odpowiedniej *vacatio legis* służyć ma z kolei zabezpieczeniu położenia prawnego podatników w tym sensie, że na ustawodawcy ciąży obowiązek – przy wprowadzaniu lub zmianie przepisów podatkowych (daninowych) – zapewnienia odpowiedniego okresu dostosowawczego (który uzależniony jest od natury wprowadzanego przepisu)⁶⁴. W dotychczasowym orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego przyjmowano, że minimalny okres spoczywania ustawy podatkowej wynosi co najmniej miesiąc przed rozpoczęciem roku podatkowego, którego ma ona dotyczyć⁶⁵.

§ 2. Klauzule zapobiegające zjawisku obejścia prawa podatkowego a norma art. 217 Konstytucji

1. Uwagi wstępne

Z treści art. 217 Konstytucji wynika, że ustrojodawca jako fundamentalną zasadę prawa podatkowego (daninowego) uznaje regułę *nullum tributum sine lege*. Oznacza to, że obowiązek podatkowy (daninowy) może zostać nałożony wyłącznie na podmioty związane ze stanem faktycznym, z jakim ustawa podatkowa (daninowa) łączy powstanie takiego obowiązku, określając jednocześnie wszystkie elementy mające dla niego podstawowe znaczenie⁶⁶. Określenie tych elementów powinno odbywać się na podstawie kryteriów wskazanych w § 1 niniejszego rozdziału.

W doktrynie prawa podatkowego prezentowany jest pogląd jak najszerszego ujmowania podatkowego stanu faktycznego:

Ustawy podatkowe powinny [...] w jak największym zakresie, tak dalece, jak to możliwe z punktu widzenia technicznych uwarunkowań budowy ustaw podatkowych, regulować elementy konstrukcyjne podatku. Chodzi bowiem o to, aby ustawy te w pełni realizowały zasadę wyłączności ustawowej w sprawach praw i obowiązków jednostki. Dla normatywnego kształtu konstytucyjnych podstaw opodatkowania podstawowego znaczenia nabiera więc reguła prawnopodatkowego stanu faktycznego⁶⁷.

64 Zob. wyrok TK z 15 lutego 2005 r., K 48/04.

65 Zob. m.in. orzeczenie TK z 15 marca 1995 r., K 1/95 oraz wyroki TK z 5 stycznia 1999 r., K 27/98 i 15 lutego 2005 r., K 48/04.

66 Por. W. Sokolewicz, uwaga 16 do art. 217 Konstytucji, [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej...*, s. 18–20.

67 R. Mastalski, *Konstytucyjne podstawy prawa podatkowego*, [w:] *Konstytucyjne podstawy systemu prawa*, red. M. Wyrzykowski, Warszawa 2001, s. 164–165.

Co do zasady należy zgodzić się z powyższym stanowiskiem, niemniej jednak wymaga ono poczynienia pewnych zastrzeżeń. Dynamika stosunków i zjawisk gospodarczych oraz ich zupełnie nowe formy, jak też konieczność stanowienia regulacji wykonawczych (o charakterze „technicznym”), wydają się stać na przeszkodzie zrealizowania przedstawionej koncepcji. Truizmem będzie stwierdzenie, że nie jest możliwe objęcie w sposób sprecyzowany wszystkich rodzajów zachowań (zdarzeń) jako kształtujących powstanie obowiązku podatkowego. To zaś wiąże się z problemem klasyfikacji zachowań podatników, które nie mieszczą się w już ustanowionych ramach prawa podatkowego, tj. literalna wykładnia przepisu ustanawiającego obowiązek podatkowy (daninowy) uniemożliwia subsumpcję wobec konkretnego zjawiska; chodzi tutaj przede wszystkim o takie ułożenie swych stosunków majątkowych i gospodarczych, aby prowadziło ono do niezapłacenia (albo zmniejszenia) podatku, określane w doktrynie, orzecznictwie i niektórych ustawodawstwach jako zjawisko obejścia prawa podatkowego.

2. Koncepcje normatywnego zapobieżenia obejściu prawa podatkowego

2.1. Cel wprowadzenia regulacji

Główną przyczyną stosowania regulacji w przedmiocie zapobieżenia obejściu prawa podatkowego jest istnienie luk normatywnych. Luki te można sklasyfikować jako „konstrukcyjne” oraz „aksjologiczne”. Te pierwsze będą występować, gdy „przepisy nie zawierają norm prawnych niezbędnych do rekonstrukcji określonej sytuacji prawnej”⁶⁸. Natomiast luki aksjologiczne polegać będą na braku „uregulowań prawnych, które nie są co prawda niezbędne do funkcjonowania instytucji prawnej (tak jak ma to miejsce w przypadku luki konstrukcyjnej), ale – zdaniem interpretatora – brak jest przepisów, które nadawałyby tej instytucji kształt respektujący określone wartości, jakie powinny cechować dobre prawo”⁶⁹. W takiej sytuacji brak regulacji podatkowej kreuje obszar wolny od opodatkowania⁷⁰, z którego mogą korzystać podatnicy.

Funkcją regulacji, która przeciwdziała obejściu prawa podatkowego, jest – w założeniu modelowym – niedopuszczenie do wykorzystania przez podatników braku regulacji poprzez przyjęcie fikcji prawnej, nadającej czynności podatnika kwalifikację prawną niezgodną z kwalifikacją dokonaną przez niego samego, lecz odpowiadającą osiągniętemu celowi (efektowi) gospodarczemu⁷¹.

68 B. Brzeziński, *Szkice z wykładni...*, s. 66.

69 *Ibidem*, s. 67.

70 Inaczej R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2000, s. 104, który ogranicza obszar wolny od opodatkowania wyłącznie do przypadku luki aksjologicznej.

71 Por. P. Karwat, *Obejście prawa podatkowego. Natura zjawiska i sposoby przeciwdziałania mu*, Warszawa 2002, s. 130.

2.2. Klauzule ogólne (generalne)

Ten punkt niniejszej pracy wymaga poprzedzenia uwagami dotyczącymi instytucji klauzuli generalnej w akcie normatywnym.

Język aktu normatywnego powinien być precyzyjny, komunikatywny i adekwatny⁷². Obok precyzji istotna jest również adekwatność, a więc „dążenie do tego, by tekst aktu prawnego wyrażał to, co chciał, by wyrażał jego twórca (prawodawca)”⁷³, do realizacji czego służyć mają pewne, ogólne sformułowania. Znaczenie zwrotów i pojęć niedookreślonych nabiera szczególnego wymiaru w wypadku klauzul ogólnych (generalnych). Jak wskazuje L. Leszczyński, klauzula generalna

[j]est częścią przepisu prawnego (choć przez klauzulę można rozumieć też cały przepis, w którym znajduje się odesłanie) zawierającą wskazanie (nazwę) kryteriów pozaprawnych. Skierowana jest do podmiotu stosującego prawo (choć nie pozostaje bez wpływu na sposób działania adresata zwykłego normy, który może na ich podstawie określać własny wzór zachowania lub treść żądania procesowego) i upoważnia go do uwzględnienia w procesie decyzyjnym nieinkorporowanych do systemu prawnego kryteriów (pozaprawnych, pozasystemowych). Stanowi więc rodzaj celowego źródła swobody decyzyjnej, wykreowanego przez prawodawcę i rozszerzającego zakres swobody wynikający ze źródeł naturalnych⁷⁴.

Nie budzi przy tym wątpliwości, że klauzule generalne związane są z odesłaniami ustawodawczymi, i to z odesłaniami do pojęć (zjawisk) znajdujących się poza systemem aktów prawa stanowionego (a więc z tzw. odesłaniami zewnętrznymi)⁷⁵, jak też to, iż klauzule generalne stanowią konstrukcje normatywne⁷⁶. Klauzule te zawierają element zindywidualizowanej oceny stanu faktycznego, przy czym ciężar sformułowania tej oceny w konkretnym przypadku oraz stosownego do tego określenia skutków prawnych ustawodawca przerzuca na sąd lub na inny organ stosujący prawo⁷⁷. Ta pragmatyczna cecha klauzul generalnych łączona jest z ich właściwością semantyczną, polegającą na niedookreśloności użytych w ich treści zwrotów⁷⁸. Klauzule generalne służą „uelastycznieniu”

72 Por. A. Choduń, *Klauzule generalne i zwroty niedookreślone w prawie podatkowym i administracyjnym*, LEX/el. 2013.

73 *Ibidem*.

74 L. Leszczyński, [w:] *System prawa administracyjnego*, t. 4: *Wykładnia w prawie administracyjnym*, red. R. Hauser, A. Wróbel, Z. Niewiadomski, wyd. 2, Warszawa 2015, s. 117–118.

75 Por. Z. Radwański, M. Zieliński, [w:] *System prawa prywatnego*, t. 1: *Prawo cywilne – część ogólna*, red. M. Safjan, wyd. 2, Warszawa 2012, s. 391.

76 Por. L. Leszczyński, [w:] *System prawa administracyjnego*, t. 4, s. 117.

77 Por. wyrok TK z 8 lipca 2008 r., P 36/07.

78 Por. S. Grzybowski, *Struktura i treść przepisów prawa cywilnego odsyłających do zasad współżycia społecznego*, „*Studia Cywilistyczne*” 1965, t. XXXII, s. 32–33.

przepisów prawa, zapobiegają ich „przelegalizowaniu”⁷⁹, jak i ułatwiają zastosowanie prawa w sposób uwzględniający szczególne okoliczności danej sprawy⁸⁰.

Wprawdzie w orzeczeniu z 19 czerwca 1992 r. w sprawie U 6/92 Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że każda regulacja prawna, dająca organowi państwowemu uprawnienie do wkraczania w sferę praw i wolności obywatelskich, musi spełnić wymóg dostatecznej określoności, to już w orzeczeniu z dnia 7 czerwca 1994 r. w sprawie K 17/93 uznał, iż posługiwanie się przez prawodawcę klauzulami odsyłającymi do funkcjonujących w społeczeństwie przekonań i ocen spełnia – co do zasady – także warunki prawidłowego tworzenia prawa w państwie prawnym.

Z orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego wynika, że naruszenie wymagania przewidywalności rozstrzygnięcia uprawnionego organu przy zastosowaniu klauzuli generalnej może wystąpić w trzech sytuacjach:

– po pierwsze – gdyby przesłanki rozumienia klauzuli generalnej miały nie tylko obiektywny, lecz i subiektywny charakter;

– po drugie – gdyby treść tej klauzuli generalnej nie stwarzała dostatecznych gwarancji, że jej interpretacja w procesie stosowania prawa stanie się jednolita i ścisła, tak aby była zapewniona możliwość przewidzenia określonego rozstrzygnięcia;

– po trzecie – gdyby z brzmienia klauzuli generalnej można było wyprowadzać uprawnienia prawotwórcze sądów lub organów administracji, wyrażające się w szczególności w prawie sądu lub organu do samoistnego nadawania nowej treści takiej klauzuli⁸¹.

Dopełnieniem poglądu Trybunału jest trafne stanowisko Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie, który – na gruncie pojęć „ważny interes podatnika” oraz „interes publiczny” (art. 67a § 1 Ordynacji podatkowej) – uznał, że posłużenie się przez ustawodawcę pojęciami niedookreślonymi wymaga od organu wszechstronnego wyjaśnienia okoliczności faktycznych po to, aby na tej podstawie stwierdzić, czy dana sytuacja faktyczna mieści się w zakresie przesłanki określonej w przepisie zawierającym takie pojęcia (klauzule generalne), czy też nie. Zdaniem sądu

[m]ożna wprawdzie powoływać się w tej mierze na przykłady mogące stanowić wskazówki interpretacyjne, zaczerpnięte z piśmiennictwa podatkowego, czy też wypracowanego w tym zakresie dorobku orzecznictwa sądowego, niemniej w każdym wypadku ich analiza musi być dokonana przez organ podatkowy w oparciu o całościowy kształt okoliczności istniejących w konkretnej sprawie⁸².

Generalnymi klauzulami odsyłającymi, występującymi w przepisach polskiego systemu prawnego, są np. odesłania do zasad współżycia społecznego,

79 Por. zob. wyroki TK z 7 grudnia 1999 r., K. 6/99 oraz 17 października 2000 r., SK 5/99.

80 Por. wyrok TK z 8 lipca 2008 r., P 36/07.

81 Por. wyrok TK z 17 października 2000 r., SK 5/99.

82 Wyrok WSA w Lublinie z 20 kwietnia 2016 r., I SA/Lu 560/15. Por. też. wyrok WSA w Lublinie z 20 grudnia 2015 r., I SA/Lu 611/15.

społeczno-gospodarczego przeznaczenia prawa, interesu społecznego, interesu publicznego, dobra dziecka, dobra rodziny, dobrych obyczajów, zasad (reguł) słuszości, zasady sprawiedliwości społecznej, interesu państwa. Obok typowych generalnych klauzul odsyłających w systemie prawnym funkcjonują odesłania do ocen porównawczych (szacunkowych), takich jak: ważne powody, uzasadniona przyczyna, szczególne zasługi, trwałe i zupełny rozkładu pożycia *etc.* Nie ma tu bezpośredniego ukierunkowania na określone wartości; nie ma w nich również kategorycznego wyrażenia „ocen zasadniczych”. W odniesieniu do tych ostatnich mogą one wynikać z wartości występujących w klauzulach generalnych lub być przez nie korelowane⁸³. Istotą tych zwrotów jest ocena skali, natężenia, częstotliwości występowania określonych cech (stanowiących zwykle element stanu faktycznego) i przesądzenie o spełnieniu lub niespełnieniu danego warunku normatywnego⁸⁴. Zwroty te w pewnym sensie rozszerzają zakres swobody decyzyjnej w stosowaniu prawa⁸⁵. Klauzule generalne można identyfikować z kryteriami moralnymi, politycznymi czy też gospodarczymi; są one związane z określonymi formami odesłań⁸⁶.

Jak trafnie zauważa L. Leszczyński:

Postępowanie się kryteriami otwartymi [zawartymi w klauzulach generalnych] przez organy administracji zależy – jak żaden inny rodzaj zastosowania odesłań – od typu systemu politycznego, który może wymagać „celowego” stosowania prawa albo stosowania uwzględniającego aksjologię ideologiczną i polityczną, jak to ma miejsce w systemach autokratycznych (i wówczas wskazany wyżej element niepewności co do wykorzystania kryterium zastąpiony jest wolą i obowiązkiem uwzględniania tej aksjologii), albo stosowania pragmatycznego, uwzględniającego obok elementów kierowania rzeczywistością polityczną odwoływanie się do aksjologii społecznej (co ma miejsce w systemach demokratycznych). Relatywizacja powyższa powinna być ponadto uzupełniona o cechy, powiązanego zwykle z systemem politycznym, typu systemu gospodarczego (co jest istotne zwłaszcza dla stosowania administracyjnego prawa gospodarczego) czy głębokości zmiany społecznej (co może dodatkowo zwiększać zakres wykorzystania aksjologii, ale także zmieniać sposób jej uwzględniania)⁸⁷.

Przechodząc do zagadnienia ogólnych (generalnych) klauzul w przedmiocie zapobieżenia unikania opodatkowania, należy zauważyć, że pozwalają one organowi podatkowemu określić konsekwencje prawne zaistniałego stanu faktycznego w oparciu o ekonomiczną treść zdarzeń, a nie na podstawie jego formalno-prawnego obrazu. Prowadzi to do możliwości pominięcia przez organ podatkowy

83 Por. L. Leszczyński, [w:] *System prawa administracyjnego*, t. 4, s. 118.

84 *Ibidem*.

85 Por. *ibidem*.

86 Por. *ibidem*, s. 119.

87 *Ibidem*, s. 120.

korzystnych dla podatnika konsekwencji prawno-podatkowych podjętych przez niego czynności; skutki zaistniałego stanu rzeczy określone mogą zatem zostać nie na podstawie zdarzeń prawych, które miały miejsce, ale na podstawie hipotetycznego stanu rzeczy, który byłby – w ocenie uprawnionego organu – bardziej adekwatny do istoty ekonomicznej tych zdarzeń⁸⁸.

Wymaga podkreślenia, że klauzule ogólne nie ustanawiają reguł zachowania dla podatników, tj. nie ma w nich zawartych zakazów ani nakazów. Samoistnie nie wprowadzają też sankcji administracyjnych lub karno-skarbowych, aczkolwiek mogą być lub są z nimi ściśle powiązane (implikują zastosowanie przewidzianych przez prawo środków represyjnych wobec podatnika).

Hipoteza klauzul ogólnych sprowadza się do określenia przesłanki, których wystąpienie pozwala organowi podatkowemu podważyć (zakwestionować) przyjęty przez podatnika sposób działania na podstawie następujących kryteriów:

- po pierwsze – celowość działania podatnika, zmierzającego do osiągnięcia korzyści podatkowej;
- po drugie – wskazanie, że ów cel był głównym lub jedynym motywem działania podatnika;
- po trzecie – „sztuczność” działania podatnika;
- po czwarte – brak ekonomicznego (gospodarczego) uzasadnienia dla podjętych przez podatnika działań.

W zależności od przyjętej w danym systemie prawa krajowego nomenklatury klauzule ogólne zawierają również elementy ocenne kwalifikujące, tj. dopuszczające uznanie przez uprawniony organ, że zachowanie podatnika stanowiło nadużycie lub obejście prawa albo unikanie opodatkowania⁸⁹.

Co istotne, dyspozycja zawarta w klauzulach ogólnych nie ustanawia sankcji nieważności w odniesieniu do działań, które mieszczą się w hipotezie. Przysnaje ona jedynie uprawnionym organom prawo do odmowy uznania działań podatnika jako skutecznych na płaszczyźnie prawa podatkowego. Konsekwencją tego jest zatem nieosiągnięcie przez podatnika efektu w postaci zamierzonych przez niego zmniejszenia albo wyeliminowania zobowiązania podatkowego. Obejście prawa podatkowego nie polega bowiem na dokonaniu czynności prawnych niezgodnych z prawem, ale na wykorzystaniu określonych instytucji prawa cywilnego w celu uniknięcia albo złagodzenia konsekwencji podatkowych⁹⁰. Klauzule ogólne polegają więc na tym, aby zapewnić adekwatność opodatkowania⁹¹.

88 Por. A. Olesińska, *Klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania*, Toruń 2013, s. 17.

89 **Przez „unikanie opodatkowania” rozumie się w tym przypadku nie zatajenie podstawy opodatkowania albo świadome działanie polegające na nieuiszczeniu należnego podatku, ale zachowanie prowadzące – przy zastosowaniu legalnych środków prawnych – do optymalizacji obciążenia podatkowego.**

90 Por. M. Dymek, *Optymalizacja podatkowa, czyli jak oszczędzić na podatku dochodowym od osób prawnych*, Gdańsk 2006, s. 15.

91 Por. B. Brzeziński, *Wykładnia prawa podatkowego*, Warszawa 2013, s. 168.

2.3. Klauzule szczegółowe (*ad hoc*)

Niezależnie od rozwiązań typu ogólnego, ustawodawca podatkowy może również przeciwdziałać zjawisku obejścia prawa podatkowego przez stosowanie klauzul szczegółowych (*ad hoc*). Są one nakierowane przeciw ściśle określonym zachowaniom podatników i – w praktyce prawodawczej niektórych państw (np. Niemiec) – są one dostosowywane na bieżąco do konkretnych zachowań.

Zarówno klauzule ogólne, jak i klauzule szczegółowe, służą do osiągnięcia tego samego celu, jakim jest wypełnianie luk w prawie podatkowym. Natomiast różnica polega na tym, że w przypadku tych pierwszych wypełnianie luk następuje (w oparciu o normę ogólną) na etapie stosowania prawa, czyli w odniesieniu do konkretnych, indywidualnych stanów faktycznych. Z kolei klauzule szczegółowe służą bieżącemu uzupełnianiu systemu prawnego o regulacje udaremniające obniżenie należnego podatku w oparciu o kształtowanie czynności cywilnoprawnych. Innymi słowy, ustawodawca podatkowy rozszerza granice opodatkowania na stany faktyczne, które nie były dotychczas objęte normą podatkową (z literalnego brzmienia przepisu nie wynikał obowiązek podatkowy dla konkretnego zachowania jednostki), zaś ewentualne opodatkowanie możliwe byłoby wyłącznie poprzez zastosowanie klauzuli ogólnej.

W związku z powyższym stan faktyczny, który zostanie ujęty w klauzuli szczegółowej, w sensie prawnym przestaje nosić cechy obejścia prawa podatkowego, gdyż staje się przedmiotem opodatkowania.

2.4. Wady i zalety klauzul ogólnych i klauzul szczegółowych (*ad hoc*) w ujęciu porównawczym

Podstawowym kryterium porównawczym dla obu klauzul powinna być zasada pewności prawa i obrotu. W przypadku klauzul ogólnych należy stwierdzić, że stanowią one potencjalne zagrożenie dla stabilności systemu prawnego w aspekcie stosowania prawa przez organy podatkowe (ryzyko zbyt dużego luzu decyzyjnego, niedopuszczalnego na gruncie prawa publicznego, prowadzącego do rozbieżności interpretacyjnych). Natomiast klauzule szczegółowe wiążą się z mniejszą skalą trudności interpretacyjnych, co prowadzi do zwiększenia jednolitości ich stosowania.

O ile – *in abstracto* – klauzule ogólne dopuszczają większą „elastyczność” w ocenie stanów faktycznych (zarówno na korzyść, jak i niekorzyść podatnika), o tyle klauzule szczegółowe – poprzez ich ograniczony zasięg normatywny – działają zazwyczaj na niekorzyść finansów publicznych⁹². „Sztynna” hipoteza normy szczegółowej nie jest bowiem w stanie zapobiec innym zachowaniom podatników, opartym na podobnym schemacie co zachowania opisane w tej hipotezie. W efekcie przy klauzuli ogólnej to działanie aparatu państwowego „dostosowywać” będzie jej zasięg do kolejnych zachowań podatników, natomiast przy klauzuli szczegółowej wymagana jest bieżąca reakcja ustawodawcy podatkowego, co niestety wiąże się z ryzykiem zbytnej kazuistyki w prawie podatkowym.

⁹² Tak P. Karwat, *Obejście...*, s. 158.

Elementem pozytywnym klauzul szczegółowych jest ich łatwość aplikacyjna, gdyż – w przeciwieństwie do klauzul ogólnych – nie wymagają one wartościowania zjawisk i tworzenia hipotetycznych (nieraz prowadzących do wniosków *ad absurdum*) stanów faktycznych. Klauzule szczegółowe wymagają w procesie ich stosowania stwierdzenia okoliczności faktycznych łatwych do sprawdzenia, co powoduje, że są one szczególnie użyteczne, gdy zjawisko, któremu mają przeciwdziałać, staje się dobrze znane organom podatkowym i na tyle masowe, iż sięganie po konstrukcje ogólne powodowałoby w istocie paraliż funkcjonowania aparatu skarbowego⁹³. Istotną cechą klauzul szczegółowych jest także ich perspektywność, co oznacza, że – w myśl zasady *lex retro non agit* – nie można ich stosować do zdarzeń zaistniałych przed ich wprowadzeniem do systemu prawnego; *nota bene* analogiczny wniosek należy też wywieść w odniesieniu do klauzul ogólnych.

2.5. Klauzule materialne i klauzule procesowe

Kolejny podział klauzul w przedmiocie obejścia prawa podatkowego jest oparty na kryterium materialnym i procesowym.

W przypadku klauzul materialnych ustawodawca w istocie tworzy w nich nowe wzorce podstawy opodatkowania w miejsce istniejącego przedmiotu i podstawy opodatkowania na zasadach ogólnych. Natomiast klauzule procesowe dotyczą wyłącznie dowodów w postępowaniu podatkowym, czyli faktów prowadzących do powstania zobowiązania podatkowego, na których podatnik chce oprzeć wymiar podatku. Tym samym w pierwszym przypadku mamy do czynienia z badaniem rezultatu czynności prawnej na gruncie prawa podatkowego, zaś w drugim – z badaniem zamiaru i celu podatnika, który nie daje jeszcze rezultatu działania.

§ 3. Wnioski

Z art. 217 Konstytucji nie można wyprowadzić wniosku, że w prawie polskim funkcjonuje instytucja legalnego unikania opodatkowania⁹⁴. Nie ma natomiast żadnych przeciwwskazań do planowania podatkowego, czyli takiego układania stosunków majątkowych i gospodarczych przez podatnika, które – po pierwsze – będą nosiły cechę jawności, a po drugie – będą zgodne z prawem (ich forma nie będzie zabroniona przez ustawę)⁹⁵. Tym samym nie można – ani doktrynalnie, ani orzeczniczo, ani tym bardziej w formie normatywnej – podważać takich zachowań

93 Por. *ibidem*, s. 163.

94 Przez „unikanie opodatkowania” rozumie się tu świadome działanie podatnika, sprzeczne z prawem (działania pozorowane, zatajanie podstawy opodatkowania, uchylanie się od opodatkowania).

95 Por. T. Dębowska-Romanowska, *Prawo finansowe...*, s. 148 i 150.

podatników, które zmierzają do optymalizacji podatkowej (zmniejszenia obciążenia podatkowego) w oparciu o legalne instrumenty prawne, obowiązujące w dacie podjęcia przez podatnika stosownych działań⁹⁶.

Oczywistą rzeczą jest to, że zarówno przy podejmowaniu przez podatnika działań *stricte* nielegalnych (uchylanie się od opodatkowania), jak i legalnych (wykorzystywanie luk w systemie prawnym, korzystanie z dopuszczalnych przez prawo instytucji, ulg i zwolnień) dochodzi do uszczuplenia wpływów dla budżetu państwa. Truizmem będzie też stwierdzenie, że powszechny stosunek do płacenia podatków opiera się na niechęci i postrzeganiu wszelkich obciążeń daninowych jako uciążliwego obowiązku czy wręcz – używając kolokwialnego sformułowania – „kary”, która nie jest im rekompensowana w postaci jakichkolwiek wymiernych korzyści⁹⁷. W związku z tym racjonalny ustawodawca podatkowy powinien brać pod uwagę tę tendencję społeczną i zawsze zakładać przy konstruowaniu norm prawno-podatkowych, że jednostka wybierze (na ogół) rozwiązanie podatkowo korzystniejsze dla siebie.

Z zasady jednej i jedynej kwoty podatku wynika, że jeżeli wskazane w ustawie podatkowej podmioty rzeczywiście (nie pozornie) dokonują opisanych w hipotezie normy podatkowej czynności, to powstaje zobowiązanie podatkowe w konkretnej wysokości. Samo przeświadczenie organu podatkowego, że należny podatek powinien być wyższy, nie stanowi jeszcze uzasadnionego konstytucyjnie powodu do konstruowania regulacji mających na celu objęcie jak najszerzego kręgu zdarzeń prawnych swoistą „normą naprawczą” – ani w formie normatywnej, ani tym bardziej na zasadzie interpretacji. Jak wskazuje T. Dębowska-Romanowska:

Próba normatywnego zdefiniowania nieakceptowanych moralnie praktyk zawierania umów tylko po to, by osiągnąć korzyści podatkowe znajduje się [...] poza granicą Konstytucji w polskim systemie prawnym. Dzieje się tak dlatego, gdyż Konstytucja na ustawodawcę podatkowego przerzuca ryzyko, jakie związane jest z niedostatecznym (niedostatecznie ostrym) określeniem podmiotu, przedmiotu i stawek podatkowych oraz przesłanek obniżenia podatku, a przez to także zwrotu podatkowego, czy nadpłaty podatkowej⁹⁸.

W kontekście art. 217 Konstytucji (a także i zasad dotyczących materialnej granicy opodatkowania, omówionych wcześniej) należy stwierdzić, że klauzula ogólna w przedmiocie obejścia prawa podatkowego będzie obarczona następującymi wadami:

96 Tak np. NSA w wyroku z dnia 31 stycznia 2002 r., I SA/Gd 771/01 i w wyroku z dnia 16 grudnia 2005 r., II FSK 82/05.

97 Zob. szerzej: A. Gomułowicz, *Moralność podatkowa – uwarunkowania i zasadnicze dylematy*, [w:] *Ex iniuria non oritur ius...*, s. 365–374.

98 T. Dębowska-Romanowska, *Dopuszczalność i warunki wprowadzania generalnych zakazujących obejścia i nadużycia prawa w systemie prawa podatkowego – w świetle art. 84 i 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, [w:] *Ius et lex. Księga jubileuszowa Profesora Andrzeja Kabata*, Olsztyn 2004, s. 113.

- 1) odnośnie do sposobu funkcjonowania – upoważnienie organów podatkowych do wypełniania luk w drodze dyskrecjonalnej analogii;
- 2) odnośnie do pewności prawa – istotne ryzyko naruszenia tej zasady z uwagi na dowolność stosowania normy przez organy podatkowe;
- 3) odnośnie do jednolitości stosowania – możliwość niejednolitej wykładni z uwagi na nieostre sformułowania;
- 4) odnośnie do prewencji – ryzyko interpretacji retroaktywnej, a także potencjalne zastosowanie do każdego zdarzenia, mimo jego dopuszczalności na gruncie relewantnych przepisów.

Należy w tym miejscu zauważyć, że przyjmuje się, iż wątpliwości interpretacyjne mogą być tolerowane w większym stopniu w prawie prywatnym (prawo cywilne, prawo rodzinne, prawo handlowe), a w mniejszym stopniu w prawie publicznym, przy czym w tym ostatnim przypadku rozróżnić należy między prawem administracyjnym, prawem podatkowym i prawem karnym, gdyż poziom wymaganej jednoznaczności i precyzji ulega podwyższeniu w każdej z kolejno wymienionych dziedzin prawa. Okoliczność ta jest konsekwencją odmiennego zakresu swobody interpretacyjnej w poszczególnych gałęziach prawa, wynikającego m.in. z różnego stopnia dopuszczalności posługiwania się w ich ramach funkcjonalnymi regułami wykładni w celu rozstrzygnięcia rozważanych wątpliwości⁹⁹.

W przypadku prawa daninowego wymagania dostatecznej określoności regulacji prawnych wynikające z zasady poprawnej legislacji ulegają istotnemu wzmocnieniu ze względu na treść art. 84 i art. 217 Konstytucji. W literaturze zauważa się, że oba te przepisy „składają się na względnie koherentną konstrukcję tzw. władztwa podatkowego” i powinny być traktowane równorzędnie, a różnica między nimi dotyczy „rozłożenia akcentów”. Artykuł 84 podkreśla bowiem stronę podmiotową obowiązku ponoszenia danin publicznych (powszechność), a art. 217 – stronę przedmiotową (kompetencje państwa wykonywane obowiązkowo w formie ustawy)¹⁰⁰.

Z art. 84 Konstytucji wynika nakaz precyzyjnego ustalenia w ustawie wszystkich istotnych elementów stosunku daninowego, a z art. 217 – w odniesieniu do jakich elementów omawianego stosunku rozważany obowiązek regulacji w drodze ustawy ma charakter szczególny¹⁰¹. Tym samym przepisy podatkowe (w tym tzw. regulacje okołopodatkowe) powinny być tak konstruowane, aby podatnik mógł w sposób zrozumiały i precyzyjny ustalić treść ciężących na nim obowiązków daninowych w chwili zajścia zdarzeń powodujących powstanie takiego obowiązku.

W związku z powyższym – w ujęciu konstytucyjnym – granicą dla konstruowania ewentualnych mechanizmów uszczuplających dochody budżetowe państwa jest tylko i wyłącznie uwzględnienie ich nielegalności poprzez działania

99 Zob. wyroki TK z dnia: 13 września 2011 r., P 33/09 i 18 lipca 2013 r., SK 18/09.

100 Por. W. Sokolewicz, komentarz do art. 217 Konstytucji, [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej...*, s. 5–9.

101 Zob. wyroki TK z: 6 marca 2002 r., P 7/00; 2 kwietnia 2007 r., SK 19/06; 27 listopada 2007 r., SK 39/06 oraz 7 września 2010 r., P 94/08.

pozorne (dotyczy to regulacji o charakterze ogólnym). Nie stoi natomiast na przeszkodzie wprowadzanie regulacji szczegółowych, które – jak była o tym mowa wyżej – sprowadzają się do zakwalifikowania konkretnego zjawiska jako wywołującego skutki prawnopodatkowe. Nie pozostawiają one bowiem dyskrecjonalnej swobody organom państwa na etapie stosowania prawa i tym samym nie powodują zagrożenia dla pewności obrotu (jednostka „z góry” wie, jakie jej działanie objęte będzie konkretną hipotezą podatkową).

Tym samym wprowadzenie klauzul ogólnych zapobiegających wprost legalnym próbom optymalizacji podatkowej wydaje się być co najmniej utrudnione z punktu widzenia zgodności z art. 84 i art. 217 *in fine* Konstytucji. W znaczącej części doktryny dominuje stanowisko, iż wprowadzenie takiej klauzuli jest niedopuszczalne. To stanowisko odnajduje potwierdzenie w utrwalonej linii orzeczniczej Trybunału Konstytucyjnego.

Rozdział V

Orzecznicza doktryna obejścia prawa podatkowego po 1990 r. oraz próby normatywizacji podatkowej klauzuli antyabuzywnej w latach 1993–2005

§ 1. Orzecznicza doktryna obejścia prawa podatkowego po 1990 r.

Za pierwszą wypowiedź dotyczącą materii obejścia prawa podatkowego w ogóle należy uznać przywołany w § 4 rozdziału III wyrok Sądu Najwyższego z 1978 r. (*nota bene* wydany w innym reżimie prawnym i realiach społeczno-gospodarczych), natomiast po 1990 r. – wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 7 grudnia 1991 r.¹, w którym stwierdzono, że w każdym wypadku przejmowania przez prawo podatkowe pojęć prawa cywilnego należy badać, czy takie przejęcie w konkretnej sytuacji nie będzie sprzeczne z celami prawa podatkowego, należącego do sfery prawa publicznego. Następnie stanowisko zajął Sąd Najwyższy w wyroku z 4 lutego 1994 r.², w którym wskazał na potrzebę wyjaśniania rzeczywistej treści stosunków prawnych, jakie wynikają z zawartych przez podatników umów prawa cywilnego w zakresie zobowiązań podatkowych, a w szczególności oceny ich istotnych treści pod względem skutków prawnych, jak również przepisów ogólnych o zobowiązaniach umownych umożliwiających stronom swobodne kształtowanie stosunków umownych zgodnie z ich wolą, byleby ich treść lub cel nie sprzeciwiały się właściwości (naturze) stosunku, ustawie lub zasadom współżycia społecznego. Z kolei Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że przepisy prawa podatkowego jako

1 SA/Po 1198/91. Należy jednak odnotować, że – mimo zawarcia w uzasadnieniu tego orzeczenia tezy dotyczącej obejścia prawa podatkowego – rzeczony wywód poczyniony został w oderwaniu od stanu faktycznego sprawy rozstrzyganej przez NSA.

2 III ARN 84/94.

prawa autonomicznego nie mogą być rozpatrywane w aspekcie skutków czynności cywilnoprawnych zawieranych przez podatników; w związku z tym należy oddzielić kwestię prawidłowości w aspekcie prawa cywilnego oraz skutki jej wykonania przez stronę od skutków, jakie wywołują określone działania gospodarcze dokonane przez podatnika w sferze jego obowiązków podatkowych³.

W kolejnych judykatach stwierdzono, że dokonując wykładni prawa podatkowego organy podatkowe powinny w szczególności zwracać uwagę na to, czy swoboda w kształtowaniu stosunków ludzkich 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 podatkowego; dyspozytywny charakter umów cywilnoprawnych nie może bowiem być wykorzystywany do uchylecia się od obowiązku podatkowego albo zmniejszenia zobowiązania podatkowego⁴. I dalej: postanowienia umów regulujących obowiązki i prawa stron stosunku cywilnoprawnego podlegają ocenie przez organy podatkowe pod kątem rzeczywistych działań stron umowy w zakresie jej skutków podatkowych⁵, a także w sprawach podatkowych organy orzekające mogą oceniać umowy cywilnoprawne nie tylko z punktu widzenia wąsko pojętego interesu fiskalnego, ale także oceniać istotną treść umów pod względem skutków prawnych w świetle przepisów ogólnych Kodeksu cywilnego, dotyczących czynności prawnych, jak również przepisów o zobowiązaniach umownych, nie wykluczając oceny z punktu widzenia przesłanek z art. 58 § 1 w związku z art. 353 § 1 k.c.⁶

Nie bez znaczenia była także uchwała składu siedmiu sędziów NSA z 4 czerwca 2001 r.⁷, w uzasadnieniu której stwierdzono, że istotą postępowania dowodowego, prowadzonego przez organy podatkowe, jest ustalenie wszelkich istotnych okoliczności faktycznych sprawy po to, by następnie dokonać ich oceny pod kątem przepisów materialnoprawnych; w ramach tego postępowania niewątpliwie będzie się mieścić także prawo oceny treści wszelkich umów cywilnoprawnych zawartych przez podatnika, które mogłyby mieć wpływ na wysokość ciążących na nim zobowiązań podatkowych. Treść umowy cywilnoprawnej bowiem i wyrażona w niej wola stron w zakresie, w jakim rzutują na rozmiar obowiązku publicznoprawnego, są elementami prawnopodatkowego stanu faktycznego i dlatego powinny być ustalone i ocenione przez organy podatkowe w toku prowadzonego przez nie postępowania na podstawie wymienionych wyżej przepisów proceduralnych.

Warta odnotowania przy tym jest okoliczność, że już w początkowej fazie kształtowania doktryny orzeczniczej sama judykatura przyznała, iż **koncepcja obejścia prawa podatkowego „nie ma charakteru normatywnego, ale jest zaledwie**

3 Wyrok NSA z 10 listopada 1994 r., SA/Po 1652/94.

4 Wyrok NSA z 27 września 1994 r., SA/Ka 1682/94.

5 Wyrok NSA z 16 lutego 1995 r., SA/Kr 2432/94.

6 Wyrok NSA z dnia 7 kwietnia 1999 r., III SA 1610/98.

7 FPS 14/00.

koncepcją teoretyczną, którą akceptuje i stosuje sąd⁸. Co więcej: **judykatura nigdy nie podjęła próby przedstawienia podstaw do stosowania wykreowanej przez nią doktryny**⁹, zaś **sama doktryna orzecznicza budziła wątpliwości natury konstytucyjnej**¹⁰. Inną „osobliwością” tejże doktryny było jej **niezdefiniowanie przez same sądy**¹¹, co jedynie pogłębiało rozbieżności interpretacyjne co do samego zjawiska obejścia prawa podatkowego.

Na podstawie lektury poszczególnych judykatów można wysnuć wniosek, że samo zjawisko obejścia prawa podatkowego orzecznictwo sądowe (a w ślad za nim organy podatkowe) wiązało z ukształtowaną w doktrynie prawa finansowego koncepcją powiązań systemowych prawa finansowego z prawem cywilnym¹². Po pierwsze bowiem, odpowiedniej wskazówki interpretacyjnej należało doszukiwać się w treści art. 1 k.c. (w ujęciu z 1990 r.¹³), która – podobnie do treści pierwotnej tego przepisu – stanowi o jednolitości prawa cywilnego, *ergo* – w sposób swoisty oddziaływała na pozostałe gałęzie prawa przez „przeszczepianie” cywilistycznej siatki pojęciowej¹⁴. Po drugie – samo ustawodawstwo podatkowe nie traktowało o zjawisku obejścia jego przepisów. Instrumentarium dowodowo-represyjne w przedmiocie dochodów nieujawnionych (będących rezultatem działania przez podatników przeciwko obowiązkowi podatkowemu) w ogóle nie nadawało się do zastosowania wobec obchodzenia przez jednostki regulacji materialnego prawa podatkowego; w przeciwieństwie do unikania opodatkowania obejście nie nosiło znamion czynności dyssymulowanej; podatnik nie ukrywał bowiem podejmowanych przez siebie czynności i uiszczał – o ile taki przypadał – stosowny podatek. Zastosowanie instytucji ogólnego prawa cywilnego w przedmiocie wykładni czynności prawnych było zatem rozwiązaniem niejako „prowizorycznym”, pożądanym z punktu widzenia dochodów budżetowych państwa. Represyjny charakter doktryny orzeczniczej w istocie sprowadzał się do trzech płaszczyzn:

– po pierwsze – podatnik naruszał obowiązujące prawo podatkowe poprzez jego nieprawidłowe pojmowanie i w konsekwencji naruszanie jego norm swoim zachowaniem;

8 Wyrok NSA z dnia 6 lutego 1998 r., I SA/Gd 1431/96.

9 Podobnie: B. Brzeziński, *Narodziny i upadek orzeczniczej doktryny obejścia prawa podatkowego*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2004, nr 1, s. 9.

10 Zob. np. D. Niestrzębski, *Instytucja obejścia prawa podatkowego*, „Glosa” 1999, nr 4, s. 3 i n.; K. Zagrobelny, *Glosa do wyroku NSA z dnia 9 lutego 2000 r. (I SA/Gd 2036/97)*, OSP 2001, nr 10, poz. 153.

11 Por. B. Brzeziński, *Narodziny...*, s. 11.

12 Zob. A. Kostecki, [w:] *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. 1: *Instytucje ogólne*, red. M. Weralski, Ossolineum 1982, s. 446.

13 Przepis ten ma następujące brzmienie: „Kodeks niniejszy reguluje stosunki cywilnoprawne pomiędzy osobami fizycznymi i osobami prawnymi”.

14 Por. A. Kostecki, [w:] *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. 1, s. 446: „Reglamentacja funkcjonowania norm prawa cywilnego powoduje niejednokrotnie, że treść odpowiednich norm prawa finansowego jest adaptowania na potrzeby instytucji cywilnoprawnych”.

- po drugie – podatnikowi zarzucano pozorność czynności prawnych przez niego dokonywanych albo dokonywanie czynności nieważnych;
- po trzecie – podatnik prowadził działalność gospodarczą w sposób przynoszący mu korzyści podatkowe **w skali trudnej do zaakceptowania przez organy podatkowe, a niekiedy i sądy**¹⁵.

W literaturze pojawiały się wypowiedzi akceptujące funkcjonowanie doktryny orzeczniczej. Część autorów podkreślała, że stanowisko sądów miało swoją podstawę nie w koncepcji jednolitości prawa cywilnego, a w zasadzie autonomii prawa podatkowego, z której wynikać miało, że skuteczność czynności, podjętych w reżimie prawa prywatnego, na gruncie prawa podatkowego uzależniona jest od tego, czy nie stanowią one działań zmierzających do uchylecia się od obowiązku podatkowego¹⁶. Brak zaś wyraźnego umocowania w przepisach prawa pozytywnego w przedmiocie obejścia prawa podatkowego tłumaczono tym, że prawo i obowiązek do ustalenia rzeczywistej treści stosunków pomiędzy kontrahentami wynika z ustawowego obowiązku dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego¹⁷.

Powyższe narażało jednak uczestników obrotu prawnego na niepewność odnośnie do ewentualnych konsekwencji prawno-podatkowych ich zachowań. *De facto* bowiem o istnieniu zachowania, będącego – w ocenie organu podatkowego lub sądu – obejściem prawa, przesądzała nie (choćby lakoniczna) regulacja normatywna czy (funkcjonująca *praeter legem*, ale na podstawie klarownych, zobiektywizowanych przesłanek) ustabilizowana linia orzecznicza, lecz każdorazowa ocena „czynnika ludzkiego”, *a casu ad casum* „wstępującego” w miejsce prawodawcy.

Bez wątpienia stan taki, wykreowany przez orzecznictwo, **naruszał standard demokratycznego państwa prawnego**, jak również **godził w zasadę legalizmu władz publicznych**. Po pierwsze – o czym wspomniano wyżej – normy prawa podatkowego nie zawierały wówczas (jak i obecnie) odesłania umożliwiającego, czy to wprost, czy też *mutatis mutandis*, stosowania przepisów cywilnego prawa materialnego w postępowaniu wymiarowym; z tego też powodu wskazana praktyka była ewidentnie pozbawiona podstaw prawnych. Po drugie – zastosowanie przepisów Kodeksu cywilnego w postępowaniu podatkowym było nielogiczne:

Jeżeli bowiem [...] podatnik miałby działać w sposób prowadzący do „obejścia” prawa (a tylko tak mógł osiągnąć niezасłużone korzyści podatkowe), to jest oczywiste, że nie mógłby, sensownie dążąc do celu, posługiwać się czynnościami pozornymi, gdyż to dyskredytowałyby podjęte działania, a tym samym uniemożliwiło osiągnięcie celu. Przeciwnie – podatnik jest żywotnie zainteresowany tym, aby czynności były realne i nie budziły zastrzeżeń co do formy¹⁸.

15 Por. B. Brzeziński, *Narodziny...*, s. 9.

16 Zob. R. Mastalski, *Wprowadzenie do prawa podatkowego*, Warszawa 1995, s. 104 i n.

17 Zob. A. Gomułowicz, J. Matecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2004, s. 181.

18 B. Brzeziński, *Narodziny...*, s. 11. Por. też M. Kalinowski, *Granice legalności unikania opodatkowania w polskim systemie podatkowym*, Toruń 2001, s. 82–83.

Innymi słowy, pozorna czynność prawna jest czynnością nieważną, a jako taka nie może ona wywierać skutków prawnych w zakresie prawa prywatnego (*ergo* – nie może prowadzić do obejścia norm prawa podatkowego)¹⁹. Po trzecie – najważniejszym elementem obejścia prawa – na gruncie prawa cywilnego – jest bowiem ustalenie normy zakazującej osiągnięcia określonego zamierzenia uczestnika obrotu prawnego i stwierdzenie, czy czynność prawna właśnie do takiego celu prowadzi. Przepisy prawa podatkowego nie zawierały (i w dalszym ciągu nie zawierają) normy, która uznawałaby za niedozwolone zachowanie podatnika zmierzające do obniżenia swojego obciążenia podatkowego.

Jednym z pierwszych sygnałów odchodzenia od orzecznicznej doktryny obejścia prawa podatkowego był wyrok Sądu Najwyższego z dnia 19 października 2000 r.²⁰, w którym stwierdzono, że prawo podatkowe nie zawiera w sobie jakiegokolwiek generalnej zasady nakładająca na podatnika obowiązek działania dla powstania zobowiązania w najwyższej możliwej wysokości. W podobnym duchu wypowiedział się także Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 31 stycznia 2002 r.²¹ Istotny przełom nastąpił jednak wraz z wydaniem przez NSA wyroku z dnia 29 maja 2002 r.²² oraz wyroku składu siedmiu sędziów z dnia 24 listopada 2003 r.²³

W pierwszym ze wskazanych judykatów sformułowano tezę, że **przepisy prawa podatkowego nie zawierały norm nakazujących lub zakazujących określone zachowania, lecz jedynie normy określające konsekwencje zachowań podatnika na gruncie tego prawa, zaś na gruncie przepisów prawa podatkowego nie mógł znaleźć zastosowania art. 58 § 1 k.c.** Z kolei w drugim – wydanym wprawdzie po normatywizacji 1 stycznia 2003 r. klauzuli obejścia prawa podatkowego²⁴, ale odnoszącym się do stanu faktycznego sprzed tej daty – podkreślono, że **do 31 grudnia 2002 r. w polskim porządku prawnym jedynie nieliczne, wyraźnie i wyjątkowo ustanowione normy przewidywały swoiste sankcje podatkowe na wypadek, gdyby podatnik dokonujący określonych czynności tak je ukształtował, by osiągnąć zmniejszenie zobowiązania podatkowego lub zwiększenie ulgi. Samo ich ustanowienie potwierdzało jednak generalną zasadę wykluczającą możliwość stosowania ogólnej klauzuli obejścia prawa podatkowego**²⁵.

19 Podobnie B. Brzeziński, *Narodziny...*, s. 11.

20 III RN 55/00.

21 I SA/Gd 771/01.

22 III SA 2602/00.

23 FSA 3/03.

24 Zob. art. 24a i art. 24b dodane do Ordynacji podatkowej.

25 Zob. także: B. Brzeziński, *Wykładnia prawa – tzw. obejście ustawy podatkowej*, „Monitor Podatkowy” 2002, nr 6, s. 50; M. Ślifirczyk, *Obejście prawa podatkowego w doktrynie orzecznicznej polskich sądów*, „Forum Prawnicze” 2017, nr 4, s. 35 i n.

§ 2. Próby ustanowienia klauzuli obejścia prawa podatkowego w pracach legislacyjnych w 1993 r. oraz 1999 r.

Problem normatywizacji zjawiska obejścia prawa podatkowego – zapewne nie bez wpływu kształtującego się samoistnie orzecznictwa w tej materii – został podjęty już w trakcie prac nad rekodyfikacją polskiego prawa podatkowego. W projekcie Ordynacji podatkowej z 1993 r.²⁶ podatkowa klauzula antyabuzywna była zawarta w art. 13 w brzmieniu:

Umowy oraz inne czynności cywilnoprawne nie mogą być wykorzystywane do omijania przepisów prawa podatkowego oraz ograniczania skuteczności stosowania tych przepisów.

Propozycja ta nie została jednak zaakceptowana podczas prac w komisjach i nie znalazła się w uchwalonym w trzecim czytaniu 31 lipca 1997 r. ostatecznym tekście ustawy.

Kolejną próbą były dwa rządowe projekty nowelizacji ustaw o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz osób prawnych²⁷, które proponowały uzupełnienie obu aktów normatywnych o przepis następującej treści:

Przy ocenie skutków podatkowych umów cywilnoprawnych należy brać pod uwagę zgodny zamiar stron i cel. Organy podatkowe i organy kontroli skarbowej mogą pominąć skutki czynności prawnych, podjętych przez podatnika, w związku z dokonaniem których nie mógł on oczekiwać innych korzyści ekonomicznych niż wynikające z obniżenia zobowiązania podatkowego.

Projekty ustaw zostały jednak wycofane przez Radę Ministrów przed zakończeniem prac legislacyjnych w pierwszym czytaniu.

26 Rządowy projekt ustawy – Ordynacja podatkowa (Sejm RP II kad., druk nr 1177).

27 Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (Sejm RP III kad., druk nr 1192) oraz rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Sejm RP III kad., druk nr 1193).

§ 3. Podstawowe podatkowe regulacje antyabuzywne

Niezależnie od prób wprowadzenia do polskiego porządku prawnego w drodze ustawodawczej klauzuli obejścia prawa podatkowego, już od 1995 r. funkcjonowało w obrocie prawnym rozwiązanie na poziomie rozporządzenia wykonawczego, na podstawie którego organy podatkowe orzekały w sprawie ważności i skuteczności czynności prawnych dokonywanych przez podatników, a mianowicie § 54 ust. 4 pkt 4 lit. c rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 1995 r. w sprawie wykonania przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy o podatku akcyzowym²⁸, powtórzony następnie w § 54 ust. 4 pkt 5 lit. c rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 15 grudnia 1997 r.²⁹, § 50 ust. 4 pkt 5 lit. c rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 grudnia 1999 r.³⁰, § 48 ust. 4 pkt 5 lit. c rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 marca 2002 r.³¹ oraz § 50 ust. 4 pkt 5 lit. c rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 27 kwietnia 2004 r.³², wedle którego w przypadku, gdy wystawiono faktury, faktury korygujące lub dokumenty odprawy celnej potwierdzające czynności, do których mają zastosowanie przepisy art. 58 i art. 83 k.c., faktury te i dokumenty odprawy celnej nie stanowią podstawy do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego.

Orzecznictwo sądownoadministracyjne odnośnie do przytoczonej regulacji stało na stanowisku, że nie stanowi ona klauzuli generalnej, zawierającej kompetencje dla organów podatkowych do kwestionowania szeroko rozumianych czynności prawnych, których celem było uniknięcie opodatkowania³³.

Pomimo stanowiska sądów administracyjnych przytoczona norma, zawarta w kolejnych rozporządzeniach Ministra Finansów, budziła wątpliwości natury konstytucyjnej, czego przykładem jest zawisła przed Trybunałem Konstytucyjnym sprawa o sygn. akt SK 16/02.

W dwóch skargach konstytucyjnych spółka akcyjna zakwestionowała zgodność § 54 ust. 4 pkt 5 lit. c rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 15 grudnia 1997 r. oraz § 50 ust. 4 pkt 5 lit. c rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 grudnia 1999 r. – rozumianych w ten sposób, iż w zakresie pojęcia „czynności, do których mają zastosowanie przepisy art. 58 i art. 83 kodeksu cywilnego”, mieszczą się czynności nie mające na celu obejścia ustawy, a także czynności, które nie zostały dokonane na podstawie pozornego oświadczenia woli, a strony

28 Dz. U. Nr 154, poz. 797.

29 Dz. U. Nr 156, poz. 1024.

30 Dz. U. Nr 109, poz. 1245.

31 Dz. U. Nr 27, poz. 268.

32 Dz. U. Nr 97, poz. 970, ze zm.

33 Zob. wyroki NSA z: 14 lipca 1999 r., I SA/Gd 2444/98; 8 sierpnia 2001 r., I SA/Gd 469/99 oraz 5 września 2001 r., I SA/Gd 150/99.

spełniły swe świadczenia wzajemne, będące przedmiotem zobowiązań wynikających z tych czynności – z art. 2, art. 22 i art. 21 ust. 1 w związku z art. 64 ust. 3, art. 84 *in fine* i art. 92 ust. 1 zdanie pierwsze *in fine* Konstytucji, przez to, że będąc przepisami wykonawczymi, w celu innym niż wykonanie ustawy, nakładały na jednostkę, która zawarła i wykonała umowę zgodnie z porządkiem prawnym demokratycznego państwa prawnego i chronionymi przez nie wartościami, obowiązek poniesienia ciężaru podatkowego w zakresie większym niż określony w ustawie.

Do postępowania przed Trybunałem przystąpił także Rzecznik Praw Obywatelskich, który w swoim piśmie procesowym podzielił zarzuty skarżącej spółki co do niekonstytucyjności zaskarżonych przepisów. Uznał, iż zachodzi konieczność, aby Trybunał Konstytucyjny odniósł się do problemu możliwości układania stosunków gospodarczych przez podatników, których następstwem jest zmniejszenie obciążenia podatkowego. A także wypowiedział się co do skuteczności czynności organów skarbowych kwestionujących takie działania.

Zdaniem Rzecznika, zgodnie z zasadą autonomii woli stron stosunków cywilnoprawnych (art. 353¹ k.c.), podmioty uczestniczące w obrocie prawnym w ramach przepisów dyspozytywnych mają szeroką swobodę w kształtowaniu treści czynności prawnych, wyboru ich form, a także wyboru kontrahenta i ułożenia z nim stosunku prawnego, nawiązanego w związku z działalnością gospodarczą, w sposób zgodny z porządkiem demokratycznego państwa prawnego i chronionymi przez ten porządek wartościami. Uprawnieniu temu towarzyszy obowiązek władz publicznych honorowania woli stron.

Rzecznik stwierdził, iż pojęcie „obejścia prawa” w rozumieniu organów podatkowych i Naczelnego Sądu Administracyjnego znacznie odbiega od postrzegania tego pojęcia przez orzecznictwo i doktrynę prawa cywilnego w świetle art. 58 k.c. Badanie przez urząd skarbowy, jakimi motywami kierował się podatnik przy zawieraniu umowy, w najlepszym razie doprowadziłoby do stwierdzenia, iż miał na względzie wynikające stąd korzystne dla niego następstwa podatkowe. Jednak z takiego stwierdzenia jeszcze nic nie wynika dla oceny zawartej umowy.

Zdaniem RPO wątpliwości budziła możliwość stosowania przepisu art. 58 § 1 k.c. w prawie podatkowym:

Żadna czynność cywilnoprawna, zgodna z prawem, w tym również taka, której skutkiem jest nabycie prawa do ulgi, nie może być uznana za nieważną z tej przyczyny, że miała na celu „obejście ustawy podatkowej”, gdyż żadna ustawa nie zawiera normy zakazującej osiągnięcia pewnego skutku podatkowego. Normy prawnopodatkowe nakazują pobór podatku w określonej wysokości, jeśli zostaną spełnione warunki w nich określone. Nie nakazują zaś, ani też nie zakazują określonych zachowań podatnika związanych z przedmiotem podatku, ulgami, czy zwolnieniami. Podatnik może skorzystać z ulgi lub zwolnienia, jeżeli tylko spełnia warunki dla nabycia tego uprawnienia przewidziane w normie prawnej.

Rzecznik podkreślił, że nie należy kwestionować kompetencji organów podatkowych do badania treści umowy, jeśli ma ona na celu uniknięcie opodatkowania. Jednakże uprawnienie takie powinno być w sposób przejrzysty określone w ustawie, a ciężar dowodu musi spoczywać na organie podatkowym.

Trybunał Konstytucyjny w pełnym składzie – ze względów proceduralnych umarzając postępowanie³⁴ – uchylił się od merytorycznego rozstrzygnięcia zawisłej przed nim sprawy. Niemniej jednak kwestia dopuszczalnych granic konstrukcyjnych klauzul generalnych (w tym antyabuzywnej) w prawie podatkowym oraz dopuszczalności odesłania przez regulacje podatkowe do stosowania instytucji prawa cywilnego w postępowaniu wymiarowym nadal pozostała otwarta. Dlatego istotne przy tym było zdanie odrębne do postanowienia w sprawie SK 16/02 sędzię TK T. Dębowski-Romanowskiej, z którego wynikają następujące wnioski:

– po pierwsze – z art. 217 Konstytucji wypływa skrajnie obiektywistyczny i niejako automatyczny system powstawania zobowiązań podatkowych i kształtowania ich wysokości. O powstaniu i kształcie tych zobowiązań przesądza jedynie norma prawno-podatkowa, tj. taka, która zawiera podmiot, przedmiot, nawiązujący do źródła ekonomicznego podatku, podstawę i stawkę podatkową;

– po drugie – cechy polskiego systemu podatkowego, takie jak skrajny obiektywizm i automatyzm, są szczególnie uciążliwe w przypadkach, gdy zobowiązanie ujawnia się i realizuje w drodze samoobliczenia. W konsekwencji bowiem na podatnika przerzucony zostaje cały ciężar i ryzyko związane nie tylko z ujawnieniem faktów znaczących prawno-podatkowo, lecz także z ich prawidłową kwalifikacją prawną. Za nieprawidłowość subsumcji podatnik odpowiada tak samo jak za nieprawdziwość danych faktycznych. Wymagana jest w tym zakresie najwyższa staranność oraz znajomość prawa na takim poziomie, by nie doszło do określenia przez organ zaległości podatkowej ze wszystkimi płynącymi stąd ujemnymi następstwami. **Dopiero w kontekście takich założeń systemowych polskiego prawa podatkowego, oceniać można dopuszczalność i standardy, jakie stawiane być winny – ewentualnym, generalnym klauzulom, mającym zastosowanie w trakcie działań organów podatkowych. Ich *ratio legis* w tym kontekście polegać bowiem zawsze musi na zaostrzeniu obowiązków podatnika, a nawet działaniach prewencyjnych, ostrzegawczych;**

– po trzecie – wykładnia art. 217 Konstytucji wskazuje, że przedmiot opodatkowania, który zawsze musi być zawarty w normie prawno-podatkowej nawiązywać musi bezpośrednio lub pośrednio do zdolności poniesienia ciężaru podatkowego. Przedmiot opodatkowania to zatem rzeczy lub zjawiska, których występowanie wskazuje, że podatnik zdolny jest do poniesienia ciężaru podatkowego. Stąd też organ podatkowy obowiązany jest zawsze badać, czy zdarzenie ujawnione w fakturze nie tylko formalnie, zewnętrznie odpowiadało przedmiotowi opodatkowania lub warunkom obniżenia, lecz także, czy odpowiadało istotnym cechom ekonomicznym zdarzenia prawno-podatkowego (zasada *substance over form*);

34 Postanowienie TK z 14 lipca 2004 r., SK 16/02.

– po czwarte – z art. 217 Konstytucji wynika, że organy podatkowe obowiązane są zawsze badać, czy ujawnione w zeznaniu, deklaracji, fakturze zdarzenie, od którego zależy zaistnienie obowiązku podatkowego, jego wysokość i termin zapłaty, lub obniżenie podatku, jego zwrot lub powstanie nadpłaty podatkowej miało miejsce oraz czy cechy tego zdarzenia odpowiadają cechom gospodarczym przedmiotu opodatkowania lub warunkom, od których zależy zwolnienie, ulga podatkowa, obniżenie podatku, zwrot podatkowy, czy wreszcie nadpłata podatkowa. Należy zatem stwierdzić, iż w świetle polskich unormowań konstytucyjnych, generalne klauzule, odnoszące się do stosowania prawa podatkowego mają bardzo ograniczony zakres zastosowania, a ich wprowadzeniu towarzyszyć muszą szczególne wymagania przyzwoitej legislacji;

– po piąte – z art. 217 Konstytucji wynika, że podatkowe klauzule antyabuzywne – jeśli w ogóle mają występować – muszą być zawarte w samym systemie prawa podatkowego, nie zaś konstruowane w postaci odesłań do unormowań innego systemu. Za pomocą tych klauzul nie wolno wpływać w jakikolwiek sposób na wysokość podatku. Wysokość podatku zawsze zależy od ustawy podatkowej, której w procesie stosowania nie można zmienić w ten sposób, by doprowadzić do podwyższenia lub obniżenia świadczenia – w porównaniu ze świadczeniem wynikającym z ustawy. Klauzule takie nigdy nie mogą być samoistną podstawą rozstrzygnięcia organu podatkowego, ponieważ nie są ani materialną, ani formalną normą prawa podatkowego. Spełniać mają rolę pomocniczą w procesie oceny faktów znaczących dla istnienia i wysokości podatku. Klauzule takie mogą mieć jedynie minimalną treść normatywną i to bardzo szczególnego rodzaju. Mają one bowiem pomagać w ocenie i kwalifikowaniu prawno-podatkowym faktów w procesie stosowania prawa;

– po szóste – materia, której podatkowe klauzule antyabuzywne mogą teoretycznie dotyczyć, to pomoc organom podatkowym w: z jednej strony – przeciwdziałaniu zjawiskom udawania, pozorowania, że zdarzenie, fakt, od którego zależy zaistnienie, (niezaistnienie) obowiązku podatkowego i wysokość podatku miały w rzeczywistości miejsce oraz że spełnione zostały inne warunki, określone w ustawie podatkowej; z drugiej zaś – przeciwdziałaniu zjawiskom pozyskiwania zwrotów podatkowych, obniżen podatkowych za pomocą transakcji, których jedynym celem była właśnie taka korzyść pieniężna, nie zaś korzyści majątkowe, jakie zwykle przypisane są społeczno-gospodarczemu przeznaczeniu określonego prawa lub celowi gospodarczemu, społecznemu danej czynności prawnej;

– po siódme – próba normatywnego zdefiniowania nieakceptowalnych moralnie praktyk zawierania umów po to tylko, by osiągnąć korzyści podatkowe, znajduje się na granicy naruszenia Konstytucji w polskim systemie prawnym, gdyż ustawa zasadnicza przerzuca na ustawodawcę podatkowego ryzyko, jakie związane jest z niedostatecznym (niedostatecznie ostrym) określeniem podmiotu, przedmiotu i stawek podatkowych oraz przesłanek obniżenia podatku;

– po ósme – podatkowe klauzule antyabuzywne mogą odegrać swoją pomocniczą rolę w postępowaniu wymiarowym dopiero wówczas, gdy organ nabierze uzasadnionych wątpliwości co do rzeczywistego przebiegu zdarzeń znaczących podatkowo, a zwłaszcza co do tego, czy przebieg tych zdarzeń odpowiada cechom ekonomicznym przedmiotu opodatkowania lub przesłankom ekonomicznym lub społecznym, od których zależy obniżenie podatku. Nie nazwa czynności, lecz jej istotna treść mają tutaj przesądzające znaczenie dla celów podatkowych. W żadnej mierze organ podatkowy nie jest uprawniony do rozstrzygania sporów o treść stosunków cywilnoprawnych czy też o istnienie wad oświadczeń woli. Tym bardziej zatem nie wolno mu wypowiadać się na temat ważności (nieważności) czynności prawnej;

– po dziewiąte – **art. 217 Konstytucji pozwala organom podatkowym badać rzeczywisty przebieg zdarzenia znaczącego podatkowo oraz to, czy odpowiada ono cechom ekonomicznym przedmiotu opodatkowania, a także przesłankom obniżenia, ulgi itd. Jeśli wątpliwości odnośnie do kwalifikacji tego zdarzenia znajdują swą przyczynę w niedostatecznie precyzyjnym określeniu przedmiotu opodatkowania lub przesłanek obniżenia, to skutki tego nie mogą być w żadnej mierze przerzucone na podatnika.** Na organie podatkowym spoczywa zatem ciężar udowodnienia, że mimo dostatecznie jasno określonego przedmiotu opodatkowania, czy warunków obniżenia podatków, podmiot badany nie spełnił tych warunków lub że zdarzenie faktycznie nie zaistniało albo zaistniało, lecz nie odpowiadało innym dodatkowym warunkom, np. dokonano sprzedaży, lecz sprzedaż ta nie była dokonana w ramach działalności gospodarczej;

– po dziesiąte – prawo podatkowe nie zajmuje się i nie może zajmować się tym, czy czynność będąca przedmiotem podatkowym lub przesłanką obniżenia podatku jest sprzeczna z ustawą. W prawie podatkowym występują bowiem tylko nakazy powinnego zachowania, nie zaś zakazy. O tym, jaką czynność opodatkować, decyduje sam ustawodawca podatkowy;

– po jedenaste – ustawodawca podatkowy decyduje sam, czy jakaś czynność jest na tyle zgodna z normami moralności społecznej (jeśli nie jest zakazana przez prawo karne), że może być przedmiotem opodatkowania lub przesłanką jego obniżenia; nie ma to jednak nic wspólnego z treścią art. 58 § 2 k.c.;

– po dwunaste – **odesłania przez przepisy podatkowe do tego rodzaju klauzuli generalnej prawa prywatnego budzić musi najwyższe obawy przez swą nieprecyzyjność na gruncie samego prawa prywatnego.**

§ 4. Nowelizacja Ordynacji podatkowej z 2002 r.

1. Założenia projektu

Po raz kolejny próba wprowadzenia podatkowej klauzuli antyabuzywnej została podjęta w 2002 r. W ramach realizacji Strategii Rządu SLD-UP-PSL „Przedsiębiorczość – Rozwój – Praca” Rada Ministrów, pismem jej Prezesa z dnia 18 kwietnia 2002 r. (znak: RM 10-68-02), przedłożyła Sejmowi projekt ustawy o zmianie Ordynacji podatkowej³⁵.

Projekt przewidywał dodanie do Ordynacji podatkowej art. 12a w brzmieniu:

§ 1. Organy podatkowe i organy kontroli skarbowej oceniając skutki podatkowe czynności prawnych uwzględniają zgodny zamiar stron i cel czynności, nie jej treść, jeżeli jest ona inna niż ten zamiar i cel.

§ 2. Organy, o których mowa w § 1, rozstrzygając sprawy podatkowe mogą pominąć skutki czynności prawnych, jeżeli z dokonania tych czynności nie można było oczekiwać innych korzyści niż wynikających z obniżenia wysokości zobowiązania podatkowego, zwiększenia straty lub podwyższenia wysokości nadpłaty lub zwrotu podatku.

Co warte odnotowania, w uzasadnieniu rządowego projektu w ogóle nie odniesiono się do kwestii wprowadzenia klauzuli antyabuzywnej. Domniemywać należy więc, że projektodawca wiązał ją z ogólnymi założeniami nowelizacji (sygnalizowanymi we wstępie do uzasadnienia projektu, jak i w ocenie skutków regulacji), którymi były „zminimalizowanie możliwości nadużyć podatkowych” oraz „podniesienie efektywności działania organów podatkowych”³⁶.

2. Prace legislacyjne

W toku prac legislacyjnych sejmowe Biuro Studiów i Ekspertyz zgłosiło zastrzeżenia do zaproponowanej regulacji, wskazując, że

[p]rzepis ten jest niepotrzebny z uwagi na to, że w orzecznictwie ukształtowała się dosyć czytelna praktyka postępowania w przypadku zawierania pozornych umów,

35 Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw wraz z uzasadnieniem i projektem podustawowego aktu wykonawczego (Sejm RP IV kad., druk nr 414).

36 Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Sejm RP IV kad., druk nr 414), s. 1; Ocena skutków regulacji ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Sejm RP IV kad., druk nr 414), s. 1.

których jedynym celem jest ucieczka przed podatkiem. Jest to problem, który bardzo trudno jest poprawnie zapisać w przepisie prawa, co potwierdza projektowany art. 12a. Jego redakcja już teraz budzi poważne zastrzeżenia, co przemawia za ponownym rozważeniem potrzeby wprowadzenia tego przepisu³⁷.

Z tego też powodu, po pierwszym czytaniu, Komisja Nadzwyczajna do rozpatrzenia projektów Rządowego Programu „Przedsiębiorczość – Rozwój – Praca” zaproponowała zastąpienie art. 12a dwiema jednostkami redakcyjnymi, oznaczonymi jako art. 24a i art. 24b w następującym brzmieniu³⁸:

Art. 24a. § 1. Organy podatkowe i organy kontroli skarbowej dokonując ustalenia treści czynności prawnej, uwzględniają zgodny zamiar stron i cel czynności, a nie tylko dosłowne brzmienie oświadczeń woli złożonych przez strony czynności.

§ 2. Jeżeli strony, dokonując pozornej czynności prawnej, ukryły inną czynność prawną, organy podatkowe i organy kontroli skarbowej wywodzą skutki podatkowe z ukrytej czynności prawnej.

Art. 24b. § 1. 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.

§ 2. Jeżeli strony dokonując czynności prawnej, o której mowa w § 1, osiągnęły zamierzony rezultat gospodarczy, dla którego odpowiednia jest inna czynność prawna lub czynności prawne, skutki podatkowe wywodzi się z tej innej czynności prawnej lub czynności prawnych.

W trakcie drugiego czytania, w przedmiocie art. 24a i art. 24b Ordynacji zgłoszono rozbieżne poprawki, których celem było bądź wykreślenie tych przepisów z tekstu nowelizacji, bądź zastąpienie w art. 24a § 2 określenia „pozorna czynność” określeniem „dana czynność”, bądź też nowa redakcja art. 24a w brzmieniu następującym:

§ 1. Organy podatkowe lub organy kontroli skarbowej rozstrzygając sprawy podatkowe określają skutki podatkowe zdarzenia zgodnie z jego treścią ekonomiczną,

37 L. Etel, *Opinia prawna (zlecona) z dnia 8 maja 2002 r. w sprawie projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (druk nr 414)*, s. 2. Zob. także krytyczne omówienie art. 12a: R. Kubacki, A. Bartosiewicz, *Silny będzie silniejszy*, „Rzeczpospolita” z 19 kwietnia 2002 r., s. C4.

38 Załącznik do Sprawozdania Komisji Nadzwyczajnej do rozpatrzenia projektów ustaw związanych z Programem Rządowym „Przedsiębiorczość–Rozwój–Praca” o rządowym projekcie ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (druk nr 414) (Sejm RP IV kad., druk nr 643).

jeżeli racjonalnie działający podatnik nie mógł oczekiwać innych korzyści niż wynikające z obniżenia wysokości zobowiązania podatkowego zwiększenia straty lub podwyższenia wysokości nadpłaty lub zwrotu podatku.

§ 2. Jeżeli organy wymienione w § 1 oceniły skutki podatkowe zdarzenia inaczej niż podatnik, w uzasadnieniu decyzji organy podatkowe obowiązane są przedstawić analizę korzyści, o których mowa w § 1, osiągniętych przez podatnika, określić, jaka była rzeczywista ekonomiczna treść zdarzenia i określić skutki podatkowe zdarzenia z jego treścią ekonomiczną.

§ 3. Na wniosek podatnika organy podatkowe obowiązane są określić skutki podatkowe zdarzenia zgodnie z treścią ekonomiczną zdarzenia.

§ 4. Przepisy § 1-3 mają zastosowanie do płatników i inkasentów.

Komisja zarekomendowała tylko poprawkę co do zastąpienia w art. 24a § 2 określenia „pozorna czynność” określeniem „dana czynność”³⁹, która została przyjęta przez Sejm w trzecim czytaniu. Podczas posiedzenia plenarnego izby zgłoszono wątpliwość co do celowości w ogóle wprowadzenia do porządku prawnego regulacji art. 24a i art. 24b⁴⁰ (zarzut nadmiernego rozbudowania kompetencji organów podatkowych), które próbowano rozwiązać argumentacją, że tego typu uprawnienia dla organów podatkowych występowały już w poprzednich stanach prawnych⁴¹.

Na etapie prac senackich druga izba parlamentu nie zgłosiła żadnych uwag do art. 24a i art. 24b⁴², które – po zakończeniu prac legislacyjnych w Sejmie nad stanowiskiem Senatu co do uchwalonej nowelizacji Ordynacji podatkowej i podpisaniu ustawy przez Prezydenta Rzeczypospolitej – weszły w życie 1 stycznia 2003 r. w brzmieniu następującym⁴³:

Art. 24a. § 1. Organy podatkowe i organy kontroli skarbowej dokonując ustalenia treści czynności prawnej uwzględniają zgodny zamiar stron i cel czynności, a nie tylko dosłowne brzmienie oświadczeń woli złożonych przez strony czynności.

39 Dodatkowe sprawozdanie Komisji Nadzwyczajnej do rozpatrzenia projektów ustaw związanych z Programem Rządowym „Przedsiębiorczość–Rozwój–Praca” o rządowym projekcie ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (druk 414) (Sejm RP IV kad., druk nr 643A), s. 3.

40 Wystąpienie posła A. Szejnfelda na 27. posiedzeniu Sejmu w dniu 25 lipca 2002 r., <http://orka2.sejm.gov.pl/Debata4.nsf/118b9e577f3fceeac125746d0030d0fa/c3c8c85e815c0403c1257473002dc9df?OpenDocument>.

41 Wystąpienie posła-sprawozdawcy J. Kubika na 27. posiedzeniu Sejmu w dniu 25 lipca 2002 r., <http://orka2.sejm.gov.pl/Debata4.nsf/118b9e577f3fceeac125746d0030d0fa/842db76155109a2cc1257473002dc9e9?OpenDocument>.

42 Zob. Sprawozdanie Komisji Gospodarki i Finansów Publicznych o uchwalonej przez Sejm w dniu 25 lipca 2002 r. ustawie o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Senat RP V kad., druk nr 189A); Sprawozdanie Komisji Gospodarki i Finansów Publicznych (wraz z zestawieniem wniosków) (Senat RP V kad., druk nr 189Z).

43 Dz. U. z 2002 r. Nr 169, poz. 1387.

§ 2. Jeżeli strony, dokonując danej czynności prawnej, ukryły inną czynność prawną, organy podatkowe i organy kontroli skarbowej wywodzą skutki podatkowe z ukrytej czynności prawnej.

Art. 24b. § 1. 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.

§ 2. Jeżeli strony, dokonując czynności prawnej, o której mowa w § 1, osiągnęły zamierzony rezultat gospodarczy, dla którego odpowiednia jest inna czynność prawna lub czynności prawne, skutki podatkowe wywodzi się z tej innej czynności prawnej lub czynności prawnych.

3. Wykładnia art. 24a i art. 24b Ordynacji podatkowej dokonana przez Ministra Finansów

Wprowadzona regulacja budziła wątpliwości odnośnie do jej zakresu normatywnego, co znalazło swój wyraz z interpelacji poselskiej, skierowanej do Ministra Finansów⁴⁴.

W odpowiedzi Minister Finansów sformułował stanowisko, wedle którego organy podatkowe i organy kontroli skarbowej, zgodnie z art. 24a § 1 Ordynacji podatkowej,

dokonując ustalenia treści czynności prawnej, uwzględniają zgodny zamiar stron i cel czynności, a nie tylko dosłowne brzmienie oświadczeń woli złożonych przez strony czynności. Jeżeli strony, dokonując danej czynności prawnej, ukryły inną czynność prawną, organy podatkowe i organy kontroli skarbowej wywodzą skutki podatkowe z ukrytej czynności prawnej (§ 2 ww. przepisu). W przepisie tym została więc sformułowana ogólna norma, mająca postać klauzuli generalnej, służąca przeciwdziałaniu obejściu prawa podatkowego. Obejściem prawa podatkowego jest takie ukształtowanie stosunku prawnego w sferze gospodarczej, iż obowiązek podatkowy nie powstaje, mimo że uzyskany efekt gospodarczy jest objęty obowiązkiem podatkowym. Pragnę zauważyć, że nie chodzi tu o ograniczanie autonomii woli stron uczestników obrotu prawnego, lecz o badanie jej skutków w obszarze prawa podatkowego. Oznacza to, że w ocenie podmiotu stosującego prawo podatkowe – organu podatkowego lub sądu, który dokonuje badania rzeczywistej treści czynności prawnej, zmierzała ona jedynie do obejścia prawa podatkowego. A zatem jest to takie postępowanie podatnika, które zmierza do określonego, innego niż typowe w danych okolicznościach, ukształtowania jego własnych, szeroko rozumianych

44 Zob. pismo z dnia 18 czerwca 2003 r. (nr SPS-0202-3999/03/IV kad.).

stosunków majątkowych, a jedynym zamierzonym efektem ekonomicznym takiego działania ma być korzystniejsza – z punktu widzenia podatnika – podatkowo prawna kwalifikacja tych stosunków majątkowych. Analizując istotę obejścia prawa podatkowego, należy badać relacje między formą czynności prawnych a rezultatem gospodarczym tych czynności, czyli relacje między formą a treścią.

Podkreśla się, iż wszelkie przewidziane w przepisach prawa podatkowego zwolnienia, odliczenia, obniżki albo zmniejszenia, których zastosowanie powoduje obniżenie podstawy opodatkowania lub wysokości podatku, stanowią prawo podatnika i nie mogą być rozpatrywane jako obejście prawa podatkowego.

Natomiast stosownie do art. 24b § 1 Ordynacji podatkowej organy podatkowe i organy kontroli skarbowej, rozstrzygając sprawy podatkowe, pominą 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. Jeżeli strony, dokonując czynności prawnej, o której mowa w § 1, osiągnęły zamierzony rezultat gospodarczy, dla którego odpowiednia jest inna czynność prawna lub czynności prawne, skutki podatkowe wywodzi się z tej innej czynności prawnej lub czynności prawnych (§ 2 ww. przepisu).

Dyspozycja art. 24b § 1 Ordynacji podatkowej wskazuje, iż czynności dowodowe organów podatkowych i organów kontroli skarbowej nie mają odnosić się do uzyskanych przez podatnika „korzyści podatkowych”, ale przede wszystkim do celu dokonania czynności prawnej w takiej, a nie innej formie. Czy nadanie czynności określonej formy było uzasadnione planowanym efektem gospodarczym, czy też może celem nadania czynności takiej, a nie innej formy było uzyskanie korzyści podatkowych wyrażających się w korzystniejszej kwalifikacji prawnopodatkowej osiągniętego rezultatu gospodarczego. **Żaden przepis prawa podatkowego ani orzecznictwo, ani też doktryna nie zabraniają podatnikowi wyboru takiego rozwiązania zgodnego z prawem i rzeczywistością, które byłoby dla niego – przy podejmowaniu decyzji gospodarczych – bardziej korzystne na gruncie prawa podatkowego.**

Przepis art. 24b § 1 odnosi się do kryteriów obiektywnych i sprawdzalnych (celu czynności), tj. czego można, a czego „nie można było oczekiwać”, a nie kryteriów subiektywnych – zamiaru i motywów stron umowy. Udowodnienie obejścia prawa podatkowego wymagać będzie wykazania związku przyczynowego między formą dokonanej czynności prawnej a „korzyściami podatkowymi” oraz wykazania, że „korzyści podatkowe” były jedynymi istotnymi korzyściami, jakie mogło przynieść dokonanie czynności prawnej w formie wybranej przez strony.

Odnosząc się do [...] wątpliwości, czy w przypadku czynności cywilnoprawnej, dokonanej wyłącznie w celu obejścia prawa, można czynność tę uznać za dotkniętą ciężką wadą powodującą jej nieważność, uprzejmie wyjaśniam, iż **przedmiot kontroli organów podatkowych stanowi wyłącznie ustalenie, czy określone czynności cywilnoprawne nie stanowią działań zmierzających do uchylania się od opodatkowania, nie zaś rozstrzygnięcie o ważności takiej czynności.**

W polskim systemie prawnym funkcjonuje swoboda zawierania umów i kształtowania stosunków cywilnoprawnych w sposób określony przepisami prawa. Organy podatkowe nie mogą w tę sferę ingerować. Natomiast mogą one kwestionować te czynności cywilnoprawne podatników, które mają na celu pozaprawne uchylanie się od obowiązku podatkowego.

Stanowisko takie podzielił także Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 8 lutego 1978 r. (II CR 1/78), nie znajdując podstaw do zastosowania w kontekście prawnopodatkowym art. 58 § 1 Kodeksu cywilnego, i uznał, że umowa, której celem miało być uniknięcie płacenia podatku, nie staje się tylko z tego powodu nieważna.

[...] obejście prawa podatkowego nie jest tożsame z obejściem prawa cywilnego. Cywilnoprawne reguły obejścia prawa, wyrażone w art. 58 § 1 Kodeksu cywilnego, nie rozwiązują problemu obejścia prawa podatkowego. Konsekwentnie, cywilistyczny sposób rozumienia obejścia prawa także nie może być przyjęty w analizie przepisu art. 24b Ordynacji podatkowej. Zależność między prawem cywilnym i prawem podatkowym może być duża, ale nie w obszarze instytucji prawnych, lecz w obszarze określonej rzeczywistości gospodarczej, pewnych zdarzeń faktycznych będących efektem działania norm prawa cywilnego, które pociągają za sobą określone skutki w myśl prawa podatkowego. Skutki te należy jednak rozpatrywać wyłącznie na gruncie prawa podatkowego, opierając się na istniejących tam instytucjach prawnych, bez względu na to, jak te zdarzenia faktyczne można zakwalifikować w obszarze prawa cywilnego.

Prawo podatkowe nie składa się z norm nakazu i zakazu. Nie zawiera też norm bezwzględnie obowiązujących zakazujących osiągnięcia określonego skutku lub nakazujących osiągnięcie skutku we wskazanej formie. Nie jest to jednak wyrazem niedoskonałości tej gałęzi prawa, lecz uzasadnia to specyfika prawa podatkowego. Nie można zatem na gruncie prawa podatkowego przyjąć dychotomicznego podziału zachowań podatników na legalne i nielegalne. Nie można w tym zakresie akceptować reguły: „co nie jest zabronione, jest dozwolone” (wyrok NSA z dnia 26 lutego 2001 r. sygn. akt III SA 167/00), skoro prawo podatkowe, ze swej istoty, niczego nie zabrania. Organ podatkowy rozstrzygając sprawę podatkową obowiązany jest ustalić nie tyle stan prawny, ile stan prawnopodatkowy. **Przedmiotem działań organu podatkowego nie może być zatem wykazanie sprzeczności z ustawą dokonanej czynności prawnej, lecz ustalenie stanu faktycznego sprawy, tj. istnienia lub nieistnienia zdarzenia skutkującego obowiązkiem podatkowym, i wymiaru zobowiązania podatkowego. Przedmiotem działania organu podatkowego nie jest też ustalenie istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa. Działania organu podatkowego nie zamykają się zatem w sferze legalności lub nielegalności czynności prawnych. Obejście prawa podatkowego nie polega na dokonaniu czynności prawnych w sposób niezgodny z prawem. Klauzula obejścia prawa podatkowego nie może zatem opierać się na unieważnieniu tych czynności**⁴⁵ [wszystkie podkr. – D.Ł.B.].

45 Pismo Podsekretarza Stanu w Ministerstwie Finansów – z upoważnienia Ministra Finansów – z dnia 11 lipca 2003 r., zawierające odpowiedź na interpelację poselską, skierowaną do Ministra Finansów w piśmie z dnia 18 czerwca 2003 r. (nr SPS-0202-3999/03/IV kad.).

4. Znaczenie normatywne art. 24a i art. 24b Ordynacji podatkowej

4.1. Analiza art. 24a Ordynacji

Treść art. 24a § 1 Ordynacji była podobna do regulacji zawartej art. 65 § 2 k.c., który stanowi, że w umowach należy raczej badać, jaki był zgodny zamiar stron i cel umowy, aniżeli opierać się na jej dosłownym brzmieniu. Z tego też względu celowe jest określenie związków, jakie łączyły oba przepisy. Przed wprowadzeniem art. 24a organy podatkowe posiadały instrument, za pomocą którego mogły badać treść oświadczeń woli, a który wynikał z wywodzonej z art. 122 Ordynacji zasady prawdy obiektywnej. Wedle bowiem tegoż przepisu w toku postępowania organy podatkowe podejmują wszelkie niezbędne działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy w postępowaniu podatkowym.

Aby określić treść czynności prawnej, organy posiłkowały się dyrektywami wykładni z art. 65 § 2 k.c. Dyrektywa zawarta w tym przepisie była pomocna w ustaleniu rzeczywistego stanu faktycznego, co z kolei pozwalało organowi podatkowemu w sposób prawidłowy – na podstawie przepisów ustawy podatkowej – określić wysokość zobowiązania podatkowego. W ocenie P. Karwata wprowadzenie podobnej regulacji do ustawodawstwa podatkowego nie było w istocie konieczne, albowiem treść czynności prawnej jest jedna i powinna być ustalana według jednolitych reguł – bez względu na to, kto takich ustaleń będzie dokonywał⁴⁶. Tym bardziej wprowadzenia tego przepisu nie uzasadniała teoria „autonomiczności” prawa podatkowego. Związki prawa podatkowego z prawem prywatnym w dużej mierze opierają się bowiem na założeniu opodatkowania czynności cywilnoprawnych, *ergo* – oznaczają wykorzystanie konstrukcji cywilnych dla zaistnienia podatkowych stanów faktycznych⁴⁷.

Skutkiem wprowadzenia do obrotu prawnego art. 24a Ordynacji było to, że organy podatkowe mogły stosować zarówno wskazany przepis, jak też – w związku z ogólną dyrektywą interpretacyjną, zawartą w art. 122 Ordynacji podatkowej – art. 65 czy art. 674 i art. 948 k.c. Różnice pomiędzy art. 24a § 1 Ordynacji a art. 65 § 2 k.c. wynikały z ich brzmienia; pierwszy dotyczył bowiem czynności prawnej *in toto*, drugi zaś – zawierania umów (a więc węższego katalogu zdarzeń prawnych). Ponadto regulacja kodeksowa zawiera hierarchizację dyrektyw wykładni (w pierwszej kolejności należy brać pod uwagę cel umowy i zgodny zamiar stron – przed dosłownym brzmieniem umowy); z kolei rozwiązanie przyjęte w Ordynacji stawiało na równi cel czynności, zgodny zamiar stron, jak też jej brzmienie. Niektórzy przedstawiciele doktryny wskazywali, że różnica pomiędzy wskazanymi przepisami w praktyce jednak nie była istotna, gdyż zamierzeniem ustawodawcy

46 Por. P. Karwat, *Nadużycie prawa w obszarze prawa podatkowego*, [w:] *Nadużycie prawa. Konferencja Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego, 1 marca 2003 r.*, Warszawa 2003, s. 146–147.

47 Zob. M. Kalinowski, *Wykładnia oświadczeń woli oraz ich pozorność w prawie podatkowym*, „Przegląd Podatkowy” 2003, nr 1, s. 45 i n.

– w obu przypadkach – było odstępianie od nakazu wyłącznego uwzględniania werbalnej interpretacji czynności prawnej⁴⁸.

W § 2 art. 24a Ordynacji podatkowej zawarto rozwiązanie odnoszące się do pozorności czynności prawnych. W odróżnieniu od § 1 tego artykułu, który stanowił dyrektywę interpretacyjną, służącą odczytaniu rzeczywistej treści czynności prawnej w przypadku, gdy podatnik działał „w dobrej wierze”, a jedynie w sposób niepoprawny sformułował oświadczenie woli, § 2 dotyczył sytuacji, w której podatnik dążył do ukrycia rzeczywiście dokonanej czynności prawnej za pomocą czynności pozornej.

Pozorność występuje w dwóch postaciach: **bezwzględnej** oraz **względnej**. Pozorność ma charakter względny, jeżeli oświadczenie woli złożone zostało w celu ukrycia innej czynności (np. pozorna umowa darowizny w celu ukrycia umowy sprzedaży). Pozorność jest bezwzględna, jeśli oświadczenie woli nie zostało złożone w celu ukrycia innej czynności (np. pozorna umowa darowizny mimo braku woli przeniesienia własności)⁴⁹.

W obydwu odmianach skutkiem pozorności jest **bezwzględna nieważność** czynności prawnej pozornej. Bezwzględna nieważność czynności oznacza, że czynność jest nieważna *ex tunc*. Na nieważność bezwzględną czynności powołać może się każdy podmiot prawa, a sąd uwzględnia ją z urzędu. Wyjątkowo, jeśli czynność pozorna dokonana została w celu ukrycia innej czynności, nieważność czynności pozornej nie wyklucza skuteczności prawnej czynności ukrytej.

Przy analizie art. 24a § 2 należy zestawić ten przepis z regulacją zawartą w art. 83 § 1 k.c. Wskazany przepis Ordynacji odnosił się wyłącznie do jednego typu pozorności, tj. pozorności względnej. W ocenie części przedstawicieli doktryny prawa podatkowego nie oznaczało to jednak sytuacji, że pozorność czynności prawnej w rozumieniu cywilistycznym powinna być dla organów podatkowych obojętna. Organ podatkowy musiał bowiem dokonać ustalenia, czy czynność podatnika nie była pozorna w rozumieniu art. 83 § 1 k.c. Następstwem pozorności takiej czynności jest jej bezwzględna nieważność, a więc czynność taka nie wywiera żadnych skutków, w tym podatkowych. W przypadku, gdy w grę wchodziła czynność symulowana i dyssymulowana, organ podatkowy (przy ustalaniu stanu faktycznego) obowiązany był uwzględnić czynność ukrytą. Nadto – w myśl art. 24a § 2 Ordynacji – organ podatkowy przy ocenie skutków czynności prawnej był jednocześnie zobowiązany ocenić ważność czynności ukrytej, tzn. zbadać, czy w rzeczywistości doszło do zdarzenia prawno-podatkowego, skutkującego powstaniem obowiązku podatkowego⁵⁰. W mojej ocenie art. 24a § 2 Ordynacji podatkowej nie mógł stać na przeszkodzie dokonywaniu

48 Por. S. Babiarz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. 2, Warszawa 2005, s. 134–135. Zob. M. Kalinowski, *Wykładnia oświadczeń woli...*, s. 45 i n.

49 Zob. szerzej w tej materii: Z. Radwański, [w:] *System prawa prywatnego*, t. 2, s. 388.

50 Por. S. Babiarz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, *Ordynacja podatkowa...*, s. 134–135; M. Kalinowski, *Wykładnia oświadczeń woli...*, s. 47–50.

przez organy podatkowe ocen skutków pozorności czynności prawnych. Truizmem będzie bowiem stwierdzenie, że nie jest możliwe poddanie opodatkowaniu czynności od samego początku nieważnej⁵¹.

Odnotować jednak należy także przeciwną powyższemu pogładowi koncepcję, wedle której organ podatkowy dokonywał ustaleń dotyczących podatkowego stanu faktycznego wyłącznie na potrzeby prowadzonego przez siebie postępowania. Nie badał i nie mógł badać skuteczności ocenianej czynności na gruncie prawa cywilnego, gdyż w tej roli wystąpić mógł jedynie sąd powszechny. Ergo – organ podatkowy nie miał kognicji do oceny ważności czynności prawnej, gdyż po prostu nie był uprawniony do orzekania w tej kwestii. Był i jest on jedynie zobowiązany do ustalenia faktycznego przebiegu zdarzenia przekładającego się na powstanie zobowiązania podatkowego. Ponadto, podnosi się, że „pozorność” na gruncie prawa podatkowego oznaczała i oznacza nie wadę oświadczenia woli, lecz zachowanie faktyczne jednostki⁵². W mojej ocenie takie ujęcie problemu – po pierwsze – pomija wyraźną dyspozycję art. 122 Ordynacji podatkowej, a po drugie – w sposób sztuczny separuje materię prawa podatkowego od prawa prywatnego, prowadząc do niebezpiecznego uproszczenia analizy położenia prawnego uczestników obrotu prawnego w danym stanie faktycznym. Otóż z czynnością ukrytą mamy do czynienia wyłącznie wtedy, gdy spełnione są cztery warunki:

- po pierwsze – strony muszą być zgodne co do treści czynności ukrytej;
- po drugie – akt dyssymulowany musi być współczesny pozornemu (a nie późniejszy);
- po trzecie – czynność dyssymulowana musi być treściowo różna od symulowanej;
- po czwarte – akt dyssymulowany musi być tajny dla innych osób⁵³.

W związku z powyższym niedokonanie przez organ podatkowy analizy czynności prawnej pod względem jej ważności w stosunku do poszczególnych kontrahentów (przy czynnościach wielostronnych może mieć miejsce sytuacja, w której niektórzy uczestnicy z góry ustalonym zamiarem dokonują czynności pozornej, natomiast pozostali w dobrej wierze przystępują do tej czynności) na gruncie prawa prywatnego rodzi skutek w postaci błędnego ustalenia podatkowego stanu faktycznego (na zasadzie art. 122 Ordynacji), a w konsekwencji – nieprawidłowości przy decyzji wymiarowej⁵⁴, która w dalszej perspektywie przekłada się na odpowiedzialność deliktową Skarbu Państwa.

51 Por. M. Kalinowski, *Wykładnia oświadczeń woli...*, s. 50.

52 Por. C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, S. Presnarowicz, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2006, s. 711.

53 B. Lewaszkiewicz-Petrykowska, [w:] *System prawa cywilnego*, t. 1, red. W. Czachórski, wyd. 2, Warszawa 1985, s. 662; *eadem*, *Wady oświadczeń woli w polskim prawie cywilnym*, Warszawa 1973, s. 67.

54 Zob. wyrok WSA w Krakowie z 8 września 2006 r., I SA/Kr 510/04.

4.2. Analiza art. 24b Ordynacji

W hipotezie art. 24b § 1 Ordynacji podatkowej określone zostały przesłanki zastosowania wskazanego przepisu, które obejmowały wskazane korzyści, jakie osiąga podatnik, nadużywając przysługującego mu prawa wolności układania swoich spraw (nadużycie prawa podmiotowego). Chodziło tu o sytuacje, w których z dokonanych czynności nie można było oczekiwać innych istotnych korzyści, niżli wynikające z obniżenia wysokości zobowiązania podatkowego, zwiększenia straty, podwyższenia nadpłaty lub zwrotu podatku. Ergo – podatnik miał dokonać czynności, w których nie można dopatrzeć się istotnych efektów gospodarczych innych niż uzyskana korzyść podatkowa. Zawarte w tej regulacji zwroty niedookreślone („nie można było oczekiwać”, „inne istotne korzyści”, „korzyści wynikające z obniżenia wysokości zobowiązania”) budziły zastrzeżenia z punktu widzenia poprawności legislacyjnej, gdyż nie gwarantowały, że ich interpretacja nie stanie się polem do nadużyć interpretacyjnych ze strony aparatu skarbowego.

Artykuł 24b § 1 Ordynacji zobowiązywał organ podatkowy do pominięcia niektórych skutków czynności prawnej dokonane przez podatnika, a nadto uprawniał go nie tylko do oceny zachowań podatników, ale także do podważania (kwestionowania) przezeń także tych działań podatników, które mieściły się w ramach tzw. oszczędzania podatkowego⁵⁵. Tym samym legalna czynność jednostki – w interpretacji organu podatkowego (znajdującej umocowanie w art. 24b § 1) – mogła nosić znamiona „obejścia prawa podatkowego”, jeżeli stanowiła korzyść podatkową, będącą następstwem zmniejszenia wysokości zobowiązania podatkowego (w tym jego niepowstanie lub wykazanie zamiast niego straty), zwiększenia straty, zwiększenia kwoty nadpłaty albo zwiększenia kwoty podatku do zwrotu.

Korzyści powyższe wynikać miały z dokonania jednej lub więcej czynności prawnych i musiały być z tymi czynnościami związane w taki sposób, że nie wystąpiłyby bez ich dokonania. Jeżeli z ocenianą czynnością (czynnościami) wiązała się część uzyskanej korzyści, art. 24b Ordynacji mógł mieć zastosowanie tylko do tej właśnie części. Ocena pozapodatkowych skutków badanej czynności prowadziła się do ustalenia, czy nastąpiły inne efekty dokonania tej czynności. Analiza winna była obejmować wszelkie konsekwencje faktyczne i prawne, niekoniecznie wymierne (w tym finansowe), a użyty w tym przepisie termin „korzyści” należało rozumieć maksymalnie szeroko.

Paragraf 2 art. 24b Ordynacji odwoływał się do zamierzonego przez strony rezultatu gospodarczego czynności prawnej. Organ podatkowy lub organ kontroli skarbowej uprawniony był do badania, czy dla uzyskania efektu – faktycznie osiągniętego – nie byłaby bardziej właściwa inna niż dokonana czynność prawna. Z zestawienia zamiaru i efektu działania powinno być więc wynikać, że określone skutki w normalnej, powszechnej praktyce gospodarczej osiągnane są poprzez

⁵⁵ Por. J. Ostrowski, *Siedem rad na nowelizację Ordynacji podatkowej*, „Monitor Podatkowy” 2003, nr 1, s. 7 i n.

czynności prawne o innym charakterze (innej treści), a czynność dokonana może być oceniona jako sztuczna lub nietypowa.

W każdym przypadku zastosowania art. 24b Ordynacji podatkowej obowiązek wykazania wymaganych przez ten przepis przesłanek spoczywał na organie podatkowym lub organie kontroli skarbowej.

Regulacja art. 24b Ordynacji podatkowej została sceptycznie przyjęta w doktrynie. Zarzucano jej bowiem, że niesie ze sobą niebezpieczeństwo, iż przepis ten może być stosowany przez organy podatkowe w sposób „nadgorliwy” i zbyt powszechnie, a także że przepisy podatkowe nie ustanawiały generalnej zasady, która nakładałaby na podatnika obowiązek takiego działania aby powstało zobowiązanie podatkowe w wysokości największej z możliwych⁵⁶.

§ 5. Stanowisko Trybunału Konstytucyjnego odnośnie do konstytucyjności art. 24b § 1 Ordynacji podatkowej

1. Wątpliwości konstytucyjne

Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego oraz Rzecznik Praw Obywatelskich we wniosku z dnia 17 lutego 2003 r. wystąpili o stwierdzenie przez Trybunał Konstytucyjny niezgodności art. 24b § 1 Ordynacji podatkowej z art. 2 i art. 22 Konstytucji.

Zdaniem wnioskodawców na podstawie rzeczonego przepisu zarzut „obejścia prawa” mógł być postawiony wszelkim czynnościom prawnym, które zmierzają do legalnego obniżenia zobowiązania podatkowego, a tym samym art. 24b § 1 godził w istotę optymalizacji podatkowej. Wprowadzenie do systemu prawnego normy wyrażonej w zakwestionowanym przepisie skutkowało niepewnością prawa odnośnie do tego, czy ważne czynności prawne dokonane przez podatnika nie zostaną przez organy podatkowe uznane za działania zmierzające do zmniejszenia opodatkowania. W ocenie Prezesa NSA oraz RPO stanowienie takiego prawa naruszało zasadę pewności prawa wyrażoną w art. 2 Konstytucji, która oznacza przewidywalność i obliczalność rozstrzygnięć organów władzy publicznej. Podkreślając znaczenie, jakie w obrocie gospodarczym mają zobowiązania umowne, wnioskodawcy podkreślili, że do ograniczenia swobody kontraktowania musi istnieć wyraźna podstawa ustawowa. Za jej ustanowieniem przemawiać winien jednak wzgląd na ważny interes publiczny, którego nie należy utożsamiać z interesem fiskalnym państwa. Skoro zaś sam ustawodawca – poprzez zróżnicowanie

⁵⁶ Tak K. Dworniak, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2003.

opodatkowania – stymuluje zachowania podatników do podejmowania określonych działań, to organy podatkowe nie mogą mieć możliwości dyskredytowania takich działań w drodze decyzji administracyjnych. Wnioskodawcy zwrócili ponadto uwagę, że zaskarżony przepis odrywał się od zasad ustanowionych przez prawo cywilne, zgodnie z którymi istotne jest stwierdzenie, czy dana czynność prawna była sprzeczna z ustawą (art. 58 k.c.), czy też była ona oświadczeniem woli złożonym dla pozorów (art. 83 k.c.). Ich zdaniem, żadna czynność legalna i niezakwestionowana, w tym również taka, której skutkiem jest zmniejszenie, a nawet uniknięcie opodatkowania, nie może być uznana za nieważną z tej przyczyny, że „miała na celu obejście ustawy podatkowej”. Jest to konsekwencja braku w ustawie normy zakazującej osiągnięcia określonego skutku podatkowego.

W swoim stanowisku Prokurator Generalny podkreślił, że art. 24b § 1 Ordynacji podatkowej wprowadza do systemu podatkowego klauzulę obejścia prawa dotyczącą wyłącznie stosunków prawnopodatkowych. W ten sposób ustawodawca nie ingeruje w sferę regulacji cywilnoprawnych. Wskazał, że o obejściu prawa podatkowego można mówić dopiero wówczas, gdy istnieje wyraźna dysproporcja między oczekiwanymi korzyściami gospodarczymi określonej czynności prawnej, będącymi jej normalnym następstwem, a korzyścią w postaci obniżenia zobowiązania podatkowego.

Prokurator Generalny odrzucił postawiony przez wnioskodawców zarzut naruszenia zasady zaufania do państwa i stanowionego prawa. Jego zdaniem, ważność czynności prawnej w ramach prawa cywilnego nie może – wobec autonomii prawa podatkowego – przesądzać o ich ważności i skuteczności w sferze obowiązków publicznoprawnych. Obowiązek podatkowy ma bowiem charakter powszechny, norma wyrażająca go zakotwiczona jest bezpośrednio w art. 84 Konstytucji. Ustawodawca, stanowiąc normy prawa podatkowego, powinien kształtować je w taki sposób, by obowiązek podatkowy był nieunikniony. To zaś zależy od stopnia „szczelności” systemu podatkowego. Celu tego nie da się – zdaniem Prokuratora Generalnego – osiągnąć poprzez mnożenie regulacji szczegółowych. Ustawodawca musi więc szukać rozwiązań, które przeciwdziałają będą wykorzystywaniu luk w prawie podatkowym do uchylania się od podatku. Podkreślając odmiennosć celów regulacji w prawie cywilnym i prawie podatkowym, Prokurator Generalny stwierdził, że uznanie skuteczności czynności cywilnoprawnych na gruncie prawa podatkowego nie powinno następować automatycznie. Zdaniem tego uczestnika postępowania, o potrzebie wprowadzenia do systemu prawnego normy dotyczącej obejścia prawa podatkowego świadczyło także dotychczasowe (przed ustanowieniem art. 24b Ordynacji podatkowej) orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego, wraz z towarzyszącą mu krytyką stanowiska potwierdzającego prawo organów podatkowych do nieuwzględniania skutków czynności cywilnoprawnych zawartych wyłącznie w celu obejścia przepisów prawa podatkowego.

W ocenie Ministra Finansów na gruncie prawa podatkowego nie można konstruować dychotomicznego podziału zachowań podatników na działania legalne i nielegalne. Jest to konsekwencją tego, iż prawo podatkowe niczego nie zabrania.

Obejście prawa podatkowego nie polega więc na dokonaniu czynności prawnych niezgodnych z prawem, a wyrażająca je klauzula nie prowadzi do unieważnienia tych czynności. Podkreślając nasilanie się zjawiska obejścia prawa podatkowego, Minister Finansów odwołał się do orzecznictwa sądowego, wskazując na występujące w nim rozbieżności co do dopuszczalności i celowości wykorzystywania instytucji prawa cywilnego do zapobiegnięcia obchodzeniu prawa podatkowego. Bardzo mocno zaakcentował w swoim stanowisku konieczność całościowego interpretowania art. 24b Ordynacji podatkowej. Zdaniem Ministra Finansów, gdyby bowiem oceniać klauzulę obejścia prawa podatkowego wyłącznie w świetle art. 24b § 1 tej ustawy, wówczas należałoby podzielić zastrzeżenia o zbyt szerokim zakresie jej możliwego zastosowania, w tym również do działań stanowiących optymalizację podatkową. Zdaniem tego uczestnika postępowania, normę ogólną obejścia prawa podatkowego stanowią jednak nierozdzielnie obydwie paragrafy art. 24b Ordynacji podatkowej. Minister Finansów podkreślił, że analizując istotę obejścia prawa podatkowego, należy badać relacje między formą danej czynności prawnej a rezultatem gospodarczym tej czynności. Przedmiotem zastosowania normy ogólnej obejścia prawa podatkowego winny być takie przypadki, w których zachodzi nieodpowiedniość formy czynności prawnej wobec osiągniętego efektu gospodarczego. Minister podkreślił przy tym, iż nie można *a priori* wyznaczać standardów odpowiedniości i nieodpowiedniości czynności prawnych. Zaznaczył, że obejściem prawa podatkowego nie jest samo w sobie dokonanie czynności przynoszącej wyłącznie korzyści podatkowe. Takim obejściem jest dopiero dokonanie czynności prawnej w sposób nieodpowiedni do osiągniętego efektu gospodarczego (§ 2 art. 24b Ordynacji podatkowej) i tylko wtedy, gdy ta nieodpowiedniość powoduje korzystniejsze podatkowo zakwalifikowanie przez podatnika osiągniętego efektu gospodarczego, a ponadto z tej nieodpowiedniości czynności prawnej nie można było oczekiwać innych istotnych korzyści, poza podatkowymi (§ 1 art. 24b tej ustawy). Minister Finansów podkreślił, że zaskarżony przepis odwoływał się do kryteriów obiektywnych i sprawdzalnych, udowodnienie zaś obejścia prawa podatkowego będzie wymagać wykazania związku przyczynowego między formą dokonanej czynności a „korzyściami podatkowymi” oraz wykazania, że korzyści te były jedynymi istotnymi korzyściami, jakie mogło przynieść dokonanie czynności prawnej w tej właśnie formie. Zdaniem Ministra Finansów nie można z faktu upoważnienia organów podatkowych do dokonania wykładni oświadczeń woli stron umowy wyciągać wniosku o naruszeniu zasady pewności prawa oraz naruszeniu wymogu przewidywalności rozstrzygnięć władzy państwowej. To właśnie podatek, nadając swoim działaniom formę prawną nieodpowiadającą osiągniętemu rezultatowi gospodarczemu, świadomie wkracza w obszar takiej niepewności. Minister Finansów odwołał się również do problemu prawidłowego uzasadnienia faktycznego i prawnego decyzji podatkowych, podkreślając, że decyzje wydawane na podstawie art. 24b Ordynacji podatkowej wskazywać muszą rzeczywistą gospodarczą treść zdarzenia, określać, jakie czynności prawne są odpowiednie do jego osiągnięcia, a także przedstawiać analizę korzyści, o których

mowa w art. 24b § 1 tej ustawy. Wyjątkowość art. 24b Ordynacji podatkowej wyraża się też w unormowaniach proceduralnych art. 223a oraz art. 224a Ordynacji podatkowej, jak również art. 40 ust. 3 ustawy o Naczelnym Sądzie Administracyjnym z 1995 r. Minister Finansów w pełni aprobująco odniósł się także do poglądów doktrynalnych podkreślających znaczenie praktyki podatkowej (a zwłaszcza sądowej) dla funkcjonowania klauzuli obejścia prawa podatkowego. W ocenie tego uczestnika postępowania zasada wolności działalności gospodarczej nie może mieć przy tym prymatu nad zasadą równości opodatkowania (art. 84 Konstytucji) i ustawowym źródłem obowiązku podatkowego (art. 217 Konstytucji).

Z kolei w swoim stanowisku Marszałek Sejmu podzielił argumentację Prokuratora Generalnego oraz Ministra Finansów.

2. Rozstrzygnięcie Trybunału Konstytucyjnego

W wyroku z dnia 11 maja 2004 r. (sygn. K 4/03) Trybunał Konstytucyjny w pełnym składzie – większością głosów⁵⁷ – uznał art. 24b § 1 Ordynacji podatkowej za niezgodny z art. 2 w związku z art. 217 Konstytucji.

W uzasadnieniu swojego orzeczenia Trybunał zwrócił uwagę, że ustanowienie kwestionowanej regulacji ordynacji podatkowej „stanowiło niewątpliwie przejaw chęci uzupełnienia przez prawodawcę obowiązującej ustawy o przepisy dające podstawę do dekodowania »ogólnej normy obejścia prawa podatkowego«”.

W ocenie Trybunału rozwiązanie przyjęte w art. 24b § 1 ordynacji podatkowej odbiegało od konstrukcji cywilnoprawnej, polegającej na ustaleniu obowiązującego prawa zakazującego osiągnięcia określonego celu i stwierdzeniu, czy czynność prawna właśnie do takiego celu prowadzi. Brak było bowiem w porządku prawnym normy, która za niedozwolone uznawałaby zachowania podatnika zmierzające do obniżenia (uniknięcia) opodatkowania. Podejmowane przez podatnika czynności pozostają zatem ważne nie tylko z punktu widzenia prawa cywilnego, bo w szerszym wymiarze stwierdzić można ich legalność o charakterze systemowym, wobec braku normy prawnej zakazującej ich dokonywania. Przy dokonywaniu ich oceny prawnej nie jest więc możliwe odwoływanie się do treści art. 58 k.c. Sytuacje regulowane art. 24b § 1 Ordynacji podatkowej pozostają bowiem zgodne z prawem, nie można wobec nich formułować zarzutu naruszenia jakiegokolwiek normy o charakterze *iuris cogentis*. W tym też dostrzegać należy zasadniczą różnicę w zakresie unormowania obydwu porównywanych przepisów. Trzeba przy tym podkreślić konieczność jednoznacznego rozgraniczenia dwojakiego rodzaju sytuacji. Jeden rodzaj to sytuacje, które opatrzyć można mianem „unikania opodatkowania”, drugi zaś to sytuacje mieszczące się w kategorii „uchylania się od opodatkowania”.

⁵⁷ Wspólne zdanie odrębne zgłosiło czterech sędziów TK: M. Grzybowski, A. Jamróz, M. Mazurkiewicz oraz B. Zdziennicki.

Trybunał podkreślił, że można przyjąć, iż o ile z unikaniem opodatkowania mamy do czynienia w przypadku podjęcia przez podatnika czynności prawnej zgodnej z prawem, o tyle uchylanie się od opodatkowania mieści w sobie element nielegalności, wiążący się z naruszeniem obowiązujących norm prawnych. Tym samym tylko w przypadku unikania opodatkowania rozważać można problem wyznaczania przez prawodawcę granic swobody podatnika w podejmowaniu tego rodzaju legalnych działań.

Oceniając zakwestionowaną we wniosku regulację w świetle wymogów wynikających z art. 2 w związku z art. 217 Konstytucji, a dotyczących należytej określoności stanowionych przez ustawodawcę przepisów, Trybunał stwierdził, że art. 24b § 1 Ordynacji nie mógł być uznany za spełniający standardy konstytucyjne. Zasadnicze zastrzeżenia budził sposób ujęcia zawartych w art. 24b § 1 Ordynacji podatkowej przesłanek legitymujących organy podatkowe do odmowy uwzględnienia skutków podatkowych określonych czynności prawnych. Zarówno w stanowisku Ministra Finansów, jak i Prokuratora Generalnego jednoznacznie stwierdzono, że kwestionowany przepis konstruuje rodzaj klauzuli generalnej. Nie można było jednak zgodzić się z prezentowaną przez tych uczestników postępowania oceną owej klauzuli, zwłaszcza w świetle wypowiedzi orzeczniczych Trybunału Konstytucyjnego, w których wskazywano już na kryteria dopuszczalności posługiwania się tego rodzaju klauzulami. Kryteria te funkcjonalnie związane są z dążeniem do osiągnięcia maksymalnej przewidywalności rozstrzygnięcia podejmowanego na podstawie danego przepisu.

Trybunał Konstytucyjny podkreślał w związku z tym, że zagrożenia takiej przewidywalności upatrywać można w trzech czynnikach:

- po pierwsze – gdy przesłanki rozumienia (interpretacji) danego zwrotu nieodokreślonego determinowane są elementami subiektywnymi; im większe pole do zindywidualizowanej interpretacji danego pojęcia, tym większa też groźba nieprzewidywalności rozstrzygnięć podejmowanych na jego podstawie;

- po drugie – wykorzystywaniu zwrotów nieodokreślonych powinna towarzyszyć konieczność nadania im takiej treści, która zagwarantuje jednolitość linii orzeczniczej (decyzji stosowania prawa);

- po trzecie – konieczne jest zapewnienie, iż ustalenie treści pojęć nieostrych zastosowanych w danej regulacji nie stanie się udziałem organów stosujących te przepisy, co może w konsekwencji prowadzić do niedozwolonego prawotwórstwa ze strony tych organów.

Odnosząc powyższe zastrzeżenia do treści art. 24b § 1 Ordynacji podatkowej, Trybunał stwierdził, że z tego punktu widzenia analizowana regulacja budzi zasadnicze wątpliwości. Zwroty w rodzaju: „nie można było oczekiwać”, „inne istotne korzyści”, „korzyści wynikające z obniżenia wysokości zobowiązania” zdecydowanie nie pozwalały na przyjęcie, że „ich interpretacja orzecznicza będzie rzeczywiście jednolita i ścisła” oraz że „z ich brzmienia nie będzie można wyprowadzić uprawnienia prawotwórczego organów stosujących”.

Zdaniem TK do takiej – w dużej mierze dowolnej – interpretacji pojęć nieostrych uprawnione zostały nie sądy, ale organy administracji, co nawet wobec

dokonanej rozbudowy sądowej kontroli ich działalności nie umniejszało negatywnego wydzwiku ustanowionej konstrukcji. Poważne wątpliwości nasuwało już samo językowe wyrażenie przesłanek warunkujących uznanie, iż w danej sytuacji doszło do obejścia prawa podatkowego. Przepis mówił bowiem m.in. o „innych istotnych korzyściach niż korzyści wynikające z obniżenia [...], zwiększenia straty, podwyższenia nadpłaty lub zwrotu”. Oznaczało to w konsekwencji, iż czynność prawna podatnika przynieść winna – zdaniem ustawodawcy – nie tylko korzyści w postaci obniżenia, zwiększenia straty, podwyższenia nadpłaty lub zwrotu, i nie tylko także korzyści wynikające z tych poprzednich, ale jeszcze jakieś dalsze – bliżej nieokreślone – istotne korzyści, które w ogóle nie wiążą się już ze skutkami podatkowymi. Nawet jednak wykazanie innej korzyści (niż wyżej wskazane) nadal narażało podatnika na zarzut, iż nie jest to korzyść w ocenie organu podatkowego istotna, a tylko taka uwalnia z zastosowania mechanizmu zaskarżonego przepisu ordynacji podatkowej. Była to zdecydowanie zbyt daleko idąca przesłanka, utrudniająca podatnikowi obronę przed zarzutem obejścia prawa podatkowego, a nawet mogąca taką obronę uniemożliwić. Na tle ustawowego zwrotu „inne istotne korzyści” rodziły się dalsze wątpliwości interpretacyjne. Nasuwało się w związku z tym pytanie, o jakiego rodzaju korzyści mogło tutaj chodzić? Jeśli nie tylko prawne bądź ekonomiczne, to czy w ogóle była możliwa ich ocena przez podmiot „zewnętrzny” wobec stron danej czynności prawnej? Jaki przyjmując „czasowy układ odniesienia” do oceny osiągnięcia przez podatnika owych „innych istotnych korzyści”? W przypadku czynności dwu- i wielostronnych nasuwała się kolejna wątpliwość co do podmiotowej strony owych korzyści, czy muszą być one aktualne i adekwatne dla wszystkich stron czynności? Rodziło to w konsekwencji ponownie dylemat dotyczący nie tylko obiektywnego, ale również subiektywnego spojrzenia na ocenę skutków dokonywanych czynności. Powyższe wątpliwości wydawały się bowiem nieodparcie ciążyć w stronę subiektywną, a to dyskwalifikowało analizowaną regulację w świetle wskazywanych przez Trybunał kryteriów.

Według Trybunału Konstytucyjnego, negatywnej oceny unormowań materialnych, kształtujących przesłanki decyzji organów podatkowych podejmowanych na podstawie art. 24b § 1 Ordynacji podatkowej, nie mogły podważyć również – wskazywane przez uczestników postępowania – argumenty procesowe związane z ciężarem dowodu leżącym po stronie organów podatkowych, koniecznością prawidłowego uzasadniania podejmowanego rozstrzygnięcia czy też wstrzymaniem wykonalności wydanych decyzji. Konstytucyjnoprawna kwalifikacja zaskarżonego przepisu zdeterminowana była w pierwszym rzędzie wadliwym, bo niedookreślonym i nieprecyzyjnym, ujęciem elementów materialnych, które nie gwarantowały minimalnej choćby przewidywalności treści podejmowanego przez organ podatkowy rozstrzygnięcia. Ochrona, jaką tworzą unormowania proceduralne, nie była w stanie w wystarczającym stopniu sanować powyższych mankamentów materialnoprawnych.

Co istotne, dla Trybunału Konstytucyjnego nie budziło zastrzeżeń konstytucyjnoprawnych samo zjawisko normatywnej reakcji prawodawcy na negatywne

– z punktu widzenia interesów fiskalnych państwa – zjawiska gospodarcze, w tym w sferze stosunków umownych kreowanych przez podatników, także jeżeli przybrałaby ona postać „ogólnej normy obejścia prawa podatkowego”. Każda taka reakcja respektować jednak winna konieczne wymogi konstytucyjne związane z poszanowaniem praw i wolności podatników. Wszystkie wskazane powyżej okoliczności jednoznacznie przemawiały natomiast na rzecz uznania, że art. 24b § 1 Ordynacji podatkowej naruszał podstawowe elementy kształtujące treść zasady zaufania do państwa i stanowionego prawa (art. 2 Konstytucji) w tak newralgicznej dziedzinie stosunków społecznych, jaką stanowi sfera obowiązków podatkowych obywateli.

§ 6. Reakcja ustawodawcy na wyrok Trybunału Konstytucyjnego w sprawie K 4/03

W następstwie wydania przez Trybunał Konstytucyjny wyroku z 11 maja 2004 r. Rada Ministrów podjęła prace nad stosowną nowelizacją Ordynacji podatkowej, której celem byłaby rekonstrukcja klauzuli obejścia prawa podatkowego w oparciu o wytyczne sformułowane przez Trybunał w uzasadnieniu wskazanego orzeczenia. W dniu 28 października 2004 r., wraz z pismem przewodnim Prezesa Rady Ministrów (znak: RM 10-177-04), został przedłożony Sejmowi projekt ustawy o zmianie Ordynacji podatkowej⁵⁸.

Rządowa propozycja ustawy nowelizującej w art. 1 pkt 15 przewidywała uchylenie dotychczasowego art. 24b Ordynacji, natomiast w art. 1 pkt 14 – nadanie nowego brzmienia art. 24a:

§ 1. Organy podatkowe i organy kontroli skarbowej w razie powzięcia, w toku postępowania, istotnych wątpliwości co do rzeczywistej treści czynności prawnej, z której dokonania wywodzi się skutki podatkowe, są uprawnione do żądania ustalenia przez sąd powszechny rzeczywistej treści tej czynności oraz ustalenia przez sąd, że z dokonania tej czynności nie można było oczekiwać innych istotnych skutków niż wynikające z zapobieżenia powstaniu, opóźnienia powstania lub obniżenia wysokości zobowiązania podatkowego, zwiększenia straty, podwyższenia nadpłaty lub zwrotu podatku.

§ 2. W przypadku gdy z prawomocnego orzeczenia sądu wynika, że z dokonania czynności prawnej nie można było oczekiwać innych istotnych skutków niż wynikające z zapobieżenia powstaniu, opóźnienia powstania lub obniżenia wysokości zobowiązania podatkowego, zwiększenia straty, podwyższenia nadpłaty lub zwrotu

⁵⁸ Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw wraz z uzasadnieniem i projektami aktów wykonawczych (Sejm RP IV kad., druk nr 3417).

podatku, organy podatkowe i organy kontroli skarbowej, rozstrzygając sprawę podatkową, pomina skutki podatkowe takiej czynności prawnej.

§ 3. W przypadku gdy z prawomocnego orzeczenia sądu wynika, że strony dokonują danej czynności prawnej ukryły inną czynność prawną, organy podatkowe i organy kontroli skarbowej, rozstrzygając sprawę podatkową, wywodzą skutki podatkowe z ukrytej czynności prawnej.

W uzasadnieniu projektu Rada Ministrów – w odniesieniu do projektowanej nowej redakcji art. 24a Ordynacji – ograniczyła się jedynie do krótkiego zreferowania rozstrzygnięcia Trybunału Konstytucyjnego w sprawie K 4/03. Natomiast w ogóle nie przedstawiła – choćby w ujęciu syntetycznym – motywów wyjaśniających brzmienie projektowanej regulacji.

W toku prac legislacyjnych sejmowe Biuro Studiów i Ekspertyz zgłosiło zastrzeżenia do zaproponowanej nowelizacji art. 24a Ordynacji podatkowej:

– po pierwsze – projekt ignorował wytyczne sformułowane przez Trybunał Konstytucyjny w wyroku w sprawie K 4/03 dla regulacji dotyczącej problematyki obejścia prawa podatkowego i powielał, wynikające z uchylonego przez Trybunał art. 24b § 1 Ordynacji, przesłanki uprawniające do kwestionowania zawartych przez podatnika umów cywilnoprawnych⁵⁹;

– po drugie – rola organu podatkowego została ograniczona do skierowania sprawy do sądu powszechnego oraz wyliczenia zobowiązania podatkowego z uwzględnieniem postanowienia sądu. Organ podatkowy (organ kontroli skarbowej) został tym samym sprowadzony do roli wykonawcy dyspozycji sądowej, nie biorąc praktycznie odpowiedzialności za treść swojej decyzji. Byłoby to typowe przerzucenie odpowiedzialności za stosowanie niejasnego prawa na inny organ, w tym przypadku organ sądowy⁶⁰;

– po trzecie – zastosowane w projekcie pojęcia nieostre mogłyby stwarzać ryzyko tzw. prawotwórstwa interpretacyjnego organów stosujących tę regulację⁶¹;

– po czwarte – projekt nie zastosował do mechanizmu wyznaczenia takich granic formuły obowiązku podatkowego (precyzyjnie zdefiniowanej w prawie podatkowym), którego granice określone są w art. 4 Ordynacji podatkowej oraz w ustawach nakładających ten obowiązek w poszczególnych podatkach. Każde działanie podatnika zmierzające do uniknięcia zapłacenia podatku w wysokości i w terminie przewidzianych przez ustawy kształtujące obowiązek podatkowy, a więc prowadzące do uniknięcia poniesienia ustawowego ciężaru podatkowego powinno być zostać objęte dyspozycją art. 24a Ordynacji. W tej formule mieści się zarówno zapobieżenie powstaniu obowiązku podatkowego, opóźnienie jego powstania,

59 J. Kulicki, *Opinia o projekcie ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (druk nr 3417)*, Warszawa, 25.11.2004, s. 7; M. Kalinowski, *Opinia (zlecona) o projekcie ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (druk nr 3417)*, Toruń, 16.12.2004, s. 8.

60 J. Kulicki, *Opinia o projekcie...*, s. 7–8.

61 *Ibidem*, s. 8; M. Kalinowski, *Opinia (zlecona) o projekcie...*, s. 8.

obniżenie wysokości zobowiązania podatkowego, zwiększenie straty, podwyższenie nadpłaty lub zwrotu podatku, jak to zostało ujęte w projekcie, oraz każde inne działanie powodujące naruszenie obowiązku podatkowego, jednak nie prowadzące do uchylecia się od opodatkowania poprzez działanie wbrew prawu, lecz do uniknięcia opodatkowania, a więc podejmowania na gruncie prawa cywilnego działań zgodnych z prawem, ale wbrew ustawowemu obowiązkowi podatkowemu. Istotna różnica polegała na tym, że te wszystkie przesłanki ujęte w pierwotnej – uchylonej przez Trybunał – treści art. 24b § 1 Ordynacji, jak i w projekcie, powodowały konieczność oceny umowy z punktu widzenia przepisów prawa cywilnego, do czego władny jest sąd powszechny. Stosując natomiast formułę obowiązku podatkowego, zdefiniowaną precyzyjnie w prawie podatkowym, organ skarbowy nie wkraczałby w swobodę kształtowania stosunków gospodarczych między podatnikami, a jedynie obowiązany byłby ustalić lub zweryfikować zakres obowiązku podatkowego spoczywający na podatniku w związku z zawarciem przez niego takiej a nie innej umowy. Nie byłby w tym przypadku konieczny akcesoryjny udział sądu powszechnego w postępowaniu podatkowym, gdyż do ustalenia istnienia obowiązku podatkowego władny jest organ skarbowy, a do oceny prawidłowości podjętej decyzji – organ drugiej instancji oraz sąd administracyjny. Przyjęcie takiej formuły nie powodowałoby przedłużania w nieskończoność postępowania podatkowego, nie obciążałoby sądów powszechnych koniecznością oceny umowy pod kątem prawa podatkowego, nie podnosiłoby kosztów postępowania, a jednocześnie gwarantowałoby, że działanie podatnika polegające na optymalizacji obciążeń podatkowych zgodnie z treścią obowiązku podatkowego w konkretnym podatku nie byłoby kwestionowane przez organy skarbowe, a z drugiej strony – dałoby pewność aparatowi skarbowemu, że każde działanie podatnika będzie mogło być oceniane przez organy skarbowe zgodnie z treścią obowiązku podatkowego⁶²;

– po piąte – wątpliwa wydawała się możliwość ustalenia przez sąd powszechny (z racji przygotowania merytorycznego sędziów), że z dokonania danej czynności prawnej nie można było oczekiwać innych istotnych skutków niż wynikające z zapobieżenia powstaniu, opóźnienia powstania lub obniżenia wysokości zobowiązania podatkowego, zwiększenia straty, podwyższenia nadpłaty lub zwrotu podatku, a więc związku pomiędzy dokonaną czynnością a jej skutkami na gruncie przepisów prawa podatkowego⁶³;

– po szóste – nie wskazano według jakiej regulacji proceduralnej sąd powszechny miałby orzekać z wniosku organu podatkowego⁶⁴.

62 J. Kulicki, *Opinia o projekcie...*, s. 8–9.

63 L. Etel, *Opinia (zlecona) do projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz zmianie niektórych innych ustaw (druk nr 3417)*, Warszawa, 20.12.2004, s. 4.

64 M. Kalinowski, *Opinia (zlecona) o projekcie...*, s. 9.

Ponadto, w jednej z opinii prawnych stwierdzono, że

[j]eżeli nie uda się wypracować klauzuli obejścia prawa podatkowego z uwzględnieniem postulatów wynikających z orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, to wydaje się, że lepszym rozwiązaniem będzie pozostawienie przepisów art. 24a i art. 24b § 2 o.p. w obecnym kształcie, ewentualnie korygując art. 24b § 2 o.p. w związku z uchynieniem przez Trybunał treści § 1 tego artykułu (§ 2 odnosi się do § 1)⁶⁵.

W związku ze zgłoszonymi zastrzeżeniami, procedująca nad projektem rządowym, sejmowa Komisja Finansów Publicznych dokonała w nim zmian. W przyjętym sprawozdaniu⁶⁶ Komisja zaproponowała: po pierwsze – uchylenie dotychczasowych art. 24a i art. 24b Ordynacji (art. 1 pkt 14 projektu); po drugie – dodanie w rozdziale 11 (*Dowody*) działu IV (*Postępowanie podatkowe*) nowego art. 199a (art. 1 pkt 73 projektu) w brzmieniu:

§ 1. Organ podatkowy dokonując ustalenia treści czynności prawnej, uwzględni zgodny zamiar stron i cel czynności, a nie tylko dosłowne brzmienie oświadczeń woli złożonych przez strony czynności.

§ 2. Jeżeli pod pozorem dokonania czynności prawnej dokonano innej czynności prawnej, skutki podatkowe wywodzi się z tej ukrytej czynności prawnej.

§ 3. Jeżeli z dowodów zgromadzonych w toku postępowania, w szczególności zeznań strony, chyba że strona odmawia składania zeznań, wynikają poważne wątpliwości co do istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa, z którym związane są skutki podatkowe, organ podatkowy występuje do sądu powszechnego o ustalenie istnienia lub nieistnienia tego stosunku prawnego lub prawa.

Ponadto Komisja – w celu dookreślenia, w jakim reżimie proceduralnym powinien orzekać sąd powszechny w sprawach, o których mowa w art. 199a Ordynacji podatkowej – zaproponowała rozwinięcie dotychczasowej normy zawartej w art. 189 k.p.c.⁶⁷ o art. 189¹ w brzmieniu:

Uprawnienie, o którym mowa w art. 189, przysługuje również, w toku prowadzonego postępowania, organowi podatkowemu lub organowi kontroli skarbowej, jeżeli ustalenie istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa jest niezbędne dla oceny skutków podatkowych.

65 J. Kulicki, *Opinia o projekcie...*, s. 9.

66 Sprawozdanie Komisji Finansów Publicznych z dnia 19 kwietnia 2005 r. o senackim projekcie ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa, o rządowym projekcie ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Sejm IV kad., druk nr 3920).

67 Przepis ten stanowi, że „[p]owód może żądać ustalenia przez sąd istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa, gdy ma w tym interes prawny”.

Zaproponowane przez Komisję Finansów Publicznych zmiany dotyczące uchylecia art. 24a i art. 24b Ordynacji, a także dodania art. 199a – do tejże ustawy oraz art. 189¹ – do Kodeksu postępowania cywilnego zostały zaaprobowane przez Sejm w drugim⁶⁸ i trzecim czytaniu⁶⁹ projektu ustawy nowelizującej; w § 3 art. 199a wykreślono jedynie przymiotnik „poważne”. Także na etapie prac senackich nie zgłoszono zastrzeżeń odnośnie do projektowanych rozwiązań w przedmiocie zapobieżenia obejściu prawa podatkowego⁷⁰. W tym też kształcie 25 lipca 2005 r. Prezydent Rzeczypospolitej podpisał ustawę z dnia 30 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw⁷¹.

Obowiązujący art. 199a Ordynacji podatkowej reguluje trzy odrębne zagadnienia, tj.:

- kwestię wykładni oświadczeń woli przez organy podatkowe (§ 1),
- kwestię ustalania w sferze prawa podatkowego skutków pozornych czynności cywilnoprawnych (§ 2),
- kwestię legitymacji procesowej organu podatkowego do wystąpienia z powództwem o ustalenie istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa, gdy ze stosunkiem tym lub z prawem związane są skutki podatkowe (§ 3).

§ 7. Wnioski

Przedstawione w niniejszym rozdziale rozważania prowadzą do wniosku, że naturalną reakcją ustawodawstwa podatkowego jest przeciwdziałanie uszczuplaniu dochodów państwa. Istota problemu leży natomiast w sposobie ustalenia:

- czy, a jeżeli tak, to w jaki sposób, doszło do „ucieczki od podatku”;
- czy każde zachowanie podatnika należy kwalifikować jako działanie wymierzone przeciwko obowiązkowi podatkowemu.

Zarówno w okresie dwudziestolecia międzywojennego, jak i praktycznie przez cały okres Polski Ludowej zjawiskiem niepożądanym z punktu widzenia normodawcy było unikanie opodatkowania, któremu starano się przeciwdziałać zarówno na gruncie przepisów o postępowaniu wymiarowym, jak i w regulacjach

68 Posiedzenie Sejmu IV kad. nr 102 w dniu 4 maja 2005 r.

69 Posiedzenie Sejmu IV kad. nr 103 w dniu 20 maja 2005 r.

70 Zob. *Opinia do ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw*, Biuro Legislacyjne Kancelarii Senatu, Warszawa, 31.05.2005 (Senat V kad., druk nr 963); uchwała Senatu Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 16 czerwca 2005 r. w sprawie ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Sejm IV kad., druk nr 4181).

71 Ustawa została opublikowana w Dz. U. z 2005 r. Nr 143, poz. 1199 i weszła w życie 1 września 2005 r.

materialno-karnych. Natomiast kwestia obejścia ustawy podatkowej jako taka aż do 2002 r. nie była przedmiotem regulacji ustawowej; była jednak podejmowana przez orzecznictwo (początkowo w odniesieniu do konkretnych stanów faktycznych, aby ostatecznie stać się istotną instytucją prawotwórczego aktywizmu sędziowskiego). Niemniej należy wskazać pewne cechy podobne w zakresie zwalczania obu zjawisk:

- po pierwsze – zarówno przeciwdziałanie dochodom nieujawnionym, jak i obejściu prawa podatkowego opiera się na ustaleniach postępowania wymiarowego; w obu przypadkach organy podatkowe działają bowiem w celu ustalenia prawdy obiektywnej. Z tym jednak zastrzeżeniem, że w odniesieniu do dochodów nieujawnionych chodzi o ujawnienie istnienia źródła dochodów podatnika, natomiast co do obejścia – o ujawnienie przedmiotu opodatkowania i elementów jego podstawy;

- po drugie – w obu przypadkach oceniany jest rezultat ekonomiczny uzyskany przez podatnika w związku z jego położeniem majątkowym, prowadzoną działalnością oraz uiszczonym podatkiem a podatkiem należnym (według organu);

- po trzecie – w obu przypadkach zarówno regulacje normatywne, jak i utrwalone zapatrywanie prawne orzecznictwa wynikają z aktualnego stanu świadomości prawnopodatkowej społeczeństwa i pełnią rolę prewencyjną (perswazyjną); wskazują bowiem organom podatkowym możliwości reagowania w sytuacji, gdy znamiona majątkowe wskazują, że podatnik wskazał mniejszą podstawę opodatkowania, niż wynikałaby z materialnych przepisów prawa podatkowego;

- po czwarte – w przypadku ogólnego określenia przesłanek dotyczących zjawiska dochodów nieujawnionych bądź obejścia ustawy podatkowej na organie podatkowym ciąży obowiązek wskazania okoliczności, które stanowią znamiona majątkowe i w związku z tym mają znaczenie dla odtworzenia (ustalenia) rzeczywistej wielkości dochodów podatkowych; pozwala to bowiem na elastyczne reagowanie organu podatkowego w zależności od okoliczności konkretnego stanu faktycznego.

Zasadnicza różnica pomiędzy dochodem nieujawnionym a obejściem prawa podatkowego polega jednak na tym, że w przypadku tego pierwszego zawsze zachodzi sytuacja działania podatnika przeciwko obowiązkowi podatkowemu (bez znaczenia jest przy tym, czy podatnik działa świadomie, czy też stanowi to jego *negligentio*). Natomiast zjawisko obejścia polega na świadomym wykorzystaniu dostępnego instrumentarium prawnego do optymalizacji podatkowej – w założeniu zgodnej z literalną wykładnią ustawy. Ponadto, w odniesieniu do dochodów nieujawnionych punktem odniesienia dla organu podatkowego jest zawsze konkretna regulacja materialno-podatkowa, natomiast w przypadku obejścia pojawia się wątpliwość co do dopuszczalnych form przeciwdziałania mu.

W związku z powyższym – a także w świetle rozważań zawartych w paragrafach poprzedzających – można stwierdzić w odniesieniu do przeciwdziałania zjawisku obejścia prawa podatkowego, że:

– co do zasady nie budzi zastrzeżeń reagowanie prawodawcy na negatywne – z punktu widzenia interesów fiskalnych państwa – zjawiska gospodarcze, w tym w sferze stosunków umownych kreowanych przez podatników. Każda taka reakcja powinna jednak respektować wymagania konstytucyjne związane z poszanowaniem praw i wolności podatników (w tym zasady swobody kreowania stosunków prawnych);

– niedopuszczalne jest ograniczanie zachowań podatników w odniesieniu do optymalizacji podatkowej przez formułowanie ogólnych norm w drodze prawotwórstwa sądowego w sytuacji, gdy ustawa podatkowa milczy w kwestii podejmowanej przez sąd;

– naruszeniem wymagań konstytucyjnych dotyczących poprawnej legislacji jest w szczególności takie niejasne i nieprecyzyjne formułowanie przepisu dotyczącego obejścia prawa podatkowego, które powoduje niepewność jego adresatów co do ich praw i obowiązków przez stworzenie nazbyt szerokich ram dla organów stosujących taki przepis, które w istocie muszą zastępować prawodawcę w zakresie zagadnień uregulowanych w sposób niejasny i nieprecyzyjny;

– konieczne jest prawidłowe sprecyzowanie przez normodawcę wszystkich powinności podatnika wraz z dookreśleniem konsekwencji podejmowanych przez niego działań relewantnych z punktu widzenia ustanowionych obowiązków publiczno-prawnych;

– nieprawidłowe jest odsyłanie przez przepisy podatkowe (niezależnie od ich rangi w systemie źródeł prawa powszechnie obowiązującego) do stosowania wprost czy odpowiednio klauzul generalnych prawa prywatnego przy ocenie prawno-podatkowych stanów faktycznych, w szczególności gdy klauzule te nie zawierają legalnych definicji zawartych w nich pojęć (zwrotów);

– wątpliwości organu podatkowego odnośnie do kwalifikacji zachowania podatnika nie mogą naruszać zasady *in dubio contra fiscum*.

Rozdział VI

Znaczenie art. 199a Ordynacji podatkowej dla przeciwdziałania obejściu lub nadużyciu prawa podatkowego

§ 1. Analiza art. 199a § 1 Ordynacji podatkowej

1. Zakres zastosowania przepisu

Nie budzi wątpliwości, że prawo podatkowe może wiązać powstanie obowiązku podatkowego z określonym zdarzeniem na gruncie prawa prywatnego (np. gdy opodatkowaniu podlegać będzie sprzedaż rzeczy czy określona usługa). W takiej sytuacji, aby ustalić, czy zaistniało zdarzenie rodzące obowiązek podatkowy, niezbędne jest zbadanie, czy rzeczywiście określone zachowanie podatników mieściło się w hipotezie normy prawnopodatkowej. To zaś wymaga niekiedy dokonania wykładni treści oświadczeń woli (w tym umów) złożonych przez strony stosunku cywilnoprawnego, jeśli będą one miały znaczenie dla ustalenia podatkowego stanu faktycznego.

Z art. 199a § 1 Ordynacji wynika, że dla ustawodawcy w sferze prawa podatkowego wykładnia oświadczeń woli uczestników obrotu cywilnoprawnego ma na celu ustalenie treści i sensu tego oświadczenia, co umożliwić ma zrekonstruowanie wywieranych przez nich skutków w sferze prawa prywatnego. To zaś stanowić ma dla organu podatkowego punkt wyjścia dla ustalenia podatkowego stanu faktycznego, o ile jest on skonstruowany przy wykorzystaniu konstrukcji cywilnoprawnych. Zatem treść oświadczenia woli, a w konsekwencji: treść czynności prawnej oraz jej skutki cywilnoprawne, stanowi jeden z elementów wyznaczających skutki prawonopodatkowe danej czynności prawnej. Nie budzi przy tym wątpliwości, że – w razie zaistnienia wątpliwości co do treści złożonych oświadczeń woli – powstaje konieczność dokonania ich wykładni (w oparciu o dyrektywy przewidziane przez ustawę).

W § 1 art. 199a Ordynacji podatkowej ustawodawca podjął próbę nakreślenia katalogu dyrektyw dla organu podatkowego w celu rozstrzygnięcia na etapie postępowania podatkowego wątpliwości związanych z interpretacją zdarzenia cywilnoprawnego (treści czynności prawnej). Z uwagi jednak na sformułowanie omawianego przepisu („Organ podatkowy dokonując ustalenia treści czynności prawnej, uwzględnia zgodny zamiar stron i cel czynności, a nie tylko dosłowne brzmienie oświadczeń woli złożonych przez strony czynności”) pojawia się problem jego relacji do relewantnych regulacji prawa cywilnego dotyczących zasad wykładni oświadczeń woli. Innymi słowy, wydaje się – zwłaszcza w kontekście unormowań zawartych w § 2 i 3 art. 199a Ordynacji – że intencją ustawodawcy (pomijając w tym miejscu zasadność takiego zabiegu legislacyjnego) było umożliwienie organom podatkowym wykorzystanie na gruncie prawa podatkowego reguł interpretacyjnych zawartych w prawie cywilnym.

2. Dyrektywy wykładni czynności prawnych na gruncie art. 199a § 1 Ordynacji podatkowej

Przedmiotowy przepis stanowi, że organ podatkowy – dokonując ustalenia treści czynności prawnej – uwzględnia zgodny zamiar stron i cel czynności, a nie tylko dosłowne brzmienie oświadczeń woli złożonych przez strony czynności. Zawiera on – analogicznie jak art. 65 k.c. – katalog dyrektyw wykładni czynności prawnych oraz ustanawia ich hierarchię, z tym że na jednej płaszczyźnie stawia cel i zamiar stron czynności prawnej oraz brzmienie oświadczeń woli. Znajduje on zastosowanie przy wykładni wszelkich typów czynności prawnych. Co istotne, art. 199a § 1 Ordynacji – w kontekście zasady dążenia do ustalenia prawdy obiektywnej – powinien być odczytywany jako podstawa do samodzielnego badania przez organ podatkowy istnienia stosunku prawnego lub prawa, z którego wynikać mogą określone obowiązki podatkowe strony stosunku cywilnoprawnego¹. Jak zauważył bowiem Naczelny Sąd Administracyjny,

[o]rgan podatkowy pomimo wprowadzonej regulacji art. 199a § 3 o.p., nie został zwolniony z obowiązku kwalifikowania zdarzeń na gruncie prawa podatkowego oraz oceny skutków prawno-podatkowych, jakie one wywierają. Z tych też powodów, obowiązek wystąpienia do sądu powszechnego na podstawie tego przepisu powstaje jedynie wówczas, gdy zgromadzony materiał dowodowy pozostawia wątpliwości co do istnienia stosunku prawnego bądź prawa².

1 Zob. wyrok WSA w Bydgoszczy z 7 grudnia 2011 r., I SA/Bd 109/11.

2 Wyrok NSA z 13 września 2013 r., I FSK 1174/12. Podobnie: wyrok NSA z 6 czerwca 2012 r., II FSK 2299/10 („Organ podatkowy pomimo wprowadzonej regulacji art. 199a § 3 o.p., nie został zwolniony z obowiązku kwalifikowania zdarzeń na gruncie prawa podatkowego oraz oceny skutków prawno-podatkowych, jakie one wywierają”) oraz wyrok WSA w Gliwicach z 26 lutego 2008 r., I SA/Gl 890/07 („Artykuł 199a § 3 [Ordynacji podatkowej] nie zwalnia

3. Stosunek zasad wykładni zawartych w art. 199a § 1 Ordynacji podatkowej do zasad wykładni zawartych w Kodeksie cywilnym

Analiza językowa omawianego przepisu skłania ku pogładowi, że ustawodawca świadomie nawiązał do uregulowań zawartych w Kodeksie cywilnym. Sposób sformułowania § 1 art. 199a Ordynacji w zasadzie powtarza analogiczny przepis art. 65 § 2 k.c., a także art. 83 § 1 zdanie drugie k.c. (odnoszący się do oceny pozornego oświadczenia woli złożonego w celu ukrycia innej czynności prawnej). Wprawdzie w odniesieniu do art. 199a § 1 Ordynacji podatkowej i art. 65 § 2 k.c. występują różnice semantyczne (brak wyrazów „raczej” oraz „aniżeli” w tym pierwszym) czy odmiennie – *prima facie* – zakresy stosowania (pierwszy przepis dotyczy czynności prawnych, zaś drugi – umów), to jednak różnice te mają charakter pozorny³. W ocenie M. Kalinowskiego oba przepisy wyrażają bowiem zakaz czysto werbalnej interpretacji czynności prawnej oraz nakaz uwzględniania zamiaru stron i celu tej czynności⁴. Ponadto – odnośnie do art. 65 § 2 k.c. – w doktrynie prawa cywilnego uznano, że przepis ten może służyć do tłumaczenia wszystkich czynności prawnych⁵.

Artykuł 199a § 1 Ordynacji w sposób odmienny do art. 65 k.c. podchodzi do hierarchii dyrektyw wykładni czynności prawnych. Stawia bowiem w jednym szeregu zarówno dosłowne brzmienie umowy oraz zamiar stron i cel czynności, nakazując uwzględnienie zgodnego zamiaru stron i celu czynności, a nie tylko dosłownego brzmienia oświadczenia woli. Łączne wymienienie wszystkich tych dyrektyw skłaniałoby do wniosku, że ustawodawca podatkowy nie ustanowił w tym względzie żadnej hierarchii i nie dał żadnej z nich pierwszeństwa. Nie można zatem z art. 199a § 1 Ordynacji podatkowej wyprowadzić wniosków co do sposobu albo kolejności stosowania wskazanych dyrektyw. Wynikałoby z tego, że przepis ten stanowi „łączną” dyrektywę interpretacyjną, zawierającą – z jednej strony – zakaz wyłącznie literalnego odczytywania (interpretacji) czynności prawnej oraz – z drugiej – nakaz uwzględniania

organu podatkowego z obowiązku podjęcia wszelkich działań niezbędnych do dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy w ramach postępowania podatkowego i nie uprawnia organu do przerzucania tychże obowiązków na sąd powszechny”). Zob. też: wyrok NSA z dnia 18 października 2006 r., II FSK 1212/05 („Umowy cywilnoprawne nie mogą zmieniać obowiązków, jakie wynikają z przepisów prawa podatkowego, a organy podatkowe – w ramach przysługujących im uprawnień – art. 191 Ordynacji podatkowej – są władne oceniać skuteczność czynności cywilnoprawnych z punktu widzenia prawa daninowego”) oraz wyrok WSA w Lublinie z 13 maja 2005 r., I SA/Lu 424/04 („Fakt, że strony obu umów, które stanowiły podstawę ich wzajemnych rozliczeń, tak a nie inaczej ukształtowały swoje prawa i obowiązki, nie mógł być przedmiotem ingerencji organów podatkowych, lecz skutki tych umów, o ile miały wpływ na publicznoprawne zobowiązania skarżących, musiały być przedmiotem oceny”).

3 Por. S. Babiarz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgodka-Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. 8, Warszawa 2013, s. 910.

4 Zob. M. Kalinowski, *Wykładnia oświadczeń woli oraz ich pozornosc w prawie podatkowym*, „Przegląd Podatkowy” 2003, nr 1, s. 45.

5 Zob. S. Grzybowski, [w:] *System prawa cywilnego*, t. 1: *Część ogólna*, red. S. Grzybowski, Warszawa 1985, s. 556.

zamiaru stron i celu badanej czynności. Jest to o tyle istotne, że wpływa na ocenę wzajemnych relacji pomiędzy omawianą regulacją a art. 65 k.c., który również traktuje o zakazie literalnej interpretacji. *Ergo* – § 1 art. 199a Ordynacji nakłada się w tym zakresie z treścią przywołanego przepisu Kodeksu cywilnego; nie stanowi on natomiast regulacji dalej idącej w zakresie normotwórczym w stosunku do unormowania cywilnego prawa materialnego.

W związku z powyższym nieuzasadnione byłoby przyjęcie, że art. 199a § 1 Ordynacji podatkowej wyłącza możliwość stosowania dyrektyw interpretacyjnych w sferze wykładni oświadczeń woli, o których mowa w przepisach prawa cywilnego, gdy wykładni tej dokonują organy podatkowe w procesie rozstrzygania spraw podatkowych. Tym samym przepis ten nie ustanawia żadnych szczególnych reguł wykładni oświadczeń woli, a jedynie powtarza (z pewnymi różnicami redakcyjnymi) jedną z reguł interpretacyjnych zawartych w art. 65 § 2 k.c., jak również nie wyłącza stosowania innych dyrektyw interpretacyjnych zawartych w pozostałych unormowaniach Kodeksu cywilnego.

§ 2. Analiza art. 199a § 2 Ordynacji podatkowej

1. Zakres zastosowania przepisu

Artykuł 199a § 2 Ordynacji dotyczy zasad traktowania na gruncie systemu podatkowego czynności pozornych. W myśl tego przepisu, jeżeli strony, dokonując danej czynności prawnej, ukryły inną czynność prawną, organy podatkowe i organy kontroli skarbowej wywodzić mają skutki z ukrytej czynności prawnej.

Istotna jest przy wykładni tego przepisu okoliczność, że nie reguluje on samego pojęcia „pozorności czynności prawnej”, jak też nie posługuje się tym pojęciem wprost, co skłaniać powinno ku temu, aby jego treść ustalać przy uwzględnieniu relewantnych przepisów prawa cywilnego. Paragraf 2 art. 199a Ordynacji reguluje zasady traktowania na gruncie prawa podatkowego tych czynności, które w świetle przepisów prawa cywilnego są czynnościami pozornymi; wskazuje, która z dwóch czynności (symulowana oraz ukryta) powinna zostać uwzględniona w procesie stosowania prawa podatkowego. W razie, gdy strony stosunku cywilnoprawnego posłużyły się pozorną czynnością prawną w rozumieniu art. 83 k.c. w celu ukrycia innej czynności prawnej, konsekwencje podatkowe wywiera jedynie czynność ukryta, a nie symulowana.

Nie wydaje się zasadne, aby z treści art. 199a § 2 Ordynacji podatkowej można byłoby wywodzić szczególnie podstawę do doszukiwania się w dokonanej przez podatnika czynności prawnej, której warunki odbiegają od „warunków standardowych (rynkowych)”, jakiejś domniemanej czynności ukrytej. Przeciwnie – wydaje się, że przepis ten zawiera jedynie nakaz wobec organów podatkowych, aby

w sytuacji, gdy ustalą, iż zachodzi zdarzenie w rozumieniu art. 83 k.c., uwzględniły przy wymiarze podatku czynność ukrytą, a nie czynność pozorną, która *ex lege* będzie nieważna. Prowadzi to do wniosku, że ustawodawca podatkowy opowiada się za pełnym respektowaniem uregulowanych w prawie cywilnym zasad dotyczących czynności pozornych.

2. Pozorność czynności prawnych na gruncie prawa cywilnego i skutki dokonania czynności pozornej

Zgodnie z art. 83 § 1 zdanie pierwsze k.c. nieważne jest oświadczenie woli złożone drugiej stronie za jej zgodą dla pozorów. Pozorność czynności prawnej polega zatem na tym, że strony ustalają, iż złożone co najmniej przez jedną z nich oświadczenie woli nie będzie wywierać wyrażonych w nim skutków prawnych⁶. Dla stwierdzenia pozorności nie konfrontuje się „woli wewnętrznej” oświadczającego z jego oświadczeniem, ale rozważa się dwa oświadczenia: przeznaczone „na zewnątrz” oraz ujawnione między stronami. Istota przytoczonego przepisu Kodeksu cywilnego sprowadza się zatem do uznania oświadczenia „zewnątrznego” za nieważne, ponieważ w świetle porozumienia „tajnego” stron brak mu konstytutywnej cechy każdego oświadczenia woli, jakim jest zamiar wywołania skutków prawnych⁷.

Natomiast w myśl art. 83 § 1 zdanie drugie k.c. oświadczenie pozorne złożone w celu ukrycia innej czynności prawnej jest prawnie irrelevantne w ten sposób, że ważność oświadczenia ocenia się według właściwości tej czynności.

Nie budzi wątpliwości, że oświadczenie nie ujawnione „na zewnątrz” ma doniosłość prawną, ale wyłącznie wtedy, gdy odpowiada nie tylko ogólnym przesłankom wymaganym przez prawo dla każdej czynności prawnej, ale także takiej czynności prawnej, jaka owo „ukryte” porozumienie stron ma kreować (art. 83 § 2 k.c.)⁸. W doktrynie prawa cywilnego podnosi się, że sam fakt ukrycia porozumienia pomiędzy stronami nie może zostać uznany za sprzeczny z prawem, jak też za działanie zmierzające do obejścia prawa (w rozumieniu art. 58 § 1 k.c.)⁹, gdyż wymagałoby to stwierdzenia tej cechy poprzez analizę konkretnych postanowień zawartych w „ukrytych” oświadczeniach¹⁰. Jeżeli natomiast z jakichkolwiek powodów treść oświadczenia woli, wyrażonego w „oświadczeniu ukrytym”, okaże się nieważna, to nie dochodzi do skutku żadna czynność prawna¹¹.

6 Zob. B. Lewaszkiwicz-Petrykowska, *Wady oświadczenia woli w polskim prawie cywilnym*, Warszawa 1973, s. 59.

7 Zob. *ibidem*, s. 15.

8 Por. Z. Radwański, [w:] *System prawa prywatnego*, t. 2: *Prawo cywilne – część ogólna*, wyd. 2, Warszawa 2008, s. 392 i 394.

9 Tak *ibidem*, s. 394.

10 Tak W. Wąsowicz, *Obejście prawa jako przyczyna nieważności czynności prawnej*, „Kwartalnik Prawa Prywatnego” 1999, nr 11, s. 84.

11 Zob. szerzej: Z. Radwański, [w:] *System prawa prywatnego*, t. 2, s. 395–396.

3. Skutki dokonania pozornej czynności prawnej na gruncie prawa podatkowego

Obowiązujące przepisy prawa podatkowego nie wykazują „autonomii” w zakresie dotyczącym ważności czynności pozornych; przeciwnie – uznają, że jedynie czynność, która wywiera skutki prawne, może być brana pod uwagę przy ustalaniu podatkowego stanu faktycznego, zaś czynność pozorna (jako niewywołująca żadnych skutków prawnych) podlega pominięciu.

Artykuł 199a § 2 Ordynacji nie odnosi się do typów pozornych oświadczeń woli, które zgodnie z zamiarem stron czynności prawnej nie mają wywołać żadnych skutków prawnych. Natomiast, gdy strony dokonały czynności pozornej dla ukrycia innej czynności prawnej, organy podatkowe będą zobowiązane do wywodzenia skutków prawnych z czynności ukrytej. Przepis ten przesądza, że gdy strony posłużyły się pozorną czynnością prawną w rozumieniu art. 83 k.c. w celu ukrycia innej czynności prawnej, konsekwencje podatkowe wywierać będzie jedynie czynność ukryta, a nie symulowana.

Organy podatkowe w razie ustalenia, że doszło do sytuacji opisanej w art. 83 § 1 zdanie drugie k.c., muszą ustalić, czy czynność ukryta jest ważna, co oznacza, iż zobligowane są do zbadania, czy strony stosunku cywilnoprawnego zachowały wszystkie warunki formalne oraz warunki dotyczące treści, jeśli od ich zachowania przepisy uzależniają ważność czynności. Brak spełnienia tych warunków przekłada się na ustalenie nieważności czynności ukrytej, a tym samym – jej indyferentność na gruncie prawa podatkowego (niepowstanie stosunku podatkowego)¹².

Pozorność może dotyczyć zarówno pojedynczej, jak i szeregu czynności prawnej, przy czym nie będzie miała znaczenia przyczyna, dla której zostało złożone pozorne oświadczenie woli, lecz skutek prawnopodatkowy.

4. Dowodzenie pozorności czynności prawnych przez organy podatkowe

Stosownie do art. 122 Ordynacji podatkowej organy podatkowe w toku postępowania podejmują wszelkie niezbędne działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego¹³. Oznacza to, że obowiązek dokładnego ustalenia stanu faktycznego oraz dowiedzenia wszelkich okoliczności faktycznych, istotnych dla rozstrzygnięcia sprawy spoczywa na organie podatkowym; nie może być zatem przerzucany na stronę. Reguła ta dotyczy również kwestii wykazania dokonania przez podatników czynności pozornej na gruncie prawa cywilnego.

12 Por. M. Kalinowski, *Wykładnia...*, s. 49.

13 Obszernego omówienia tego przepisu dokonują H. Dzwonkowski i M. Dzwonkowski, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. H. Dzwonkowski, wyd. 8, Warszawa 2019, s. 856–861.

W prawie podatkowym pozornie czynności prawnej jest okolicznością, która ma istotne znaczenie dla ustalenia podatkowego stanu faktycznego. Z tego też powodu jej istnienie może być dowodzone wszelkimi środkami dowodowymi przewidzianymi przez procedurę podatkową.

5. Zbieg art. 83 § 1 k.c. w związku z art. 199a § 2 Ordynacji podatkowej z innymi przepisami prawa podatkowego

W procesie stosowania normy rekonstruowanej w oparciu o art. 83 § 1 k.c. w związku z art. 199a § 2 Ordynacji możliwe jest pojawienie się problemu zbiegu¹⁴ tejże normy z innymi przepisami prawa podatkowego, regulującymi w sposób szczegółowy prawnopodatkowe konsekwencje zachowań mających na celu ukrycie właściwej czynności prawnej. W takiej sytuacji organ powinien ustalić treść czynności ukrytej, a następnie – w myśl reguły kolizyjnej *lex specialis derogat legi generali* – zastosować przepis szczególny prawa podatkowego.

§ 3. Charakter art. 199a § 1 i 2 Ordynacji podatkowej

Przepisy § 1 i 2 art. 199a Ordynacji budzą pewne wątpliwości, tj. czy można zakwalifikować je jako regulacje o charakterze materialnoprawnym, czy też procesowym.

W literaturze przedstawiono stanowisko, że cały art. 199a Ordynacji podatkowej stanowi przepis o charakterze procesowym – z uwagi na jego umiejscowienie w strukturze ustawy (*argumentum a rubrica*)¹⁵ albo ze względu na to, iż powinności z niego wynikające mają charakter dyskrejonalny¹⁶. Z kolei w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego oraz wojewódzkich sądów administracyjnych występują rozbieżności w tej materii; poszczególne składy orzekające, albo przypisują całemu art. 199a Ordynacji charakter procesowy¹⁷, albo rozróżniają w obrębie tej jednostki redakcyjnej normy o charakterze mieszanym (§ 1)¹⁸, materialnym (§ 2)¹⁹ i procesowym (§ 3)²⁰.

14 Uzupełniając – w odniesieniu do zagadnienia zbiegu norm prawa cywilnego – zob. E. Łętowska, *Zbieg norm w prawie cywilnym*, Warszawa 2002.

15 Tak H. Dzwonkowski, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. H. Dzwonkowski, wyd. 5, Warszawa 2014, s. 941.

16 Tak Z. Ofiarski, *Ogólne prawo podatkowe. Zagadnienia materialnoprawne i proceduralne*, Warszawa 2013.

17 Tak np. wyroki NSA z: 30 stycznia 2008 r., II FSK 1654/06; 28 stycznia 2008 r., II FSK 34/07; 23 stycznia 2008 r., II FSK 10/07 oraz 16 listopada 2007 r., II FSK 1311/06.

18 Tak np. wyrok NSA z 27 czerwca 2008 r., I FSK 783/07.

19 Tak np. *ibidem*.

20 Tak np. wyrok WSA w Warszawie z 19 września 2007 r., VIII SA/Wa 425/07.

W mojej ocenie samo umiejscowienie przepisu w akcie normatywnym (albo jego części) o charakterze procesowym nie przesądza *a limine* o jego charakterze (indifferentność środka interpretacyjnego *argumentum a rubrica*). Przykładem norm materialnoprawnych w regulacjach procesowych są bowiem np. art. 98 § 1 i art. 520 § 1 k.p.c. (dotyczące roszczeń o zwrot kosztów postępowania), art. 189 k.p.c. (określający materialne przesłanki do wniesienia powództwa o ustalenie) czy art. 840 i n. k.p.c. (dotyczący powództw przeciwegzekucyjnych). Odnośząc się natomiast do art. 199a Ordynacji wydaje się zasadne rozróżnienie charakteru poszczególnych jego paragrafów.

W przypadku § 1 należy zauważyć, że przepis ten zawiera – o czym była mowa wcześniej – podobne unormowanie do art. 65 § 2 k.c. W obu tych przepisach wskazuje się, co powinno być uwzględniane przy ustaleniu treści czynności prawnej. Z kolei § 2 art. 199a Ordynacji traktuje o skutkach podatkowych pozornej czynności. Wydaje się zatem, że przepisy te mają jednak charakter materialnoprawny, skoro określone w nich zostały skutki podatkowe czynności cywilnoprawnych (oświadczeń woli) podatników na gruncie prawa podatkowego. Ku takiemu pogładowi skłania to, że pod pojęciem przepisów podatkowego prawa materialnego rozumie się w języku prawnym unormowania określające przedmiot i podmiot opodatkowania oraz – co należy podkreślić – inne przesłanki określające wymiar podatku²¹.

Nie budzi natomiast wątpliwości proceduralny charakter § 3 art. 199a Ordynacji, który został omówiony w § 4 pkt 6 niniejszego rozdziału.

§ 4. Analiza art. 199a § 3 Ordynacji podatkowej

1. Istota przepisu

W myśl art. 199a § 3 Ordynacji, gdy w toku prowadzonego postępowania podatkowego lub kontroli skarbowej zaistnieją wątpliwości uniemożliwiające wyjaśnienie przez właściwy organ okoliczności mających istotne znaczenie z prawnopodatkowego punktu widzenia (np. istnienie oraz charakter prawa lub stosunku prawnego), możliwe jest wniesienie do sądu powszechnego powództwa o ustalenie istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa.

Omawiana regulacja jest ściśle powiązana z art. 189¹ k.p.c., który z kolei stanowi rozszerzenie art. 189 tego kodeksu, dotyczącego instytucji powództwa o ustalenie.

Należy przy tym zauważyć, że ustawodawca w § 3 art. 199a Ordynacji podatkowej poprzez zwrot kategoriyczny „występuje” (a nie fakultatywny – „może

21 Por. np. wyrok NSA z 2 lutego 2005 r., FSK 1108/04.

wystąpić”) daje wyraz temu, iż wystąpienie organu podatkowego do sądu cywilnego stanowi obowiązek organu²², gdy – w toku własnego postępowania dowodowego – nie jest w stanie określić samodzielnie na podstawie dyrektyw interpretacyjnych zawartych w § 1 lub § 2 art. 199a (współ z relewantnymi przepisami Kodeksu cywilnego), czy dane, „uzewnętrznione” przez stronę zdarzenie cywilnoprawne przekłada się na istnienie podatkowego stanu faktycznego.

Artykuł 199a § 3 Ordynacji (w związku z art. 189¹ k.p.c.) kreuje instytucję szczególną zarówno z punktu widzenia postępowania podatkowego, jak i cywilnego, której wyjątkowość sprowadza się do dwóch zasadniczych aspektów:

– po pierwsze – stanowi ona odstępstwo od ogólnej zasady, że to organ podatkowy samodzielnie ustala stan faktyczny sprawy dla rozstrzygnięcia o obowiązku i zobowiązaniu podatkowym;

– po drugie – orzeczenie sądu cywilnego wiąże bezwzględnie organ podatkowy przy rozstrzygnięciu o obowiązku i zobowiązaniu podatkowym²³.

2. Charakter powództwa o ustalenie istnienia albo nieistnienia stosunku prawnego lub prawa w celu oceny skutków podatkowych

Jak zostało to już zasygnalizowane, art. 199a § 3 Ordynacji, w sytuacji określonej w tym przepisie, przenosi oś postępowania podatkowego na grunt postępowania cywilnego (ze wszelkimi tego konsekwencjami procesowymi i materialnoprawnymi). Regulacją umożliwiającą wytoczenie stosownego powództwa jest art. 189¹ k.p.c. Przepis ten nie stanowi jednakże samodzielnego bytu normatywnego, gdyż – ze względu na zawarte w nim odesłanie wprost, a nie w sposób odpowiedni – wraz z art. 189 k.p.c. stanowi komplementarną całość na gruncie procedury cywilnej. Aby zatem prawidłowo zrekonstruować sens art. 189¹ k.p.c. w związku z art. 199a § 3 Ordynacji podatkowej, konieczne jest poczynienie odpowiednich uwag o charakterze ogólnym, dotyczących instytucji powództwa o ustalenie.

Podstawowym unormowaniem w przedmiocie powództwa o ustalenie jest wspomniany art. 189 k.p.c., zgodnie z którym każdy, kto ma interes prawny, może żądać ustalenia przez sąd istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa. W ocenie Sądu Najwyższego przepis ten w zakresie przesłanek warunkujących uwzględnienie powództwa ma charakter materialnoprawny²⁴, co wynika z charakteru przepisów, które sąd stosować będzie przy ustalaniu stanu faktycznego sprawy (niezależnie od tego, w którym akcie normatywnym byłyby zamieszczone)²⁵.

22 Por. D. Łukawska, *Artykuł 1891 Kodeksu postępowania cywilnego. Instytucja stanowiąca wykonanie art. 199a § 3 Ordynacji podatkowej*, „Prawo i Podatki” 2008, nr 6, s. 25.

23 *Ibidem*.

24 Zob. wyrok SN z 4 kwietnia 2000 r., I CKN 582/98.

25 Zob. wyroki SN z: 21 maja 1997 r., II CKN 144/97 oraz 11 lipca 2002 r., IV CN 1172/00.

Pozew o ustalenie spełnia wymaganie „dokładnego określenia żądania”, jeżeli zostanie w nim określony stosunek prawny lub prawo, którego istnienie bądź nieistnienie ma ustalić sąd. Warunek ten nie będzie spełniony, jeżeli podlegający ustaleniu istnienia bądź nieistnienia stosunek prawny nie został precyzyjnie opisany w pozwie²⁶. Przedmiotowe powództwo może zostać uwzględnione wyłącznie wtedy, gdy spełnione zostaną dwie przesłanki merytoryczne, tj. interes prawny oraz wykazanie prawdziwości twierdzeń powoda o tym, że dany stosunek prawny lub prawo rzeczywiście (nie)istnieje. Pierwsza z tych przesłanek warunkuje określony skutek tego powództwa, decydując o dopuszczalności badania i ustalania prawdziwości twierdzeń powoda. Z kolei wykazanie istnienia drugiej przesłanki decyduje o kwestii zasadności powództwa²⁷. Co istotne, możliwe jest wytoczenie powództwa o ustalenie wyłącznie wtedy, gdy stosunek prawny lub prawo (którego istnienia bądź nieistnienia dochodzi powód) przynależy do dziedziny prawa cywilnego²⁸.

Powództwo o ustalenie może przybierać albo charakter „pozytywny” (żądanie ustalenia istnienia określonego stosunku prawnego lub prawa), albo „negatywny” (żądanie ustalenia nieistnienia określonego stosunku prawnego lub prawa)²⁹. Jak wskazał Sąd Najwyższy, wniosek sformułowany w pozwie powinien dokładnie określać stosunek prawny lub prawo pod względem przedmiotowym oraz podmiotowym³⁰.

Określenie stosunku cywilnoprawnego na gruncie art. 189 k.p.c. polega na wyróżnieniu trzech elementów, a mianowicie: podmiotu, przedmiotu oraz treści stosunku prawnego; każdy z tych elementów uzależniony jest od określonych zdarzeń prawnych³¹. Koniecznymi elementami każdego stosunku prawnego są prawo podmiotowe oraz korelatywnie z nim sprzężony obowiązek. Jak zauważył Trybunał Konstytucyjny, podmioty w stosunku cywilnoprawnym występują jako równoprawni partnerzy, więc jeżeli choćby jeden z nich uzyskał pozycję organu działającego z mocy swej zwierzchniej władzy, to stosunek taki nie jest stosunkiem cywilnoprawnym³².

Z kolei przez „prawo” w art. 189 k.p.c. rozumieć powinno się prawo podmiotowe o charakterze bezwzględnym. To przekłada się zaś na to, że nie można żądać ustalenia przez sąd cywilny, iż stronę wiązą określone przepisy prawne; przeciwnie

26 Do spraw z art. 189 k.p.c. (a więc również z art. 189¹ tego kodeksu) zastosowanie ma instytucja usunięcia braków formalnych, przewidziana w art. 130 k.p.c.

27 Zob. wyrok SN z 27 czerwca 2001 r., II CKN 898/00.

28 Zob. wyroki SN z: 6 grudnia 1966 r., III PRN 74/66; 4 listopada 1971 r., I PR 344/71 oraz 1 grudnia 1983 r., I PRN 189/83, a także postanowienie SN z 20 grudnia 2000 r., V CKN 1601/00.

29 Zob. postanowienie SA w Katowicach z 6 czerwca 2014 r., I ACz 6/14, w którym wyjaśniono, że „[p]owództwo wniesione w oparciu o przepis art. 189¹ k.p.c. w związku z art. 189 k.p.c. może mieć charakter pozytywny (o stwierdzenie istnienia stosunku prawnego lub prawa) bądź negatywny (o stwierdzenie nieistnienia stosunku prawnego lub prawa)”.

30 Zob. wyrok SN z 22 września 1999 r., I PKN 263/99.

31 Zob. szerzej: S. Grzybowski, *System...*, s. 174 i n.

32 Zob. orzeczenie TK z dnia 12 kwietnia 1989 r., Uw 9/88.

– żądanie powoda musi odnosić się do ściśle określonego prawa podmiotowego lub stosunku prawnego³³.

Z powyższego wynika, że przedmiotem powództwa o ustalenie nie może być stan faktyczny lub fakt³⁴. Niedopuszczalne jest także wytaczanie powództwa w celu uzyskania dowodów, które miałyby zostać wykorzystane w innym postępowaniu (w takiej sytuacji nie występuje bowiem interes prawny powoda), czy też faktów prawotwórczych³⁵. Odnośnie do faktów prawotwórczych zasygnalizować jednak należy, że Sąd Najwyższy warunkowo dopuszcza powództwo o ustalenie faktu mającego charakter prawotwórczy, o ile w istocie powód zmierza do ustalenia prawa lub stosunku prawnego³⁶.

Roszczenie określone w art. 189 k.p.c. nie ulega przedawnieniu³⁷ i w zasadzie może być wniesione w każdym czasie, gdyż sąd orzeka o nim w chwili wyrokowania (art. 316 k.p.c.). Jedyną granicą czasową jest istnienie interesu prawnego powoda, co podlega stosownemu badaniu sądu, który powinien ustalić, czy nie upłynął termin przedawnienia roszczeń majątkowych, jakie mogą powstać w przyszłości, a których dotyczy żądanie ustalenia³⁸. Interes taki musi istnieć nie tylko w chwili wytaczania powództwa, ale również w chwili zamknięcia rozprawy³⁹.

Interes prawny przy powództwie o ustalenie występuje wówczas, gdy istnieje niepewność stanu prawnego lub prawa. Co warte podkreślenia, w orzecznictwie wskazano, że owa niepewność musi mieć charakter obiektywny, czyli zachodzić według rozumnej oceny sytuacji, a nie tylko subiektywny, czyli według odczuć powoda⁴⁰. Badanie istnienia interesu prawnego następuje przez sąd z urzędu na każdym etapie postępowania⁴¹.

Wyrok ustalający istnienie albo nieistnienie prawa lub obowiązku prawnego ma charakter wyłącznie deklaratoryjny – usuwa jedynie niepewność zachodzącą pomiędzy powodem (legitymowanym interesem prawnym) a pozwanym (wyznaczonym tym interesem).

Odnosząc powyższe uwagi do art. 189¹ k.p.c., należy w pierwszej kolejności stwierdzić, że przepis ten ogranicza zakres stosowania art. 189 k.p.c. w ujęciu przedmiotowym (ustalenie istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa, niezbędnego dla oceny skutków podatkowych) oraz podmiotowym (uprawnienie do

33 Zob. wyrok SN z 14 listopada 1964 r., I CR 304/64.

34 Tak wyroki SN z: 22 maja 1953 r., I C 22/53; 22 maja 1953 r., I C 26/53 oraz 5 października 1982 r., III CRN 244/82.

35 Zob. wyroki SN z: 23 lutego 1999 r., I PKN 597/98 oraz 14 stycznia 2000 r., II UKN 304/99, a także postanowienia SN z: 5 kwietnia 2002 r., I PKN 423/01 oraz 27 stycznia 2005 r., II PZ 73/04.

36 Tak wyrok SN z 25 czerwca 1997 r., III CKN 563/97.

37 O tym, że żądanie ustalenia nie ulega przedawnieniu decyduje to, iż takiego żądania nie można zaliczyć do roszczenia w rozumieniu art. 117 k.c. (jest to jedynie tzw. roszczenie procesowe).

38 Zob. wyrok SA w Warszawie z 21 czerwca 2000 r., I ACa 208/00.

39 Zob. wyrok SN z 6 czerwca 1997 r., II CKN 201/97.

40 Zob. uchwałę SN z 25 stycznia 1995 r., III CZP 179/94.

41 Zob. wyrok SN z 10 lutego 1949 r., PoC 428/48.

wytoczenia powództwa przysługuje wyłącznie organowi podatkowemu lub organowi kontroli skarbowej).

O ile nie budzi żadnych wątpliwości kwestia ograniczenia przedmiotowego, o tyle w doktrynie i orzecznictwie doszło do rozbieżności co do kwestii identyfikacji podmiotu uprawnionego. Spór dotyczy tego, czy użycie przez ustawodawcę sformułowania „organ podatkowy lub organ kontroli skarbowej” stanowi li tylko „skrót myślowy” i odnosi się do odpowiednich *stationes fisci* Skarbu Państwa⁴², czy też ustawodawca – w drodze wyjątku – przyznał tego typu organom państwowym szczególną zdolność sądową⁴³, mimo że w interesie fiskalnym Skarbu Państwa albo jednostki samorządu terytorialnego toczy się spór.

W orzecznictwie ugruntowało się to drugie stanowisko. W ocenie Sądu Najwyższego

[o]rgany podatkowe i organy kontroli skarbowej występujące na podstawie art. 189¹ k.p.c. z powództwem o ustalenie istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa mają z mocy tego przepisu – szczególnego w stosunku do art. 64 k.p.c. – zdolność sądową, i same są stroną w tym postępowaniu, a nie Skarb Państwa⁴⁴.

Nie jest natomiast przekonujące zapatrywanie przyjęte przez Sąd Najwyższy, że

[o] legitymacji czynnej w świetle art. 189¹ k.p.c. decydują – zamiast interesu prawnego – dwie wyraźnie przewidziane w nim przesłanki: posiadanie statusu organu podatkowego lub organu kontroli skarbowej oraz niezbędność żądanego ustalenia do rozstrzygnięcia sprawy w toku postępowania podatkowego lub kontrolnego⁴⁵.

W mojej ocenie pominięcie interesu prawnego nie znajduje oparcia w brzmieniu art. 189¹ k.p.c. (właśnie przez odesłanie zawarte w tym przepisie do art. 189 k.p.c. i ich korelację z art. 199a § 3 Ordynacji podatkowej), który nie kreuje „samodzielnej” podstawy do wystąpienia z powództwem o ustalenie, lecz jedynie – o czym była mowa wcześniej – ogranicza w sprawach mających znaczenie dla postępowania podatkowego krąg podmiotów uprawnionych do wytoczenia powództwa oraz zakres przedmiotowy.

Artykuł 189 k.p.c. uzależnia wystąpienie z powództwem o ustalenie od wykazania interesu prawnego. W literaturze wskazuje się, że w praktyce powyższy warunek

42 Tak np. T. Ereciński, [w:] *Kodeks postępowania cywilnego. Komentarz*, t. 1, red. T. Ereciński, Warszawa 2012, s. 921.

43 Zob. uchwałę SN z 7 kwietnia 2006 r., III CZP 22/06. Zob. też M. Dziurda, *Szczególna zdolność sądowa organów państwowych oraz państwowych jednostek organizacyjnych nie posiadających osobowości prawnej*, „Polski Proces Cywilny” 2010, nr 1, s. 37 i n.

44 Wyrok SN z 18 stycznia 2013 r., IV CSK 322/12. Zob. też wyrok SN z 28 stycznia 2010 r., IV CSK 261/09.

45 Wyrok SN z 18 stycznia 2013 r., IV CSK 322/12. Podobny pogląd wyrażony został również w wyroku SA w Katowicach z 14 stycznia 2014 r., I ACa 949/13.

oznaczałby, iż organy podatkowe nigdy nie mogłyby dowieść istnienia interesu prawnego w procesie, i choć formalnie postępowanie mogłoby być wszczęte, to sąd każdorazowo oddaliłby powództwo z powodu niewykazania interesu prawnego⁴⁶. O ile sama norma przywołanego przepisu dotyczy interesu prywatnoprawnego, gdyż w procesie cywilnym ochronie podlegają prawa i stosunki prawne wyrosłe na gruncie prawa prywatnego⁴⁷, o tyle w powiązaniu z art. 189¹ k.p.c. powstaje nowy kontekst normatywny – ochrona interesu prawnego, jakim jest interes publiczny⁴⁸. Ustalenia dokonane przez sąd w postępowaniu, o którym mowa w art. 189 w związku z art. 189¹ k.p.c., służą realizacji funkcji fiskalnych (fiskalno-kontrolnych) państwa (wykonywanych za pośrednictwem organów podatkowych oraz organów kontroli skarbowej) i podporządkowane są interesowi publicznemu⁴⁹. Postawioną tezę wzmacnia dodatkowo także to, że podatnik, w celu ochrony własnego interesu, nie jest uprawniony do wytoczenia powództwa o ustalenie istnienia lub nieistnienia prawa bądź stosunku prawnego na potrzeby postępowania podatkowego, którego jest stroną, gdyż specyficzna sytuacja, w jakiej podatnik się znajduje, będąc stroną postępowania podatkowego, uniemożliwi mu wykazanie interesu prawnego (cywilnoprawnego) w skierowaniu do sądu omawianego roszczenia⁵⁰. Poza działaniem art. 189¹ k.p.c. pozostają także inne strony stosunku prawnego, których wyrok sądu będzie dotyczył; nie mają one ani statusu strony, ani nie mogą być uznane za osoby trzecie.

3. Przesłanki do wystąpienia z powództwem o ustalenie w świetle art. 199a § 3 Ordynacji podatkowej w związku z art. 189¹ k.p.c.

Zgodnie z art. 199a § 3 Ordynacji, jeżeli z dowodów zgromadzonych w toku postępowania, w szczególności zeznań strony, chyba, że strona odmawia składania zeznań, wynikają wątpliwości, co do istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa, z którym związane są skutki podatkowe, organ podatkowy występuje do sądu powszechnego o ustalenie istnienia lub nieistnienia tego stosunku prawnego lub prawa. Spełnienie wszystkich wskazanych w tym przepisie przesłanek obliguje organ podatkowy do wystąpienia ze stosownym powództwem, którego ramy procesowe zostały nakreślone w art. 189¹ k.p.c. w związku z art. 189 k.p.c.

46 Tak A. Franusz, A. Goettel, *Powództwo organów skarbowych o ustalenie*, „Państwo i Prawo” 2012, nr 9, s. 80.

47 Zob. np. Z. Resich, *Istota procesu cywilnego*, Warszawa 1985, s. 81 i n.

48 Por. D. Łukawska, *Artykuł 1891 Kodeksu postępowania cywilnego...*, s. 28. Zob. też art. 7 k.p.c. dotyczący m.in. uprawnień prokuratora do żądania wszczęcia postępowania w każdej sprawie, jeżeli według jego oceny wymaga tego ochrona praworządności, praw obywateli lub interesu społecznego.

49 Por. A. Franusz, A. Goettel, *Powództwo...*, s. 80.

50 Zob. H. Filipczyk, *Kwalifikacja cywilnoprawna czynności a art. 199a § 3 Ordynacji podatkowej*, „Prawo i Podatki” 2007, nr 12, s. 19–20; A. Franusz, A. Goettel, *Powództwo...*, s. 80.

W związku powyższym organ podatkowy – co do zasady – powinien samodzielnie przeprowadzić postępowanie podatkowe i rozstrzygnąć o wszystkich istotnych z prawnopodatkowego punktu widzenia okolicznościach sprawy, a dopiero w przypadku zaistnienia wątpliwości odnośnie do istnienia stosunku prawnego lub prawa powinien wystąpić z powództwem do sądu powszechnego. Należy w tym miejscu przypomnieć, że w toku prac legislacyjnych w komisji sejmowej pierwotny projekt zakładał istnienie „poważnych wątpliwości”, zaś wprowadzona poprawka legislacyjna poszerzyła zakres możliwych sytuacji, w których organ podatkowy powinien zadecydować o wystąpieniu z powództwem cywilnym.

Nie powinno budzić wątpliwości to, że użyte w art. 199a § 3 Ordynacji pojęcie „wątpliwości” należy rozumieć w kategoriach obiektywnych; nie można ich postrzegać przez pryzmat subiektywnego przekonania organu podatkowego, że tych wątpliwości nie ma, jak również subiektywnego przekonania podatnika, iż te wątpliwości istnieją. Dokonana ocena w tym zakresie musi być poprzedzona analizą całokształtu okoliczności sprawy, w tym zeznaniami strony, chyba że strona odmawia składania zeznań. Na powyższą okoliczność zwrócił także uwagę Trybunał Konstytucyjny, który stwierdził, że wątpliwości, o których mowa w omawianym przepisie, nie mogą być wynikiem subiektywnych zapatrywań danego organu podatkowego, ale muszą wynikać ze zgromadzonego materiału dowodowego. Wątpliwości takie mogą mieć miejsce w szczególności wtedy, gdy twierdzenia stron nie znajdują potwierdzenia w innych dowodach zebranych przez organ prowadzący postępowanie lub, gdy twierdzenia kontrahentów są rozbieżne⁵¹.

Instytucja ustalenia istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa przez sąd powszechny z powództwa organu podatkowego służy wyłącznie prawidłowemu ustaleniu zdarzeń cywilnoprawnych i jest konsekwencją włączenia tych zdarzeń do podatkowego stanu faktycznego. Przedmiotem powództwa nie mogą być natomiast stosunki publicznoprawne, które nie zostały objęte kognicją sądów powszechnych, w tym ocena podatkowego stanu faktycznego pod kątem zastosowania określonej normy prawa podatkowego. Organ podatkowy nie może wystąpić z powództwem o ustalenie stanu faktycznego sprawy, w tym o ustalenie, że miało miejsce obejście prawa podatkowego i o określenie konsekwencji wynikających z takiego stanu rzeczy. Przeciwnie – 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 związane są skutki podatkowe, i wynikają one ze zgromadzonego materiału dowodowego⁵². Poza zakresem art. 199a § 3 Ordynacji podatkowej pozostają natomiast inne okoliczności faktyczne sprawy⁵³.

51 Zob. wyrok TK z 14 czerwca 2006 r., K 53/05.

52 Por. np. wyrok WSA w Białymstoku z 19 lipca 2007 r., I SA/Bk 146/07.

53 Por. np. wyrok NSA z 22 stycznia 2008 r., II FSK 1611/06.

Należy podzielić stanowisko, że „brak wątpliwości, co do istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa, z którym związane są skutki podatkowe, zwalnia organ podatkowy od obowiązku wystąpienia do sądu powszechnego” z powództwem o ustalenie⁵⁴, zaś „o tym, czy w konkretnej sprawie wystąpiła przesłanka wystąpienia do sądu, czyli pojawiły się »wątpliwości«, decyduje [wyłącznie] organ podatkowy” (przy czym „[c]hodzi o wątpliwości wynikające ze zgromadzonych dowodów”)⁵⁵. Punktem odniesienia dla oceny prawidłowego działania organu w takiej sytuacji będzie art. 191 Ordynacji, statuujący granicę swobodnego uznania dowodów⁵⁶.

Nie powinno też budzić wątpliwości to, że w oparciu o przesłankę z art. 199a § 3 Ordynacji możliwe jest wytoczenie powództwa w trybie art. 189¹ k.p.c. „tylko w toku prowadzonego postępowania podatkowego powiązanego bezpośrednio z czynnością prawną będącą przedmiotem sporu sądowego, jeżeli jest to niezbędne dla oceny jej skutków podatkowych”⁵⁷. Nie znajduje natomiast uzasadnienia pogląd, wedle którego „[w]ykładnia językowa art. 189¹ k.p.c. nie daje podstaw do postawienia tezy, że w oparciu o ten przepis organ kontroli skarbowej może wytoczyć powództwo o nieistnienie stosunku prawnego jedynie w postępowaniu podatkowym powiązanym bezpośrednio z czynnością prawną będącą przedmiotem sporu sądowego”⁵⁸. Należy bowiem zauważyć, że uprawnienie organu podatkowego, przewidziane w art. 199a § 3 Ordynacji w związku z art. 189¹ k.p.c., do wystąpienia z powództwem o ustalenie powinno być traktowane wyłącznie jako szczególny rodzaj pytania prejudycjalnego⁵⁹. Oznacza to, że celem owego wystąpienia jest rozstrzygnięcie sprawy wstępnej, a zarazem częściowej z punktu widzenia załatwienia przez organ sprawy podatkowej; sąd cywilny musi zatem uprzednio rozstrzygnąć kwestię wstępną, warunkującą ostateczne rozstrzygnięcie sprawy podatkowej przez organ⁶⁰. Przedmiot badania sądu powszechnego musi być zatem ściśle powiązany ze sprawą toczącą się przed organem podatkowym; w innym wypadku mielibyśmy bowiem do czynienia z – nieznanym *de lege lata* podstaw – rozszerzeniem granic „zagadnienia wstępnego” o wszelkie możliwe stosunki cywilnoprawne podatnika, a tym samym faktyczne wyręczenie się sądem powszechnym przez organ podatkowy w zbieraniu dowodów, które mogłyby posłużyć do zainicjowania odrębnych postępowań podatkowych.

Kwestia (nie)wystąpienia przez organ podatkowy do sądu powszechnego z powództwem o ustalenie leży (w myśl art. 199a § 3 Ordynacji) wyłącznie w gestii organu, jako „gospodarza” postępowania podatkowego. Podatnik nie ma możliwości

54 Zob. wyrok WSA w Łodzi z 15 grudnia 2010 r., I SA/Łd 656/10.

55 Zob. wyrok WSA w Łodzi z 16 listopada 2010 r., I SA/Łd 560/10.

56 Zob. wyrok WSA w Gliwicach z 12 marca 2015 r., I SA/Gl 970/14.

57 Zob. wyrok SA w Białymstoku z 12 października 2006 r., I ACa 395/06.

58 Wyrok SA w Białymstoku z 19 maja 2010 r., I ACa 253/09.

59 Por. D. Łukawska, *Artykuł 1891 Kodeksu postępowania cywilnego...*, s. 29.

60 Zob. *ibidem*.

samodzielnego zainicjowania postępowania w trybie art. 189¹ k.p.c.⁶¹, natomiast ewentualne jego powództwo w reżimie ogólnym (tj. na podstawie art. 189 k.p.c.) i ewentualny wyrok ustalający może służyć organowi jedynie za środek dowodowy na poparcie argumentów podatnika w toku postępowania podatkowego; jego ewentualne (nie)uwzględnienie zależy wyłącznie od organu. Nie jest natomiast wykluczone zwrócenie się przez podatnika z wnioskiem (na podstawie art. 188 Ordynacji) do prowadzącego postępowanie organu, aby ten wystąpił do sądu powszechnego z powództwem o ustalenie. W mojej ocenie podatnik musi mieć wpływ na przebieg postępowania podatkowego, a wniosek o wystąpienie organu do sądu stanowić będzie czynnik podnoszący standard postępowania⁶²; inną sprawą, oczywiście, jest kwestia przychylenia się przez organ do wniosku podatnika, ale podlega ona jedynie kontroli instancyjnej oraz sądownoadministracyjnej.

4. Kwestia ograniczonej dyspozycyjności w postępowaniu o ustalenie

W myśl art. 203 § 1 *in principio* k.p.c. (który ma zastosowanie do spraw o ustalenie w trybie art. 189 k.p.c.) pozew może zostać cofnięty bez zezwolenia pozwanego aż do rozpoczęcia rozprawy, a za jego zgodą – w trakcie rozprawy. W tym kontekście pojawia się problem możliwości cofnięcia pozwu (wniesionego w trybie art. 189¹ k.p.c.) przez organ podatkowy, np. wtedy, gdyby uznał, że sprawa idzie w kierunku przez niego nieoczekiwanym (niekorzystnym)⁶³, niezależnie od fazy postępowania (etap pisemny, rozprawa).

W mojej ocenie istotna jest okoliczność, że organ podatkowy (mimo zrównania go przez ustawę procesową z „innymi” powodami) nie realizuje swojego prawa podmiotowego, lecz obowiązek ustawowy (nałożony przez Ordynację podatkową)⁶⁴. Uznanie prawa organu do korzystania z instytucji cofnięcia pozwu stanowiłoby nadużycie jego pozycji procesowej⁶⁵; skoro bowiem organ wystąpił do sądu powszechnego, to – w jego ocenie – musiało dojść do ziszczenia się przesłanek warunkujących to wystąpienie⁶⁶. Z tego też powodu, a także z uwagi na ochronę interesu podatnika, wydaje się zasadne zastosowanie przez sąd powszechny art. 203 § 4 k.p.c., zgodnie z którym sąd może uznać za niedopuszczalne cofnięcie

61 Por. *ibidem*, s. 30.

62 Por. *ibidem*. Odmienne poglądy prezentuje H. Filipczyk, wedle której podatnik w tej materii zdany jest wyłącznie na inicjatywę własną organu podatkowego (*Kwalifikacja...*).

63 Por. D. Łukawska, *Artykuł 1891 Kodeksu postępowania cywilnego...*, s. 30.

64 Por. *ibidem*.

65 W mojej ocenie **cofnięcie powództwa jest możliwe wyłącznie w razie zaistnienia przestępstw nakazujących umorzenie postępowania podatkowego, które ujawniły się dopiero po jego wszczęciu (i następnie wniesieniu powództwa o ustalenie), gdyż w takiej sytuacji wydanie rozstrzygnięcia przez sąd powszechny byłoby bezprzedmiotowe.**

66 Por. D. Łukawska, *Artykuł 1891 Kodeksu postępowania cywilnego...*

pozwu, gdy okoliczności sprawy wskazują, że czynność ta jest sprzeczna z prawem lub zasadami współżycia społecznego albo zmierza do obejścia prawa.

Nie będzie również dopuszczalne modyfikowanie treści powództwa przez organ podatkowy w trybie art. 193 § 1 k.p.c. z uwagi na ograniczenie przedmiotu wynikające z art. 199a Ordynacji podatkowej. Możliwe jest natomiast wytoczenie dodatkowego powództwa o ustalenie, jeżeli organ (po wniesieniu „pierwotnego” pozwu) dojdzie do przekonania, że w sprawie występują również inne kwestie sporne, niedające się usunąć na etapie postępowania podatkowego. Należy jednak zastrzec, że – po pierwsze – wymaga to przekonującego uzasadnienia przez organ, a po drugie – takie działanie organu podlega kontroli sądu powszechnego przy ocenie istnienia interesu prawnego organu do wytoczenia powództwa.

5. Skutki wyroku ustalającego, wydanego przez sąd powszechny, dla toczącego się postępowania podatkowego

Wyrok wydany w trybie art. 189¹ k.p.c. będzie wywierał skutki i kształtował stan prawny wyłącznie pomiędzy stronami procesu (*inter partes*), nie będzie go cechowała natomiast tzw. „prawomocność rozszerzona” (*erga omnes*)⁶⁷. Zakres związania organu podatkowego prawomocnymi wyrokami ustalającymi, wydawanymi przez sądy powszechne, należy rozpatrywać w kontekście art. 365 § 1 oraz art. 366 k.p.c. Zgodnie z tym pierwszym przepisem orzeczenie prawomocne wiąże nie tylko strony i sąd, który je wydał, lecz również inne sądy oraz inne organy państwowe i organy administracji publicznej, a w wypadkach w ustawie przewidzianych także inne osoby. Z kolei art. 366 k.p.c. stanowi, że wyrok prawomocny ma powagę rzeczy osądzonej tylko co do tego, co w związku z podstawą sporu stanowiło przedmiot rozstrzygnięcia, a ponadto tylko między tymi samymi stronami.

Zagadnienie prawomocności materialnej wyroku wydanego przez sąd w innej sprawie odnosi się do faktu jego istnienia, a przejawia się w mocy wiążącej, ocenianej od strony podmiotowej i przedmiotowej. Granice podmiotowe wyznaczone są składem uczestników postępowania prawomocnie zakończonego, chyba że ustawa wyraźnie wskazuje na związanie także innych osób (art. 365 § 1 *in fine* k.p.c.)⁶⁸. Jeśli nie zachodzi tożsamość podmiotowa, to rozstrzygnięcie określonego zagadnienia prawnego w jednej sprawie nie wyłącza dopuszczalności jego badania i oceny w innej sprawie. To zaś oznacza, że osoby, które nie były stronami i których nie obejmuje rozszerzona prawomocność materialna wcześniejszego wyroku, nie są pozbawione możliwości realizowania swego prawa we własnej sprawie, także wtedy, gdy łączy się to z kwestionowaniem oceny, wyrażonej w innej sprawie,

67 Zob. w tej materii: wyrok SO Warszawa-Praga w Warszawie z 22 maja 2013 r., II C 620/12; wyrok SA w Warszawie z 31 stycznia 2014 r., I ACa 1034/13; wyrok SO w Lublinie z 12 stycznia 2015 r., I C 992/14.

68 Zob. np. art. 435, art. 452 czy art. 458 k.p.c.

w zakresie przesłanek orzekania. Wiąże się to z koniecznością zapewnienia stronie prawa do sądu umożliwiającego właściwą ochronę jej praw⁶⁹.

Z kolei w wyroku z 27 stycznia 2011 r.⁷⁰ Sąd Najwyższy wskazał, że powszechnie przyjmuje się, iż moc wiążąca prawomocnego orzeczenia sądu charakteryzuje się dwoma aspektami:

– po pierwsze – prawomocnością w sensie pozytywnym, która oznacza, że dana kwestia prawna kształtuje się tak, jak to przyjęto we wcześniejszym prawomocnym wyroku, co gwarantuje poszanowanie dla orzeczenia sądu ustalającego lub regulującego stosunek prawny stanowiący przedmiot rozstrzygnięcia. Określone w art. 365 § 1 k.p.c. związanie stron, sądów oraz innych organów i osób treścią prawomocnego orzeczenia wyraża nakaz przyjmowania przez nie, że w objętej nim sytuacji stan prawny przedstawiał się tak, jak to wynika z sentencji wyroku;

– po drugie – negatywną stroną prawomocności materialnej, która polega na wykluczeniu możliwości ponownego rozpoznania sprawy między tymi samymi stronami co do tego samego przedmiotu; Jest to negatywna przesłanka procesowa, określana jako powaga rzeczy osądzonej (*res iudicata*), uregulowana w art. 366 k.p.c.⁷¹

Stwierdzenie, że art. 365 § 1 k.p.c. przypisuje prawomocnemu orzeczeniu sądu moc wiążącą nie tylko wobec stron i sądu, który je wydał, lecz również innych sądów, organów państwowych oraz organów administracji publicznej, a w wypadkach przepisanych – także innych osób, oznacza, iż żaden z wymienionych podmiotów nie może negować faktu istnienia prawomocnego orzeczenia i jego treści, niezależnie od tego, czy był, czy nie był stroną tego postępowania. Jednakże mocy wiążącej prawomocnego wyroku w rozumieniu art. 365 § 1 k.p.c. nie można rozpatrywać w oderwaniu od art. 366 k.p.c., który przymiot powagi rzeczy osądzonej odnosi tylko „do tego, co w związku z podstawą sporu stanowiło przedmiot rozstrzygnięcia, a ponadto tylko między tymi samymi stronami”.

Należy zauważyć, że granice przedmiotowe powagi rzeczy osądzonej określa przedmiot rozstrzygnięcia i jego podstawa faktyczna, natomiast jej granice podmiotowe obejmują tożsamość obydwu stron procesu, a więc powoda i pozwanego, a także ich następców prawnych. A zatem związanie sądu prawomocnym orzeczeniem, zapadłym w innej sprawie, na podstawie art. 365 § 1 k.p.c. (rozumiane jako rozstrzygnięcie kwestii prejudycjalnej) występuje w zasadzie przy tożsamości nie tylko przedmiotowej, ale i podmiotowej obu tych spraw⁷².

Mając na uwadze powyższe, zasadne jest przyjęcie, że organ podatkowy w prowadzonej przez siebie sprawie nie ma podstaw do przyjęcia, iż wyroki, które zapadną z powództwa innych podmiotów (tj. innych organów podatkowych) stanowią zagadnienie wstępne w toczącym się postępowaniu podatkowym i bez tych

69 Zob. wyrok SN z 19 września 2013 r., I CSK 727/12.

70 I UK 191/10.

71 Zob. też wyroki SN z: 15 listopada 2007 r., II CSK 347/07 oraz 23 czerwca 2009 r., II PK 302/08.

72 Zob. wyrok SA w Katowicach z 14 sierpnia 2013 r., III AUa 1935/12.

wyroków tenże organ nie może prowadzić samodzielnie postępowania, w tym w zakresie oceny treści (skutków) badanej czynności prawnej. Niewątpliwie stanowisko zawarte w tych wyrokach może być przydatne organowi podatkowemu w prowadzonym postępowaniu, jednak wynik tamtych postępowań nie determinuje prowadzenia przez organ postępowania podatkowego w „jego” sprawie.

Inna sytuacja występuje natomiast w odniesieniu do wyroku ustalającego, wydanego w następstwie „własnego” powództwa organu podatkowego.

Orzeczenie takie będzie miało charakter deklaratoryjny.

W wyroku uwzględniającym powództwo o ustalenie istnienia lub nieistnienia prawa bądź stosunku prawnego sąd dokonuje potwierdzenia negatywnego albo pozytywnego. Rozstrzygnięcie takie wywołuje „prosty” skutek wobec organu podatkowego, który musi w tym wypadku „implementować” ustalenie sądu powszechnego do swojej decyzji.

Sytuacja komplikuje się przy wyroku oddalającym powództwo o ustalenie istnienia. Sąd uznaje wówczas, że prawo lub stosunek prawny nie istnieje, zaś wyrok oddalający powództwo o ustalenie nieistnienia stanowi potwierdzenie, że prawo bądź stosunek prawny istnieją. Równie istotną przesłanką oddalenia powództwa o ustalenie jest brak interesu prawnego we wszczęciu procesu, a tym samym w uzyskaniu stosownego rozstrzygnięcia⁷³. Oddalenie przez sąd powództwa o ustalenie pozytywne bądź negatywne z powodu nieistnienia interesu prawnego nie oznacza, że prawo lub stosunek prawny – odpowiednio – nie istnieje lub istnieje. Orzeczenie takie stanowi jedynie informację, że zachodzi brak materialnej przesłanki uzasadniającej pozytywne ustosunkowanie się sądu do powództwa, gdyż nieistnienie interesu prawnego skutkuje niemożnością udzielenia przez państwowe organy wymiaru sprawiedliwości przewidzianej prawem ochrony sądowej⁷⁴. Stan faktyczny może bowiem wskazywać na istnienie teoretycznie kilku stosunków prawnych i w związku z tym niezbędna staje się konieczność ustalenia, który z nich w istocie ma miejsce.

Należy zauważyć, że w wyroku oddalającym powództwo sąd może wprawdzie stwierdzić, iż stosunek prawny wskazany w pozwie nie zachodzi, jednak sąd ten nie ma możliwości orzeczenia o tym, który ze stosunków istnieje. Organ otrzymuje tym samym wiążącą odpowiedź sądu, w której wykluczono istnienie określonego – wskazanego w pozwie – stosunku prawnego.

Wobec wyroku stwierdzającego nieistnienie prawa lub stosunku prawnego organowi podatkowemu pozostają następujące rozwiązania:

- po pierwsze – wniesienie pozwu z żądaniem ustalenia istnienia kolejnego, wchodzącego – zdaniem organu – w grę prawa lub stosunku prawnego, co oczywiście wydłuży postępowanie podatkowe;
- po drugie – samodzielne ustalenie przez organ stanu faktycznego w oparciu o art. 199a § 1 lub § 2 Ordynacji (wykluczenie przez sąd istnienia konkretnego

⁷³ Zob. szerzej: E. Warzocha, *Ustalenie stosunku prawnego lub prawa w sądowym postępowaniu cywilnym*, Warszawa 1982, s. 22 i n.

⁷⁴ *Ibidem*, s. 23.

prawa lub stosunku prawnego niewątpliwie ułatwia podjęcie właściwego rozstrzygnięcia w tej materii).

W związku z powyższym wydaje się zasadne, aby organ – który w toku postępowania wyjaśniającego (przed wystąpieniem do sądu powszechnego) powinien rozważyć wszelkie warianty interpretacyjne badanego zachowania podatnika – w pozwie zawarł wnioski o ustalenie przez sąd istnienia określonego prawa lub stosunku prawnego i jednocześnie, na wypadek nieuwzględnienia powództwa, sformułował wniosek ewentualny (wnioski ewentualne) ustalenia istnienia innego, wskazanego prawa lub stosunku prawnego, przy czym roszczenie to staje się bezprzedmiotowe, jeśli sąd uwzględni żądanie postawione w pozwie na pierwszym miejscu.

6. Charakter art. 199a § 3 Ordynacji podatkowej

Artykuł 199a § 3 Ordynacji ma niewątpliwie charakter procesowy i warunkowy. Do kompetencji i obowiązków organu podatkowego należy bowiem dokonanie oceny, czy w sprawie występują wątpliwości powodujące konieczność zastosowania tego przepisu. Oznacza to, że organ podatkowy obowiązany jest wystąpić do sądu powszechnego z powództwem o ustalenie, jeżeli dokonana ocena zgromadzonego w sprawie materiału dowodowego uzasadnia wnioski, że istnieją obiektywne wątpliwości co do istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa, z którym związane są skutki podatkowe. Omawiany przepis dotyczy wyłącznie procedury wystąpienia do sądu powszechnego w toku postępowania podatkowego o ustalenie istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa na podstawie dowodów zgromadzonych w tym postępowaniu. Przepis ten nie określa natomiast (w przeciwieństwie do art. 199a § 1 i 2 Ordynacji) żadnych konsekwencji podatkowych działań podatnika, w zakresie jego praw jak i obowiązków⁷⁵; w żaden sposób nie ogranicza autonomii woli stron stosunków cywilnoprawnych, jak również nie wiąże żadnych konsekwencji materialnoprawnych z treścią tych stosunków, przez co nie stanowi podstawy do wydawania decyzji określających obowiązki publicznoprawne.

7. Wątpliwości konstytucyjne względem art. 199a § 3 Ordynacji podatkowej oraz art. 189¹ k.p.c.

7.1. Uwaga wprowadzająca

Nowelizacja Ordynacji podatkowej *prima facie* wskazywałaby na intencję ustawodawcy do zarzucenia koncepcji materialnoprawnej podatkowej klauzuli antyabuzywnej na rzecz rozwiązania *stricte* procesowego. Tym samym organy

⁷⁵ Por. wyrok NSA z 29 stycznia 2010 r., II FSK 1497/08.

podatkowe w ramach postępowania wymiarowego uzyskały możliwość: z jednej strony – badania treści oświadczeń woli stron w reżimie prawa prywatnego pod kątem ich pozorności; z drugiej zaś – wyraźną legitymację do wnoszenia przed sąd powszechny powództwa o ustalenie istnienia albo nieistnienia stosunku prawnego lub prawa.

W piśmiennictwie nowe rozwiązanie wzbudziło od razu zastrzeżenia, gdyż – zdaniem części autorów – pogorszało sytuację prawną podatnika⁷⁶. Na podstawie art. 199a Ordynacji podatkowej zarzut obejścia prawa podatkowego mógł być bowiem przedstawiony wszelkim czynnościom prawnym kształtującym stosunki prawne pomiędzy podatnikami; organy podatkowe zyskały możliwość kontestacji czynności prawnych podatników, które zmierzały do legalnego obniżenia obowiązku podatkowego (optymalizacji podatkowej)⁷⁷. Ponadto, negatywnie przyjęto – jako w istocie zbędny – udział sądów powszechnych w procesie ustalania stosunku cywilnoprawnego, będącego elementem składowym podatkowego stanu faktycznego⁷⁸.

7.2. Zarzut niekonstytucyjności

Wątpliwości te zostały podzielone przez Rzecznika Praw Obywatelskich, który pismem z dnia 23 listopada 2005 r. wystąpił do Trybunału Konstytucyjnego z wnioskiem o zbadanie zgodności art. 199a § 3 Ordynacji oraz art. 189¹ k.p.c. z zasadą przyzwoitej legislacji, stanowiącej o zaufaniu obywateli do państwa i stanowionego prawa (art. 2 Konstytucji) oraz zasadą wolności działalności gospodarczej, wyrażającą się w wolności układania swoich stosunków cywilnoprawnych w ramach obowiązującego prawa (art. 22 Konstytucji).

W ocenie RPO dyspozycja zaskarżonego art. 199a § 3 Ordynacji dawała organom podatkowym nie tylko prawo badania zamiaru stron i celu umowy oraz ustalania treści faktycznej czynności prawnej, ale również, w sytuacji „zaistnienia wątpliwości”, podejmowania czynności zmierzających do badania istoty związanego stosunku prawnego lub jego braku, choćby stan ten nie naruszał prawa. Zawarte w art. 199a § 3 Ordynacji podatkowej uprawnienie do kwestionowania przez organy podatkowe także legalnych skutków działań podatników jest sprzeczne z definicją obowiązku podatkowego, w której ponoszenie ciężaru podatkowego jest „związane przez przepis ustawy z zaistnieniem stanu faktycznego”. Organ podatkowy może pomijać skutki legalnych czynności cywilnoprawnych tylko dlatego, że dają one podatnikowi oczekiwane korzyści podatkowe, a organowi podatkowemu wydają się wątpliwe. Tymczasem podatnik, który dokonuje legalnej

76 Zob. np. A. Tarka, *Zmiana złego na gorsze*, „Gazeta Prawna” z 15 czerwca 2005 r.; C. Kosikowski, *Autonomia prawa podatkowego – głos krytyczny*, „Przegląd Podatkowy” 2006, nr 7, s. 19 i n.

77 Zob. R. Zalewiński, *Ustalenie przez sąd powszechny istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa w toku postępowania podatkowego*, „Przegląd Podatkowy” 2006, nr 9, s. 50.

78 K. Radzikowski, *Normatywne podstawy koncepcji obejścia prawa podatkowego*, „Przegląd Podatkowy” 2005, nr 9, s. 12.

i ważnej czynności prawnej, nie powinien obawiać się dowolnych ocen organów podatkowych, gdy dokonana przez niego czynność pozostaje w zgodzie z obowiązującymi przepisami prawa.

Odnośnie zaś do art. 189¹ k.p.c. Rzecznik Praw Obywatelskich stwierdził, że przepis ten stawia na jednej płaszczyźnie stosunek zobowiązaniowy w prawie cywilnym i w prawie podatkowym, abstrahując od podstawowych różnic między nimi. W ocenie RPO w przypadku prawa podatkowego ustawa stanowi wyłączone źródło powstania stosunku zobowiązaniowego, a podmioty tego stosunku wchodzi w pewne więzi (relacje) z góry ustalone przez prawo. Natomiast w prawie cywilnym, co do zasady, podstawowe znaczenie dla ukształtowania treści stosunku prawnego ma wola stron tego stosunku. Obowiązek podatkowy i stosunek prawny zobowiązania podatkowego jest uregulowany w ustawie, a autonomia woli stron stosunków cywilnoprawnych zostaje tu zastąpiona przez podatkowoprawny stan faktyczny ustalony w ustawie podatkowej, który determinuje treść stosunków cywilnoprawnych jako przedmiotu opodatkowania. Stosunek podatkowoprawny ma zatem swoje źródło nie w woli podmiotu stosunku zobowiązaniowego (podatnika), lecz wyłącznie w ustawie.

Podatkowoprawny stan faktyczny – określony ogólnie i abstrakcyjnie w ustawach regulujących poszczególne podatki – jest przyczyną sprawczą powstania obowiązku podatkowego. Jego wystąpienie w konkretnym przypadku daje podstawę do zawiązania stosunku prawnego pomiędzy podatnikiem a organem podatkowym reprezentującym państwo i powstania zobowiązania podatkowego podatnika. Ustalenie zatem przez sąd powszechny istnienia bądź nieistnienia stosunku prawnego bądź prawa w płaszczyźnie cywilnoprawnej, o które może wystąpić organ podatkowy lub organ kontroli skarbowej, związane jest w istocie z wykładnią norm prawa podatkowego, gdyż pomiędzy organami finansowymi (jako powodami) a podatnikami nie istnieją cywilnoprawne stosunki zobowiązaniowe oparte na autonomii woli stron, lecz wyłącznie stosunki podatkowe, oparte na treści ustaw podatkowych. W ocenie RPO obejścia prawa nie można uznawać za szczególną formę obejścia prawa cywilnego, gdyż jest to zjawisko występujące na gruncie prawa podatkowego. Ustalenie treści czynności prawnej nie jest bowiem celem samym w sobie, lecz środkiem prowadzącym do określenia jego skutków na gruncie prawa podatkowego. Analiza tego zjawiska może być dokonywana jedynie w oparciu o badanie czynności prawnych i faktycznych właściwych dla tej dziedziny, do czego właściwe są organy podatkowe, a sądem właściwym do badania działań administracji podatkowej jest, zgodnie z art. 184 Konstytucji, sąd administracyjny.

Rzecznik Praw Obywatelskich podkreślił, że obrót gospodarczy w gospodarce rynkowej opiera się przede wszystkim na zobowiązaniowych stosunkach gospodarczych. Autonomia woli stron stosunków cywilnoprawnych (art. 353¹ k.c.) jest zgodna z porządkiem demokratycznego państwa prawnego, chronionymi przez ten porządek wartościami i winna podlegać ochronie władz publicznych. Rozmiary obowiązku podatkowego ciążącego na stronach mogą zależeć od treści umowy. Aby ograniczyć wolność gospodarczą w zakresie swobody kontraktowania,

odmawiając respektowania ustalonych przez przedsiębiorców wzajemnych relacji prawnych, musi zostać wprowadzona podstawa ustawowa do stosowania takich ograniczeń, a nadto norma ta musi wynikać z ważnego interesu publicznego, który nie jest tożsamy z interesem fiskalnym państwa.

Zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich, każdy podatnik ma prawo kierować się w swoich działaniach również ich konsekwencjami podatkowymi. Skoro więc ustawodawca wprowadza zróżnicowanie opodatkowania różnych czynności prawnych, to organy podatkowe nie mogą mieć możliwości dyskredytowania tych działań w drodze administracyjnej. Nie jest dopuszczalne, zdaniem Rzecznika, stosowanie w prawie podatkowym przepisu art. 58 § 1 k.c., ponieważ normy podatkowe nie zakazują ani też nie nakazują określonych zachowań podatnika związanych z przedmiotem podatku czy też zwolnieniami od podatku; nakazują one tylko pobór podatku w określonej wysokości, jeśli spełnione zostaną ku temu warunki. Dlatego nie da się wyprowadzić z prawa podatkowego takiej normy, która zakazywałaby takiego zachowania podatnika, które prowadzi do powstania zobowiązania podatkowego w niższej wysokości lub też powstania jak najwyższej ulgi. Organ podatkowy powinien jedynie móc kwestionować w określonych wypadkach treść umowy w sytuacji, gdy są w stanie wykazać, że zawarta umowa jest w istocie inną, a jej treść reguluje inny stosunek cywilnoprawny niż nazwany przez podatnika. Uprawnienie takie winno być uregulowane w Ordynacji podatkowej, a organ podatkowy musi wykazać, na podstawie jakich przesłanek doszedł do wniosku, że kontrolowana czynność jest dokonana w celu obejścia prawa. Ciężar dowodu musi spoczywać na organie podatkowym.

7.3. Stanowisko Ministra Finansów

Minister Finansów w piśmie z dnia 30 stycznia 2006 r. stwierdził, że będące przedmiotem kontroli TK przepisy są kolejnym wariantem normy ogólnej obejścia prawa podatkowego. Zdaniem Ministra, art. 199a § 3 Ordynacji podatkowej nie tylko nie nadaje organowi podatkowemu prawa do kreowania wysokości zobowiązania podatkowego w wyniku samodzielnej kwalifikacji czynności prawnej, lecz – w powiązaniu z art. 189¹ k.p.c. – wręcz zakazuje takich samodzielnych ocen. Na potrzeby stosowania przez organ podatkowy przepisu art. 199a § 3 Ordynacji cel ukształtowania przez kontrahentów stosunku prawnego nie ma żadnego znaczenia, a przesłanki wystąpienia do sądu powszechnego z powództwem o ustalenie nie uwzględniają też elementu uzyskania przez podatnika korzyści podatkowych. Stosując art. 199a § 3 Ordynacji podatkowej, organ podatkowy w żaden sposób, zdaniem Ministra, nie recenzuje i nie ocenia zachowań podatnika w sferze stosunków cywilnoprawnych oraz nie bada, czy dokonana czynność jest adekwatna do uzyskanego rezultatu gospodarczego. Wystąpienie przez organ podatkowy z powództwem na podstawie art. 189¹ k.p.c. nie wymaga więc ustalania, czy istnieje norma zakazująca osiągnięcia określonego celu, skoro przedmiotem zainteresowania organu podatkowego nie jest ustalanie celu zachowań podatnika.

W ocenie Ministra Finansów wykładnia zaskarżonych przepisów powinna uwzględniać orzecznictwo sądowe odnoszące się do art. 189 k.p.c., które wyraźnie wyodrębnia ustalenie stanu faktycznego sprawy od ustalania istnienia bądź nieistnienia stosunku prawnego bądź prawa, co ma fundamentalne znaczenie dla oceny konstytucyjności zaskarżonych przepisów. Ustalenie faktu bądź stanu faktycznego samo w sobie nie może być przedmiotem jakiegokolwiek odrębnego postępowania. Organ podatkowy również nie ustala stanu faktycznego sprawy dla samostnej potrzeby, ani dla potrzeb innych postępowań, lecz w celu rozstrzygnięcia sprawy podatkowej we wszczętym postępowaniu podatkowym. W obecnej sytuacji sąd powszechny nie jest włączony w ustalanie stanu faktycznego sprawy związanego z ustaleniem treści czynności prawnej, nie ma więc kolizji między uprawnieniami sądów powszechnych i administracyjnych. Nietrafne jest więc w ocenie Ministra Finansów doszukiwanie się w treści art. 199a § 3 Ordynacji elementów związanych z oceną legalności czynności prawnych i ewentualnych uprawnień organu podatkowego do kwestionowania czynności prawnych i likwidowania ich skutków na płaszczyźnie podatkowej, a więc cech charakterystycznych dla normy ogólnej obejścia prawa podatkowego.

Zaskarżone przepisy przyznają organowi podatkowemu legitymację procesową do wytoczenia powództwa w przypadku istnienia wątpliwości co do istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa, które muszą wynikać z dowodów zgromadzonych w toku postępowania podatkowego. Zaskarżony przepis ordynacji podatkowej dotyczy sprzeczności między dowodami ujawnionymi i utrwalonymi w toku postępowania podatkowego, czyli powstania owych wątpliwości. Zdaniem Ministra Finansów, art. 199a § 3 Ordynacji podatkowej nie daje organowi podatkowemu generalnej kompetencji do sądowego ustalania treści czynności prawnych ani do rozwiązywania wszelkich kontrowersji w zakresie stosunków cywilnoprawnych, jakie mogą powstać na gruncie spraw podatkowych.

Odnosząc się do związania organu podatkowego oraz sądu administracyjnego prawomocnym wyrokiem sądu powszechnego, ustalającym istnienie lub nieistnienie określonego stosunku cywilnoprawnego lub prawa, Minister podniósł, że możliwe jest, że ustalenia postępowania dowodowego przeprowadzane przez organ podatkowy skłonią stronę stosunku cywilnoprawnego do wystąpienia z samodzielnym powództwem o ustalenie. Nie wydaje się właściwe, aby związanie organu podatkowego, a w dalszej perspektywie – sądu administracyjnego, zapadłym wyrokiem sądu powszechnego uzależniać od osoby powoda. Nie wydaje się też, aby organ podatkowy i sąd administracyjny mogły w jakiegokolwiek sprawie zignorować wyrok sądu powszechnego wydany w przedmiocie ustalenia istnienia lub nieistnienia określonego stosunku prawnego lub prawa.

Minister Finansów nie podzielił opinii wyrażonej we wniosku, że zaskarżone przepisy mogą znosić bądź ograniczać zasadę autonomii woli stron stosunków cywilnoprawnych. Minister stwierdził również, że wskazane we wniosku przepisy nie posługują się zwrotami, które mogłyby rodzić ryzyko poważnych rozbieżności interpretacyjnych i swobody w ich stosowaniu. Pojęcia i zwroty użyte

w konstrukcji tych przepisów występują w systemie prawa i są szeroko omówione przez judykaturę i doktrynę, a więc nie zaistnieją przesłanki utrudniające stosowanie tych przepisów, zakres ich zastosowania i skutki prawne.

7.4. Stanowisko Prokuratora Generalnego

Prokurator Generalny w piśmie z dnia 16 marca 2006 r. wyraził pogląd, że zaskarżone przepisy są zgodne z art. 2 i art. 22 Konstytucji; różnią się one bowiem istotnie od treści art. 24b § 1 Ordynacji, uznanego za niekonstytucyjny przez Trybunał Konstytucyjny w wyroku w sprawie K 4/03. O ile bowiem art. 24b Ordynacji dawał podstawę organom podatkowym do samodzielnego ingerowania w działania podatnika, które wprawdzie zmierzały do obejścia prawa podatkowego, ale mogły być zgodne z prawem, o tyle nowa regulacja koncentrując się na pozorności działania (istnienie lub nieistnienie stosunku prawnego), w istocie odnosi się do działania podatnika, mającego cechy uchylania się od zobowiązań podatkowych. Artykuł 199a § 3 Ordynacji podatkowej nie dotyczy celu i treści czynności prawnej, ale ustalenia istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa. Uprawnienia organów podatkowych odnoszą się jedynie do możliwości wystąpienia do sądu powszechnego o stwierdzenie istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego. Uprawnienie takie jest niezbędne w razie ujawnienia odmiennych stanowisk podatników co do ukształtowanego przez nich stosunku prawnego.

W ocenie Prokuratora Generalnego analiza treści zaskarżonych przepisów nie daje podstaw do przyjęcia, że jest ona niejasna i może budzić trudności w ich stosowaniu w praktyce. Nie powodują one również żadnych ograniczeń w prowadzeniu działalności gospodarczej. Możliwość domagania się ustalenia przez sąd, że podatnik w celu uchylenia się od zobowiązań podatkowych powoływał się na nieistniejący stosunek prawny, nie może być uznana za naruszenie tej wolności. Nawet jeżeli zakwestionowane przepisy mogą w jakimś stopniu wolności te ograniczać, to nie naruszają jej istoty.

7.5. Rozstrzygnięcie Trybunału Konstytucyjnego

W wyroku z dnia 14 czerwca 2006 r. (sygn. akt K 53/05) Trybunał Konstytucyjny w pełnym składzie jednomyślnie orzekł, że art. 199a Ordynacji podatkowej oraz art. 189¹ k.p.c. są zgodne z art. 2 oraz art. 22 Konstytucji.

Za powyższym rozstrzygnięciem przemawiały – zdaniem Trybunału – następujące argumenty:

– po pierwsze – Konstytucja nie reguluje bezpośrednio liczby organów prowadzących postępowanie mające na celu rozstrzygnięcie sprawy indywidualnej i nie zakazuje rozdzielania czynności podejmowanych w celu rozpatrzenia takiej sprawy między różne organy ani różnicowania zasad postępowania dla poszczególnych organów. Z zasady demokratycznego państwa prawnego wynika natomiast ogólny wymóg, aby każde postępowanie prowadzone przez organy władzy publicznej w celu rozstrzygnięcia sprawy indywidualnej odpowiadało standardom sprawiedliwości proceduralnej;

– po drugie – w myśl art. 1 k.p.c. ustawa ta normuje postępowanie sądowe w sprawach ze stosunków z zakresu prawa cywilnego, rodzinnego i opiekuńczego oraz prawa pracy, jak również w sprawach z zakresu ubezpieczeń społecznych oraz w innych sprawach, do których przepisy tego kodeksu stosuje się z mocy ustaw szczególnych (sprawy cywilne). Z tego względu powództwo o ustalenie wytoczone na podstawie art. 199a § 3 Ordynacji oraz art. 189¹ k.p.c. może dotyczyć wyłącznie stosunków prawnych i praw objętych zakresem stosowania Kodeksu postępowania cywilnego. Przedmiotem tego powództwa nie mogą być natomiast stosunki podatkowe ani inne stosunki publicznoprawne, które nie zostały objęte kognicją sądów powszechnych;

– po trzecie – prawomocne orzeczenie sądu wydane w postępowaniu cywilnym wiąże nie tylko strony i sąd, który je wydał, lecz również inne sądy oraz inne organy państwowe i organy administracji publicznej, a w wypadkach w ustawie przewidzianych także inne osoby (art. 365 § 1 k.p.c.). Reguła ta odnosi się także do wyroków wydawanych w postępowaniach wszczętych na podstawie zaskarżonych przepisów: prawomocny wyrok sądu powszechnego w tych sprawach wiąże organy prowadzące postępowanie podatkowe, a także sądy administracyjne rozpoznające skargi na decyzje administracyjne wydane w postępowaniu podatkowym;

– po czwarte – art. 199a § 3 Ordynacji podatkowej rozdziela kompetencje w zakresie ustalania określonych okoliczności istotnych z punktu widzenia prawa podatkowego między sądy powszechne a organy administracji publicznej prowadzące postępowania w sprawach podatkowych. Ustalenie istnienia stosunku prawnego lub prawa z zakresu prawa cywilnego, rodzinnego i opiekuńczego, prawa pracy oraz prawa ubezpieczeń społecznych należy do sądu powszechnego. Dokonanie wszelkich innych ustaleń oraz określenie konsekwencji tych ustaleń w decyzji administracyjnej należy do właściwych organów administracji publicznej. Rozstrzygnięcie przez sąd powszechny kwestii istnienia bądź nieistnienia określonego stosunku prawnego lub prawa nie ma charakteru samoistnego, lecz służy rozstrzygnięciu sprawy podatkowej przez właściwy organ. Taki podział kompetencji ma istotne znaczenie gwarancyjne dla podatników. Fachowa wiedza i kompetencja sędziów sądów powszechnych sprzyja prawidłowemu rozstrzygnięciu skomplikowanych zagadnień ze wspomnianych gałęzi prawa. Proces cywilny zapewnia przy tym podmiotom prywatnym sprawiedliwą procedurę, opartą na zasadzie kontrydyktoryjności i prawie do wysłuchania;

– po piąte – art. 199a § 3 Ordynacji oraz art. 189¹ k.p.c. dotyczą wyłącznie procedury rozpatrywania spraw podatkowych przez organy władzy publicznej i nie regulują zagadnień materialnoprawnych. Przepisy te nie dotyczą w ogóle treści stosunków cywilnoprawnych ani praw podmiotowych podatników. W żaden sposób nie ograniczają autonomii woli stron stosunków cywilnoprawnych, nie wiążą żadnych konsekwencji materialnoprawnych z treścią tych stosunków, nie stanowią podstawy do wydawania decyzji określających obowiązki publicznoprawne. Przepisy te nie naruszają zatem zasady wolności działalności gospodarczej (art. 22 Konstytucji).

§ 5. Relacja art. 199a do art. 2a Ordynacji podatkowej

Na mocy ustawy z dnia 5 sierpnia 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw⁷⁹ z dniem 1 stycznia 2016 r., wprowadzono do Ordynacji podatkowej art. 2a werbalizujący zasadę *in dubio pro tributario*⁸⁰. Przepis ten, zamieszczony w dziale I (*Przepisy ogólne*), ma następujące brzmienie: „Niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika”.

Jak wskazano w uzasadnieniu do projektu przytoczonego przepisu: „Stosowanie zasady *in dubio pro tributario* w zakresie wykładni prawa ma przede wszystkim umożliwić realizację pewności prawa podatkowego. [...] Zasada ta pełnić ma funkcję upraszczającą i klarującą prawo podatkowe”⁸¹. Paradoksalnie jednak – na co trafnie zwracano uwagę już na etapie postępowania ustawodawczego – przepis ten jest niedopracowany⁸². Zasięg normatywny art. 2a Ordynacji został wprost ograniczony wyłącznie do treści przepisów prawa podatkowego; natomiast funkcjonująca w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego⁸³ oraz sądów administra-

79 Dz. U. poz. 1197.

80 Na temat tej zasady zob. szerzej m.in.: M. Durczyńska, *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika (in dubio pro tributario)*, „Serwis Monitora Podatkowego” 2015, nr 12, s. 9 i n.; M. Gutowski, P. Kardas, *Wykładnia i stosowanie prawa w procesie opartym na Konstytucji*, Warszawa 2017, s. 293 i n. Zob. także omówienie art. 2a Ordynacji podatkowej M. Damaz, [w:] *Ordynacja podatkowa...*, red. H. Dzwonkowski, wyd. 8, s. 19–23.

81 Przedstawiony przez Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej projekt ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa wraz z uzasadnieniem (Sejm VII kad., druk nr 3018).

82 Zob. T. Dębowska-Romanowska, *Opinia na temat przedstawionego przez Prezydenta RP projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw*, „Zeszyty Prawnicze Biura Analiz Sejmowych” 2015, nr 2, s. 82 i n. (Autorka zaproponowała inną redakcję art. 2a Ordynacji: „1. Nie domniemywa się istnienia obowiązku podatkowego ani zobowiązania podatkowego ponad to, co wynika wprost z ustawy podatkowej, 2. Każdy ma prawo do uzyskania informacji na piśmie o obowiązujących go przepisach podatkowych, w celu powoływania się na nią przed organami podatkowymi i sądowymi w sprawie o uiszczenie należności; nie narusza to zasady, że tylko jedna kwota może być uznana za należną kwotę podatku”); H. Dzwonkowski, *Opinia prawna w sprawie oceny zgodności z Konstytucją RP przedstawionego przez Prezydenta RP projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw*, „Zeszyty Prawnicze Biura Analiz Sejmowych” 2015, nr 2, s. 67 i n. (zdaniem Autora: „Reguła wykładni prawa powszechnie obowiązującego sama nie powinna [...] stawać się normą prawa powszechnie obowiązującego. Podnoszenie zasady *in dubio pro tributario* do rangi normy prawa powszechnie obowiązującego może wywoływać wątpliwości co do zgodności z konstytucyjnie ustalonym porządkiem źródeł prawa [...] dlatego, że w sposób wybiórczy nadaje moc normatywną tylko jednej z reguł wykładni prawa podatkowego, z pominięciem innych (np. stosowania analogii w prawie podatkowym), a także w oderwaniu od dyrektyw wykładni językowej, systemowej, celowościowej”); M. Durczyńska, *Rozstrzygnięcie wątpliwości...*, s. 9 i n.

83 Zob. wyrok TK z 19 lipca 2013 r., SK 18/09: „Zgodnie z wymogami konstytucyjnymi niejasnych regulacji podatkowych nie wolno interpretować na niekorzyść podatników, a w konsekwencji

cyjnych⁸⁴ zasada rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika ma charakter szerszy, gdyż odnosi się również do oceny stanów faktycznych.

W związku z powyższym należy stwierdzić, że art. 2a Ordynacji (dotyczący zarówno przepisów o charakterze materialnym, jak i procesowym⁸⁵) nie będzie wpływał na działania organów podatkowych podejmowane na podstawie art. 199a § 1 i 2 tej ustawy. Nie wydaje się bowiem logicznie wykonalne „podporządkowanie” norm zawartych w § 1 i § 2 art. 199a regule wyrażonej w art. 2a Ordynacji. Odnośnie natomiast do art. 199a § 3 Ordynacji wydaje się, że art. 2a mógłby mieć zastosowanie wyłącznie do oceny działania organów podatkowych na etapie postępowania odwoławczego lub sądownoadministracyjnego, jako punkt odniesienia, czy organ prawidłowo zaniechał wystąpienia do sądu powszechnego z powództwem o ustalenie, o którym mowa w art. 189¹ k.p.c.⁸⁶

§ 6. Podsumowanie

Rzeczą niebudzącą wątpliwości jest to, że dokładne wyjaśnienie stanu faktycznego sprawy podatkowej musi być dominującym celem postępowania podatkowego, a zwłaszcza jego postępowania dowodowego. Z art. 122 Ordynacji podatkowej należy wyprowadzić ogólną regułę dowodową, według której ciężar udowodnienia faktów istotnych dla rozstrzygnięcia sprawy spoczywa na organie podatkowym. Reguły tej nie można jednak uznać za bezwzględnie obowiązującą. W niektórych bowiem przypadkach konstrukcja przepisów materialnoprawnych wymusza udowodnienie przez podatnika określonych, najczęściej korzystnych dla podatnika faktów.

jeśli takie regulacje okazują się ostatecznie wieloznaczne, to zgodnie z *zasadą in dubio pro tributario* należy opowiedzieć się za rozwiązaniem uwzględniającym interes podmiotu obowiązującego do świadczeń podatkowych”.

84 Zob. np. wyrok NSA z 22 lutego 2011 r., II FSK 1307/09 („Zakaz stosowania interpretacji *in dubio pro fisco* ma zastosowanie nie tylko w odniesieniu do wątpliwości w zakresie prawidłowej interpretacji przepisów prawa, ale także do wątpliwości w zakresie stanu faktycznego”) oraz wyrok WSA w Poznaniu z 19 listopada 2011 r., I SA/Po 923/10 („Jedną z podstawowych zasad interpretacji prawa podatkowego jest zasada rozstrzygnięcia wątpliwości interpretacyjnych dotyczących zasad podatkowego stanu faktycznego czy stanu prawnego na rzecz podatnika (*in dubio pro tributario*) i zakaz interpretowania takich wątpliwości na korzyść fiskusa (*in dubio pro fisco*)”).

85 Tak M. Durczyńska, *Rozstrzygnięcie wątpliwości...*, s. 10.

86 Zob. interpretację ogólną Ministra Finansów z dnia 29 grudnia 2015 r., PK4.8022.44.2015: „Zwrócić należy uwagę, że sąd administracyjny, badając legalność działania organów podatkowych, będzie mógł uchylić decyzję np. w sytuacji, gdy organ podatkowy nie zastosował art. 2a Ordynacji podatkowej, a – zdaniem sądu – istniały ku temu ustawowe przesłanki”.

Artykuł 199a Ordynacji umożliwia realizację obowiązku podatkowego w oparciu o rezultat czynności, z pominięciem jej „aspektu zewnętrznego”; innymi słowy: wybrana przez podatnika konstrukcja prawna (aspekt formalny) nie musi stanowić dla organu podatkowego wiążącego punktu odniesienia przy ustaleniu podatkowego stanu faktycznego. W założeniu przepis ten ma zapobiegać sytuacjom, w których osiągnięcie tego samego rezultatu za pomocą różnych czynności prawnych powoduje zróżnicowanie obciążenia podatkowego wobec poszczególnych podatników⁸⁷.

Ustawodawca w ramach art. 199a Ordynacji upoważnił organy podatkowe do: dokonywania wykładni oświadczeń woli podatników (§ 1); ustalania w sferze prawa podatkowego skutków pozornych czynności cywilnoprawnych (§ 2); w razie niedających się rozwiać wątpliwości (w sytuacjach opisanych w § 1 lub 2) wystąpienia z powództwem o ustalenie istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa, gdy ze stosunkiem tym lub z prawem związane są skutki podatkowe (§ 3).

Pierwsze dwa paragrafy tego przepisu mają charakter materialnoprawny, gdyż określone w nich zostały skutki podatkowe czynności cywilnoprawnych (oświadczeń woli) podatników na gruncie prawa podatkowego; ocena tych czynności odbywa się przez zastosowanie kryteriów cywilnego prawa materialnego. Natomiast – zgodnie z zasadą wykładni wewnątrzsystemowej – norma zawarta w § 3 ma charakter *lex specialis* w stosunku do unormowań dwóch poprzedzających go paragrafów ustawy. Istotną przesłanką, która ma charakter wiążący dla organu podatkowego co do wystąpienia do sądu powszechnego, jest zaistnienie w sprawie „wątpliwości co do istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa, z którym związane są skutki podatkowe”. Zaistnienie „wątpliwości” musi mieć charakter obiektywny, czyli muszą one wynikać ze zgromadzonego materiału dowodowego.

Wprowadzenie do postępowania podatkowego możliwości rozstrzygania wątpliwości istotnych przy rekonstrukcji podatkowego stanu faktycznego przez niezależny sąd powszechny (w trybie powództwa o ustalenie), a przez to zrównanie strony postępowania podatkowego z organem podatkowym, *prima facie* stanowi wzmocnienie gwarancji proceduralnych wobec podatnika. Niemniej jednak to wyłącznie po stronie organu leży wyłączone prawo zainicjowania sprawy w trybie art. 189¹ k.p.c.

Zarówno brzmienie art. 199a Ordynacji, jak i dotychczasowa praktyka jego stosowania prowadzą do wniosku o ułomności tego rozwiązania normatywnego. Po pierwsze – przepis ten ogranicza dyspozycyjność samego zainteresowanego podatnika. Po drugie – art. 199a § 3 został pomyślany jako *ultima ratio* w postępowaniu podatkowym, gdy wątpliwości nie da się usunąć w toku tego postępowania, co wcale

87 Wyrok WSA w Gdańsku z 15 stycznia 2008 r., I SA/Gd 885/07: „Jeżeli podatnicy podejmują niestandardowe postanowienia, to powinni w jakikolwiek sposób je ujawnić. W innym przypadku ich zachowania będą odczytane tak, jak pozwalają na to istniejące dowody i racjonalnie wyprowadzone z nich wnioski”.

nie musi leżeć w polu zainteresowania organu podatkowego. Po trzecie – art. 199a w pewnym sensie eliminuje rolę sądów administracyjnych, które mimo art. 184 Konstytucji pozostają także częścią wymiaru sprawiedliwości, czyli mają możliwość, aby rozstrzygać o zamiarach wewnętrznych stron. To powoduje, że sam podatnik – zaskarżając do sądu decyzję administracyjną wydaną w następstwie art. 199a § 3 – dopiero na tym etapie może podważać zasadność zwrócenia się przez organ podatkowy do sądu powszechnego. Swoista dwutorowość postępowań i wydłużanie się okresu rozpoznania merytorycznego sprawy osłabiają skuteczność możliwości korzystania z instytucji zawartej w art. 199a § 3 Ordynacji.

W związku z powyższym wydaje się, że należałoby w art. 199a § 3 Ordynacji podatkowej – przy założeniu pozostawienia udziału sądów powszechnych w tej części postępowania podatkowego – wyraźnie zobowiązać organ podatkowy do wystąpienia z powództwem do sądu powszechnego wtedy, gdy stanowisko podatnika, co do istnienia lub nieistnienia oraz rodzaju stosunku prawnego lub prawa, jest inne niż stanowisko organu podatkowego; to powinno stanowić sferę „wątpliwości”, o której mowa w tym przepisie. Ponadto wydaje się zasadne, aby wyrok ustalający, wydany z powództwa podatnika przez sąd powszechny w trybie art. 189 k.p.c. (przed wszczęciem lub zakończeniem postępowania podatkowego), mógł być wiążący dla organu podatkowego przy ocenie podatkowego stanu faktycznego i zwalniać go z obowiązku zastosowania art. 199a § 1, 2 lub 3 Ordynacji.

Rozdział VII

Formułowane po 2005 r. propozycje nowego uregulowania normatywnego w przedmiocie obejścia prawa podatkowego oraz wprowadzona w 2016 r. klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania

§ 1. Uwaga wprowadzająca

W dniu 6 grudnia 2012 r. Komisja Europejska wydała zalecenie nr C(2012)8806 w sprawie agresywnego planowania podatkowego¹, w którym zarekomendowała państwom członkowskim Unii Europejskiej wprowadzenie normy w przedmiocie przeciwdziałania praktykom polegającym na ograniczeniu przez podatników swoich zobowiązań „poprzez rozwiązania ściśle zgodne z prawem, które jednak stoją w sprzeczności z intencją prawa”. W ocenie Komisji nie powinno uwzględniać się „sztucznego uzgodnienia lub szeregu sztucznych uzgodnień, które przyjęto w zasadniczym celu uniknięcia opodatkowania i które prowadzą do osiągnięcia korzyści podatkowej”; krajowe organy podatkowe powinny przy tym odnosić się do „istoty ekonomicznej” działań podatników.

Przytoczone zalecenie wpisuje się w ogólny trend nasilenia działań na polu zwalczania unikania opodatkowania w prawodawstwach wielu państw (także pozaeuropejskich)².

1 Dz. Urz. UE z 12 grudnia 2012 r. L 338, s. 41.

2 Por. A. Olesińska, *Klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania*, Toruń 2013, s. 345.

§ 2. Założenia koncepcyjne Ministerstwa Finansów

Choć zalecenie Komisji Europejskiej odnosiło się do unikania opodatkowania przy podatku dochodowym, polskie Ministerstwo Finansów uznało za celowe wprowadzenie normy ogólnej, która obejmowałaby wszystkie rodzaje podatków³.

W założeniach koncepcyjnych nowelizacji Ordynacji podatkowej z 29 kwietnia 2013 r.⁴ wskazano, że ewentualna ogólna podatkowa klauzula antyabuzywna powinna uwzględniać istniejące już w porządku prawnym regulacje szczególne, takie jak art. 11 u.p.d.o.p. czy art. 25 u.p.d.o.f. Uznano też za celowe wprowadzenie nowej instytucji w postaci tzw. opinii zabezpieczających, wydawanych na wniosek podatnika w osobnym trybie przez specjalnie do tego powołany podmiot (Rada do Spraw Unikania Opodatkowania). Przedmiotem opinii byłaby nie tylko interpretacja przepisów prawa podatkowego, ale również „stosowalność klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania” z uwzględnieniem zawartych w tej klauzuli aspektów gospodarczych planowanych działań i relacji korzyści gospodarczych i podatkowych. W założeniu opinia nie miałaby na celu oceny stanowiska wnioskodawcy, ale ocenę, czy w okolicznościach przedstawionych we wniosku istnieją przesłanki do zastosowania klauzuli⁵.

§ 3. Pierwsza propozycja projektu

Przedstawiona 9 lipca 2014 r.⁶ propozycja zmiany w Ordynacji podatkowej zakładała dodanie w dziale III tej ustawy rozdziału 1a (*Przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania*), obejmującego art. 25a–25g. Przepisy tego rozdziału miałyby mieć zastosowanie w sytuacji, gdy inne przepisy prawa podatkowego nie pozwalałyby na przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania (art. 25g § 1).

Propozycja zakładała, że unikaniem opodatkowania jest zastosowanie, w sposób zamierzony, sztucznej konstrukcji prawnej, której głównym celem było uzyskanie, nieprzewidzianej w przepisach prawa podatkowego oraz sprzecznej z celem

3 Zob. komunikat Ministerstwa Finansów z 6 maja 2013 r., http://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/wiadomosci/komunikaty/-/asset_publisher/2UWL/content/id/3949426 (dostęp: 20 grudnia 2018 r.).

4 Pismo Departamentu Polityki Podatkowej Ministerstwa Finansów z 29 kwietnia 2013 r., <https://legislacja.rcl.gov.pl/docs//1/161550/161551/161552/dokument72715.pdf> (dostęp: 20 grudnia 2018 r.).

5 *Ibidem*, s. 20–23.

6 <https://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/230100/230103/230104/dokument119932.pdf> (dostęp: 20 grudnia 2018 r.).

i istotą tych przepisów, znacznej korzyści podatkowej przez podmiot tworzący lub współtworzący sztuczną konstrukcję prawną (art. 25a).

Wyjaśnienie konstrukcji prawnej zawarto w art. 25b § 1 i 3, zgodnie z którym byłyby to jednostronna lub wielostronna czynność prawna lub wzajemnie powiązany zespół czynności prawnych dotyczący zdarzeń związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej lub zdarzeń związanych z uczestnictwem w działalności gospodarczej (bez czynności z zakresu prawa rodzinnego i opiekuńczego, spadkobrania oraz czynności dokonanych w celu wykonania orzeczenia sądowego lub dokonanych w związku z takim orzeczeniem). Przy czym „uczestnictwo w działalności gospodarczej” rozumieć należałoby jako posiadanie udziałów, akcji lub zarządzanie podmiotami prowadzącymi działalność gospodarczą (art. 25b § 2).

Artykuł 25c obejmował opisową definicję sztucznej konstrukcji prawnej, wyodrębniając jej dwa zasadnicze elementy składowe. Po pierwsze – nadmierną zawziętość, przejawiającą się (wyliczenie przykładowe przez zastosowanie zwrotu „w szczególności”) w: dzieleniu jednego zdarzenia lub łączeniu różnych zdarzeń; realizowaniu konstrukcji przez podmioty pośredniczące; występowaniu w konstrukcji elementów prowadzących do uzyskania stanu identycznego lub zbliżonego do stanu istniejącego przed zastosowaniem konstrukcji prawnej; występowaniu w konstrukcji elementów wzajemnie się znoszących lub kompensujących. Po drugie – brak treści ekonomicznej (ukrywanie prawdziwego celu i znaczenia zdarzenia gospodarczego; nieprowadzenie do realizacji żadnego zdarzenia gospodarczego; nieadekwatność lub zbędność do realizacji zdarzenia gospodarczego, zgodnie z jego celem i istotą oraz do uzyskania zamierzonego efektu gospodarczego), przez co należy przyjąć, że nie zostałyby zastosowana przez rozsądnie działający podmiot kierujący się w swych wyborach celami gospodarczymi.

Za konstrukcję typową uznano natomiast taką, która jest najbardziej odpowiednia albo niezbędna do realizacji zdarzenia gospodarczego, zgodnie z jego celem i istotą, oraz do uzyskania zamierzonego rezultatu gospodarczego i z tego powodu należy przyjąć, że zostałyby zastosowana przez rozsądnie działający podmiot kierujący się w swych wyborach celami gospodarczymi (art. 25d).

Jako „znaczny korzyść podatkową” w rozumieniu projektowanego rozdziału uznano: obniżenie wysokości zobowiązania podatkowego lub uniknięcie tego zobowiązania; odsunięcie w czasie momentu powstania obowiązku podatkowego lub zobowiązania podatkowego; podwyższenie kwoty nadpłaty, zwrotu podatku lub straty; uniknięcie obowiązku podatkowego lub obniżenie podstawy opodatkowania w zakresie zobowiązań, o których mowa w art. 21 § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej – które poprzez swój rozmiar finansowy w istotnej mierze poprawia sytuację finansową podatnika w porównaniu do sytuacji, gdyby zastosowano typową konstrukcję prawną (art. 25e).

W myśl art. 25f organ ustalałby lub określałby wysokość zobowiązania podatkowego, w zależności od sposobu jego powstania, pomijając sztuczne konstrukcje prawne i zamiast tego odnosząc się do rzeczywistych zdarzeń gospodarczych oraz typowej konstrukcji prawnej, jeżeli: organ udowodniłby, że podatnik unikał opodatkowania oraz organ wykazałby uzyskane w wyniku tego znaczne korzyści

podatkowe; organ wykazałby, że istnieje i możliwa byłaby do zastosowania typowa konstrukcja prawna; podatnik nie wykazałby, że istniały inne ważne względy lub istotne korzyści ekonomiczne lub biznesowe uzasadniające zastosowanie w okolicznościach konkretnej sprawy sztucznej konstrukcji prawnej.

W założeniu Ministerstwa Finansów wynikiem zastosowania proponowanej klauzuli powinno być uprawnienie organu podatkowego do wymiaru wysokości zobowiązania podatkowego, bazujące na zdarzeniu gospodarczym i adekwatnych do jego osiągnięcia typowych konstrukcjach prawnych, a także do pominięcia tych konstrukcji prawnych, które są nieadekwatne lub zbędne do realizacji zdarzenia i uzyskania zamierzonego efektu gospodarczego.

Prace nad przedstawioną propozycją zostały jednak zaprzestane w połowie 2014 r.

§ 4. Druga propozycja projektu

Do opracowywania propozycji projektu wprowadzenia regulacji przeciwko unikaniu opodatkowania powrócono w drugiej połowie 2014 r. Efektem było przedstawienie 5 września 2014 r. propozycji legislacyjnej⁷, która dosłownie powtarzała treść dokumentu z 9 lipca 2014 r.

Po przeprowadzeniu konsultacji społecznych, podczas których wszystkie podmioty opiniujące skrytykowały proponowane zmiany, Ministerstwo Finansów wstrzymało pracę nad projektem ustawy.

§ 5. Trzecia propozycja projektu oraz inicjatywa ustawodawcza

1. Założenia Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego

Po raz trzeci podjęto próbę opracowania kompleksowych regulacji w przedmiocie unikania opodatkowania w 2015 r. Komisja Kodyfikacyjna Ogólnego Prawa Podatkowego w projekcie założeń nowej ordynacji podatkowej⁸

7 <https://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/230100/230103/230104/dokument126516.pdf> (dostęp: 20 grudnia 2018 r.).

8 Zob. *Kierunkowe założenia nowej ordynacji podatkowej przygotowane przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego*, Warszawa 2015, <https://www.mf.gov.pl/c/>

sformułowała postulat wprowadzenia ogólnej klauzuli antyabuzywnej w polskim prawie podatkowym wraz z „odpowiednimi regulacjami towarzyszącymi”⁹, jako podstawę wskazując¹⁰ przywołane wyżej zalecenie Komisji Europejskiej oraz dyrektywę Rady (UE) 2015/121 z dnia 27 stycznia 2015 r. zmieniającą dyrektywę 2011/96/UE w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich¹¹, a także art. 38 *Modelowego kodeksu podatkowego Międzynarodowego Funduszu Walutowego*¹².

W ocenie Komisji wprowadzenie klauzuli pozwoliłoby organowi stosującemu prawo podatkowe określić konsekwencje prawnopodatkowe zaistniałego stanu faktycznego nie na podstawie jego formalnoprawnego obrazu, lecz w oparciu o ekonomiczną treść zdarzeń:

Gdy podatnik podejmuje działania legalne co prawda, lecz sztuczne i niemające uzasadnienia gospodarczego, zmierzające do osiągnięcia korzyści podatkowych, klauzula pozwala organowi podatkowemu nie uznać tych korzystnych dla podatnika, a nieprzewidzianych przez ustawę i niezgodnych z intencjami ustawodawcy skutków. W ich miejsce konsekwencje podatkowe zaistniałego stanu rzeczy organ określi nie na podstawie tych zdarzeń prawnych, które w rzeczywistości miały miejsce, lecz na podstawie hipotetycznego stanu rzeczy, który byłby bardziej adekwatny do istoty ekonomicznej zaistniałych zdarzeń¹³.

Celem takiego unormowania będzie wyznaczenie granicy dopuszczalnej optymalizacji podatkowej; będzie przy tym – zdaniem Komisji – stanowić narzędzie ochrony interesów fiskalnych państwa, a zarazem narzędzie urzeczywistniania zasady równości i sprawiedliwości w sferze aktywności gospodarczej podatników¹⁴. Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania zawarta w przyszłej ordynacji podatkowej powinna mieć zastosowanie do wszystkich podatków państwowych (z wyjątkiem podatku od towarów i usług) i samorządowych, nie obejmie natomiast opłat i innych należności publicznoprawnych¹⁵. Wyłączenie podatku od

document_library/get_file?uuid=2ccb2d81-5d36-4089-81a6-8c71da341a9a&groupId=764034 (dostęp: 20 grudnia 2018 r.).

9 *Ibidem*, s. 107.

10 *Kierunkowe założenia...*, s. 111 i 112.

11 Dz. Urz. UE L 21 z 28 stycznia 2015 r., s. 1.

12 *Code of the Republic of Taxastan. A Hypothetical Tax Law*, IMF Legal Department (29th September 2000). Zgodnie z art. 38 tego dokumentu organy podatkowe mogą, ustalając obciążenie podatkowe, nie brać pod uwagę transakcji, które nie mają istotnego znaczenia gospodarczego (innego niż jego wpływ na zobowiązanie podatkowe) lub zmienić klasyfikację transakcji, dostosowując ją do rzeczywistego stanu rzeczy, jeśli ich forma nie odzwierciedla ich istoty.

13 *Kierunkowe założenia...*, s. 107.

14 *Ibidem*.

15 *Ibidem*.

towarów i usług z zakresu oddziaływania klauzuli uzasadniono natomiast tym, że w obszarze podatku od wartości dodanej na poziomie Unii Europejskiej w orzecznictwie wykształciła się zasada zakazu nadużycia prawa, będąca w istocie odpowiednikiem normatywnej klauzuli zapobiegającej unikaniu opodatkowania. Polskie sądy i organy podatkowe zobowiązane są ją stosować w pełnym zakresie, zatem wprowadzenie do krajowego porządku prawnego ustawowej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania w zakresie podatku od towarów i usług w istocie rzeczy miałyby się z celem, ponieważ w tym obszarze musiałaby ona być interpretowana i stosowana w zgodzie z aktualnym orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej¹⁶.

Klauzula powinna mieć zastosowanie do „sztucznych i niemających uzasadnienia czynności podejmowanych przez podatnika w sferze aktywności gospodarczej, za pomocą których próbował on w sposób sprzeczny z celem i istotą przepisów podatkowych osiągnąć znaczne korzyści podatkowe”¹⁷. Ciężar udowodnienia tych okoliczności będzie spoczywał na organie podatkowym. Konsekwencją zastosowania klauzuli będzie pozbawienie podatnika (w drodze odpowiedniej decyzji podatkowej) korzyści podatkowej, którą zamierzał osiągnąć lub osiągnął. Jeśli na skutek tego dojdzie do ujawnienia zaległości podatkowej, podatnik będzie zobowiązany do zapłaty odsetek za zwłokę. Nie przewiduje się natomiast dodatkowych sankcji finansowych. Najistotniejszą formą oddziaływania klauzuli ma być prewencja. Klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania powinna pełnić w systemie prawnym funkcję środka specjalnego przeznaczenia, wykorzystywanego w sytuacjach nadzwyczajnych, gdy zawodzą inne, standardowe środki służące przeciwdziałaniu unikania opodatkowania¹⁸.

Hipoteza normy pełniącej funkcję klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania powinna – zdaniem Komisji – wskazywać, jakiego rodzaju działania podatnika mogą zostać zakwestionowane przez organ podatkowy, w konsekwencji czego nie przyniosą one podatnikowi zamierzonego przez niego rezultatu podatkowego. Powinna być tak skonstruowana, aby scharakteryzować i objąć wszelkie potencjalne przejawy zjawiska uznawanego przez ustawodawcę za „unikanie opodatkowania”, a poza jej zakresem pozostały działania mieszczące się w sferze akceptowanego przez ustawodawcę planowania podatkowego, czy też optymalizacji podatkowej¹⁹. Jak wskazała Komisja, klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania wyznaczać będzie granicę pomiędzy tym, co dopuszczalne, a tym, co wykracza poza „swobodę minimalizowania własnych obciążeń podatkowych”; przyjęto przy tym założenie, że granica ta wyznaczana ma być w ten sposób, że prawo nie odpowiada na pytanie, co

16 *Ibidem*, s. 108.

17 *Ibidem*.

18 *Ibidem*.

19 *Ibidem*, s. 113.

jest dopuszczalną optymalizacją podatkową, lecz za pomocą ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania wskazuje, co nią już nie jest²⁰.

Zdaniem Komisji, jedynym organem uprawnionym do stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania powinien być Minister Finansów (dotyczy to także podatków gminnych; w tym ostatnim przypadku klauzula mogłaby być stosowana tylko z inicjatywy gminnego organu podatkowego, właściwego do wymierzania i poboru danego podatku)²¹.

Komisja opowiedziała się też za wprowadzeniem instytucji prawnych i rozwiązań zapewniających podatnikowi jak „najwyższy stopień bezpieczeństwa prawnego towarzyszącego stosowaniu klauzuli”²². Oprócz standardowych gwarancji, takich jak np. prawo wniesienia skargi do sądu administracyjnego na decyzję o zastosowaniu klauzuli, należy zapewnić podatnikom możliwość uprzedniego uzyskania od administracji podatkowej informacji (opinii) o ocenie prawnej planowanej transakcji w kontekście klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Ponadto, w razie zastosowania klauzuli przez administrację podatkową, z mocy prawa powinno nastąpić wstrzymanie wykonania decyzji aż do upływu terminu do wniesienia skargi do sądu administracyjnego lub – w razie jej wniesienia – aż do wydania prawomocnego orzeczenia sądowego. Wyłączona będzie możliwość nadawania rygoru natychmiastowej wykonalności decyzjom podatkowym wydanym w oparciu o klauzulę²³.

W ocenie Komisji należałoby też powołać niezależną od administracji podatkowej „radę konsultacyjną”, która opiniowałaby zasadność zastosowania klauzuli w konkretnej sprawie. Skład i sposób wyłaniania kandydatów powinien zapewnić maksymalną kompetencję i bezstronność jej działania. Zdecydowaną większość członków rady powinny stanowić osoby zajmujące się zawodowo stosowaniem prawa podatkowego²⁴.

2. Projekt ustawy wprowadzającej klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania

Pracom nad założeniami kierunkowymi Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego towarzyszyło opracowanie przez Ministerstwo Finansów kolejnego projektu nowelizacji Ordynacji podatkowej, w którym uwzględniono uwagi Komisji, a który Rada Ministrów, pismem jej Prezesa z 22 marca 2016 r. (znak: RM-10-28-16), skierowała do Sejmu²⁵.

²⁰ *Ibidem*.

²¹ *Ibidem*, s. 108.

²² *Ibidem*, s. 108–109.

²³ *Ibidem*, s. 109.

²⁴ *Ibidem*.

²⁵ Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw z projektem aktu wykonawczego (Sejm RP VIII kad., druk nr 367).

Wniesiony projekt przewidywał dodanie do Ordynacji podatkowej działu IIIA (*Przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania*), podzielonego na cztery rozdziały (*Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania* – art. 119a–119f; *Postępowanie podatkowe w przypadku unikania opodatkowania* – art. 119g–119l; *Rada do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania* – art. 119m–119v; *Opinie zabezpieczające* – art. 119w–119zf).

W uzasadnieniu projektu jako argument przemawiający za wprowadzeniem klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania przytoczono rezolucję Parlamentu Europejskiego z dnia 25 listopada 2015 r. w sprawie interpretacji prawa podatkowego i innych środków o podobnym charakterze lub skutkach (2015/2066(INI))²⁶, a także wskazano, że

unikanie opodatkowania stanowi [...] zagrożenie dla wartości konstytucyjnej, jaką jest równowaga budżetowa i stabilność finansów publicznych. Równowaga budżetowa stanowi samoistną wartość konstytucyjną, od której zależy zdolność państwa do działania i wypełniania jego zadań. Konieczność jej ochrony i zachowania wynika z ogółu regulacji zawartych w rozdziale X Konstytucji RP oraz z jej art. 1 stanowiącego, że Rzeczpospolita Polska jest dobrem wspólnym. Z orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego wynika, że różnego rodzaju wartości konstytucyjne powinny być ze sobą harmonijnie godzone, z tym zastrzeżeniem, że akurat te wartości konstytucyjne, którymi są równowaga budżetowa i stabilność finansów publicznych, mają zdecydowanie priorytetowy charakter (zob. wyroki TK z: 26 listopada 2001 r., sygn. K 2/00; 12 grudnia 2012 r., sygn. K 1/12). Szczególna ochrona tych wartości wymaga wprowadzenia do polskiego porządku prawnego klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania²⁷.

Jako argument wzmacniający przywołano również obszernie podatkowe regulacje antyabuzywne wybranych państw²⁸.

W ocenie Rady Ministrów stosunki prawne mogą być kształtowane w sposób optymalny dla stron, również w aspekcie podatkowym. Możliwości w zakresie swobodnego kształtowania stosunków prawnych nie powinny być jednak nadużywane w celu unikania spełniania obowiązków wynikających z prawa podatkowego. W razie nadużycia możliwości kształtowania stosunków prawnych treść powstałego zobowiązania podatkowego powinna być zatem wywodzona z wyników gospodarczo-ekonomicznych zaistniałych zdarzeń, a nie z uzewnętrznionej treści stosunku prawnego. Wymagane jest normatywne wskazanie, że fundamentem oceny zdarzeń przez ich pryzmat gospodarczo-ekonomiczny jest uznanie, że ustawodawca nadając treść podatkowemu stanowi faktycznemu dąży do

26 <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//TEXT+TA+P8-TA-2015-0408-+0+DOC+XML+V0//PL#BKMD-8> (dostęp: 20 grudnia 2018 r.).

27 Uzasadnienie do rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy – *Ordynacja podatkowa* oraz niektórych innych ustaw z projektem aktu wykonawczego, s. 5 (Sejm RP VIII kad., druk nr 367).

28 *Ibidem*, s. 8 i n.

opodatkowania rzeczywistej istoty zdarzeń gospodarczych, a nie konstrukcji prawnych, w których zdarzenia te znajdują swój wyraz. W tym kontekście, unikanie opodatkowania jawi się jako wykorzystanie przez podatnika rozdzwiewku pomiędzy ekonomicznym lub gospodarczym celem (sensem) normy prawnej, a jej językowym brzmieniem.

Unikaniem opodatkowania jest podejmowanie takich czynności, które – choć formalnie zgodne są z obowiązującym prawem – to jednak cechuje je:

- po pierwsze – sztuczność, nieprzystawanie do ekonomicznych realiów, w których działał podatnik;

- po drugie – dokonane są przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej, a zatem – sprzeczne są z intencją prawodawcy, kształtującego zakres obciążeń podatkowych.

Głównym celem zastosowania takiej czynności jest uzyskanie, sprzecznej z celem i istotą przepisu ustawy podatkowej, znacznej korzyści podatkowej przez podatnika (względnie podmiot, który przez uniknięcie opodatkowania nie stał się podatnikiem) lub inne podmioty współtworzące sztuczną konstrukcję prawną. Cechą towarzyszącą kształtowaniu stosunków prawnych w sposób zmierzający do uzyskania korzyści podatkowej sprzecznej z intencją prawodawcy często jest brak elementów ryzyka ekonomicznego lub gospodarczego w związku z dokonaniem określonej czynności prawnej lub wzajemnie powiązanego zespołu takich czynności.

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 prowadzących 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 sztuczną 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 prawna zawilosc 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 gospodarczymi.

W uzasadnieniu projektu wskazano, że klauzula, jako norma prawa podatkowego, nie może wkraczać w sferę regulacji cywilnoprawnej. W szczególności nie jest dopuszczalne ani celowe, aby klauzula zawierała zakazy lub nakazy, dotyczące czynności cywilnoprawnych. Regulacje mające przeciwdziałać czynnościom

pozornym zawarte są w art. 199a § 2 Ordynacji. Na gruncie prawa podatkowego – skutki podatkowe powinny być ustalane w stosunku do czynności ukrytej, a nie w stosunku do czynności pozornej. Czynności, których rzeczywisty cel i zamiar stron są inne niż deklarowane, są czynnościami pozornymi i władze skarbowe są uprawnione do pominięcia ich skutków oraz wywodzenia skutków podatkowych z czynności ukrytych. Jeżeli oświadczenie zostało złożone dla ukrycia innej czynności prawnej, ważność oświadczenia ocenia się według właściwości tej czynności. Jedynie czynność, która wywiera skutki prawne, może być brana pod uwagę przy ustaleniu podatkowego stanu faktycznego. Czynności pozorne należy pominąć, ponieważ będąc czynnościami nieważnymi, nie wywierają żadnych skutków prawnych. W tym przypadku organ podatkowy, ustalając stan faktyczny, będzie przyjmował, że czynność nie doszła do skutku, a zatem nie wywarła żadnych skutków prawnych. Zgodnie z art. 199a § 1 Ordynacji podatkowej organ podatkowy, dokonując ustalenia treści czynności prawnej, uwzględnia zgodny zamiar stron i cel czynności, a nie tylko dosłowne brzmienie oświadczeń woli złożonych przez strony czynności. Jeżeli pod pozorem dokonania czynności prawnej dokonano innej czynności prawnej, skutki podatkowe wywodzi się z tej ukrytej czynności prawnej. Istotą pozornej czynności prawnej jest zamiar podatnika, który dokonując tej czynności nie dąży jednak do wywołania skutków prawnych, które w normalnych okolicznościach wynikałyby z dokonanej przez niego czynności (przeprowadzonej transakcji). Natomiast na organie podatkowym spoczywa ciężar udowodnienia dokonania przez podatnika pozornej czynności prawnej. Jednocześnie podkreślono, że unikanie opodatkowania nie musi być czynnością pozorną, gdyż są to dwa niezależne zagadnienia; prawo podatkowe jest odrębną gałęzią prawa (prawo publiczne), choć związaną z prawem cywilnym i prawem handlowym (prawo prywatne). Skutkiem bowiem realizacji norm prawa cywilnego i handlowego, przede wszystkim w ramach obrotu gospodarczego, jest z reguły powstanie stanów faktycznych, z których wynikają obowiązki podatkowe. Określenie skutków oświadczeń woli poprzez dokonanie wykładni takich oświadczeń, może być niezbędną przesłanką ustalenia przez organy podatkowe rzeczywistego podatkowoprawnego stanu faktycznego. Natomiast skutki podatkowoprawne należy rozpatrywać wyłącznie na gruncie prawa podatkowego, opierając się na istniejących tam konstrukcjach prawnych, bez względu na to, jak te zdarzenia faktyczne można zakwalifikować na gruncie prawa cywilnego czy handlowego.

Zastosowanie proponowanej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania – wedle stanowiska Rady Ministrów – odnosić miało się do sytuacji, w których transakcje faktycznie zostały przeprowadzone, zaś czynności prawne zmierzały do obejścia prawa podatkowego. Rząd podkreślił przy tym, że obejście prawa podatkowego nie może być uznane za szczególną postać obejścia prawa cywilnego, gdyż jest to zjawisko występujące na gruncie prawa podatkowego, zaś analiza działań podatnika może być oparta wyłącznie na ocenie całokształtu okoliczności faktycznych i prawnych, wywołujących określone skutki w prawie podatkowym, a nie w prawie cywilnym.

Podkomisja stała do spraw monitorowania systemu podatkowego w sprawozdaniu z dnia 27 kwietnia 2016 r.²⁹ oraz Komisja Finansów Publicznych w sprawozdaniach z dnia 28 kwietnia 2016 r.³⁰ i 12 maja 2016 r.³¹ wniosły o przyjęcie projektu – w zakresie dotyczącym regulacji w sprawie przeciwdziałania unikaniu opodatkowania – w brzmieniu zaproponowanym przez Radę Ministrów.

W dniu 13 maja 2016 r. Sejm uchwalił – bez wprowadzenia zmian do przedłożonego projektu w zakresie proponowanego działu IIIA – ustawę wprowadzającą materialną klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania³², Senat 19 maja 2016 r. przyjął ją bez poprawek³³, a Prezydent podpisał 7 czerwca 2016 r.³⁴ Ustawa ta została ogłoszona w Dzienniku Ustaw z 14 czerwca 2016 r. pod poz. 846 i weszła w życie (stosownie do jej art. 9 *in principio*) 15 lipca 2016 r.

3. Nowelizacje przepisów działu IIIA Ordynacji podatkowej

Dział IIIA Ordynacji był dotychczas³⁵ nowelizowany:

– ustawą z dnia 16 listopada 2016 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej³⁶ (zmiany weszły w życie 1 marca 2017 r.);

– ustawą z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw³⁷ (zmiany weszły w życie 1 stycznia 2019 r.);

– ustawą z dnia 9 listopada 2018 r. o zmianie ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej oraz niektórych innych ustaw³⁸ (zmiana weszła w życie 2 stycznia 2019 r.).

4. Treść przepisów zawartych w dziale IIIA Ordynacji podatkowej

Przepisy dotyczące przeciwdziałania unikaniu opodatkowania (zarówno w brzmieniu pierwotnie uchwalonym w 2016 r., jak i wynikającym z późniejszych nowelizacji) zostały *in extenso* przytoczone w tabeli 2.

29 Sejm RP VIII kad., dokument nr FPB02S-3-16 do druku nr 367.

30 Sejm RP VIII kad., druk nr 464.

31 Sejm RP VIII kad., druk nr 464-A.

32 [http://orka.sejm.gov.pl/opinie8.nsf/nazwa/367_u/\\$file/367_u.pdf](http://orka.sejm.gov.pl/opinie8.nsf/nazwa/367_u/$file/367_u.pdf) (dostęp: 20 grudnia 2018 r.).

33 Zob. Senat RP IX kad., druk nr 173A.

34 <http://www.prezydent.pl/prawo/ustawy/podpisane/art,11,czerwiec-2016-r-.html> (dostęp: 20 grudnia 2018 r.).

35 Stan na 2 stycznia 2019 r.

36 Dz. U. poz. 1948, ze zm.

37 Dz. U. poz. 2193.

38 Dz. U. poz. 2354.

Tabela 2. Porównanie przepisów działu IIIA Ordynacji podatkowej

<p>BRZMIENIE PIERWOTNE (od 15 lipca 2016 r.)</p>	<p>BRZMIENIE PO PIERWSZEJ NOWELIZACJI (od 1 marca 2017 r.)</p>	<p>BRZMIENIE PO DRUGIEJ NOWELIZACJI (od 1 stycznia 2019 r.) Z UWZGLĘDNIENIEM TRZECIEJ NOWELIZACJI (od 2 stycznia 2019 r.)</p>
<p>1</p> <p>DZIAŁ IIIA</p> <p>PRZECIWDZIAŁANIE UNIKANIU OPODATKOWANIA</p> <p>Rozdział 1.</p> <p>Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania.</p> <p>Art. 119a [Określenie skutków podatkowych] § 1. Czynność dokonana przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej, nie skutkuje osiągnięciem korzyści podatkowej, jeżeli sposób działania był sztuczny (unikanie opodatkowania).</p> <p>§ 2. W sytuacji określonej w § 1 skutki podatkowe czynności określa się na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki mógłby zaistnieć, gdyby dokonano czynności odpowiedniej.</p> <p>§ 3. Za odpowiednią uznaje się czynność, której podmiot mógłby w danych okolicznościach dokonać, jeżeli działałby rozsądnie i kierował się zgodnymi z prawem celami innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej.</p>	<p>2</p> <p>DZIAŁ IIIA</p> <p>PRZECIWDZIAŁANIE UNIKANIU OPODATKOWANIA</p> <p>Rozdział 1.</p> <p>Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania.</p> <p>Art. 119a [Określenie skutków podatkowych] § 1. Czynność dokonana przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej, nie skutkuje osiągnięciem korzyści podatkowej, jeżeli sposób działania był sztuczny (unikanie opodatkowania).</p> <p>§ 2. W sytuacji określonej w § 1 skutki podatkowe czynności określa się na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki mógłby zaistnieć, gdyby dokonano czynności odpowiedniej.</p> <p>§ 3. Za odpowiednią uznaje się czynność, której podmiot mógłby w danych okolicznościach dokonać, jeżeli działałby rozsądnie i kierował się zgodnymi z prawem celami innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej.</p>	<p>3</p> <p>DZIAŁ IIIA</p> <p>PRZECIWDZIAŁANIE UNIKANIU OPODATKOWANIA</p> <p>Rozdział 1.</p> <p>Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania.</p> <p>Art. 119a [Określenie skutków podatkowych] § 1. Czynność nie skutkuje osiągnięciem tej korzyści podatkowej, jeżeli osiągnięcie tej korzyści, sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu, było głównym lub jednym z głównych celów jej dokonania, a sposób działania był sztuczny (unikanie opodatkowania).</p> <p>§ 2. W sytuacji określonej w § 1 skutki podatkowe czynności określa się na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki mógłby zaistnieć, gdyby dokonano czynności odpowiedniej.</p> <p>§ 3. Za odpowiednią uznaje się czynność, której podmiot mógłby w danych okolicznościach dokonać, jeżeli działałby rozsądnie i kierował się zgodnymi z prawem celami innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem lub</p>

<p>§ 4. Jeżeli w toku postępowania strona wskaże czynność odpowiednią, skutki podatkowe określa się na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki zaistniałby, gdyby dokonano tej czynności.</p> <p>§ 5. Przepisy § 2–4 nie mają zastosowania, jeżeli okoliczności wskazują, że osiągnięcie podatkowej było jedynym celem dokonania czynności, o której mowa w § 1. W takiej sytuacji skutki podatkowe określa się na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki zaistniałby, gdyby czynności nie dokonano.</p>	<p>§ 4. Jeżeli w toku postępowania strona wskaże czynność odpowiednią, skutki podatkowe określa się na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki zaistniałby, gdyby dokonano tej czynności.</p> <p>§ 5. Przepisy § 2–4 nie mają zastosowania, jeżeli okoliczności wskazują, że osiągnięcie korzyści podatkowej było jedynym celem dokonania czynności, o której mowa w § 1. W takiej sytuacji skutki podatkowe określa się na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki zaistniałby, gdyby czynności nie dokonano.</p>	<p>celem ustawy podatkowej lub jej przepisu, a sposób działania nie byłby sztuczny. Czynność odpowiednią może polegać także na zaniechaniu działania.</p> <p>§ 4. Jeżeli w toku postępowania strona wskaże czynność odpowiednią, skutki podatkowe określa się na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki zaistniałby, gdyby dokonano tej czynności.</p> <p>§ 5. Przepisy § 2–4 nie mają zastosowania, jeżeli okoliczności wskazują, że osiągnięcie korzyści podatkowej było jedynym celem dokonania czynności, o której mowa w § 1. W takiej sytuacji skutki podatkowe określa się na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki zaistniałby, gdyby czynności nie dokonano.</p> <p>§ 6. Jeżeli korzyść podatkowa została osiągnięta w rezultacie dokonania czynności, o której mowa w § 1, w wyniku zastosowania przepisu ustawy podatkowej określającego warunki przyznania zwolnienia podmiotowego lub przedmiotowego, wyłączenia z podstawy opodatkowania, w tym wyłączenia przychodów (dochodów) z opodatkowania, lub odliczenia od przychodu, dochodu lub podatku, to skutki podatkowe określa się na podstawie stanu prawnego, jaki zaistniałby, gdyby dany przepis ustawy podatkowej nie miał zastosowania. Przepisów § 2–5 nie stosuje się.</p>
---	--	--

Tabela 2 (cd.)

1	2	3
<p>Art. 119b [Przypadki niestosowania art. 119a] § 1. Przepisu art. 119a nie stosuje się: 1) jeżeli korzyść podatkowa lub suma korzyści podatkowych osiągniętych przez podmiot z tytułu czynności nie przekracza w okresie rozliczeniowym 100 000 zł, a w przypadku podatków, które nie są rozliczane okresowo – jeżeli korzyść podatkowa z tytułu czynności nie przekracza 100 000 zł; 2) do podmiotu, który uzyskał opinię zabezpieczającą – w zakresie objętym opinią, do dnia doręczenia uchylecia lub zmiany opinii zabezpieczającej; 3) do podmiotu, którego wniosek o wydanie opinii zabezpieczającej nie został załatwiony w terminie, o którym mowa w art. 119zb – w zakresie objętym wnioskiem, do dnia doręczenia zmiany opinii zabezpieczającej; 4) do podatku od towarów i usług oraz do opłat i niepodatkowych należności budżetowych;</p>	<p>Art. 119b [Przypadki niestosowania art. 119a] § 1. Przepisu art. 119a nie stosuje się: 1) jeżeli korzyść podatkowa lub suma korzyści podatkowych osiągniętych przez podmiot z tytułu czynności nie przekracza w okresie rozliczeniowym 100 000 zł, a w przypadku podatków, które nie są rozliczane okresowo – jeżeli korzyść podatkowa z tytułu czynności nie przekracza 100 000 zł; 2) do podmiotu, który uzyskał opinię zabezpieczającą – w zakresie objętym opinią, do dnia doręczenia uchylecia lub zmiany opinii zabezpieczającej; 3) do podmiotu, którego wniosek o wydanie opinii zabezpieczającej nie został załatwiony w terminie, o którym mowa w art. 119zb – w zakresie objętym wnioskiem, do dnia doręczenia zmiany opinii zabezpieczającej; 4) do podatku od towarów i usług oraz do opłat i niepodatkowych należności budżetowych;</p>	<p>§ 7. Jeżeli dokonane przez stronę cofnięcie skutków unikania opodatkowania, o którym mowa w art. 81b § 1a, w całości uwzględnia ocenę prawną organu podatkowego, zawartą zang z unikaniem opodatkowania, zawartą w zawiadomieniu wydanym na podstawie art. 200 § 3, organ podatkowy zawiera w decyzji wskazanie korzyści podatkowej lub dochodu stanowiącego podstawę ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego, o którym mowa w art. 58d.</p> <p>Art. 119b [Przypadki niestosowania art. 119a] § 1. Decyzji wydawanej z zastosowaniem art. 119a nie wydaje się: 1) (uchylony) 2) do podmiotu, który uzyskał opinię zabezpieczającą – w zakresie objętym opinią, do dnia doręczenia uchylecia lub zmiany opinii zabezpieczającej; 3) (uchylony) 4) do podatku od towarów i usług oraz do opłat i niepodatkowych należności budżetowych; 5) (uchylony). § 2. (uchylony)</p>

<p>5) jeżeli zastosowanie innych przepisów prawa podatkowego pozwala na przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania.</p> <p>§ 2. W przypadku zastosowania w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania klauzul przeciwko unikaniu opodatkowania odnoszących się do głównego lub jednego z głównych celów zawarcia transakcji lub utworzenia struktury, lub odnoszących się do uzyskania dochodu w związku ze szczerą strukturą, przepisy niniejszego działu stosuje się odpowiednio.</p>	<p>5) jeżeli zastosowanie innych przepisów prawa podatkowego pozwala na przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania.</p> <p>§ 2. W przypadku zastosowania w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania klauzul przeciwko unikaniu opodatkowania odnoszących się do głównego lub jednego z głównych celów zawarcia transakcji lub utworzenia struktury, lub odnoszących się do uzyskania dochodu w związku ze szczerą strukturą, przepisy niniejszego działu stosuje się odpowiednio.</p>	
<p>Art. 119c [Ocena, czy sposób działania był sztuczny]</p> <p>§ 1. Sposób działania uznaje się za sztuczny, jeżeli na podstawie istniejących okoliczności należy przyjąć, że nie zostałby zastosowany przez podmiot działający rozsądnie i kierujący się zgodnymi z prawem celami innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej.</p> <p>§ 2. Przy ocenie, czy sposób działania był sztuczny, należy wziąć pod uwagę w szczególności występowanie:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) nieuzasadnionego dzielenia operacji lub 2) angażowania podmiotów pośredniczących mimo braku uzasadnienia ekonomicznego lub gospodarczego, lub 3) elementów prowadzących do uzyskania stanu identycznego lub zbliżonego do stanu istniejącego przed dokonaniem czynności, lub 4) elementów wzajemnie się znoszących lub kompensujących, lub 	<p>Art. 119c [Ocena, czy sposób działania był sztuczny]</p> <p>§ 1. Sposób działania uznaje się za sztuczny, jeżeli na podstawie istniejących okoliczności należy przyjąć, że nie zostałby zastosowany przez podmiot działający rozsądnie i kierujący się zgodnymi z prawem celami innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej.</p> <p>§ 2. Przy ocenie, czy sposób działania był sztuczny, należy wziąć pod uwagę w szczególności występowanie:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) nieuzasadnionego dzielenia operacji lub 2) angażowania podmiotów pośredniczących mimo braku uzasadnienia ekonomicznego lub gospodarczego, lub 3) elementów prowadzących do uzyskania stanu identycznego lub zbliżonego do stanu istniejącego przed dokonaniem czynności, lub 4) elementów wzajemnie się znoszących lub kompensujących, lub 	<p>Art. 119c [Ocena, czy sposób działania był sztuczny]</p> <p>§ 1. <i>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. Do przyczyn, o których mowa w zdaniu pierwszym, nie zalicza się celu osiągnięcia korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu.</i></p> <p>§ 2. <i>Na ocenę, że sposób działania był sztuczny, może wskazywać w szczególności występowanie:</i></p> <ol style="list-style-type: none"> 1) nieuzasadnionego dzielenia operacji lub 2) angażowania podmiotów pośredniczących mimo braku uzasadnienia ekonomicznego lub gospodarczego, lub 3) elementów prowadzących do uzyskania stanu identycznego lub zbliżonego do stanu i

Tabela 2 (cd.)

1	2	3
<p>5) ryzyka ekonomicznego lub gospodarczego przewyższającego spodziewane korzyści inne niż podatkowe w takim stopniu, że należy uznać, że działający rozsądnie podmiot nie wybrałby tego sposobu działania.</p>	<p>5) ryzyka ekonomicznego lub gospodarczego przewyższającego spodziewane korzyści inne niż podatkowe w takim stopniu, że należy uznać, że działający rozsądnie podmiot nie wybrałby tego sposobu działania.</p>	<p>stniejącego przed dokonaniem czynności, lub</p> <p>4) elementów wzajemnie się znoszących lub kompensujących, lub</p> <p>5) ryzyka gospodarczego przewyższającego spodziewane korzyści inne niż podatkowe w takim stopniu, że należy uznać, że działający rozsądnie podmiot nie wybrałby tego sposobu działania, lub</p> <p>6) sytuacji, w której osiągnięta korzyść podatkowa nie ma odzwierciedlenia w poniesionym przez podmiot ryzyku gospodarczym lub jego przepływach pieniężnych, lub</p> <p>7) zysku przed opodatkowaniem, który jest nieznaczny w porównaniu do korzyści podatkowej, która nie wynika bezpośrednio z rzeczywistości poniesionej ekonomicznej straty, lub</p> <p>8) angażowania podmiotu, który nie prowadzi rzeczywistej działalności gospodarczej lub nie pełni istotnej funkcji ekonomicznej, lub który posiada siedzibę lub miejsce zamieszkania w kraju lub na terytorium określonym w przepisach wydanych na podstawie art. 23v ust. 2 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych lub art. 11j ust. 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych.</p>

<p>Art. 119d [Uznanie czynności za podjętą w celu osiągnięcia korzyści podatkowej] Czynność uznaje się za podjętą przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, gdy pozostałe cele ekonomiczne lub gospodarcze czynności, wskazane przez podatnika, należy uznać za mało istotne.</p>	<p>Art. 119d [Uznanie czynności za podjętą w celu osiągnięcia korzyści podatkowej] Czynność uznaje się za podjętą przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, gdy pozostałe cele ekonomiczne lub gospodarcze czynności, wskazane przez podatnika, należy uznać za mało istotne.</p>	<p>Art. 119d [Uznanie czynności za podjętą w celu osiągnięcia korzyści podatkowej] <i>Przy ocenie, czy osiągnięcie korzyści podatkowej było głównym lub jednym z głównych celów dokonania czynności, bierze się pod uwagę cele ekonomiczne czynności wskazane przez stronę.</i></p>
<p>Art. 119e [Pojęcie korzyści podatkowej] Korzyścią podatkową w rozumieniu przepisów niniejszego działu jest:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) niepowstanie zobowiązania podatkowego, odsunięcie w czasie powstania zobowiązania podatkowego lub obniżenie jego wysokości albo powstanie lub zawyżenie straty podatkowej; 2) powstanie nadpłaty lub prawa do zwrotu podatku albo podwyższenie kwoty nadpłaty lub zwrotu podatku. 	<p>Art. 119e [Pojęcie korzyści podatkowej] Korzyścią podatkową w rozumieniu przepisów niniejszego działu jest:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) niepowstanie zobowiązania podatkowego, odsunięcie w czasie powstania zobowiązania podatkowego lub obniżenie jego wysokości albo powstanie lub zawyżenie straty podatkowej; 2) powstanie nadpłaty lub prawa do zwrotu podatku albo podwyższenie kwoty nadpłaty lub zwrotu podatku. 	<p>Art. 119e (uchylony)</p>
<p>Art. 119f [Obliczenie korzyści w przypadku zespołu powiązanych ze sobą czynności] § 1. W rozumieniu niniejszego działu czynność oznacza także zespół powiązanych ze sobą czynności, dokonanych przez te same bądź różne podmioty. § 2. W przypadku zespołu powiązanych ze sobą czynności dokonywanych przez ten sam podmiot lub pomiędzy tymi samymi podmiotami wysokość korzyści podatkowych, o której mowa w art. 119b § 1 pkt 1, oblicza się, sumując korzyści podatkowe wynikające z tych czynności.</p>	<p>Art. 119f [Obliczenie korzyści w przypadku zespołu powiązanych ze sobą czynności] § 1. W rozumieniu niniejszego działu czynność oznacza także zespół powiązanych ze sobą czynności, dokonanych przez te same bądź różne podmioty. § 2. W przypadku zespołu powiązanych ze sobą czynności dokonywanych przez ten sam podmiot lub pomiędzy tymi samymi podmiotami wysokość korzyści podatkowych, o której mowa w art. 119b § 1 pkt 1, oblicza się, sumując korzyści podatkowe wynikające z tych czynności.</p>	<p>Art. 119f [Obliczenie korzyści w przypadku zespołu powiązanych ze sobą czynności] § 1. W rozumieniu niniejszego działu czynność oznacza także zespół powiązanych ze sobą czynności, dokonanych przez te same bądź różne podmioty. § 2. (uchylony)</p>

Tabela 2 (cd.)

1	2	3
<p>Rozdział 2. Postępowanie podatkowe w przypadku unikania opodatkowania</p> <p>Art. 119g [Procedura postępowania] § 1. Minister właściwy do spraw finansów publicznych wszczyna postępowanie podatkowe lub, w drodze postanowienia, w całości lub w części przyjmuje do dalszego prowadzenia postępowanie podatkowe lub postępowanie kontrolne, jeżeli w sprawach:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) określenia lub ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego, 2) określenia wysokości straty podatkowej, 3) stwierdzenia nadpłaty lub określenia wysokości nadpłaty albo zwrotu podatku, 4) odpowiedzialności podatnika za podatek niepobraný przez płatnika, 5) o zakresie odpowiedzialności lub uprawnień spadkobiercy <p>– może być wydana decyzja z zastosowaniem art. 119a.</p>	<p>Rozdział 2. Postępowanie podatkowe w przypadku unikania opodatkowania</p> <p>Art. 119g [Procedura postępowania] § 1. <i>Szef Krajowej Administracji Skarbowej wszczyna postępowanie podatkowe lub, w drodze postanowienia, w całości lub w części przyjmuje do dalszego prowadzenia postępowanie podatkowe lub kontrolę celno-skarbową,</i> jeżeli w sprawach:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) określenia lub ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego, 2) określenia wysokości straty podatkowej, 3) stwierdzenia nadpłaty lub określenia wysokości nadpłaty albo zwrotu podatku, 4) odpowiedzialności podatnika za podatek niepobraný przez płatnika, 5) o zakresie odpowiedzialności lub uprawnień spadkobiercy <p>– może być wydana decyzja z zastosowaniem art. 119a.</p>	<p>Rozdział 2. Postępowanie podatkowe w przypadku unikania opodatkowania</p> <p>Art. 119g [Procedura postępowania] § 1. <i>Szef Krajowej Administracji Skarbowej wszczyna postępowanie podatkowe lub, w drodze postanowienia, w całości lub w części na wniosek organu podatkowego przejmuje do dalszego prowadzenia postępowanie podatkowe, kontrolę podatkową lub kontrolę celno-skarbową, jeżeli w sprawach:</i></p> <ol style="list-style-type: none"> 1) określenia lub ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego, 2) określenia wysokości straty podatkowej, 3) stwierdzenia nadpłaty lub określenia wysokości nadpłaty albo zwrotu podatku, 4) odpowiedzialności płatnika za podatek niepobraný lub pobraný a niewpłacony, oraz odpowiedzialności podatnika za podatek niepobraný przez płatnika, 5) o zakresie odpowiedzialności lub uprawnień spadkobiercy <p>– może być wydana decyzja z zastosowaniem art. 119a.</p>
<p>§ 2. W przypadku podatków, do których ustalenia lub określenia uprawnień są wójt, burmistrz (prezydent miasta), starosta lub marszałek województwa, w szczególności lub przejęcie przez właściwego do spraw finansów publicznych postępowania podatkowego następuje na wniosek właściwego organu podatkowego.</p> <p>§ 3. Przejmując postępowanie kontrolne, mini</p>	<p>§ 2. W przypadku podatków, do których ustalenia lub określenia uprawnień są wójt, burmistrz (prezydent miasta), starosta lub marszałek województwa, w szczególności lub przejęcie przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej postępowania podatkowego następuje na wniosek właściwego organu podatkowego.</p> <p>§ 3. Przejmując kontrolę celno-skarbową, Szef</p>	<p>§ 2. W przypadku podatków, do których ustalenia lub określenia uprawnień są wójt, burmistrz (prezydent miasta), starosta lub marszałek województwa, Szef Krajowej Administracji Skarbowej na wniosek właściwego organu podatkowego może wyłącznie przejąć postępowanie podatkowe.</p>

<p>ster właściwy do spraw finansów publicznych jednocześnie wszczynają postępowanie podatkowe.</p> <p>§ 4. W postanowieniu, o którym mowa w § 1, minister właściwy do spraw finansów publicznych wskazuje, w jakim zakresie podejmuje postępowanie.</p> <p>§ 5. Czynnności dokonane przez organ podatkowy lub organ kontroli skarbowej przed przejęciem postępowania pozostają w mocy.</p> <p>§ 6. Postanowienie o przejęciu postępowania doręcza się stronie albo kontrolowanemu oraz organowi, który prowadził postępowanie.</p>	<p>Krajowej Administracji Skarbowej z urzędu ją zawieszają i jednocześnie wszczynają postępowanie podatkowe. Do zawieszonych kontroli celno-skarbowej przepisuje art. 201 § 3 i art. 206 stosuje się odpowiednio.</p> <p>§ 4. W postanowieniu, o którym mowa w § 1, Szef Krajowej Administracji Skarbowej wskazuje, w jakim zakresie podejmuje postępowanie lub kontrolę celno-skarbową.</p> <p>§ 5. Czynnności dokonane przez organ podatkowy lub przed przejęciem kontroli celno-skarbowej lub postępowania podatkowego pozostają w mocy.</p> <p>§ 6. Postanowienie o przejęciu postępowania doręcza się stronie albo kontrolowanemu oraz organowi, który prowadził postępowanie.</p>	<p>§ 3. Przejmując kontrolę podatkową lub kontrolę celno-skarbową, Szef Krajowej Administracji Skarbowej z urzędu ją zawieszają i jednocześnie wszczynają postępowanie podatkowe. Do zawieszonych kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej przepisuje art. 201 § 3 i art. 206 stosuje się odpowiednio.</p> <p>§ 4. W postanowieniu, o którym mowa w § 1, Szef Krajowej Administracji Skarbowej wskazuje, w jakim zakresie podejmuje postępowanie podatkowe, kontrolę podatkową lub kontrolę celno-skarbową.</p> <p>§ 5. Czynnności dokonane przez organ podatkowy przed przejęciem postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej pozostają w mocy.</p> <p>§ 6. Postanowienie o przejęciu postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej doręcza się stronie albo kontrolowanemu oraz organowi, który prowadził postępowanie lub kontrolę.</p> <p>§ 7. W przypadku gdy będącą stroną postępowania podatkowego spółka cywilna, jawna, partnerska, komandytowa albo komandytowo-akcyjna została rozwiązana w jego trakcie, postępowanie podatkowe kończy się decyzją, o której mowa w art. 115 § 4.</p> <p>§ 8. Jeżeli w sprawie może być wydana decyzja z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści, przepisy art. 119a § 7 oraz niniejszego rozdziału stosuje się odpowiednio.</p>
--	--	--

Tabela 2 (cd.)

1	2	3
		<p>Art. 119ga [Wniosek; dodatkowe czynności] § 1. Wniosek określony w art. 119g § 1 i 2 zawiera w szczególności oznaczenie strony lub kontrolowanego, zakres prowadzonego postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej, opis ustaleń faktycznych, informację o stwierdzonych nieprawidłowościach oraz uzasadnienie odnośnie do możliwości zastosowania art. 119a wraz ze wskazaniem korzyści podatkowej oraz sposobu jej wyliczenia.</p> <p>§ 2. Przed przyjęciem postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej Szef Krajowej Administracji Skarbowej może zlecić organowi podatkowemu przeprowadzenie dodatkowych czynności.</p> <p>§ 3. Szef Krajowej Administracji Skarbowej przejmuje do dalszego prowadzenia postępowanie podatkowe, kontrolę podatkową lub kontrolę celno-skarbową, jeżeli z załączonych do wniosku akt postępowania, w tym zgromadzonych dowodów, wynika, że w sprawie może zostać wydana decyzja z zastosowaniem art. 119a.</p> <p>§ 4. W przypadku niespełnienia przesłanek określonych w § 1 lub 3 Szef Krajowej Administracji Skarbowej zwraca akta sprawy właściwemu organowi podatkowemu.</p>

Art. 119gb [Odmowa wszczęcia postępowania podatkowego]
§ 1. Szef Krajowej Administracji Skarbowej może odmówić wszczęcia postępowania podatkowego lub odmówić przejęcia postępowania celno-skarbowego, a postępowanie wszczęte lub przejęte może umorzyć lub przekazać właściwemu organowi podatkowemu, jeżeli zastosowanie innych niż art. 119a przepisów prawa podatkowego pozwala na przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania.
§ 2. W przypadku określonym w § 1 Szef Krajowej Administracji Skarbowej może umorzyć wszczęte na podstawie art. 119g § 3 postępowanie podatkowe, a przejętą kontrolę podatkową lub kontrolę celno-skarbową przekazać organowi podatkowemu.
§ 3. W sprawie przekazania, o którym mowa w § 1 i 2, wydaje się postanowienie, które dołącza się stronie oraz organowi podatkowemu, któremu sprawa jest przekazywana. Czynności dokonane przed przekazaniem sprawy pozostają w mocy.

Tabela 2 (cd.)

1	2	3
		<p>Art. 119gc [Wystąpienie o zajęcie stanowiska przez organ podatkowy] SzeF Krajowej Administracji Skarbowej może wystąpić do właściwego organu podatkowego, o którym mowa w art. 119g § 2, o zajęcie stanowiska w sprawie w wyznaczonym terminie, nie dłuższym niż 2 miesiące od dnia doręczenia wystąpienia. SzeF Krajowej Administracji Skarbowej może w tym celu udostępnić organowi podatkowemu do wglądu akta postępowania podatkowego.</p> <p>Art. 119gd [Decyzja o zabezpieczeniu wykonania zobowiązania podatkowego] § 1. Organem podatkowym właściwym do wydania decyzji o zabezpieczeniu, o którym mowa w art. 33, w toku postępowania podatkowego określonego w niniejszym rozdziale albo przed wszczęciem lub przejęciem postępowania podatkowego na podstawie art. 119g § 1 lub 3 jest organ podatkowy określony w art. 13 § 1 pkt 1.</p> <p>§ 2. Wydanie decyzji o zabezpieczeniu, o którym mowa w art. 33, w toku postępowania podatkowego określonego w niniejszym rozdziale albo przed wszczęciem lub przejęciem postępowania podatkowego na podstawie art. 119g § 1 lub 3 następuje po zasięgnięciu opinii SzeFa Krajowej Administracji Skarbowej. Przepisów art. 209 § 2 i 5 nie stosuje się.</p>

<p>Art. 119h [Wystąpienie o opinię Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania]</p> <p>§ 1. Minister właściwy do spraw finansów publicznych może, w toku postępowania, zasięgnąć opinii Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania, zwanej dalej „Radą”, co do zasadności zastosowania art. 119a.</p> <p>§ 2. Na wniosek strony zgłoszony w odwołaniu od decyzji wydanej w sprawie, o której mowa w art. 119g § 1, minister właściwy do spraw finansów publicznych zasięga opinii Rady, chyba że wcześniej opinia została wydana. Decyzja w sprawie, o której mowa w art. 119g § 1, wydana w pierwszej instancji zawiera pouczenie o prawie złożenia wniosku o zasięgnięcie opinii Rady.</p> <p>§ 3. Występując o opinię, minister właściwy do spraw finansów publicznych przekazuje akta sprawy Radzie. O wystąpieniu o opinię minister właściwy do spraw finansów publicznych nie informuje stronę.</p>	<p>Art. 119h [Wystąpienie o opinię Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania]</p> <p>§ 1. Szef Krajowej Administracji Skarbowej może, w toku postępowania, zasięgnąć opinii Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania, zwanej dalej „Radą”, co do zasadności zastosowania art. 119a.</p> <p>§ 2. Na wniosek strony zgłoszony w odwołaniu od decyzji wydanej w sprawie, o której mowa w art. 119g § 1, Szef Krajowej Administracji Skarbowej zasięga opinii Rady, chyba że wcześniej opinia została wydana. Decyzja w sprawie, o której mowa w art. 119g § 1, wydana w pierwszej instancji zawiera pouczenie o prawie złożenia wniosku o zasięgnięcie opinii Rady.</p> <p>§ 3. Występując o opinię, Szef Krajowej Administracji Skarbowej przekazuje akta sprawy Radzie. O wystąpieniu o opinię Szef Krajowej Administracji Skarbowej niezwłocznie informuje stronę.</p>	<p>Art. 119h [Wystąpienie o opinię Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania]</p> <p>§ 1. Szef Krajowej Administracji Skarbowej może, w toku postępowania, zasięgnąć opinii Rady co do zasadności zastosowania art. 119a.</p> <p>§ 2. Na wniosek strony zgłoszony w odwołaniu od decyzji wydanej w sprawie, o której mowa w art. 119g § 1, Szef Krajowej Administracji Skarbowej zasięga opinii Rady, chyba że wcześniej opinia została wydana. Decyzja w sprawie, o której mowa w art. 119g § 1, wydana w pierwszej instancji zawiera pouczenie o prawie złożenia wniosku o zasięgnięcie opinii Rady.</p> <p>§ 3. Występując o opinię, Szef Krajowej Administracji Skarbowej przekazuje akta sprawy Radzie. O wystąpieniu o opinię Szef Krajowej Administracji Skarbowej niezwłocznie informuje stronę.</p> <p>§ 4. Przepisu § 2 nie stosuje się, jeżeli decyzja organu podatkowego pierwszej instancji została wydana z zastosowaniem art. 119a § 7.</p>
---	--	---

Tabela 2 (cd.)

1	2	3
<p>Art. 119j [Opinia Rady, informacje i wyjaśnienia]</p> <p>§ 1. Rada może zwrócić się do strony oraz do ministra właściwego do spraw finansów publicznych o udzielenie informacji i wyjaśnień dotyczących sprawy, w której minister właściwy do spraw finansów publicznych zwrócił się do Rady o wydanie opinii.</p> <p>§ 2. Strona i minister właściwy do spraw finansów publicznych z własnej inicjatywy mogą przedłożyć Radzie swoje stanowisko na piśmie. Strona może dostarczyć Radzie dodatkowe dokumenty.</p> <p>§ 3. Na zaproszenie przewodniczącego w posiedzeniu Rady, którego przedmiotem jest wyrażenie opinii co do zasadności zastosowania art. 119a, lub w jego części może uczestniczyć przedstawiciel ministra właściwego do spraw finansów publicznych oraz strona, jej przedstawiciel lub pełnomocnik. Zaproszenie przedstawiciela ministra właściwego do spraw finansów publicznych do udziału w posiedzeniu wymaga skierowania zaproszenia w takim samym zakresie także do strony.</p> <p>§ 4. Rada wydaje pisemną opinię co do zasadności zastosowania art. 119a wraz z uzasadnieniem.</p> <p>§ 5. Opinię wydaje się bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w terminie 3 miesięcy od dnia otrzymania akt sprawy. Do tego terminu nie wlicza się terminów wyznaczonych przez Radę</p>	<p>Art. 119j [Opinia Rady, informacje i wyjaśnienia]</p> <p>§ 1. Rada może zwrócić się do strony oraz Szefa Krajowej Administracji Skarbowej o udzielenie informacji i wyjaśnień dotyczących sprawy, w której Szef Krajowej Administracji Skarbowej zwrócił się do Rady o wydanie opinii.</p> <p>§ 2. Strona i Szef Krajowej Administracji Skarbowej z własnej inicjatywy mogą przedłożyć Radzie swoje stanowisko na piśmie. Strona może dostarczyć Radzie dodatkowe dokumenty.</p> <p>§ 3. Na zaproszenie przewodniczącego w posiedzeniu Rady, którego przedmiotem jest wyrażenie opinii co do zasadności zastosowania art. 119a, lub w jego części może uczestniczyć przedstawiciel Szefa Krajowej Administracji Skarbowej oraz strona, jej przedstawiciel lub pełnomocnik. Zaproszenie przedstawiciela Szefa Krajowej Administracji Skarbowej do udziału w posiedzeniu wymaga skierowania zaproszenia w takim samym zakresie także do strony.</p> <p>§ 4. Rada wydaje pisemną opinię co do zasadności zastosowania art. 119a wraz z uzasadnieniem.</p> <p>§ 5. Opinię wydaje się bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w terminie 3 miesięcy od dnia otrzymania akt sprawy. Do tego terminu nie wlicza się terminów wyznaczonych przez Radę na udzielenie przez stronę lub Szefa Krajowej Administracji Skarbowej informacji i wyjaśnień dotyczących sprawy.</p>	<p>Art. 119j [Opinia Rady, informacje i wyjaśnienia]</p> <p>§ 1. Rada może zwrócić się do strony oraz Szefa Krajowej Administracji Skarbowej o udzielenie informacji i wyjaśnień dotyczących sprawy, w której Szef Krajowej Administracji Skarbowej zwrócił się do Rady o wydanie opinii.</p> <p>§ 2. Strona i Szef Krajowej Administracji Skarbowej z własnej inicjatywy mogą przedłożyć Radzie swoje stanowisko na piśmie. Strona może dostarczyć Radzie dodatkowe dokumenty.</p> <p>§ 3. Na zaproszenie przewodniczącego w posiedzeniu Rady, którego przedmiotem jest wyrażenie opinii co do zasadności zastosowania art. 119a, lub w jego części może uczestniczyć przedstawiciel Szefa Krajowej Administracji Skarbowej oraz strona, jej przedstawiciel lub pełnomocnik. Zaproszenie przedstawiciela Szefa Krajowej Administracji Skarbowej do udziału w posiedzeniu wymaga skierowania zaproszenia w takim samym zakresie także odpowiednio do strony albo przedstawiciela Szefa Krajowej Administracji Skarbowej.</p> <p>§ 4. Rada wydaje pisemną opinię co do zasadności zastosowania art. 119a wraz z uzasadnieniem.</p> <p>§ 5. Opinię wydaje się bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w terminie 3 miesięcy od dnia otrzymania akt sprawy. Do tego terminu nie wlicza się terminów wyznaczonych przez Radę na udzielenie przez stronę lub Szefa Krajowej</p>

<p>na udzielenie przez stronę lub ministra właściwego do spraw finansów publicznych informacji i wyjaśnień dotyczących sprawy.</p> <p>§ 6. Opinię doręcza się ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych oraz stronie.</p> <p>§ 7. Członek Rady, który nie zgadza się ze stanowiskiem zawartym w opinii Rady lub z jego uzasadnieniem, może zgłosić zdanie odrębne, sporządzając jego pisemne uzasadnienie. Członkowie Rady mogą zgłosić wspólne zdanie odrębne. Zdania odrębne podlegają doręczeniu wraz z opinią Rady.</p> <p>§ 8. Po wydaniu opinii Rada zwraca aktą sprawy ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych.</p> <p>§ 9. Niewydanie przez Radę opinii w terminie, o którym mowa w § 5, uważa się za równoznaczne z opinią Rady o zasadności zastosowania art. 119a. Rada zwraca aktą sprawy ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych.</p> <p>§ 10. Przepisu § 9 nie stosuje się w przypadku zasięgnięcia opinii na wniosek strony.</p>	<p>§ 6. Opinię doręcza się Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej oraz stronie.</p> <p>§ 7. Członek Rady, który nie zgadza się ze stanowiskiem zawartym w opinii Rady lub z jego uzasadnieniem, może zgłosić zdanie odrębne, sporządzając jego pisemne uzasadnienie. Członkowie Rady mogą zgłosić wspólne zdanie odrębne. Zdania odrębne podlegają doręczeniu wraz z opinią Rady.</p> <p>§ 8. Po wydaniu opinii Rada zwraca aktą sprawy Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej.</p> <p>§ 9. Niewydanie przez Radę opinii w terminie, o którym mowa w § 5, uważa się za równoznaczne z opinią Rady o zasadności zastosowania art. 119a. Rada zwraca aktą sprawy Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej.</p> <p>§ 10. Przepisu § 9 nie stosuje się w przypadku zasięgnięcia opinii na wniosek strony.</p>	<p>Administracji Skarbowej informacji i wyjaśnień dotyczących sprawy.</p> <p>§ 6. Opinię doręcza się Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej oraz stronie.</p> <p>§ 7. Członek Rady, który nie zgadza się ze stanowiskiem zawartym w opinii Rady lub z jego uzasadnieniem, może zgłosić zdanie odrębne, sporządzając jego pisemne uzasadnienie. Członkowie Rady mogą zgłosić wspólne zdanie odrębne. Zdania odrębne podlegają doręczeniu wraz z opinią Rady.</p> <p>§ 8. Po wydaniu opinii albo po bezskutecznym upływie terminu wskazanego w § 5 Rada zwraca aktą sprawy Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej. Otrzymane przez Radę od strony informacji, wyjaśnienia oraz dokumenty włącza się do akt sprawy.</p> <p>§ 9. Organ podatkowy pomija opinię Rady wydaną z uchybieniem terminowi określonemu w § 5.</p> <p>§ 10. (uchylony)</p>
<p>Art. 119j [Skutki skorygowania deklaracji]</p> <p>§ 1. Podmiot inny niż strona postępowania zakończonego decyzją wydaną w sprawie, o której mowa w art. 119g § 1, uczestniczący w czynności, której skutki podatkowe określono w tej decyzji, może skorygować swoją deklarację, uwzględniając treść decyzji, a także wystąpić z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty lub zwrot podatku.</p>	<p>Art. 119j [Skutki skorygowania deklaracji]</p> <p>§ 1. Podmiot inny niż strona postępowania zakończonego decyzją wydaną w sprawie, o której mowa w art. 119g § 1, uczestniczący w czynności, której skutki podatkowe określono w tej decyzji, może skorygować swoją deklarację, uwzględniając treść decyzji, a także wystąpić z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty lub zwrot podatku.</p>	<p>Art. 119j [Skutki skorygowania deklaracji]</p> <p>§ 1. Podmiot inny niż strona postępowania zakończonego decyzją wydaną w sprawie, o której mowa w art. 119g § 1, uczestniczący w czynności, której skutki podatkowe określono w tej decyzji, z wyłączeniem skutków podatkowych określonych na podstawie art. 119a § 6, może skorygować swoją deklarację, uwzględniając</p>

Tabela 2 (cd.)

1	2	3
<p>§ 2. Przepis § 1 stosuje się odpowiednio w razie umorzenia postępowania w następstwie skorygowania deklaracji, o którym mowa w art. 81b § 1a.</p>	<p>§ 2. Przepis § 1 stosuje się odpowiednio w razie umorzenia postępowania w następstwie skorygowania deklaracji, o którym mowa w art. 81b § 1a.</p>	<p>treść decyzji, a także wystąpić z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty lub zwrot podatku, jeżeli decyzja jest ostateczna, a w przypadku złożenia skargi – jeżeli sąd administracyjny prawomocnie oddalił skargę na tę decyzję, oraz decyzja ta została wykonana w całości.</p> <p>§ 2. W terminie miesiąca od dnia spełnienia przesłanek wskazanych w § 1 Szef Krajowej Administracji Skarbowej, w drodze postanowienia, zawiadamia podmiot, o którym mowa w tym przepisie, o możliwości złożenia korekty deklaracji lub wniosku o stwierdzenie nadpłaty lub zwrot podatku. Postanowienie zawiera opis skutków podatkowych dotyczących tego podmiotu oraz pouczenie o terminie złożenia korekty deklaracji lub wniosku o stwierdzenie nadpłaty lub zwrot podatku. Do postanowienia, o którym mowa w zdaniu pierwszym, przepisu art. 293 nie stosuje się.</p> <p>§ 3. Korektę deklaracji oraz wniosek o stwierdzenie nadpłaty lub zwrot podatku związane z realizacją uprawnień, o których mowa w § 1, należy złożyć w terminie miesiąca od dnia doręczenia postanowienia, o którym mowa w § 2.</p> <p>§ 4. Termin określony w § 3 nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu na okres, w którym złożenie korekty deklaracji lub wniosku o stwierdzenie nadpłaty lub zwrot podatku z uwagi na prowadzoną kontrolę podatkową, kontrolę celno-skarbową lub postępowanie podatkowe nie jest skutecznie możliwe.</p>

<p>Art. 119k [Umorzenie, przekazanie sprawy właściwemu organowi] § 1. W razie stwierdzenia, że w sprawie nie zachodzą przesłanki zastosowania art. 119a, minister właściwy do spraw finansów publicznych umarza postępowanie albo przekazuje sprawę właściwemu organowi podatkowemu lub organowi kontroli skarbowej. Czynności dokonane przed przekazaniem sprawy pozostają w mocy. § 2. W przypadku wydania decyzji z zastosowaniem art. 119a minister właściwy do spraw finansów publicznych przekazuje przejęte postępowania kontrolne organowi kontroli skarbowej. § 3. W sprawie przekazania, o którym mowa w § 1 i 2, wydaje się postanowienie. § 4. Postanowienie, o którym mowa w § 3, doręcza się stronie oraz organowi, któremu sprawa lub postępowanie są przekazywane.</p>	<p>Art. 119k [Umorzenie, przekazanie sprawy właściwemu organowi] § 1. W razie stwierdzenia, że w sprawie nie zachodzą przesłanki zastosowania art. 119a, Szef Krajowej Administracji Skarbowej umarza postępowanie albo przekazuje sprawę właściwemu organowi podatkowemu. Czynności dokonane przed przekazaniem sprawy pozostają w mocy. § 2. W przypadku wydania decyzji z zastosowaniem art. 119a Szef Krajowej Administracji Skarbowej przekazuje przejętą kontrolę celno-skarbową organowi podatkowemu. § 3. W sprawie przekazania, o którym mowa w § 1 i 2, wydaje się postanowienie. § 4. Postanowienie, o którym mowa w § 3, doręcza się stronie oraz organowi, któremu sprawa lub postępowanie są przekazywane.</p>	<p>§ 5. W sytuacji określonej w § 4, na żądanie podmiotu będącego stroną postępowania podatkowego, organ podatkowy uwzględnia uprawnienia wynikające z § 1.</p>
	<p>Art. 119k [Umorzenie, przekazanie sprawy właściwemu organowi] § 1. W razie stwierdzenia, że w sprawie nie zachodzą przesłanki zastosowania art. 119a, Szef Krajowej Administracji Skarbowej umarza postępowanie albo przekazuje sprawę właściwemu organowi podatkowemu. Czynności dokonane przed przekazaniem sprawy pozostają w mocy. § 2. W przypadku wydania decyzji z zastosowaniem art. 119a Szef Krajowej Administracji Skarbowej przekazuje przejętą kontrolę celno-skarbową organowi podatkowemu. § 3. W sprawie przekazania, o którym mowa w § 1 i 2, wydaje się postanowienie. § 4. Postanowienie, o którym mowa w § 3, doręcza się stronie oraz organowi, któremu sprawa lub postępowanie są przekazywane.</p>	<p>Art. 119k [Umorzenie, przekazanie sprawy właściwemu organowi] § 1. W razie stwierdzenia, że w sprawie nie zachodzą przesłanki zastosowania art. 119a, Szef Krajowej Administracji Skarbowej umarza postępowanie lub przekazuje, w drodze postanowienia, sprawę właściwemu organowi podatkowemu. Czynności dokonane przed przekazaniem sprawy pozostają w mocy. § 1a. W razie stwierdzenia w postępowaniu odwoławczym, że w sprawie nie zachodzą przesłanki zastosowania art. 119a, organ odwoławczy uchyla w całości decyzję organu pierwszej instancji i umarza postępowanie lub przekazuje sprawę właściwemu organowi podatkowemu. Czynności dokonane przed przekazaniem sprawy pozostają w mocy. § 2. Wydanie decyzji ostatecznej z zastosowaniem art. 119a stanowi w przyjętym zakresie zakończenie kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej. § 3. (uchylony) § 4. Postanowienie i decyzję, o których mowa w § 1 i 1a, doręcza się stronie oraz organowi, któremu sprawa lub postępowanie są przekazywane.</p>

Tabela 2 (cd.)

1	2	3
<p>Art. 119l [Odstąpienie] W sprawach nieuregulowanych w niniejszym rozdziale stosuje się przepisy działu IV.</p>	<p>Art. 119l [Odstąpienie] W sprawach nieuregulowanych w niniejszym rozdziale stosuje się przepisy działu IV.</p>	<p>Art. 119l [Odstąpienie] (w brzmieniu obowiązującym 1 stycznia 2019 r.) <i>W sprawach nieuregulowanych w niniejszym rozdziale stosuje się przepisy działu IV oraz przepisy art. 45, art. 46, art. 49 i art. 51 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej.</i></p>
<p>Rozdział 3. Rada do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania</p> <p>Art. 119m [Charakter Rady] Rada jest niezależnym organem, którego zadaniem jest opiniowanie zasadności zastosowania art. 119a w indywidualnych sprawach.</p>	<p>Rozdział 3. Rada do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania</p> <p>Art. 119m [Charakter Rady] Rada jest niezależnym organem, którego zadaniem jest opiniowanie zasadności zastosowania art. 119a w indywidualnych sprawach.</p>	<p>Art. 119l [Odstąpienie] (w brzmieniu obowiązującym od 2 stycznia 2019 r.) <i>W sprawach nieuregulowanych w niniejszym rozdziale stosuje się przepisy działu IV oraz przepisy art. 45, art. 46, art. 49, art. 49b i art. 51 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej.</i></p>
<p>Rozdział 3. Rada do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania</p> <p>Art. 119m [Charakter Rady] Rada jest niezależnym organem, którego zadaniem jest opiniowanie zasadności zastosowania art. 119a w indywidualnych sprawach.</p>	<p>Rozdział 3. Rada do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania</p> <p>Art. 119m [Charakter Rady] Rada jest niezależnym organem, którego zadaniem jest opiniowanie zasadności zastosowania art. 119a lub środków ograniczających umowne korzyści w indywidualnych sprawach.</p> <p>§ 2. Zadaniem Rady jest także opiniowanie projektów ustaw podatkowych i zmian w przepisach prawa podatkowego zawartych w innych aktach normatywnych związanych z przeciwdziałaniem unikaniu opodatkowania.</p> <p>§ 3. Na wniosek ministra właściwego do spraw finansów publicznych, o którym mowa w art. 86 k § 2, Rada może również wydawać opinie</p>	<p>Rozdział 3. Rada do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania</p> <p>Art. 119m [Charakter Rady] § 1. Rada jest niezależnym organem, którego zadaniem jest opiniowanie zasadności zastosowania art. 119a lub środków ograniczających umowne korzyści w indywidualnych sprawach.</p> <p>§ 2. Zadaniem Rady jest także opiniowanie projektów ustaw podatkowych i zmian w przepisach prawa podatkowego zawartych w innych aktach normatywnych związanych z przeciwdziałaniem unikaniu opodatkowania.</p> <p>§ 3. Na wniosek ministra właściwego do spraw finansów publicznych, o którym mowa w art. 86 k § 2, Rada może również wydawać opinie</p>

		<p><i>dotyczące przedstawionych założeń lub projektów ogólnych wyjaśnień, o których mowa w art. 86k § 2.</i></p> <p><i>§ 4. Rada może wydawać opinie w sprawach dotyczących cofnięcia skutków unikania opodatkowania.</i></p>
<p>Art. 119n [Kadencja] Radę powołuje minister właściwy do spraw finansów publicznych na czteroletnią kadencję. Rada działa do dnia powołania Rady kolejnej kadencji, nie dłużej jednak niż przez okres 6 miesięcy od dnia upływu kadencji.</p>	<p>Art. 119n [Kadencja] Radę powołuje minister właściwy do spraw finansów publicznych na czteroletnią kadencję. Rada działa do dnia powołania Rady kolejnej kadencji, nie dłużej jednak niż przez okres 6 miesięcy od dnia upływu kadencji.</p>	<p>Art. 119n [Kadencja] Radę powołuje minister właściwy do spraw finansów publicznych na czteroletnią kadencję. Rada działa do dnia powołania Rady kolejnej kadencji, nie dłużej jednak niż przez okres 6 miesięcy od dnia upływu kadencji.</p>

Tabela 2 (cd.)

1	2	3
<p>Art. 119o [Skład Rady] § 1. W skład Rady wchodzi:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) 2 osoby wskazane przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych; 2) 1 osoba wskazana przez Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego spośród sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego w stanie spoczynku; 3) 2 osoby powołane spośród pracowników szkół wyższych, jednostek organizacyjnych Polskiej Akademii Nauk lub instytutów badawczych w rozumieniu ustawy z dnia 30 kwietnia 2010 r. o instytutach badawczych (Dz.U. z 2016 r. poz. 371); 4) 1 osoba wskazana przez Komisję Wspólną Rządu i Samorządu Terytorialnego jako przedstawiciel jednostek samorządu terytorialnego; 5) 1 osoba będąca doradcą podatkowym, wskazana przez Krajową Radę Doradców Podatkowych; 6) 1 osoba wskazana przez Ministra Sprawiedliwości; 7) 1 osoba wskazana przez Radę Dialogu Społecznego. <p>§ 2. Do Rady może być powołana osoba, która:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) ma wiedzę, doświadczenie i autorytet w zakresie prawa podatkowego, systemu finansowego, rynków finansowych, obrotu gospodarczego lub międzynarodowego prawa gospodarczego dające rękojmię prawidłowej realizacji zadań Rady; 2) ma obywatelstwo polskie; 	<p>Art. 119o [Skład Rady] § 1. W skład Rady wchodzi:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) 2 osoby wskazane przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych; 2) 1 osoba wskazana przez Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego spośród sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego w stanie spoczynku; 3) 2 osoby powołane spośród pracowników szkół wyższych, jednostek organizacyjnych Polskiej Akademii Nauk lub instytutów badawczych w rozumieniu ustawy z dnia 30 kwietnia 2010 r. o instytutach badawczych (Dz.U. z 2016 r. poz. 371); 4) 1 osoba wskazana przez Komisję Wspólną Rządu i Samorządu Terytorialnego jako przedstawiciel jednostek samorządu terytorialnego; 5) 1 osoba będąca doradcą podatkowym, wskazana przez Krajową Radę Doradców Podatkowych; 6) 1 osoba wskazana przez Ministra Sprawiedliwości; 7) 1 osoba wskazana przez Radę Dialogu Społecznego. <p>§ 2. Do Rady może być powołana osoba, która:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) ma wiedzę, doświadczenie i autorytet w zakresie prawa podatkowego, systemu finansowego, rynków finansowych, obrotu gospodarczego lub międzynarodowego prawa gospodarczego dające rękojmię prawidłowej realizacji zadań Rady; 2) ma obywatelstwo polskie; 	<p>Art. 119o [Skład Rady] § 1. W skład Rady wchodzi:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) 2 osoby wskazane przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych; 2) 1 osoba wskazana przez Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego spośród sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego w stanie spoczynku; 3) 2 osoby powołane spośród pracowników szkół wyższych, jednostek organizacyjnych Polskiej Akademii Nauk lub instytutów badawczych w rozumieniu ustawy z dnia 30 kwietnia 2010 r. o instytutach badawczych (Dz. U. z 2017 r. poz. 1158, 1452 i 2201); 4) 1 osoba wskazana przez Komisję Wspólną Rządu i Samorządu Terytorialnego jako przedstawiciel jednostek samorządu terytorialnego; 5) 1 osoba będąca doradcą podatkowym, wskazana przez Krajową Radę Doradców Podatkowych; 6) 1 osoba wskazana przez Ministra Sprawiedliwości; 7) 1 osoba wskazana przez Radę Dialogu Społecznego. <p>§ 2. Do Rady może być powołana osoba, która:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) ma wiedzę, doświadczenie i autorytet w zakresie prawa podatkowego, systemu finansowego, rynków finansowych, obrotu gospodarczego lub międzynarodowego prawa gospodarczego dające rękojmię prawidłowej realizacji zadań Rady; 2) ma obywatelstwo polskie;

<p>3) korzysta z pełni praw publicznych; 4) ma pełną zdolność do czynności prawnych; 5) nie była prawomocnie skazana za przestępstwo lub przestępstwo skarbowe.</p> <p>§ 3. Podmiot wskazujący członka Rady ocenia spełnianie przez niego przesłanki określonej w § 2 pkt 1. Osoby, o których mowa w § 1 pkt 3, minister właściwy do spraw finansów publicznych powołuje po zasięgnięciu pisemnej opinii podmiotu zatrudniającego tę osobę.</p> <p>§ 4. Przed powołaniem w skład Rady osoba powoływana składa oświadczenie o spełnieniu przesłanek, o których mowa w § 2 pkt 2–5.</p> <p>§ 5. Minister właściwy do spraw finansów publicznych, w celu wyłonienia kandydatów na członków Rady, o których mowa w § 1 pkt 3, zamieszcza w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych ogłoszenie o przyjmowaniu zgłoszeń kandydatów na członków Rady. Ogłoszenie zawiera w szczególności termin składania zgłoszeń nie krótszy niż 30 dni od dnia zamieszczenia ogłoszenia, sposób i miejsce składania zgłoszeń.</p>	<p>3) korzysta z pełni praw publicznych; 4) ma pełną zdolność do czynności prawnych; 5) nie była prawomocnie skazana za przestępstwo lub przestępstwo skarbowe.</p> <p>§ 3. Podmiot wskazujący członka Rady ocenia spełnianie przez niego przesłanki określonej w § 2 pkt 1. Osoby, o których mowa w § 1 pkt 3, minister właściwy do spraw finansów publicznych powołuje po zasięgnięciu pisemnej opinii podmiotu zatrudniającego tę osobę.</p> <p>§ 4. Przed powołaniem w skład Rady osoba powoływana składa oświadczenie o spełnieniu przesłanek, o których mowa w § 2 pkt 2–5.</p> <p>§ 5. Minister właściwy do spraw finansów publicznych, w celu wyłonienia kandydatów na członków Rady, o których mowa w § 1 pkt 3, zamieszcza w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych ogłoszenie o przyjmowaniu zgłoszeń kandydatów na członków Rady. Ogłoszenie zawiera w szczególności termin składania zgłoszeń nie krótszy niż 30 dni od dnia zamieszczenia ogłoszenia, sposób i miejsce składania zgłoszeń.</p>	<p>3) korzysta z pełni praw publicznych; 4) ma pełną zdolność do czynności prawnych; 5) nie była prawomocnie skazana za przestępstwo lub przestępstwo skarbowe;</p> <p>6) jest nieskazitelnego charakteru.</p> <p>§ 3. Podmiot wskazujący członka Rady ocenia spełnianie przez niego przesłanek określonych w § 2 pkt 1 i 6. Osoby, o których mowa w § 1 pkt 3, minister właściwy do spraw finansów publicznych powołuje po zasięgnięciu pisemnej opinii podmiotów zatrudniających te osoby.</p> <p>§ 4. Przed powołaniem w skład Rady osoba powoływana składa oświadczenie o spełnieniu przesłanek, o których mowa w § 2 pkt 2–5.</p> <p>§ 5. Minister właściwy do spraw finansów publicznych, w celu wyłonienia kandydatów na członków Rady, o których mowa w § 1 pkt 3, zamieszcza w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych ogłoszenie o przyjmowaniu zgłoszeń kandydatów na członków Rady. Ogłoszenie zawiera w szczególności termin składania zgłoszeń nie krótszy niż 30 dni od dnia zamieszczenia ogłoszenia, sposób i miejsce składania zgłoszeń.</p>
--	--	---

Tabela 2 (cd.)

1	2	3
<p>Art. 119p [Wygaśnięcie członkostwa] § 1. Przed upływem kadencji członkostwo w Radzie wygasa w razie śmierci członka, rezygnacji z członkostwa w Radzie lub zaprzestania spełniania przez członka którejkolwiek z przesłanek, o których mowa w art. 119o § 2 pkt 2-5. Wygaśnięcie członkostwa stwierdza minister właściwy do spraw finansów publicznych.</p> <p>§ 2. Minister właściwy do spraw finansów publicznych na wniosek przewodniczącego Rady może odwołać członka Rady w razie nieusprawiedliwionego niewykonywania przez niego obowiązków lub nienależytego ich wykonywania, w szczególności przyczynienia się do uchybienia terminowi wydania opinii na wniosek strony, lub trwałej niemożności ich wykonywania. Odwołanie przewodniczącego Rady nie wymaga wniosku, o którym mowa w zdaniu pierwszym.</p>	<p>Art. 119p [Wygaśnięcie członkostwa] § 1. Przed upływem kadencji członkostwo w Radzie wygasa w razie śmierci członka, rezygnacji z członkostwa w Radzie lub zaprzestania spełniania przez członka którejkolwiek z przesłanek, o których mowa w art. 119o § 2 pkt 2-5. Wygaśnięcie członkostwa stwierdza minister właściwy do spraw finansów publicznych.</p> <p>§ 2. Minister właściwy do spraw finansów publicznych na wniosek przewodniczącego Rady może odwołać członka Rady w razie nieusprawiedliwionego niewykonywania przez niego obowiązków lub nienależytego ich wykonywania, w szczególności przyczynienia się do uchybienia terminowi wydania opinii na wniosek strony, lub trwałej niemożności ich wykonywania. Odwołanie przewodniczącego Rady nie wymaga wniosku, o którym mowa w zdaniu pierwszym.</p>	<p>Art. 119p [Wygaśnięcie członkostwa] § 1. Przed upływem kadencji członkostwo w Radzie wygasa w razie śmierci członka, rezygnacji z członkostwa w Radzie lub zaprzestania spełniania przez członka którejkolwiek z przesłanek, o których mowa w art. 119o § 2 pkt 2-6. Wygaśnięcie członkostwa stwierdza minister właściwy do spraw finansów publicznych.</p> <p>§ 1a. Wygaśnięcie członkostwa w Radzie z uwagi na zaprzestanie spełniania przez członka przesłanki, o której mowa w art. 119o § 2 pkt 6, jest skuteczne, jeżeli w terminie 30 dni od dnia doręczenia Radzie informacji, popartej szczególnym uzasadnieniem w tym zakresie, Rada nie wyrazi sprzeciwu. Uchwata w przedmiocie wyrażenia sprzeciwu może zostać podjęta w głosowaniu tajnym, bezwzględną większością głosów, w obecności co najmniej połowy składu Rady. Członek Rady, którego głosowanie dotyczy, nie posiada prawa głosu oraz nie jest zaliczany do składu Rady w tym głosowaniu.</p> <p>§ 2. Minister właściwy do spraw finansów publicznych na wniosek przewodniczącego Rady może odwołać członka Rady w razie nieusprawiedliwionego niewykonywania przez niego obowiązków lub nienależytego ich wykonywania, w szczególności przyczynienia się do uchybienia terminowi wydania opinii na wniosek strony, lub trwałej niemożności ich wykonywania. Odwołanie przewodniczącego Rady nie wymaga wniosku, o którym mowa w zdaniu pierwszym.</p>

<p>Art. 119q [Ciągłość prac]</p> <p>§ 1. Wygaśnięcie członkostwa w Radzie lub odwołanie członka Rady nie wstrzymuje jej prac, chyba że skład Rady uległ zmniejszeniu o więcej niż 2 członków.</p> <p>§ 2. Osoba powołana w miejsce członka Rady, którego członkostwo ustało wskutek odwołania lub wygasło, pełni funkcję do upływu kadencji Rady.</p>	<p>Art. 119q [Ciągłość prac]</p> <p>§ 1. Wygaśnięcie członkostwa w Radzie lub odwołanie członka Rady nie wstrzymuje jej prac, chyba że skład Rady uległ zmniejszeniu o więcej niż 2 członków.</p> <p>§ 2. Osoba powołana w miejsce członka Rady, którego członkostwo ustało wskutek odwołania lub wygasło, pełni funkcję do upływu kadencji Rady.</p>	<p>Art. 119q [Ciągłość prac]</p> <p>§ 1. Wygaśnięcie członkostwa w Radzie lub odwołanie członka Rady nie wstrzymuje jej prac, chyba że skład Rady uległ zmniejszeniu o więcej niż 2 członków.</p> <p>§ 2. Osoba powołana w miejsce członka Rady, którego członkostwo ustało wskutek odwołania lub wygasło, pełni funkcję do upływu kadencji Rady.</p>
<p>Art. 119r [Przewodniczący]</p> <p>§ 1. Rada wybiera przewodniczącego spośród swoich członków w głosowaniu tajnym, zwykłą większością głosów, w obecności co najmniej połowy składu Rady, na pierwszym posiedzeniu zwołanym przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych, odbywającym się nie później niż w terminie miesiąca od dnia powołania Rady.</p> <p>§ 2. Jeżeli przewodniczący nie zostanie wybrany na pierwszym posiedzeniu, wybiera go minister właściwy do spraw finansów publicznych.</p> <p>§ 3. Przewodniczący pełni funkcję do końca kadencji Rady. W razie złożenia przez niego rezygnacji z funkcji przewodniczącego, wygaśnięcia jego członkostwa lub jego odwołania, stosuje się odpowiednio tryb wyboru przewodniczącego określony w § 1, z tym że minister właściwy do spraw finansów publicznych zwołuje posiedzenie Rady tylko w przypadku, gdy nie zostało ono zwołane przez dotychczasowego przewodniczącego w okresie pełnienia przez niego funkcji.</p>	<p>Art. 119r [Przewodniczący]</p> <p>§ 1. Rada wybiera przewodniczącego spośród swoich członków w głosowaniu tajnym, zwykłą większością głosów, w obecności co najmniej połowy składu Rady, na pierwszym posiedzeniu zwołanym przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych, odbywającym się nie później niż w terminie miesiąca od dnia powołania Rady.</p> <p>§ 2. Jeżeli przewodniczący nie zostanie wybrany na pierwszym posiedzeniu, wybiera go minister właściwy do spraw finansów publicznych.</p> <p>§ 3. Przewodniczący pełni funkcję do końca kadencji Rady. W razie złożenia przez niego rezygnacji z funkcji przewodniczącego, wygaśnięcia jego członkostwa lub jego odwołania, stosuje się odpowiednio tryb wyboru przewodniczącego określony w § 1, z tym że minister właściwy do spraw finansów publicznych zwołuje posiedzenie Rady tylko w przypadku, gdy nie zostało ono zwołane przez dotychczasowego przewodniczącego w okresie pełnienia przez niego funkcji.</p>	<p>Art. 119r [Przewodniczący]</p> <p>§ 1. Rada wybiera przewodniczącego spośród swoich członków w głosowaniu tajnym, zwykłą większością głosów, w obecności co najmniej połowy składu Rady, na pierwszym posiedzeniu zwołanym przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych, odbywającym się nie później niż w terminie miesiąca od dnia powołania Rady.</p> <p>§ 2. Jeżeli przewodniczący nie zostanie wybrany na pierwszym posiedzeniu, wybiera go minister właściwy do spraw finansów publicznych.</p> <p>§ 3. Przewodniczący pełni funkcję do końca kadencji Rady. W razie złożenia przez niego rezygnacji z funkcji przewodniczącego, wygaśnięcia jego członkostwa lub jego odwołania, stosuje się odpowiednio tryb wyboru przewodniczącego określony w § 1, z tym że minister właściwy do spraw finansów publicznych zwołuje posiedzenie Rady tylko w przypadku, gdy nie zostało ono zwołane przez dotychczasowego przewodniczącego w okresie pełnienia przez niego funkcji.</p>

Tabela 2 (cd.)

1	2	3
<p>Art. 119s [Szczegółowy tryb pracy Rady] § 1. Przewodniczący Rady: 1) kieruje jej pracami; 2) zwołuje posiedzenia Rady; 3) wyznacza członków Rady, których zadaniem jest sporządzenie projektu uzasadnienia opinii Rady co do zasadności zastosowania art. 119a w indywidualnej sprawie; 4) informuje ministra właściwego do spraw finansów publicznych o każdym przypadku uchybienia przez Radę terminowi określonemu w art. 119i § 5, podając przyczyny tego uchybienia oraz wskazując członków Rady, którzy się do tego przyczynili. § 2. Stanowisko co do zasadności zastosowania art. 119a w indywidualnej sprawie Rada przyjmuje na posiedzeniu bezwzględną większością głosów w obecności co najmniej połowy składu Rady. § 3. Szczegółowy tryb pracy Rady określa regulamin uchwalony przez nią zwykłą większością głosów w obecności co najmniej połowy składu Rady. § 4. Obsługę prac Rady zapewnia minister właściwy do spraw finansów publicznych. Wydatki z budżetu państwa z części, której dysponentem jest minister właściwy do spraw finansów publicznych.</p>	<p>Art. 119s [Szczegółowy tryb pracy Rady] § 1. Przewodniczący Rady: 1) kieruje jej pracami; 2) zwołuje posiedzenia Rady; 3) wyznacza członków Rady, których zadaniem jest sporządzenie projektu uzasadnienia opinii Rady co do zasadności zastosowania art. 119a w indywidualnej sprawie; 4) informuje ministra właściwego do spraw finansów publicznych o każdym przypadku uchybienia przez Radę terminowi określonemu w art. 119i § 5, podając przyczyny tego uchybienia oraz wskazując członków Rady, którzy się do tego przyczynili. § 2. Stanowisko co do zasadności zastosowania art. 119a w indywidualnej sprawie Rada przyjmuje na posiedzeniu bezwzględną większością głosów w obecności co najmniej połowy składu Rady. § 3. Szczegółowy tryb pracy Rady określa regulamin uchwalony przez nią zwykłą większością głosów w obecności co najmniej połowy składu Rady. § 4. Obsługę prac Rady zapewnia minister właściwy do spraw finansów publicznych. Wydatki związane z działaniem Rady są pokrywane z budżetu państwa z części, której dysponentem jest minister właściwy do spraw finansów publicznych.</p>	<p>Art. 119s [Szczegółowy tryb pracy Rady] § 1. Przewodniczący Rady: 1) kieruje jej pracami; 2) zwołuje posiedzenia Rady; 3) wyznacza członków Rady, których zadaniem jest sporządzenie projektu uzasadnienia opinii Rady co do zasadności zastosowania art. 119a lub środków ograniczających umowne korzyści w indywidualnej sprawie; 4) informuje ministra właściwego do spraw finansów publicznych o każdym przypadku uchybienia przez Radę terminowi określonemu w art. 119i § 5, podając przyczyny tego uchybienia oraz wskazując członków Rady, którzy się do tego przyczynili. § 2. Stanowisko co do zasadności zastosowania art. 119a lub środków ograniczających umowne korzyści w indywidualnej sprawie Rada przyjmuje na posiedzeniu bezwzględną większością głosów w obecności co najmniej połowy składu Rady. § 3. Szczegółowy tryb pracy Rady określa regulamin uchwalony przez nią zwykłą większością głosów w obecności co najmniej połowy składu Rady. § 4. Obsługę prac Rady zapewnia minister właściwy do spraw finansów publicznych. Wydatki związane z działaniem Rady są pokrywane z budżetu państwa z części, której dysponentem jest minister właściwy do spraw finansów publicznych.</p>

<p>§ 5. Sekretarz Rady jest powoływany przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych spośród pracowników urzędu obsługującego tego ministra.</p> <p>§ 6. Do zadań sekretarza Rady należy organizacja posiedzeń Rady, w szczególności zapewnienie obsługi finansowej związanej z funkcjonowaniem Rady oraz sprawowanie obsługi administracyjno-biurowej Rady.</p> <p>§ 7. Sekretarz może uczestniczyć w posiedzeniach Rady bez prawa głosu.</p>	<p>§ 5. Sekretarz Rady jest powoływany przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych spośród pracowników urzędu obsługującego tego ministra.</p> <p>§ 6. Do zadań sekretarza Rady należy organizacja posiedzeń Rady, w szczególności zapewnienie obsługi finansowej związanej z funkcjonowaniem Rady oraz sprawowanie obsługi administracyjno-biurowej Rady.</p> <p>§ 7. Sekretarz może uczestniczyć w posiedzeniach Rady bez prawa głosu.</p>	<p>§ 5. Sekretarz Rady jest powoływany i odwoływany przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych. Sekretarzem Rady może być wyłącznie pracownik urzędu obsługującego tego ministra.</p> <p>§ 6. Do zadań sekretarza Rady należy organizacja posiedzeń Rady, w szczególności zapewnienie obsługi finansowej związanej z funkcjonowaniem Rady oraz sprawowanie obsługi administracyjno-biurowej Rady.</p> <p>§ 7. Sekretarz może uczestniczyć w posiedzeniach Rady bez prawa głosu.</p>
<p>Art. 119t [Udostępnianie opinii]</p> <p>Opinie Rady, po usunięciu danych identyfikujących stronę oraz inne podmioty wskazane w jej treści, są niezwłocznie zamieszczane w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych.</p>	<p>Art. 119t [Udostępnianie opinii]</p> <p>Opinie Rady, po usunięciu danych identyfikujących stronę oraz inne podmioty wskazane w jej treści, są niezwłocznie zamieszczane w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych.</p>	<p>Art. 119t [Udostępnianie opinii]</p> <p>Opinie Rady, po usunięciu danych identyfikujących stronę oraz inne podmioty wskazane w jej treści, są niezwłocznie zamieszczane w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych.</p>
<p>Art. 119u [Stosowanie przepisów do wyłączenia członków Rady]</p> <p>Do wyłączenia członków Rady w zakresie wydania opinii w poszczególnych sprawach stosuje się odpowiednio przepisy art. 130 § 1 i 2.</p>	<p>Art. 119u [Stosowanie przepisów do wyłączenia członków Rady]</p> <p>Do wyłączenia członków Rady w zakresie wydania opinii w poszczególnych sprawach stosuje się odpowiednio przepisy art. 130 § 1 i 2.</p>	<p>Art. 119u [Stosowanie przepisów do wyłączenia członków Rady]</p> <p>Do wyłączenia członków Rady w zakresie wydania opinii w poszczególnych sprawach stosuje się odpowiednio przepisy art. 130 § 1 i 2.</p>

Tabela 2 (cd.)

1	2	3
<p>Art. 119v [Wynagrodzenie członków Rady] § 1. Przewodniczącemu oraz sekretarzowi Rady przysługuje wynagrodzenie za każdy miesiąc, w którym odbyło się posiedzenie Rady. § 2. Członkom Rady przysługuje: 1) wynagrodzenie za udział w pracach Rady, w tym za sporządzenie projektu uzasadnienia stanowiska zawartego w opinii, z zastrzeżeniem § 3, przy czym sposób podziału wynagrodzenia za sporządzenie projektu uzasadnienia stanowiska zawartego w opinii między członków Rady wskazuje przewodniczący Rady; 2) zwrot kosztów podróży i noclegów obejmujący świadczenia przewidziane w przepisach o należnościach przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej z tytułu podróży służbowej na obszarze kraju, w tym diety i ryczałty. § 3. W przypadku wydania opinii z uchybieniem terminu określonego w art. 119i § 5 członkowi Rady, który przyczynił się do uchybienia temu terminowi, nie przysługuje wynagrodzenie za sporządzenie projektu uzasadnienia stanowiska zawartego w opinii. § 4. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia: 1) wysokość: a) wynagrodzenia: przewodniczącego Rady, sekretarza Rady oraz członka Rady za uczestniczenie w posiedzeniach Rady, biorąc pod uwagę zakres ich obowiązków,</p>	<p>Art. 119v [Wynagrodzenie członków Rady] § 1. Przewodniczącemu oraz sekretarzowi Rady przysługuje wynagrodzenie za każdy miesiąc, w którym odbyło się posiedzenie Rady. § 2. Członkom Rady przysługuje: 1) wynagrodzenie za udział w pracach Rady, w tym za sporządzenie projektu uzasadnienia stanowiska zawartego w opinii, z zastrzeżeniem § 3, przy czym sposób podziału wynagrodzenia za sporządzenie projektu uzasadnienia stanowiska zawartego w opinii między członków Rady wskazuje przewodniczący Rady; 2) zwrot kosztów podróży i noclegów obejmujący świadczenia przewidziane w przepisach o należnościach przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej z tytułu podróży służbowej na obszarze kraju, w tym diety i ryczałty. § 3. W przypadku wydania opinii z uchybieniem terminu określonego w art. 119i § 5 członkowi Rady, który przyczynił się do uchybienia temu terminowi, nie przysługuje wynagrodzenie za sporządzenie projektu uzasadnienia stanowiska zawartego w opinii. § 4. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia: 1) wysokość: c) wynagrodzenia: przewodniczącego Rady, sekretarza Rady oraz członka Rady za uczestniczenie w posiedzeniach Rady, biorąc pod uwagę zakres ich obowiązków,</p>	<p>Art. 119v [Wynagrodzenie członków Rady] § 1. Przewodniczącemu oraz sekretarzowi Rady przysługuje wynagrodzenie za każdy miesiąc, w którym odbyło się posiedzenie Rady. § 2. Członkom Rady przysługuje: 1) wynagrodzenie za udział w pracach Rady, w tym za sporządzenie projektu uzasadnienia stanowiska zawartego w opinii, z zastrzeżeniem § 3, przy czym sposób podziału wynagrodzenia za sporządzenie projektu uzasadnienia stanowiska zawartego w opinii między członków Rady wskazuje przewodniczący Rady; 2) zwrot kosztów podróży i noclegów obejmujący świadczenia przewidziane w przepisach o należnościach przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej z tytułu podróży służbowej na obszarze kraju, w tym diety i ryczałty. § 3. W przypadku wydania opinii z uchybieniem terminu określonego w art. 119i § 5 członkowi Rady, który przyczynił się do uchybienia temu terminowi, nie przysługuje wynagrodzenie za sporządzenie projektu uzasadnienia stanowiska zawartego w opinii. § 4. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia: 1) wysokość: e) wynagrodzenia: przewodniczącego Rady, sekretarza Rady oraz członka Rady za uczestniczenie w posiedzeniach Rady, biorąc pod uwagę zakres ich obowiązków,</p>

<p>b) łącznego wynagrodzenia dla członków Rady za sporządzenie projektu uzasadnienia stanowiska zawartego w opinii w indywidualnej sprawie, uwzględniając szacunkowo nakład pracy niezbędny do przygotowania uzasadnienia opinii, a także mając na uwadze, aby wysokość tego wynagrodzenia nie przekraczała dwukrotności kwoty bazowej dla członków korpusu służby cywilnej, której wysokość, ustaloną według odrębnych przepisów, określa ustawa budżetowa;</p> <p>2) warunki i tryb zwrotu kosztów podróży i noclegów przysługującego członkom Rady w związku z poniesieniem tych kosztów w ramach udziału w pracach Rady oraz sposób obliczania wysokości albo maksymalną kwotę tego zwrotu, biorąc pod uwagę racjonalność ponoszonych kosztów podróży i noclegów.</p>	<p>d) łącznego wynagrodzenia dla członków Rady za sporządzenie projektu uzasadnienia stanowiska zawartego w opinii w indywidualnej sprawie, uwzględniając szacunkowo nakład pracy niezbędny do przygotowania uzasadnienia opinii, a także mając na uwadze, aby wysokość tego wynagrodzenia nie przekraczała dwukrotności kwoty bazowej dla członków korpusu służby cywilnej, której wysokość, ustaloną według odrębnych przepisów, określa ustawa budżetowa;</p> <p>2) warunki i tryb zwrotu kosztów podróży i noclegów przysługującego członkom Rady w związku z poniesieniem tych kosztów w ramach udziału w pracach Rady oraz sposób obliczania wysokości albo maksymalną kwotę tego zwrotu, biorąc pod uwagę racjonalność ponoszonych kosztów podróży i noclegów.</p>	<p>f) łącznego wynagrodzenia dla członków Rady za sporządzenie projektu uzasadnienia stanowiska zawartego w opinii w indywidualnej sprawie, uwzględniając szacunkowo nakład pracy niezbędny do przygotowania uzasadnienia opinii, a także mając na uwadze, aby wysokość tego wynagrodzenia nie przekraczała dwukrotności kwoty bazowej dla członków korpusu służby cywilnej, której wysokość, ustaloną według odrębnych przepisów, określa ustawa budżetowa;</p> <p>2) warunki i tryb zwrotu kosztów podróży i noclegów przysługującego członkom Rady w związku z poniesieniem tych kosztów w ramach udziału w pracach Rady oraz sposób obliczania wysokości albo maksymalną kwotę tego zwrotu, biorąc pod uwagę racjonalność ponoszonych kosztów podróży i noclegów.</p>
<p>Rozdział 4. Opinie zabezpieczające</p> <p>Art. 119w [Wniosek o wydanie opinii zabezpieczającej] § 1. Zainteresowany może zwrócić się do ministra właściwego do spraw finansów publicznych o wydanie opinii zabezpieczającej. § 2. Zainteresowani mogą wystąpić ze wspólnym wnioskiem. § 3. Wniosek może dotyczyć czynności planowanej, rozpoczętej lub dokonanej.</p>	<p>Rozdział 4. Opinie zabezpieczające</p> <p>Art. 119w [Wniosek o wydanie opinii zabezpieczającej] § 1. Zainteresowany może zwrócić się do <i>Szefa Krajowej Administracji Skarbowej</i> o wydanie opinii zabezpieczającej. § 2. Zainteresowani mogą wystąpić ze wspólnym wnioskiem. § 3. Wniosek może dotyczyć czynności planowanej, rozpoczętej lub dokonanej.</p>	<p>Rozdział 4. Opinie zabezpieczające</p> <p>Art. 119w [Wniosek o wydanie opinii zabezpieczającej] § 1. Zainteresowany może zwrócić się do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej o wydanie opinii zabezpieczającej. § 2. <i>Zainteresowani, którzy powiązani są tą samą czynnością, mogą wystąpić ze wspólnym wnioskiem.</i> § 3. Wniosek może dotyczyć czynności planowanej, rozpoczętej lub dokonanej.</p>

Tabela 2 (cd.)

1	2	3
<p>Art. 119x [Dane zawarte we wniosku] § 1. Wniosek o wydanie opinii zabezpieczającej powinien zawierać dane istotne z punktu widzenia skutków podatkowych czynności, w tym w szczególności:</p> <p>dane identyfikujące wnioskodawcę;</p> <p>wskazanie podmiotów dokonujących czynności;</p> <p>wyczerpujący opis czynności wraz ze wskazaniem występujących pomiędzy podmiotami związków, o których mowa w art. 11 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych i art. 25 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych;</p> <p>wskazanie celów, których realizacji czynność ma służyć;</p> <p>wskazanie ekonomicznego lub gospodarczego uzasadnienia czynności;</p> <p>określenie skutków podatkowych, w tym korzyści podatkowych, będących rezultatem czynności objętych wnioskiem; przedstawienie własnego stanowiska w sprawie.</p> <p>§ 2. Do wniosku o wydanie opinii zabezpieczającej może być załączona dokumentacja dotycząca czynności, w szczególności oryginały lub kopie umów lub ich projektów.</p> <p>§ 3. Wniosek o wydanie opinii zabezpieczającej niespełniający wymogów określonych w § 1 lub innych wymogów określonych przepisami prawa pozostawia się bez rozpatrzenia.</p> <p>§ 4. Minister właściwy do spraw finansów</p>	<p>Art. 119x [Dane zawarte we wniosku] § 1. Wniosek o wydanie opinii zabezpieczającej powinien zawierać dane istotne z punktu widzenia skutków podatkowych czynności, w tym w szczególności:</p> <p>dane identyfikujące wnioskodawcę;</p> <p>wskazanie podmiotów dokonujących czynności;</p> <p>wyczerpujący opis czynności wraz ze wskazaniem występujących pomiędzy podmiotami związków, o których mowa w art. 11 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych i art. 25 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych;</p> <p>wskazanie celów, których realizacji czynność ma służyć;</p> <p>wskazanie ekonomicznego lub gospodarczego uzasadnienia czynności;</p> <p>określenie skutków podatkowych, w tym korzyści podatkowych, będących rezultatem czynności objętych wnioskiem; przedstawienie własnego stanowiska w sprawie.</p> <p>§ 2. Do wniosku o wydanie opinii zabezpieczającej może być załączona dokumentacja dotycząca czynności, w szczególności oryginały lub kopie umów lub ich projektów.</p> <p>§ 3. Wniosek o wydanie opinii zabezpieczającej niespełniający wymogów określonych w § 1 lub innych wymogów określonych przepisami prawa pozostawia się bez rozpatrzenia.</p> <p>§ 4. Szef Krajowej Administracji Skarbowej może zwrócić się o wyjaśnienie wątpliwości co</p>	<p>Art. 119x [Dane zawarte we wniosku] § 1. Wniosek o wydanie opinii zabezpieczającej powinien zawierać dane istotne dla określenia podatkowych skutków czynności oraz zastosowania do tej czynności art. 119a § 1, w tym w szczególności:</p> <p>dane identyfikujące wnioskodawcę;</p> <p>wskazanie podmiotów dokonujących czynności; wyczerpujący opis czynności wraz ze wskazaniem występujących pomiędzy podmiotami objętych wnioskiem; przedstawienie własnego stanowiska w sprawie.</p> <p>§ 2. Do wniosku o wydanie opinii zabezpieczającej może być załączona dokumentacja dotycząca czynności, w szczególności oryginały lub kopie umów lub ich projektów.</p> <p>§ 3. Wniosek o wydanie opinii zabezpieczającej niespełniający wymogów określonych w § 1 lub innych wymogów określonych przepisami prawa pozostawia się bez rozpatrzenia.</p> <p>§ 4. Minister właściwy do spraw finansów</p>

<p>publicznych może zwrócić się o wyjaśnienie wątpliwości co do danych zawartych we wniosku lub zorganizować spotkanie uzgodnieniowe w celu wyjaśnienia tych wątpliwości.</p>	<p>do danych zawartych we wniosku lub zorganizować spotkanie uzgodnieniowe w celu wyjaśnienia tych wątpliwości.</p>	<p>czynności; 6b) wskazanie innych czynności planowanych, rozpoczętych lub do wykonanych, od których choćby pośrednio uzależnione jest osiągnięcie korzyści podatkowych, o których mowa w pkt 6 i 6a;</p> <p>przedstawienie własnego stanowiska w sprawie.</p> <p>§ 2. Do wniosku o wydanie opinii zabezpieczającej może być załączona dokumentacja dotycząca czynności, w szczególności oryginały lub kopie umów lub ich projektów.</p> <p>§ 3. Szef Krajowej Administracji Skarbowej wzywa wnoszącego wniosek o wydanie opinii zabezpieczającej niespełniającego wymogów określonych w § 1 lub innych wymogów określonych przepisami prawa do usunięcia braków w terminie 14 dni od dnia doręczenia wezwania, z pouczeniem, że niewypełnienie tego warunku spowoduje pozostawienie wniosku bez rozpatrzenia.</p> <p>§ 4. Szef Krajowej Administracji Skarbowej może zwrócić się o wyjaśnienie wątpliwości co do danych zawartych we wniosku lub zorganizować spotkanie uzgodnieniowe w celu wyjaśnienia tych wątpliwości.</p>
---	---	---

Tabela 2 (cd.)

1	2	3
<p>Art. 119y [Odmowa wydania opinii zabezpieczającej] § 1. Minister właściwy do spraw finansów publicznych wydaje opinię zabezpieczającą, jeżeli przedstawione we wniosku okoliczności wskazują, że do czynności nie ma zastosowania art. 119a. § 2. Minister właściwy do spraw finansów publicznych odmawia wydania opinii zabezpieczającej, jeżeli przedstawione we wniosku okoliczności wskazują, że do czynności ma zastosowanie art. 119a. Odmawiając wydania opinii zabezpieczającej, wskazuje się okoliczności, które wskazują, że do czynności może mieć zastosowanie art. 119a. § 3. Odmowa wydania opinii zabezpieczającej zawiera pouczenie o prawie wniesienia skargi do sądu administracyjnego.</p>	<p>Art. 119y [Odmowa wydania opinii zabezpieczającej] § 1. Szef Krajowej Administracji Skarbowej wydaje opinię zabezpieczającą, jeżeli przedstawione we wniosku okoliczności wskazują, że do czynności nie ma zastosowania art. 119a. § 2. Szef Krajowej Administracji Skarbowej odmawia wydania opinii zabezpieczającej, jeżeli przedstawione we wniosku okoliczności wskazują, że do czynności ma zastosowanie art. 119a. Odmawiając wydania opinii zabezpieczającej, wskazuje się okoliczności świadczące o tym, że do czynności może mieć zastosowanie art. 119a. § 3. Odmowa wydania opinii zabezpieczającej zawiera pouczenie o prawie wniesienia skargi do sądu administracyjnego.</p>	<p>Art. 119y [Odmowa wydania opinii zabezpieczającej] § 1. Szef Krajowej Administracji Skarbowej wydaje opinię zabezpieczającą, jeżeli przedstawione we wniosku okoliczności wskazują, że do wskazanej we wniosku korzyści podatkowej wynikającej z czynności nie ma zastosowania art. 119a § 1. § 2. Szef Krajowej Administracji Skarbowej odmawia wydania opinii zabezpieczającej, jeżeli przedstawione we wniosku okoliczności wskazują, że do wskazanej we wniosku korzyści podatkowej wynikającej z czynności może mieć zastosowanie art. 119a § 1. Odmawiając wydania opinii zabezpieczającej, wskazuje się okoliczności świadczące o tym, że do wskazanej we wniosku korzyści podatkowej wynikającej z czynności może mieć zastosowanie art. 119a § 1. § 3. Odmowa wydania opinii zabezpieczającej zawiera pouczenie o prawie wniesienia skargi do sądu administracyjnego.</p>
<p>Art. 119z [Czynności sprawdzające, kontrola podatkowa] Złożenie wniosku o wydanie opinii zabezpieczającej nie stanowi przeszkody do prowadzenia czynności sprawdzających, kontroli podatkowej, postępowania podatkowego lub postępowania kontrolnego prowadzonego przez organ kontroli skarbowej.</p>	<p>Art. 119z [Czynności sprawdzające, kontrola podatkowa] Złożenie wniosku o wydanie opinii zabezpieczającej nie stanowi przeszkody do prowadzenia czynności sprawdzających, kontroli podatkowej, postępowania podatkowego lub kontroli celno-skarbowej.</p>	<p>Art. 119z [Czynności sprawdzające, kontrola podatkowa] Złożenie wniosku o wydanie opinii zabezpieczającej nie stanowi przeszkody do prowadzenia czynności sprawdzających, kontroli podatkowej, postępowania podatkowego lub kontroli celno-skarbowej.</p>

<p>Art. 119za [Zakres opinii zabezpieczającej] Opinia zabezpieczająca zawiera w szczególności: 1) wyczerpujący opis czynności, której dotyczył wniosek; 2) ocenę, że do czynności nie ma zastosowania przepis art. 119a; 3) pouczenie o prawie wniesienia skargi do sądu administracyjnego.</p>	<p>Art. 119za [Zakres opinii zabezpieczającej] Opinia zabezpieczająca zawiera w szczególności: 1) wyczerpujący opis czynności, której dotyczył wniosek; 2) ocenę, że do czynności nie ma zastosowania przepis art. 119a; 3) pouczenie o prawie wniesienia skargi do sądu administracyjnego.</p>	<p>Art. 119za [Zakres opinii zabezpieczającej] Opinia zabezpieczająca zawiera w szczególności: 1) wyczerpujący opis czynności, której dotyczył wniosek; 2) ocenę, że do wskazanej we wniosku korzyści podatkowej wynikającej z czynności nie ma zastosowania przepis art. 119a; 3) pouczenie o prawie wniesienia skargi do sądu administracyjnego.</p>
<p>Art. 119zb [Termin na wydanie opinii] § 1. Wniosek o wydanie opinii zabezpieczającej załatwia się bez zbędnej zwłoki, nie później niż w terminie 6 miesięcy od dnia otrzymania wniosku przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych. § 2. Do terminu określonego w § 1 nie wlicza się terminów i okresów, o których mowa w art. 139 § 4.</p>	<p>Art. 119zb [Termin na wydanie opinii] § 1. Wniosek o wydanie opinii zabezpieczającej załatwia się bez zbędnej zwłoki, nie później niż w terminie 6 miesięcy od dnia otrzymania wniosku przez Szeffa Krajowej Administracji Skarbowej. § 2. Do terminu określonego w § 1 nie wlicza się terminów i okresów, o których mowa w art. 139 § 4.</p>	<p>Art. 119zb [Termin na wydanie opinii] § 1. Wniosek o wydanie opinii zabezpieczającej załatwia się bez zbędnej zwłoki, nie później niż w terminie 6 miesięcy od dnia otrzymania wniosku przez Szeffa Krajowej Administracji Skarbowej. § 2. Do terminu określonego w § 1 nie wlicza się terminów i okresów, o których mowa w art. 139 § 4. § 3. W przypadkach uzasadnionych złożonością sprawy, w szczególności w razie zasięgnięcia opinii biegłego, termin, o którym mowa w § 1, może być przedłużony, nie więcej jednak niż o 9 miesięcy.</p>

Tabela 2 (cd.)

1	2	3
<p>Art. 119zc [Opłata za wniosek] § 1. Wniosek o wydanie opinii zabezpieczającej podlega opłacie w wysokości 20 000 zł, którą należy wpłacić w terminie 7 dni od dnia złożenia wniosku. § 2. Opłata podlega zwrotowi w przypadku: wycofania wniosku – w połowie; uiszczenia jej w kwocie wyższej niż należna – w odpowiedniej części. § 3. Zwrot nienależnie uiszczonej opłaty następuje nie później niż w terminie 7 dni od dnia zakończenia postępowania w sprawie wydania opinii zabezpieczającej. § 4. Koszty postępowania, o których mowa w art. 265 § 1 pkt 1 i 3, obciążają wnioskodawcę.</p>	<p>Art. 119zc [Opłata za wniosek] § 1. Wniosek o wydanie opinii zabezpieczającej podlega opłacie w wysokości 20 000 zł, którą należy wpłacić w terminie 7 dni od dnia złożenia wniosku. § 2. Opłata podlega zwrotowi w przypadku: wycofania wniosku – w połowie; uiszczenia jej w kwocie wyższej niż należna – w odpowiedniej części. § 3. Zwrot nienależnie uiszczonej opłaty następuje nie później niż w terminie 7 dni od dnia zakończenia postępowania w sprawie wydania opinii zabezpieczającej. § 4. Koszty postępowania, o których mowa w art. 265 § 1 pkt 1 i 3, obciążają wnioskodawcę.</p>	<p>Art. 119zc [Opłata za wniosek] § 1. <i>Wniosek o wydanie opinii zabezpieczającej podlega opłacie w wysokości 20 000 zł, którą należy wpłacić w terminie 7 dni od dnia złożenia wniosku. Opłata od wspólnego zainteresowanego zainteresowanych ulega zwiększeniu o 5000 zł od piątego i każdego kolejnego zainteresowanego.</i> § 2. Opłata podlega zwrotowi w przypadku: wycofania wniosku – w połowie; uiszczenia jej w kwocie wyższej niż należna – w odpowiedniej części. § 3. Zwrot nienależnie uiszczonej opłaty następuje nie później niż w terminie 7 dni od dnia zakończenia postępowania w sprawie wydania opinii zabezpieczającej. § 4. Koszty postępowania, o których mowa w art. 265 § 1 pkt 1 i 3, obciążają wnioskodawcę.</p>
<p>Art. 119zd [Prześtanki zmiany opinii zabezpieczającej] § 1. Minister właściwy do spraw finansów publicznych może z urzędu zmienić wydaną opinię zabezpieczającą lub odmowę wydania opinii zabezpieczającej, jeżeli jest ona sprzeczna z orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego lub Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. § 2. Przepis § 1 stosuje się odpowiednio do zmiany opinii zabezpieczającej wydanej w związku z zastosowaniem art. 140.</p>	<p>Art. 119zd [Prześtanki zmiany opinii zabezpieczającej] § 1. <i>Szef Krajowej Administracji Skarbowej</i> może z urzędu zmienić wydaną opinię zabezpieczającą lub odmowę wydania opinii zabezpieczającej, jeżeli jest ona sprzeczna z orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego lub Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. § 2. Przepis § 1 stosuje się odpowiednio do zmiany opinii zabezpieczającej wydanej w związku z zastosowaniem art. 140.</p>	<p>Art. 119zd [Prześtanki zmiany opinii zabezpieczającej] § 1. Szef Krajowej Administracji Skarbowej może z urzędu zmienić wydaną opinię zabezpieczającą lub odmowę wydania opinii zabezpieczającej, jeżeli jest ona sprzeczna z orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego lub Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. § 2. <i>(uchylony)</i></p>

		<p>Art. 119za [Umieszczenie informacji w Biuletynie Informacji Publicznej]</p> <p><i>§ 1. Na podstawie treści opinii zabezpieczającej lub odmowy wydania opinii zabezpieczającej sporządza się informację, którą niezwłocznie zamieszcza się w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych.</i></p> <p><i>§ 2. Informacja, o której mowa w § 1, zawiera w szczególności zwięzły opis poddanej pod opinię czynności oraz wyjaśnienie powodów podjętego rozstrzygnięcia. Informacja nie może zawierać danych identyfikujących lub pozwalających na zidentyfikowanie wnioskodawcy lub innych podmiotów wskazanych w treści aktu.</i></p>
<p>Art. 119ze [Postępowanie w razie wycofania wniosku]</p> <p>W razie wycofania wniosku o wydanie opinii zabezpieczającej przepisy art. 208 oraz art. 210–212 stosuje się odpowiednio.</p>	<p>Art. 119ze [Postępowanie w razie wycofania wniosku]</p> <p>W razie wycofania wniosku o wydanie opinii zabezpieczającej przepisy art. 208 oraz art. 210–212 stosuje się odpowiednio.</p>	<p>Art. 119ze [Postępowanie w razie wycofania wniosku]</p> <p><i>Jeżeli postępowanie w sprawie wydania opinii zabezpieczającej stało się bezprzedmiotowe, w szczególności w razie:</i></p> <ol style="list-style-type: none"> 1) wycofania wniosku o jej wydanie, 2) wydania decyzji z zastosowaniem art. 119a w zakresie objętym wnioskiem o wydanie opinii – przepisy art. 208 oraz art. 210–212 stosuje się odpowiednio.

Tabela 2 (cd.)

1	2	3
<p>Art. 119zf [Odstąpienie] W sprawach nieuregulowanych w niniejszym rozdziale stosuje się odpowiednio przepisy art. 14b § 4 i 5, art. 14c § 4, art. 14d § 2 i 3, art. 14e § 1 pkt 2 i § 2-4, art. 14f § 3, art. 14i § 2-5, art. 14o, art. 20g § 3, art. 120, art. 123, art. 125, art. 126, art. 129, art. 130, art. 135, art. 140, art. 143, art. 165 § 3 i 3b, art. 165a, art. 168, art. 169 § 1-2 i 4, art. 170, art. 171, art. 189 § 3, art. 197 § 1 i 3, art. 213-215 oraz przepisy działu IV rozdziałów 3a, 5, 6, 7, 9, 10, 14, 16 i 23.</p>	<p>Art. 119zf [Odstąpienie] W sprawach nieuregulowanych w niniejszym rozdziale stosuje się odpowiednio przepisy art. 14b § 4 i 5, art. 14c § 4, art. 14d § 2 i 3, art. 14e § 1 pkt 2 i § 2-4, art. 14f § 3, art. 14i § 2-5, art. 14o, art. 20g § 3, art. 120, art. 123, art. 125, art. 126, art. 129, art. 130, art. 135, art. 140, art. 143, art. 165 § 3 i 3b, art. 165a, art. 168, art. 169 § 1-2 i 4, art. 170, art. 171, art. 189 § 3, art. 197 § 1 i 3, art. 213-215 oraz przepisy działu IV rozdziałów 3a, 5, 6, 7, 9, 10, 14, 16 i 23.</p>	<p>Art. 119zea [Delegacja dla ministra] Minister właściwy do spraw finansów publicznych może określić, w drodze rozporządzenia, wzory wniosków, o których mowa w art. 119x § 1 i art. 119w § 2, które zawierają dane określone w tych przepisach oraz oświadczenie wskazane w art. 14b § 4 oraz umożliwiają wskazanie danych, o których mowa w art. 14r § 2 oraz w art. 119w § 3, a także sposób uiszczenia opłaty, o której mowa w art. 119zc, mając na względzie konieczność ujednoczenia formy składanych wniosków oraz zapewnienia sprawnej obsługi wnioskodawców.</p>
<p>Art. 119zf [Odstąpienie] W sprawach nieuregulowanych w niniejszym rozdziale stosuje się odpowiednio przepisy art. 14b § 4 i 5, art. 14c § 4, art. 14d § 2 i 3, art. 14e § 1 pkt 2 i § 2-4, art. 14f § 3, art. 14i § 2-5, art. 14o, art. 20g § 3, art. 120, art. 123, art. 125, art. 126, art. 129, art. 130, art. 135, art. 140, art. 143, art. 165 § 3 i 3b, art. 165a, art. 168, art. 169 § 1-2 i 4, art. 170, art. 171, art. 189 § 3, art. 197 § 1 i 3, art. 213-215 oraz przepisy działu IV rozdziałów 3a, 5, 6, 7, 9, 10, 14, 16 i 23.</p>	<p>Art. 119zf [Odstąpienie] W sprawach nieuregulowanych w niniejszym rozdziale stosuje się odpowiednio przepisy art. 14b § 4 i 5, art. 14c § 4, art. 14d § 2 i 3, art. 14e § 1 pkt 2 i § 2-4, art. 14f § 3, art. 14i § 2-5, art. 14o, art. 20g § 3, art. 120, art. 123, art. 125, art. 126, art. 129, art. 130, art. 135, art. 140, art. 143, art. 165 § 3 i 3b, art. 165a, art. 168, art. 169 § 1-2 i 4, art. 170, art. 171, art. 189 § 3, art. 197 § 1 i 3, art. 213-215 oraz przepisy działu IV rozdziałów 3a, 5, 6, 7, 9, 10, 14, 16 i 23.</p>	<p>Art. 119zf [Odstąpienie] W sprawach nieuregulowanych w niniejszym rozdziale stosuje się odpowiednio przepisy art. 14b § 4 i 5, art. 14c § 4, art. 14d § 2 i 3, art. 14e § 1 pkt 2 i § 2-4, art. 14f § 3, art. 14i § 2-5, art. 14o, art. 20g § 3, art. 120, art. 123, art. 125, art. 126, art. 129, art. 130, art. 135, art. 140, art. 143, art. 165 § 3 i 3b, art. 165a, art. 168, art. 169 § 1-2 i 4, art. 170, art. 171, art. 189 § 3, art. 197 § 1 i 3, art. 213-215 oraz przepisy działu IV rozdziałów 3a, 5, 6, 7, 9, 10, 14, 16 i 23.</p>

		<p>Rozdział 5.</p> <p>Cofnięcie skutków unikania opodatkowania</p> <p>Art. 119zfa [Decyzja określająca warunki cofnięcia skutków unikania opodatkowania; wniosek]</p> <p>§ 1. Szef Krajowej Administracji Skarbowej, na wniosek zainteresowanego, może wydać decyzję określającą warunki cofnięcia skutków unikania opodatkowania.</p> <p>§ 2. Zainteresowani, którzy są powiązani tą samą czynnością, mogą wystąpić ze wspólnym wnioskiem.</p> <p>§ 3. Wniosek może dotyczyć uzyskanej korzyści podatkowej, a w przypadku podatków, które są rozliczane okresowo – korzyści podatkowej uzyskanej w zakończonym okresie rozliczeniowym.</p> <p>§ 4. Wniosek może dotyczyć więcej niż jednej korzyści podatkowej, jeżeli korzyści podatkowe zostały uzyskane w danym okresie rozliczeniowym w analogiczny sposób.</p> <p>§ 5. Przepisy niniejszego rozdziału stosuje się odpowiednio do cofnięcia skutków unikania opodatkowania wynikających ze środków ograniczających umowne korzyści.</p>
--	--	--

Tabela 2 (cd.)

1	2	3
		<p>Art. 119zfb [Odmowa wszczęcia postępowania] Szef Krajowej Administracji Skarbowej odmawia wszczęcia postępowania:</p> <p>1) w zakresie tych korzyści podatkowych, które w dniu złożenia wniosku mogą być przedmiotem toczącego się postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej, o której możliwości wszczęcia podatnik został zawiadomiony na podstawie art. 282b § 1, albo gdy w tym zakresie sprawa została rozstrzygnięta co do jej istoty w decyzji lub postanowieniu organu podatkowego;</p> <p>2) jeżeli stanowisko zawarte we wniosku wskazuje na zasadność wydania decyzji na podstawie art. 119zfi § 1 lub 2.</p> <p>Art. 119zfc [Wyjaśnienie wątpliwości dotyczących wydania decyzji]</p> <p>§ 1. Przed złożeniem wniosku zainteresowany może zwrócić się do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej o wyjaśnienie wszelkich wątpliwości dotyczących wydania decyzji, w szczególności celowości jej wydania, zakresu niezbędnych informacji, trybu i przypuszczalnego terminu zakończenia postępowania.</p> <p>§ 2. Dokumenty i informacje uzyskane przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej w ramach czynności określonych w § 1 nie mogą stanowić dowodu w kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej lub postępowaniu podatkowym, chyba że organ podatkowy uzyska te dokumenty i informacje w wyniku przeprowadzenia innych czynności.</p>

<p>Art. 119zfd [Elementy wniosku] § 1. Wniosek zawiera informacje istotne z punktu widzenia przepisów art. 119a § 1-3, 5 i 6, w szczególności:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) opis stanu faktycznego składający się z: <ol style="list-style-type: none"> a) wyczerpującego opisu dokonanej czynności prowadzącej do unikania opodatkowania, b) wskazania podmiotów biorących udział w czynności określonej w lit. a wraz ze wskazaniem występujących pomiędzy podmiotami powiązań w rozumieniu art. 23m ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych i art. 11a ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, c) określenia skutków podatkowych będących rezultatem czynności określonej w lit. a, w tym korzyści podatkowej, o której mowa w art. 119a § 1, wraz z przedstawieniem sposobu i metody wyliczenia tych skutków; 2) w zależności od okoliczności: <ol style="list-style-type: none"> a) wyczerpujący opis przyjętej czynności odpowiedniej w rozumieniu art. 119a § 3, b) oświadczenie, że osiągnięcie korzyści podatkowej było jedynym celem dokonania czynności prowadzącej do unikania opodatkowania, c) wskazanie przepisu ustawy podatkowej określonego w art. 119a § 6, który nie powinien mieć zastosowania; 3) uzasadnienie przyjęcia wybranej czynności odpowiedniej lub złożonego oświadczenia albo wskazania, o których mowa w pkt 2; 		
--	--	--

Tabela 2 (cd.)

1	2	3
		<p>4) określenie skutków podatkowych, wraz z przedstawieniem sposobu i metody ich wyliczenia:</p> <p>a) dokonania przyjętej czynności odpowiedniej, b) stanu rzeczy, jaki zaistniałby, gdyby czynność prowadząca do unikania opodatkowania nie została dokonana,</p> <p>c) stanu prawnego, jaki zaistniałby, gdyby wskazany przepis ustawy podatkowej nie miał zastosowania.</p> <p>§ 2. Do wniosku należy załączyć istotną dokumentację:</p> <p>1) dotyczącą czynności określonej w § 1 pkt 1, w tym również opisującą zamiary i cele podmiotów w niej uczestniczących;</p> <p>2) wskazującą na zasadność stanowiska określonego w § 1 pkt 2 i 3.</p> <p>§ 3. Wniosek powinien zostać sporządzony i podpisany przez pełnomocnika szczególnego będącego doradcą podatkowym, adwokatem lub radcą prawnym.</p> <p>§ 4. Wniosek o wydanie decyzji niespełniający wymogów określonych w § 1-3 lub przepisach wydanych na podstawie § 5, lub innych wymogów określonych przepisami prawa pozostawia się bez rozpatrzenia.</p> <p>§ 5. Minister właściwy do spraw finansów publicznych może określić, w drodze rozporządzenia, wzór wniosku, o którym mowa w § 1, który</p>

		<p>zawiera informacje określone w tym przepisie oraz wskazane w art. 14b § 4 i art. 14r § 2, a także sposób uiszczenia opłaty, o której mowa w art. 119zff, mając na względzie konieczność ujednoczenia formy składanych wniosków oraz zapewnienia sprawnej obsługi wnioskodawców.</p>
		<p>Art. 119zfe [Złożenie wniosku; wydanie decyzji]</p> <p>§ 1. Złożenie wniosku oraz wydanie decyzji nie stanowią przeszkody do prowadzenia czynności sprawdzających, kontroli podatkowej, postępowania podatkowego lub kontroli celno-skarbowej.</p> <p>§ 2. W toku postępowania o wydanie decyzji domniemywa się, że:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) wskazana we wniosku czynność, o której mowa w art. 119zfd § 1 pkt 1 lit. a, została dokonana w sposób sztuczny; 2) co najmniej jednym z głównych celów dokonania czynności, o której mowa w pkt 1, było osiągnięcie korzyści podatkowej; 3) korzyść podatkowa określona w pkt 2 jest sprzeczna w danych okolicznościach z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu.

Tabela 2 (cd.)

1	2	3
		<p>Art. 119zff [Opłata] § 1. Wniosek podlega opłacie w wysokości: 1) 0,2% kwoty korzyści podatkowej, o której mowa w art. 119zfd § 1 pkt 1 lit. c – odnośnie do korzyści podatkowej lub jej części powodującej powstanie lub zawyżenie straty podatkowej, 2) 1% kwoty korzyści podatkowej, o której mowa w art. 119zfd § 1 pkt 1 lit. c – w pozostałych przypadkach – jednak nie mniejszej niż 1000 zł i nie większej niż 15 000 zł.</p> <p>§ 2. Przepis § 1 stosuje się odpowiednio do wniosku, o którym mowa w art. 119zfa § 4, z tym że podstawę obliczenia opłaty stanowi łączna kwota korzyści podatkowych objętych wnioskiem.</p> <p>§ 3. Jeżeli czynność prowadząca do unikania opodatkowania została uprzednio oceniona w ramach odmowy wydania opinii zabezpieczającej, opłata od wniosku o wydanie decyzji wynosi 75% różnicy opłaty obliczonej na podstawie § 1 i opłaty uiszczonej na podstawie art. 119zc § 1, jednak nie mniej niż 1000 zł.</p> <p>§ 4. Opłata podlega zwrotowi w przypadku: 1) wycofania wniosku – w połowie; 2) uiszczenia jej w kwocie wyższej niż należna – w odpowiedniej części.</p> <p>§ 5. Opłatę należy wpłacić w terminie 7 dni od dnia złożenia wniosku. Zwrot nienależnie uiszczonych opłat następuje nie później niż w terminie 7 dni od dnia zakończenia postępowania w sprawie wydania decyzji.</p>

	<p>§ 6. W przypadku uznania, że uzyskana przez zainteresowanego korzyść podatkowa jest większa od tej, którą wskazano we wniosku o wydanie decyzji, Szef Krajowej Administracji Skarbowej ustala, w drodze postanowienia, wysokość opłaty uzupełniającej, obliczonej zgodnie z § 1 lub 3.</p> <p>§ 7. Opłaty, o których mowa w § 1, 3 i 6, stanowią dochód budżetu państwa.</p> <p>§ 8. Jeżeli w wydanej decyzji Szef Krajowej Administracji Skarbowej określił skutki podatkowe stanu prawnego, jaki zaistniałby, gdyby określony w art. 119a § 6 przepis ustawy podatkowej nie miał zastosowania, zwraca się 60% uiszczonej opłaty, jeżeli zainteresowany, który uniknął opodatkowania:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) cofnął zgodnie z art. 119zfk § 1 lub 2 skutki unikania opodatkowania oraz 2) wpłacił na rachunek właściwego organu podatkowego kwotę wynikającą ze złożonej korekty deklaracji lub informacji zastępczej wraz z odsetkami za zwłokę.
	<p>Art. 119zfg [Wyjaśnienie wątpliwości; spotkanie uzgodnieniowe]</p> <p>Szef Krajowej Administracji Skarbowej może zwrócić się do wnioskodawcy o wyjaśnienie jego stanowiska, wątpliwości co do danych zawartych we wniosku lub może zorganizować spotkanie uzgodnieniowe.</p>

Tabela 2 (cd.)

1	2	3
		<p>Art. 119zfh [Nieprawidłowe przedstawienie elementów wniosku]</p> <p>§ 1. <i>W razie uznania w toku postępowania, że zainteresowany nieprawidłowo przedstawił elementy wniosku, o których mowa w art. 119zfd § 1 pkt 2-4, Szef Krajowej Administracji Skarbowej, w drodze postanowienia, zawiedamta o tym zainteresowanego oraz poucza o treści § 2. Postanowienie zawiera uzasadnienie faktyczne i prawne.</i></p> <p>§ 2. <i>Zainteresowany w terminie 14 dni od dnia doręczenia postanowienia, o którym mowa w § 1, może złożyć dodatkowe wyjaśnienia i dokumenty lub złożyć wniosek o zasięgnięcie przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej opinii Rady co do kwestii uwzględnionych w treści postanowienia i przedstawić jednocześnie własne stanowisko.</i></p> <p>§ 3. <i>Szef Krajowej Administracji Skarbowej występuje o opinię Rady, jeżeli przedstawione przez zainteresowanego dodatkowe wyjaśnienia i dokumenty okazały się niewystarczające. Zasięgając opinii Rady, Szef Krajowej Administracji Skarbowej przedstawia własne stanowisko w sprawie.</i></p> <p>§ 4. <i>Jeżeli w opinii Rady żadne z przedstawionych jej stanowisk nie jest zasadne, Rada przedstawia własną opinię w zakresie ocenianych kwestii.</i></p>

		<p>Art. 119zfi [Odmowa określenia warunków cofnięcia skutków unikania opodatkowania] § 1. Szef Krajowej Administracji Skarbowej, w drodze decyzji, odmawia określenia warunków cofnięcia skutków unikania opodatkowania, jeżeli czynność określona w art. 119zfd § 1 pkt 1 lit. a nie skutkowałą, wbrew stanowisku zainteresowanego, osiągnięciem korzyści podatkowej.</p> <p>§ 2. Szef Krajowej Administracji Skarbowej może, w drodze decyzji, odmówić określenia warunków cofnięcia skutków unikania opodatkowania, jeżeli zastosowanie innych niż art. 119a przepisów prawa podatkowego pozwala na przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania.</p>
--	--	--

Tabela 2 (cd.)

1	2	3
		<p>Art. 119zj [Elementy decyzji] § 1. Decyzja zawiera w szczególności: 1) wynikający z przedstawionego stanu faktycznego wyczerpujący opis czynności prowadzącej do unikania opodatkowania wraz ze wskazaniem podmiotów w niej uczestniczących; 2) rozstrzygnięcie co do: a) określenia skutków podatkowych będących rezultatem czynności określonej w pkt 1, w tym korzyści podatkowej, o której mowa w art. 119a § 1, b) prawidłowości przyjęcia czynności odpowiedniej, uznania, że osiągnięcie korzyści podatkowej było jedynym celem dokonania czynności prowadzącej do unikania opodatkowania, albo wskazania określonego w art. 119a § 6 przepisu ustawy podatkowej, który nie powinien mieć zastosowania, c) wskazania skutków podatkowych, jakie mogłyby zaistnieć, gdyby dokonano przyjętej czynności odpowiedniej, stanu rzeczy, jaki zaistniałby, gdyby czynność prowadząca do unikania opodatkowania nie została dokonana, albo stanu prawnego, jaki zaistniałby, gdyby wskazany przepis ustawy podatkowej nie miał zastosowania; 3) określenie, w jaki sposób zainteresowany może cofnąć skutki unikania opodatkowania, przy uwzględnieniu elementów wymienionych w pkt 2 lit. b i c.</p>

§ 2. W razie uznania stanowiska zainteresowanego za nieprawidłowe w zakresie opisanym w § 1 pkt 2 lit. a–c organ podatkowy wskazuje w decyzji prawidłowe stanowisko wraz z uzasadnieniem faktycznym i prawnym.

§ 3. Jeżeli w decyzji nie określono skutków podatkowych stanu prawnego, jaki zaistniałby, gdyby określony w art. 119a § 6 przepis ustawy podatkowej nie miał zastosowania, decyzja może ponadto określać uprawnienia zainteresowanego podmiotu, o którym mowa w art. 119zfm.

Tabela 2 (cd.)

1	2	3
		<p>Art. 119zfk [Złożenie korekty deklaracji lub informacji zastępczej]</p> <p>§ 1. W terminie 14 dni od dnia doręczenia decyzji zainteresowany może, uwzględniając jej treść, cofnąć skutki unikania opodatkowania poprzez złożenie korekty deklaracji, z zastrzeżeniem § 2.</p> <p>§ 2. Jeżeli w wyniku dokonania czynności, o której mowa w art. 119zfd § 1 pkt 1, zaistniał taki stan rzeczy, w którym złożenie deklaracji lub korekty deklaracji byłoby niezgodne z odrębnymi przepisami, w szczególności w razie zmiany formy prawnej mającej wpływ na sposób opodatkowania, cofnięcie przez zainteresowanego skutków unikania opodatkowania, o którym mowa w art. 119a § 1, następuje poprzez złożenie, w terminie określonym w § 1, informacji zastępczej. Złożenie informacji zastępczej wywołuje skutki prawne odpowiadające złożeniu deklaracji.</p> <p>§ 3. Złożenie korekty deklaracji lub informacji zastępczej niezgodnej z treścią decyzji nie wywołuje skutków prawnych w zakresie cofnięcia skutków unikania opodatkowania.</p> <p>§ 4. Ponowne skorygowanie deklaracji nie wywołuje skutków prawnych w zakresie, w jakim dokonana na podstawie § 1 korekta przewidywała cofnięcie skutków unikania opodatkowania.</p>

	<p>§ 5. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, wzór informacji zastępczej, wraz z objaśnieniami co do sposobu prawidłowego jej wypełnienia oraz terminu i miejsca jej składania, mając na uwadze umożliwienie prawidłowego rozliczenia podatku, a także kierując się potrzebą ułatwienia zainteresowanym poprawnego sporządzenia informacji zastępczej.</p>
	<p>Art. 119zff [Uwzględnienie lub pominięcie decyzji przez organ podatkowy]</p> <p>§ 1. Organ podatkowy uwzględni, z zastrzeżeniem § 2, w toku kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej lub postępowania podatkowego decyzję wydaną na podstawie art. 119zff § 1 lub 2 lub cofnięcie skutków unikania opodatkowania dokonane zgodnie z treścią decyzji.</p> <p>§ 2. Organ podatkowy w toku kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej lub postępowania podatkowego pomija decyzję wydaną na podstawie art. 119zff § 1 lub 2 lub cofnięcie skutków unikania opodatkowania dokonane zgodnie z treścią decyzji, jeżeli zgromadzone dowody wskazują na nierzetelność opisu czynności prowadzącej do unikania opodatkowania.</p>

Tabela 2 (cd.)

1	2	3
		<p>Art. 119zfm [Termin na skorygowanie deklaracji] § 1. <i>Zainteresowany niebędący podmiotem, który unikał opodatkowania, może w terminie 3 miesięcy od dnia doręczenia decyzji skorygować deklarację, uwzględniając treść tej decyzji, a także na jej podstawie w tym terminie wystąpić z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty lub zwrot podatku, jeżeli zainteresowany, który unikał opodatkowania:</i></p> <ol style="list-style-type: none"> 1) <i>cofnął zgodnie z art. 119zfk § 1 lub 2 skutki unikania opodatkowania oraz</i> 2) <i>wpłacił na rachunek właściwego organu podatkowego kwotę wynikającą ze złożonej korekty deklaracji lub informacji zastępczej wraz z odsetkami za zwłokę.</i> <p>§ 2. <i>Do zainteresowanego, o którym mowa w § 1, przepisy art. 119j § 4 i 5 stosuje się odpowiednio.</i></p>
		<p>Art. 119zfm [Odstanie] <i>W sprawach nieuregulowanych w niniejszym rozdziale stosuje się odpowiednio przepisy art. 14b § 4, art. 14i § 2, art. 14r § 2 i 3, art. 20g § 3, art. 119gc, art. 119h § 3, art. 119i, art. 119m § 1, art. 119s § 2 i art. 119u oraz działu IV, z wyłączeniem art. 133, a także przepisy art. 45, art. 46, art. 49 i art. 51 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej.</i></p>

Uwaga: pogrubionym drukiem pochylonym zaznaczono modyfikacje istniejących przepisów, dokonane kolejnymi ustawami zmieniającymi, oraz regulacje dodane w ramach pierwszej i drugiej nowelizacji.

Źródło: opracowanie własne.

Należy też zauważyć, że ustawa z 13 maja 2016 r. dokonała zmian w tzw. otoczeniu procesowym działu IIIA Ordynacji podatkowej. I tak, w dodanym art. 14na Ordynacji uregulowano kwestię ochrony podatnika z tytułu interpretacji indywidualnej m.in. w przypadku zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. W związku z wprowadzeniem klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania wyłączona została ochrona prawna wynikająca z zastosowania się do interpretacji indywidualnej dotyczącej zdarzenia, które stanowi unikanie opodatkowania. W art. 14b § 5b Ordynacji przyjęto zaś rozwiązanie, w myśl którego interpretacja indywidualna nie będzie wydawana w zakresie tych elementów stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego, które stanowią unikanie opodatkowania.

Złożenie wniosku o opinię Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania powoduje obligatoryjne zawieszenie postępowania podatkowego (art. 201 § 1 pkt 8 Ordynacji). Organ podatkowy, który zawiesił postępowanie z tej przyczyny, nie podejmuje żadnych czynności z wyjątkiem tych, które mają na celu podjęcie postępowania albo zabezpieczenie dowodu (art. 202 Ordynacji). Postępowanie podatkowe będzie podjęte po otrzymaniu przez Szefa KAS (do 28 lutego 2017 r. – ministra właściwego do spraw finansów publicznych) opinii Rady, ewentualnie po bezskutecznym upływie terminu trzymiesięcznego, gdyby Rada w tym czasie nie wydała opinii.

Opinia Rady nie jest wiążąca dla organów podatkowych, aczkolwiek w decyzji organ podatkowy byłby obowiązany odnieść się do jej treści w szczególności wówczas, jeśli opinia byłaby korzystna dla podatnika, a mimo to minister właściwy do spraw finansów publicznych uznałby zasadność zastosowania klauzuli (art. 210 § 2c Ordynacji). Opinia Rady stanowiłaby część akt sprawy.

W myśl art. 210 § 2b Ordynacji podatkowej, w każdej decyzji należy wyszczególnić wysokość zobowiązania podatkowego, nadpłaty, zwrotu podatku, straty podatkowej, niepobranego lub pobranego a niewpłaconego przez płatnika podatku ustaloną albo określoną w związku z zastosowaniem art. 119 Ordynacji lub środków ograniczających umowne korzyści (do 31 grudnia 2018 r. – kwotę zobowiązania podatkowego, nadpłaty, zwrotu podatku lub straty podatkowej ustaloną albo określoną w związku z zastosowaniem art. 119a Ordynacji).

W ustawie z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi³⁹ ustawodawca postanowił rozszerzyć kognicję sądów administracyjnych o badanie legalności opinii zabezpieczających, ich zmian oraz odmów ich wydania (art. 3 § 2 pkt 4a w brzmieniu od 15 lipca 2016 r.) w oparciu wyłącznie o zarzut naruszenia przepisów postępowania, dopuszczeniu się błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego (art. 57a w brzmieniu od 15 lipca 2016 r.).

Zgodnie z art. 7 ustawy z 1 maja 2016 r. przepisy art. 119a–119f Ordynacji mają zastosowanie do korzyści podatkowej uzyskanej po dniu wejścia w życie niniejszej ustawy.

³⁹ Dz. U. z 2016 r., poz. 718, ze zm.

§ 6. Ocena regulacji

Z punktu widzenia podatnika zawsze podstawowe znaczenie ma przekaz językowy, w którym sformułowane są przepisy podatkowe. Źródłem wiedzy o obowiązkach podatkowych jest zaś tekst aktu normatywnego.

Podatnik – dokonując interpretacji przepisów podatkowych – ma obowiązek przeczytania i zrozumienia tekstu prawnego; jest to punkt wyjścia w procesie interpretacji przepisów podatkowych⁴⁰. Zrozumienie tekstu prawnego jest bowiem podstawowym warunkiem stosowania przepisów podatkowych. Jeżeli podatnik ma zastosować się do dyspozycji wynikającej z prawnej formuły podatku, to może to uczynić tylko wówczas, gdy prawodawca w sposób należyty spełnił obowiązek jasnego sformułowania tych przepisów. I tu – w kontekście projektowanej regulacji – pojawia się kwestia zasadnicza, czy redakcja tych przepisów jest klarowna i zrozumiała, a zatem, czy treść sformułowana w projektowanych przepisach jest (z punktu widzenia podatnika) konkretna i oczywista, wzięwszy pod uwagę otoczenie normatywne (inne przepisy materialnego prawa podatkowego, ale też wszystkie regulacje kształtujące obrót prawny).

Nie ulega wątpliwości, że podatnik będzie dążył do takiego ukształtowania swojego położenia prawnego, aby zmniejszyć swoje zobowiązanie podatkowe, a to z kolei rodzi ryzyko zmniejszenia wpływów do budżetu państwa z tytułu nakładanych podatków. W związku z tym zasadne jest pytanie, czy adekwatnym rozwiązaniem dla „uszczerbnienia” prawa podatkowego jest wprowadzenie do porządku prawnego ogólnej podatkowej klauzuli antyabuzywnej, zwłaszcza w obowiązującym kształcie (przepisy działu IIIA Ordynacji), czy też bardziej wskazane byłoby przeciwdziałaniu zjawisku unikania opodatkowania za pomocą regulacji szczegółowych.

Odpowiedź na tak sformułowany problem wymaga w pierwszej kolejności odniesienia się do standardu konstytucyjnego w przedmiocie określoności norm prawnych (ze szczególnym uwzględnieniem prawa podatkowego).

Ustawowa regulacja winna czynić zadość dyrektywie dostatecznej określoności i stabilności unormowań prawnych, która stanowi pochodną zasady demokratycznego państwa prawa, wyrażonej w art. 2 Konstytucji⁴¹. Wymóg określoności regulacji prawnej znajduje swą konstytucyjną podstawę w zasadzie demokratycznego państwa prawnego. Odnosi się on do wszelkich regulacji (pośrednio czy bezpośrednio) kształtujących pozycję prawną obywatela. Zasada określoności prawa jest bowiem jedną z dyrektyw prawidłowej legislacji. Stanowi ona także element zasady ochrony zaufania obywatela do państwa i tworzonych przez nie prawa, wynikający z art. 2 Konstytucji⁴².

40 Por. D. Łukawska-Białogłowska, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. H. Dzwonkowski, wyd. 8, Warszawa 2019, s. 797.

41 Wyrok TK z 18 lutego 2004 r., P 21/02.

42 Wyroki TK z: 15 września 1999 r., K 11/99, 11 stycznia 2000 r., K 7/99, 21 marca 2001 r., K 24/00, 30 października 2001 r., K 33/00, 22 maja 2002 r., K 6/02, 20 listopada 2002 r., K 41/02,

W wyroku z 28 października 2009 r. (sygn. akt Kp 3/09) Trybunał Konstytucyjny zauważył, że

[n]orma konstytucyjna nakazująca zachowanie odpowiedniej określoności regulacji prawnych ma charakter zasady prawa. Nakłada to na ustawodawcę obowiązek jej optymalizacji w procesie stanowienia prawa. Ustawodawca powinien dążyć do możliwie maksymalnej realizacji wymogów składających się na tę zasadę. Tym samym stopień określoności konkretnych regulacji podlega każdorazowej relatywizacji w odniesieniu do okoliczności faktycznych i prawnych, jakie towarzyszą podejmowanej regulacji. Relatywizacja ta stanowi naturalną konsekwencję nieostrości języka, w którym redagowane są teksty prawne oraz różnorodności materii podlegającej normowaniu.

Znaczenie zasady określoności przepisów prawa przejawia się przede wszystkim w tym, że odnosi się ona – jako jedna z dyrektyw prawidłowej legislacji – do wszelkich regulacji kształtujących pozycję prawną jednostki. Zasady przyzwoitej legislacji obejmują m.in. wymaganie określoności przepisów, które muszą być sformułowane w sposób poprawny, precyzyjny i jasny. Poprawność przepisu oznacza jego prawidłową konstrukcję z punktu widzenia językowego i logicznego i jest warunkiem podstawowym, pozwalającym na ocenę przepisu w aspekcie pozostałych kryteriów – jasności i precyzyjności. Jasność przepisu oznacza jego klarowność i zrozumiałość dla adresatów, którzy mają prawo oczekiwać od racjonalnego ustawodawcy tworzenia norm prawnych niebudzących wątpliwości co do treści nakładanych obowiązków i przyznawanych praw⁴³.

Wymóg określoności odnosi się do relacji między państwem i obywatelami – adresatami danej regulacji, którzy mają prawo oczekiwać jej czytelności, przejrzystości, poszanowania zasad systemowych, a także nierozmijania się jej skutków z rzeczywistymi intencjami prawodawcy. Jak zauważył Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 9 lutego 2010 r. (sygn. akt P 58/08): „niejasność przepisów jest wyrazem niedostatecznej troski ustawodawcy o podmiotowe traktowanie adresatów prawa, co odbiera [im] [...] poczucie bezpieczeństwa prawnego i skutkuje utratą zaufania do państwa”.

Zasada prawidłowej legislacji mieści nie tylko wymóg dostatecznej określoności przepisów prawa. Obejmuje także podstawowy z punktu widzenia procesu prawotwórczego etap formułowania celów, które mają zostać osiągnięte przez ustanowienie określonej normy prawnej. Stanowią one podstawę do oceny, czy przepisy prawne w prawidłowy sposób wyrażają wysławianą normę oraz czy nadają się do realizacji zakładanego celu⁴⁴.

3 grudnia 2002 r., P 13/02, 29 października 2003 r., K 53/02, z 9 października 2007 r., SK 70/06, 28 października 2009 r., K 32/08, 29 maja 2012 r., SK 17/09 i 29 lipca 2014 r., P 49/13.

43 Wyrok TK z 11 grudnia 2009 r., Kp 8/09.

44 Wyroki TK z: 24 lutego 2003 r., K 28/02 i 22 września 2009 r., P 46/07.

Z orzecznictwa Trybunału wywieść można trzy zasadnicze założenia istotne dla oceny zgodności treści określonego przepisu prawa z wymaganiami wynikającymi z zasady prawidłowej legislacji:

– po pierwsze – każdy przepis prawa, a zwłaszcza ograniczający konstytucyjne wolności lub prawa, powinien być sformułowany w sposób pozwalający jednoznacznie ustalić, kto i w jakiej sytuacji podlega ograniczeniom;

– po drugie – przepis ten powinien być na tyle precyzyjny, aby zapewniona była jego jednolita wykładnia i stosowanie;

– po trzecie – przepis taki powinien być sformułowany tak, aby zakres jego zastosowania obejmował tylko te sytuacje, w których działający racjonalnie ustawodawca istotnie zamierzał wprowadzić regulację ograniczającą korzystanie z konstytucyjnych wolności i praw⁴⁵.

Precyzyjność przepisu przejawia się w konkretności regulacji praw i obowiązków, tak by ich treść była oczywista i pozwalała na ich wyegzekwowanie. Jest to możliwe pod warunkiem skonstruowania przez prawodawcę precyzyjnych norm prawnych. Jasność przepisu gwarantować ma jego komunikatywność względem adresatów. Innymi słowy, chodzi o zrozumiałość przepisu na gruncie języka powszechnego. Wymóg jasności oznacza nakaz tworzenia przepisów zrozumiałych dla ich adresatów, którzy od racjonalnego prawodawcy mają prawo oczekiwać stanowienia norm niebudzących wątpliwości co do nakładanych obowiązków lub przyznawanych praw⁴⁶.

Jak wskazywał Trybunał Konstytucyjny: niejasne i nieprecyzyjne sformułowanie przepisu prawnego rodzi niepewność jego adresatów co do treści praw i obowiązków, zwłaszcza gdy stwarza dla organów stosujących przepis nazbyt dużą swobodę (a nawet dowolność) interpretacji, które – w zakresie tych zagadnień, jakie ustawodawca uregulował w sposób niejasny i nieprecyzyjny – mogą prowadzić do wcielania się w rolę prawodawcy lub jego zastępowania. Ustawodawca nie może więc poprzez niejasne formułowanie treści przepisów pozostawiać organom mającym je stosować nadmiernej swobody przy ustalaniu ich zakresu podmiotowego i przedmiotowego. Założenie to można określić ogólnie jako zasadę określoności ustawowej ingerencji w sferę praw i obowiązków adresatów normy prawnej. Przekroczenie pewnego poziomu niejasności przepisów prawnych może stanowić samoistną przesłankę stwierdzenia ich niezgodności z wyrażoną w art. 2 Konstytucji zasadą państwa prawnego⁴⁷.

Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie podkreślał, że w demokratycznym państwie prawnym stanowienie i stosowanie prawa nie może być pułapką dla obywateli⁴⁸, a także, jakie znaczenie ma naruszenie art. 2 Konstytucji na gruncie prawa

45 Wyroki TK z: 30 października 2001 r., K 33/00, 27 listopada 2006 r., K 47/04, 22 stycznia 2013 r., P 46/09 i 29 lipca 2014 r., P 49/13.

46 Wyrok TK z 28 października 2009 r., K 32/08.

47 Wyroki TK z: 24 lutego 2003 r., K 28/02, 23 marca 2006 r., K 4/06 i 30 września 2008 r., K 44/07.

48 Orzeczenie TK z 3 grudnia 1996 r., K. 25/95 oraz wyroki TK z: 10 kwietnia 2001 r., U 7/00, 5 listopada 2002 r., P 7/01, 7 czerwca 2004 r., P 4/03, 15 lutego 2005 r., K 48/04 oraz 29 listopada 2006 r., SK 51/06.

podatkowego. Trybunał uzasadniał, że nakaz precyzji i jednoznaczności sformułowań oraz poprawności legislacyjnej, wywodzony z tych zasad, ma szczególne znaczenie w prawie podatkowym, a zwłaszcza tam, gdzie przewiduje ono obowiązek samoobliczenia, czyli obliczenia i zapłaty kwoty podatku. Tylko bowiem uiszczenie podatku należnego w tej kwocie prowadzi do wygaśnięcia obowiązku podatkowego. W przeciwnym razie podatnik narażony jest na powstanie zaległości podatkowej, a nawet odpowiedzialność karnoskarbową.

W wyroku z 22 maja 2002 r. (sygn. akt K 6/02) Trybunał podkreślił, że „naruszeniem Konstytucji jest stanowienie przepisów niejasnych, wieloznacznych, które nie pozwalają obywatelowi na przewidzenie konsekwencji prawnych jego zachowań”. A w wyroku z 4 kwietnia 2005 r. (sygn. akt SK 7/03) wskazał, że „dziedzina, w której nakaz określoności wymaga szczególnego zaakcentowania jest – obok prawa karnego – także dziedzina prawa daninowego”.

Trybunał zwracał w tym kontekście uwagę na szczególne znaczenie art. 84 Konstytucji stanowiącego, że każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków określonych w ustawie. Z treści normatywnych tego przepisu wynika również obowiązek ustawodawcy takiego stanowienia podatków, aby wynikające z przepisów podatkowych normy prawne, określające obowiązek podatnika, były w pełni precyzyjne, niebudzące wątpliwości.

W wyroku z 2 kwietnia 2007 r. (sygn. akt SK 19/06) Trybunał podkreślił kompletność art. 2 i art. 84 Konstytucji, jeśli chodzi o konstytucyjne wymogi ciążące na ustawodawcy, aby precyzyjnie określał relacje między jednostką a państwem w sferze prawa daninowego, stwierdzając m.in., że

zasada ochrony zaufania jednostki do państwa i stanowiącego przez nie prawa stanowi konstytucyjny element zasady państwa prawnego wyrażonej w art. 2 Konstytucji. Z punktu widzenia ochrony zaufania jednostki do państwa i do stanowiącego przez nie prawa w sferze danin publicznych istotne znaczenia ma ponadto art. 84 Konstytucji. W myśl tego przepisu każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Art. 84 Konstytucji zakłada precyzyjne określenie istotnych elementów stosunku daninowego w ustawie tak, aby jednostka mogła przewidywać daninowe konsekwencje swoich działań. Należy w związku z tym zauważyć, że zasada ochrony zaufania jednostki do państwa i do prawa w sferze danin publicznych znajduje podstawę w art. 2 w związku z art. 84 Konstytucji. W ocenie Trybunału Konstytucyjnego analizowana zasada wymaga w szczególności, aby zainteresowany znał dokładną treść i wysokość ciążących na nim obowiązków daninowych w chwili zajścia zdarzeń powodujących powstanie takiego obowiązku.

Artykuł 217 Konstytucji stanowi, że „nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy”. Z przytoczonego przepisu

wynika więc również, że określony musi być przedmiot opodatkowania, a w konsekwencji podstawa opodatkowania. Określoność przedmiotu opodatkowania oznacza, że nie może być niejasności co do podstawy opodatkowania wynikającej z opodatkowania przedmiotu.

Przepisy rozdziału 1 działu IIIA Ordynacji podatkowej naruszają wymóg ustawowej określoności przedmiotu opodatkowania. Wprowadzając w istocie zwroty nieostre w definicjach legalnych („sztuczny sposób działania” – art. 119a § 1; „czynność odpowiednia” – art. 119a § 2; „rozsądne działanie podmiotu” – art. 119c § 1), mieszając je z definicjami opisowymi opartymi na wyliczeniach przykładowych (stosowanie zwrotu „w szczególności” – art. 119c § 2), popełniając błędy *ignotum per ignotum* (definicja „czynności” – art. 119f § 1), czy wreszcie „stygmetyzując” samą okoliczność niepewnienia zobowiązania podatkowego, odsunięcia w czasie powstania zobowiązania podatkowego lub obniżenia jego wysokości albo powstania straty podatkowej, powstanie nadpłaty lub prawa do zwrotu podatku albo podwyższenie kwoty nadpłaty lub zwrotu podatku (art. 119e – obowiązujący do 31 grudnia 2018 r.; od 1 stycznia 2019 r. jego treść powtarza art. 3 pkt 18, umiejscowiony w dziale I Ordynacji), przepisy te nie określają precyzyjnie przedmiotu opodatkowania (nie da się na ich podstawie zrekonstruować podatkowego stanu faktycznego, który oparty byłby na obiektywnych, niepodważalnych kryteriach, czytelnych zarówno dla organu podatkowego, jak i przede wszystkim dla podatnika). W rezultacie nie jest również jasno określona sytuacja, kiedy podatnik jest albo nie jest zobowiązany do uiszczenia określonego podatku.

Ponadto ani ustawa z 13 maja 2016 r., ani żadna późniejsza ustawa nowelizująca Ordynację podatkową, nie uchyliła art. 199a Ordynacji. Konsekwencją tego jest swoisty dualizm regulacyjny w odniesieniu do kwestii badania zjawiska obejścia prawa podatkowego przez podatników.

Niejasność i brak określoności przepisów Ordynacji podatkowej składających się na klauzulę przeciwdziałającą unikaniu opodatkowania prowadzi do naruszenia fundamentalnej zasady zaufania obywateli do państwa i prawa, wynikającej z art. 2 Konstytucji. Prowadzi to również do naruszenia art. 217 Konstytucji, w świetle którego wymienione tam elementy obowiązku podatkowego, w tym w szczególności przedmiot opodatkowania, a w konsekwencji podstawa opodatkowania, winny być precyzyjnie określone w ustawie.

Swoboda ustawodawcy w zakresie nakładania podatków, wynikająca z prowadzonej polityki gospodarczej i społecznej, ograniczona jest wymogami konstytucyjnymi, w szczególności wymogami dotyczącymi precyzji norm podatkowych, konstruowanych na gruncie przepisów prawnych. Klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania (obejściu prawa podatkowego) ma *prima facie* szersze zastosowanie aniżeli regulacje szczegółowe; może bowiem pomieścić w swej hipotezie zjawiska nowe, nieprzewidziane przez ustawodawcę. Pełni też w systemie prawnym użyteczną rolę w postaci ograniczenia konieczności ciągłego wprowadzania

„na bieżąco” regulacji szczegółowych⁴⁹. Problem polega jednak na tym, że tego typu regulacja przenosi w istocie kompetencję ustawodawcy w przedmiocie nakładania podatków (tworzenia podatkowych stanów faktycznych) na organy stosujące prawo; nie realizuje zatem wymogu dookreśloności regulacji podatkowych. Normodawca powinien raczej ograniczać zasięg klauzul ogólnych w prawie publicznym (a zwłaszcza w odniesieniu do prawa podatkowego) wyłącznie na przypadki, kiedy użycie takich klauzul jest nieodzowne, nie zaś na odwrót.

Klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania (obejściu prawa podatkowego) powinna pełnić w systemie prawnym funkcję *ultima ratio*, wykorzystywanego w sytuacjach nadzwyczajnych, gdy nie sprawdzają się inne, standardowe środki przeciwdziałające unikaniu opodatkowania. Trafnie zauważa A. Olesińska, że regulacja taka powinna stanowić odpowiednik art. 5 k.c. w stosunkach cywilnoprawnych⁵⁰. Podatkowa klauzula antyabuzyjna, dopuszczająca ocenę zgodnego z prawem działania na podstawie nieostrych kryteriów, nie może urastać do standardu legislacyjnego.

Obowiązkiem ustawodawcy podatkowego jest nieodstępowanie od zasady pewności prawa bez istotnego ku temu powodu, a także – poszanowanie zasady proporcjonalności przez wyważenie interesów jednostek (podatników) oraz państwa⁵¹. Za istotne powody nie można bynajmniej uznać – do czego odwoływano się na etapie prac nad założeniami koncepcyjnymi czy też w omówionym projekcie ustawy nowelizującej – zjawiska optymalizacji podatkowej jako takiego, zaleceń partykularnych⁵² Komisji Europejskiej, a tym bardziej samego faktu funkcjonowania regulacji antyabuzyjnych w systemach podatkowych innych państw. Zasadą powinno być konstruowanie systemu podatkowego w taki sposób, aby pozbawiony był on niedociągnięć legislacyjnych, które umożliwiają podatnikom osiągnięcie (zgodnie z prawem) korzyści podatkowych, które nie są zgodne z intencją ustawodawcy i zakłócają obowiązywanie zasady równości opodatkowania.

W sytuacji, w której standardem konstytucyjnym jest dookreśloność przepisów prawa podatkowego (daninowego), zabezpieczenie państwa przed uszczupleniem źródeł dochodów budżetowych powinno następować w drodze norm szczegółowych, a więc takich, które blokują określone działania, ale jednocześnie nie posługują się zwrotami niedookreślonym. Klauzula antyabuzyjna w prawie podatkowym powinna być zatem wyjątkiem, a nie regułą (do czego dąży projekt nowelizacji Ordynacji podatkowej).

Odnosząc powyższe do przepisów działu IIIA Ordynacji podatkowej, należy stwierdzić, że regulacja ta wprowadza – obok nieprecyzyjnych przepisów materialnych (rozdział 1 dotyczący klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania) – nowe instytucje procesowe (rozdział 2 dotyczący postępowania w sprawach dotyczących

49 Por. A. Olesińska, *Klauzula...*, s. 355.

50 *Ibidem*, s. 356.

51 Podobnie: *ibidem*, s. 357.

52 Odnoszących się wyłącznie do pewnej kategorii podatków.

unikania opodatkowania, rozdział 4 w przedmiocie opinii zabezpieczających oraz rozdział 5 regulujący cofnięcie skutków unikania opodatkowania), które w swojej istocie naruszają zasadę rzetelnego procesu podatkowego.

Samo wszczęcie postępowania w trybie przepisów rozdziału 2 działu IIIA Ordynacji podatkowej wobec podatnika, w stosunku do którego toczy się postępowanie wymiarowe (*argumentum ex art. 119g § 5 i 6*), przekłada się na rozciągnięcie tego postępowania wymiarowego w czasie (co w tym momencie powoduje przedłużanie okresu niepewności podatnika co do jego położenia prawnego). Dodatkowo art. 119i § 9 (zwłaszcza w kontekście uchylecia z dniem 1 stycznia 2019 r. § 10 tego artykułu) wprowadza – co do zasady – swoistą regułę *in silentio pro fisco* przy wydawaniu opinii przez Radę do Spraw Przeciwdziałania Unikania Opodatkowania.

Z kolei instytucja opinii zabezpieczających, które z założenia miałyby chronić podatnika przed wszczęciem wobec niego postępowania w sprawie unikania opodatkowania (art. 119b § 1 pkt 2), ma w istocie charakter gwarancji pozornej, albowiem opinie te mogą zostać zmienione przez Szefa KAS, działającego z urzędu, jeżeli byłyby one „sprzeczne z orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego lub Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej” (art. 119zd § 1). Zastosowanie zwrotu „sprzeczność z orzecznictwem” (a nie z „orzeczeniami”) wskazywałoby, że chodzi tutaj nie tyle o ocenę (dokonywaną wszak przez organ) zgodności jego opinii zabezpieczających z rozstrzygnięciami obu Trybunałów (w rozumieniu części dyspozytywnej orzeczenia), ale przyjmowanymi określonymi zapatrywaniami prawnymi w uzasadnieniach tych orzeczeń. W tym przypadku istnieje jednakże ryzyko stosowania oceny zgodności *praeter iudicis* przez Szefa KAS w celu zmiany stanowiska na niekorzyść podatnika. Wydaje się zatem, że opinie zabezpieczające mogą stać się w praktyce instytucją pozorną. Dodatkowo w sprawach dotyczących unikania opodatkowania *ex lege* podatnika nie obejmuje ochrona wynikająca do tej pory z zastosowania się do indywidualnej interpretacji podatkowej. Taka sytuacja stanowi naruszenie art. 2 Konstytucji. Jak zauważył bowiem Trybunał Konstytucyjny, konieczność respektowania zasady ochrony zaufania do państwa, obejmującej zakaz tworzenia prawa wprowadzającego pozorne instytucje prawne, wymaga usunięcia przeszkód prawnych uniemożliwiających realizację tego prawa, tj. sytuacji, gdy adresaci normy prawnej nigdy nie mogą z tej regulacji skorzystać. Regulacje prawne powinny zapewniać jednostce nie tylko bezpieczeństwo prawne, lecz także w pełni zakładać przewidywalność co do tego, w jakim stopniu ich realizacja może wpływać na ukształtowanie pozycji prawnej jednostki w poszczególnych sytuacjach prawnych⁵³.

Ponadto wprowadzenie procedury w przedmiocie cofnięcia skutków unikania opodatkowania – choć stanowi rozwiązanie celowe z punktu widzenia bezpieczeństwa prawnego podatników, którzy dobrowolnie zdecydują się cofnąć skutki unikania opodatkowania – od strony normatywnej w istocie bardzo poważnie osłabia

53 Wyroki TK z: 19 grudnia 2002 r., K 33/02 i 9 czerwca 2003 r., SK 5/03.

pozycję podatnika jako strony postępowania podatkowego lub celno-skarbowego, co stanowi naruszenie zasady zaufania jednostki do państwa i stanowionego przez nie prawa, wywodzonej z art. 2 Konstytucji⁵⁴.

Z uwagi na powyższe należy stwierdzić, że zawarta w dziale IIIA Ordynacji regulacja budzi uzasadnione wątpliwości konstytucyjne⁵⁵.

54 Szerszą analizę rozdziału 5 działu IIIA Ordynacji przeprowadzam w: *Ordynacja podatkowa...*, red. H. Dzwonkowski, wyd. 8, s. 788–799.

55 Por. także np. R. Bernat, *Charakter prawny klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania*, „Studia Prawnicze KUL” 2016, nr 4, s. 7 i n.

Zakończenie

Z przedstawionych w niniejszej pracy rozwiązań normatywnych oraz koncepcji orzeczniczych, jak też poglądów doktryny, wynika, że zjawisko obejścia prawa podatkowego (unikania opodatkowania) uznawane jest za niepożądane z punktu widzenia interesów fiskalnych państwa. Obejście prawa podatkowego (mieszczące się w granicach planowania podatkowego) – w przeciwieństwie do uchylania się od opodatkowania – wykorzystuje legalne instrumenty prawne (konstrukcje prawa prywatnego) do optymalnego ukształtowania położenia prawnopodatkowego podatnika. Prowadzi przy tym nie tylko do uszczuplenia dochodów budżetowych, ale również do nierówności podatkowej, zależnie od tego, czy podatnicy stosują metody unikania podatku, czy też nie.

Przyczyną zjawiska obejścia prawa podatkowego są: z jednej strony – naturalna chęć podatników do zwiększania swojego stanu majątkowego (obniżenia zobowiązania podatkowego), z drugiej zaś – ścisłe związki, jakie istnieją pomiędzy prawem cywilnym a prawem podatkowym (wykorzystywanie instytucji prawnych w celu konstrukcji określonego podatkowego stanu faktycznego).

Obserwacja wielu systemów prawnych pokazuje, że zjawisko obejścia prawa podatkowego spotyka się z negatywną reakcją państwa. Oprócz rozwiązań typu szczegółowego (o ograniczonym zasięgu działania, wiążących się też z pewną kazuistyką), zastosowanie mają instrumenty o charakterze ogólnym, tj. albo metody orzecznicze, albo regulacje prawa pozytywnego przybierające kształt klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania.

Jak zostało to przedstawione w rozważaniach dotyczących problematyki obejścia prawa podatkowego w wybranych systemach prawnych państw zaliczanych do kręgu prawa kontynentalnego oraz kręgu *common law*, występuje wyraźna tendencja do normatywnego przeciwdziałania unikaniu opodatkowania. Ustanawiane

są klauzule ogólne, umożliwiające objęcie swoim zasięgiem jak największą liczbę sytuacji (zachowań), które mogą wydawać się wątpliwe w kontekście prawidłowej realizacji obowiązku podatkowego przez jednostki.

Również w systemie prawa polskiego zjawisko obejścia prawa podatkowego, które zostało stosunkowo wcześnie – bo już w okresie dwudziestolecia międzywojennego – rozpoznane przez doktrynę i orzecznictwo Najwyższego Trybunału Administracyjnego, przeszło swoistą ewolucję, jeżeli chodzi o podejście do niego normodawcy: od początkowego braku szczególnej reakcji prawodawczej (II Rzeczpospolita, Polska Ludowa), przez samoistną doktrynę orzecniczą (po 1989 r.), po zintensyfikowane próby wprowadzenia klauzuli ogólnej, zwieńczone stosownymi działaniami ustawodawczymi w 2003, 2005 i w 2016 r., co ilustruje tabela 3.

Tabela 3. Kształtowanie klauzuli ogólnej przeciwko obejściu prawa podatkowego w systemie prawa polskiego

Okres	Występowanie klauzuli ogólnej w aktach normatywnych	Zasięg normatywny (adresaci klauzuli)	Charakter klauzuli	Prawne kryteria przesądzające o obejściu lub nadużyciu prawa podatkowego	Przepisy postępowania	Orzecznictwo	Podmiot stwierdzający obejście prawa podatkowego
1	2	3	4	5	6	7	8
II Rzeczpospolita (1918–1939)	Nie	*	*	*	Ogólne O postępowaniu W sprawach podatkowych	Tak ^c	Organ podatkowy (w ramach postępowania podatkowego) Sąd administracyjny (w ramach kontroli decyzji)
Polska Ludowa (1944–1989)	Nie	*	*	*	*	Nie ^b	*
III Rzeczpospolita (od 1989)	Nie	*	*	*	Ogólne O postępowaniu W sprawach podatkowych O kontroli skarbowej	Tak ^c	Organ podatkowy (w ramach postępowania podatkowego) Organ kontroli skarbowej (w ramach postępowania kontrolnego) Sąd administracyjny (w ramach kontroli decyzji organu)
Do 1995							

Tabela 3 (cd.)

1	2	3	4	5	6	7	8
III Rzeczpospolita (od 1989)	1996-1997	Tak	§ 54 ust. 4 pkt 4 lit. C Rozporządzenia MF z dnia 21 grudnia 1995 r. ^d	Podatnicy podatku od towarów i usług	Materialny	Kryterium sprzeżności z ustawą, obej- ścia ustawy lub sprzeżności z zasadami współzycia społecznego czynności prawnej (w rozumieniu art. 58 k.c.) Albo jej pozor- ności (w rozumieniu art. 83 k.c.)	Organ podatkowy (w ramach postępowania podatkowego) Organ kontroli skarbowej (w ramach postępowania kontrolnego) Sąd administracyjny (w ramach kontroli decyzji organu)
	1998-1999	Tak	§ 54 ust. 4 pkt 5 lit. C Rozporządzenia MF z dnia 15 grudnia 1997 r. ^e	Podatnicy podatku od towarów i usług		Ogólne O postępo- waniu W sprawach podatko- wych O kontroli skarbowej	Tak
	2000-2002	Tak	§ 50 ust. 4 pkt 5 lit. C Rozporządzenia MF z dnia 22 grudnia 1999 r. ^f	Podatnicy podatku od towarów i usług			

III Rzeczpospolita (od 1989)		2002-2004	Tak	§ 48 ust. 4 pkt 5 lit. C Rozporządzenia MF z dnia 22 marca 2002 r. ⁹	Wszyscy podatnicy	Materialny	Kryterium ekonomiczne (rezultatu gospodarcze- go) w oparciu o przesłanki Zgodnego zmiaru stron i celu czynności prawnej	Ogólne O postępo- waniu W sprawach podatko- wych O kontroli skarbowej	Tak	Organ podatkowy (w ramach postępowania podatkowego) Organ kontroli skarbowej (w ramach postępowania kontrolnego) Sąd administracyjny (w ramach kontroli decyzji organu)
		2003-2005	Tak	Art. 24a i art. 24b Ordynacji podatko- wej ⁹					Tak	Organ podatkowy (w ramach postępowania podatkowego) Organ kontroli skarbowej (w ramach postępowania kontrolnego) Sąd powszechny (w ramach „postępowania wstępnego” na wnio- sek organu) Sąd administracyjny (w ramach kontroli decyzji organu)
		Od 2005 r.	Tak	Art. 199a Ordynacji podatko- wej	Wszyscy podatnicy	Materialny i procesowy	Kryterium ekonomiczne (rezultatu gospodarcze- go) w oparciu o przesłanki Zgodnego zmiaru stron i celu czynności prawnej	Ogólne O postępo- waniu W sprawach podatko- wych O kontroli skarbowej Ogólne po- stępowania cywilnego	Tak	Organ podatkowy (w ramach postępowania podatkowego) Organ kontroli skarbowej (w ramach postępowania kontrolnego) Sąd powszechny (w ramach „postępowania wstępnego” na wnio- sek organu) Sąd administracyjny (w ramach kontroli decyzji organu)

Tabela 3 (cd.)

1	III Rzeczpospolita (od 1989)	Od 2016 r.	Tak	Art. 119a-119f Ordynacji podatkowej	Wszyscy Podatnicy	Materialny	Kryterium ekonomiczne (rezultatu gospodarczego) w oparciu o przesłanki celu czynności prawnej, jej uzasadnienia ekonomicznego oraz osiągnięcia korzyści podatkowej	Odrębne O postępowaniu w sprawie unikania opodatkowania	6	7	8
<p>Minister właściwy do spraw finansów publicznych (2016–2017)</p> <p>(w ramach odrębnego postępowania podatkowego wszczętego z własnej inicjatywy albo</p> <p>W razie przejęcia</p> <p>Do dalszego prowadzenia toczącego się postępowania podatkowego</p> <p>lub postępowania kontrolnego;</p> <p>W ramach postępowania</p> <p>O wydanie opinii zabezpieczającej)</p> <p>Szef Krajowej Administracji Skarbowej (od 2017)</p> <p>(w ramach odrębnego postępowania podatkowego wszczętego z własnej inicjatywy albo</p> <p>W razie przejęcia</p> <p>Do dalszego prowadzenia toczącego się postępowania podatkowego,</p> <p>Kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej;</p> <p>W ramach postępowania</p> <p>O wydanie opinii zabezpieczającej)</p> <p>Rada do Spraw Przeciwdziałaniu Unikania Opodatkowania</p> <p>(w ramach procedury opiniodawczej na etapie postępowania odwoławczego prowadzonego</p>											

											Przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych – 2016–2017, Szefa Krajowej Administracji Skarbowej – od 2017) Sąd administracyjny (w ramach kontroli decyzji ministra właściwego do spraw finansów publicznych – 2016–2017, Szefa Krajowej Administracji Skarbowej – od 2017)
--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

Uwaga: od 1 stycznia 2007 r. przy ocenie zachowań podatników podatku od towarów i usług zastosowanie ma również art. 131 dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnotowego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 347 z 11 grudnia 2006 r., s. 1, ze zm.). Zgodnie z tym przepisem zwolnienia przewidziane w rozdziałach 2–9 tytułu IX dyrektywy stosuje się bez uszczerbku dla innych przepisów wspólnotowych i na warunkach ustalanych przez państwa członkowskie w celu zapewnienia prawidłowego i prostego stosowania tych zwolnień oraz zapobieżenia wszelkim możliwym przypadkom uchylania się od opodatkowania, unikania opodatkowania i nadużyć. Podmiotem właściwym do oceny, czy doszło m.in. do obejścia (unikania) przepisów prawa podatkowego, będzie w Polsce organ podatkowy lub organ kontroli skarbowej; rozstrzygnięcia organów podlegają kontroli sądu administracyjnego.

^a Orzecznictwo Najwyższego Trybunału Administracyjnego identyfikujące zjawisko obejścia prawa podatkowego. Nie wypracowano jednak ogólnych kryteriów orzeczniczych; sprawy dotyczące tego zagadnienia były rozstrzygane *a casu ad casum*.

^b Poza jedną wypowiedzią Sądu Najwyższego.

^c Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego wypracowało samoistną „doktrynę orzeczniczą” obejścia prawa podatkowego.

^d Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 1995 r. w sprawie wykonania przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 154, poz. 797). Orzecznictwo sądownoadministracyjne nie uznawało tego przepisu jako klauzuli generalnej.

^e Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 15 grudnia 1997 r. w sprawie wykonania przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 156, poz. 1024). Orzecznictwo sądownoadministracyjne nie uznawało tego przepisu jako klauzuli generalnej.

^f Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 22 grudnia 1999 r. w sprawie wykonania przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 109, poz. 1245). Orzecznictwo sądownoadministracyjne nie uznawało tego przepisu jako klauzuli generalnej.

^g Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 22 marca 2002 r. w sprawie wykonania przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 27, poz. 268). Orzecznictwo sądownoadministracyjne nie uznawało tego przepisu jako klauzuli generalnej.

^h Wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego z dnia 11 maja 2004 r. (sygn. akt K 4/03) art. 24b § 1 Ordynacji podatkowej został uznany za niezgodny z art. 2 w związku z art. 217 Konstytucji. Przepis ten utracił moc 31 maja 2004 r.

Źródło: opracowanie własne.

W pierwszej kolejności należy wskazać, że już w okresie II Rzeczypospolitej na skutek – z jednej strony – polityki fiskalnej państwa oraz – z drugiej – praktyki stosowania przepisów daninowych w orzecznictwie sądownoadministracyjnym oraz w doktrynie zauważono problem wykorzystywania przez podatników wszelkich możliwych środków prawnych w celu zmniejszenia swoich obciążeń fiskalnych; można powiedzieć, że podjęto próbę wypracowania wzorców postępowania w tym przedmiocie, choć nie zdecydowano się na regulację szczególną.

W okresie Polski Ludowej problematyka obejścia prawa podatkowego praktycznie nie była dostrzegana jako osobne zjawisko, co należało wiązać z ówczesną aksjologią państwa i jego polityką fiskalną nakierowaną na zapobieżenie unikaniu opodatkowania w ogólności.

Po transformacji ustrojowo-politycznej lat 1989–1990 i związanych z nią zmianach społeczno-gospodarczych zjawisko obejścia prawa podatkowego zostało „wyodrębnione” w praktyce działania administracji podatkowej oraz w orzecznictwie sądów administracyjnych, jako *sui generis* szczególny rodzaj unikania opodatkowania. Co istotne – mimo podejmowanych prób legislacyjnych – brak było w tym przedmiocie stosownej regulacji szczególnej na poziomie ustawy.

„Zmianę jakościową” przyniosła dopiero nowelizacja Ordynacji podatkowej, dokonana ustawą z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw, na mocy której po raz pierwszy wprowadzono do polskiego porządku prawnego regulację ogólną skierowaną na zapobieżenie zjawisku obejścia prawa podatkowego.

Zmianę stanu normatywnego przyniósł wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 11 maja 2004 r. (sygn. akt K 4/03), w którym uznano podatkową klauzulę antyabuzywną za niezgodną z konstytucją. Znaczenie samego orzeczenia dla spraw w toku i jego skutki dla postępowań za lata, których dotyczył wyrok Trybunału, zaowocowało również dyskusją co do zasadności wprowadzania do porządku prawnego regulacji ogólnej przeciwdziałającej zjawisku obejścia prawa podatkowego.

W reakcji na orzeczenie Trybunału ustawodawca zdecydował się na nowo uregulować kwestię obejścia prawa podatkowego. Ustawą z dnia 30 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw odstąpiono od materialnoprawnej klauzuli antyabuzywnej na rzecz regulacji procesowej, która została krytycznie oceniona przez część doktryny, a w praktyce wywołuje wiele wątpliwości interpretacyjnych i – jak się wydaje – nie spełniła pokładanych w niej przez administrację podatkową nadziei, o czym świadczą prowadzone do niedawna przez Ministerstwo Finansów oraz Radę Ministrów prace nad powrotem do antyabuzywnej regulacji o charakterze materialnym, zakończone uchwaleniem w dniu 13 maja 2016 r. ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw.

Najważniejszą tendencją wspólną dla wszystkich omówionych w niniejszej pracy systemów prawa podatkowego jest **odstępowanie od kształtowania się praktyki orzeczniczej wspartej rozwiniętą doktryną w kierunku regulacji normatywnych**. Inną ważną tendencją jest pewne zacieranie się podziału na klauzule ogólne i szczegółowe. Ukształtowała się względnie trwała tendencja do traktowania odrębnie rodzajowo normatywnego przeciwdziałania zjawisku obejścia prawa w podatkach typu dochodowego oraz w podatkach obrotowych typu VAT. W tych ostatnich zjawisko uchylania się polega bowiem na niepłaceniu podatku lub osiągnięciu korzyści podatkowych m.in. poprzez wypłatę nieuprawnionych zwrotów podatkowych jako różnicy między podatkiem należnym a podatkiem naliczonym. Trudno byłoby mówić, że klauzula występująca w ustawach dotyczących podatku VAT jest klauzulą szczególną, VAT jest podatkiem powszechnym w całej Unii Europejskiej.

W państwach systemu kontynentalnego, począwszy od regulacji niemieckiej z 1919 r., dominuje stanowisko przedkładające regulację normatywną nad praktyką orzeczniczą i stanowiskiem doktrynalnym. Dochodzą do tego szczególnie cechy tych rozwiązań normatywnych, jak powoływanie innych niż „zwykłe” organy podatkowe organów właściwych do badania obejścia lub nadużycia prawa podatkowego jako organów opiniodawczych albo nawet rozstrzygających.

Najważniejszą jednak nowością w badanym zakresie jest przejście w skali globalnej do postulatów przeciwdziałania „legalnemu unikaniu opodatkowania”, zwanemu „agresywnym planowaniem podatkowym”. Z powodów globalizacji i istnienia rajów podatkowych skala tzw. legalnego unikania opodatkowania staje się bardzo niebezpieczna dla porządków prawnych państw rozwiniętych mających wydatki socjalne, co pociąga za sobą konieczność stałego płacenia wysokich podatków.

Podjęmowane przez normodawcę polskiego próby uregulowania (choć lepszym określeniem w tym miejscu byłoby „opanowania”) zjawiska obejścia prawa podatkowego nie przyniosły jak dotąd klarownej odpowiedzi, czy wszystkie rodzaje planowania podatkowego należy traktować jako działanie niezgodne z prawem (a ściślej: z intencją ustawy podatkowej), a także nie ustaliły stosownych obiektywnych kryteriów oceny zachowania podatnika jako obejścia prawa podatkowego.

Podsumowując, należy wskazać, że:

– po pierwsze – z obowiązujących regulacji konstytucyjnych nie można wywieść bezwzględnego zakazu ustanawiania regulacji zapobiegających obchodzeniu przez podatników obowiązku podatkowego. Relevantne przepisy antyabuzyjne muszą jednak spełniać konstytucyjne kryterium określoności tak, aby podatnik mógł się zorientować w swoim położeniu prawnym przy planowaniu działań (czynności), z którymi wiąże się (wiązać się może) zobowiązanie podatkowe. Sama Konstytucja wprost nie zakazuje podatnikom planowania podatkowego (tj. optymalizacji ich obciążeń podatkowych), niemniej jednak zachowanie podatnika powinno być oceniane przez pryzmat konstytucyjnych kryteriów, wyznaczających granice materialne opodatkowania;

– po drugie – istnienie tzw. rajów podatkowych i koncernów ponadnarodowych oraz innych podmiotów gospodarczych, które stać na bardzo wyspecjalizowaną obsługę prawną w zakresie planowania podatkowego, zaczyna zagrażać suwerenności podatkowej państw rozwiniętych. Stąd próby przeciwdziałania legalnemu planowaniu podatkowemu przez polskiego ustawodawcę wydają się być usprawiedliwione. Chociaż dalej pozostają w konflikcie z wymaganiami państwa prawnego, a nadto budzą poważne wątpliwości co do swej skuteczności. Otwarte pozostaje pytanie, czy bardziej właściwą jest droga wprowadzania tego rodzaju klauzul przeciwko planowaniu podatkowemu, czy też dążenie do maksymalnej precyzji i zupełności przepisów podatkowych tak, aby eliminować przepisy pozwalające legalnie osiągnąć ten sam efekt ekonomiczny poprzez wybór legalnej lecz bardziej korzystnej konstrukcji podatkowej. Obydwie drogi są bardzo trudne, z punktu widzenia tworzenia prawidłowej, a zarazem przyzwoitej legislacji;

– po trzecie – związki pomiędzy prawem cywilnym a prawem podatkowym mają wielowarstwowe podłoże i uzasadnienie, a ustawodawca podatkowy korzysta w praktyce legislacyjnej z wielu instytucji wchodzących w skład prawa cywilnego (wprowadzanie ich zarówno do ogólnego prawa podatkowego, jak i do ustaw normujących poszczególne podatki). Z punktu widzenia efektywności administracji podatkowej (w oparciu o kryterium z art. 84 Konstytucji) nie ma przeciwwskazań do tego, aby mogła ona (pod warunkiem stosownego umocowania prawnego – *vide* art. 7 Konstytucji) badać zasadność podejmowanych przez podatnika czynności cywilnoprawnych, ale wyłącznie pod kątem ewentualnego obowiązku podatkowego;

– po czwarte – wydaje się, że najbardziej poprawnym rozwiązaniem (z punktu widzenia zasady dostatecznej określoności prawa) byłoby ustanowienie norm o charakterze materialnym i jednocześnie szczegółowym (*ad hoc*), które – w przeciwieństwie do norm ogólnych – uniemożliwiają zarówno podatnikom, jak i administracji podatkowej, dowolną interpretację prawnopodatkową zachowań związanych z obrotem cywilnoprawnym (gospodarczym).

Bibliografia

Akty normatywne i inne akty prawne

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

Abgabenordnung vom 16. März 1976 (BGBl. I, s. 613) (niemiecka ordynacja podatkowa)
Act to grant certain duties, to alter other duties, and to amend the law relating to the National Debt and the Public Revenue, and to make further provision in connection with finance (Finance Act 2013) (brytyjska ustawa podatkowa)

Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch vom 1. Junius 1811 (austriacki kodeks cywilny)
An Act to give effect to certain resolutions passed by Imperial Conferences held in the years 1926 and 1930 (Statute of Westminster 1931)

Bundesabgabenordnung vom 28. Juni 1961 (ÖBGBL. 1961, s. 1031) (austriacka ordynacja podatkowa)

Bürgerliches Gesetzbuch vom 18. August 1896 (RGBl. Nr 21, s. 195) (niemiecki kodeks cywilny)

Income Tax Act 1988 (kanadyjska ustawa o podatku dochodowym)

Income Tax Assesment Act 1915 (australijska ustawa o podatku dochodowym)

Income Tax Assesment Act 1936 (australijska ustawa o podatku dochodowym)

Income Tax Assesment Act 1981 (australijska ustawa o podatku dochodowym)

Reichsabgabenordnung vom 13. Dezember 1919 (RGBl. Nr. 242, s. 1993) (ordynacja podatkowa Rzeszy)

Rosyjska ustawa o państwowym podatku przemysłowym z 1898 r., stanowiąca załącznik do rozporządzenia Ministra Skarbu z dnia 17 stycznia 1922 r. w przedmiocie tekstu ustawy o państwowym podatku przemysłowym w brzmieniu, obowiązującym od czasu wejścia w życie ustawy z dnia 17 grudnia 1921 r. (Dz. U. Nr 17, poz. 140)

Steueranpassungsgesetz vom 16. Oktober 1934 (RGBl. I, s. 925) (niemiecka ustawa o dopasowaniu przepisów podatkowych)

- Dekret z dnia 5 lutego 1919 r. w przedmiocie podatku majątkowego (Dz. Pr. P.P. Nr 12, poz. 135)
- Dekret z dnia 5 lutego 1919 r. w przedmiocie wprowadzenia podatku od zysków wojennych (Dz. Pr. P.P. Nr 12, poz. 136, ze zm.)
- Dekret Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 14 stycznia 1936 r. o zmianie ordynacji podatkowej (Dz. U. Nr 3, poz. 13)
- Dekret z dnia 16 maja 1946 r. o postępowaniu podatkowym (Dz. U. Nr 27, poz. 174, ze zm.; teksty jednolite: Dz. U. z 1950 r. Nr 49, poz. 451; Dz. U. z 1957 r. Nr 7, poz. 25; Dz. U. z 1963 r. Nr 11, poz. 60)
- Dekret z dnia 26 października 1950 r. o podatku obrotowym (Dz. U. Nr 49, poz. 449, ze zm.)
- Dekret z dnia 26 października 1950 r. o podatku dochodowym (Dz. U. Nr 49, poz. 450, ze zm.; tekst jednolity: Dz. U. z 1957 r. Nr 7, poz. 26)
- Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnotowego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347 z 11 grudnia 2006 r., s. 1, ze zm.)
- Dyrektywa Rady (UE) 2015/121 z dnia 27 stycznia 2015 r. zmieniająca dyrektywę 2011/96/UE w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich (Dz. Urz. UE L 21 z 28 stycznia 2015 r., s. 1)
- Okólnik Ministra Skarbu Nr MS 3/35 z dnia 29 stycznia 1935 r. (niepubl.)
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 1995 r. w sprawie wykonania przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 154, poz. 797)
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 15 grudnia 1997 r. w sprawie wykonania przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 156, poz. 1024)
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 22 grudnia 1999 r. w sprawie wykonania przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 109, poz. 1245)
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 22 marca 2002 r. w sprawie wykonania przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 27, poz. 268)
- Ustawa z dnia 16 lipca 1920 r. o państwowym podatku dochodowym i podatku majątkowym (Dz. U. Nr 82, poz. 550, ze zm.; teksty jednolite: Dz. U. z 1923 r. Nr 77, poz. 607; Dz. U. z 1925 r. Nr 58, poz. 411; Dz. U. z 1934 r. Nr 76, poz. 715; Dz. U. z 1936 r. Nr 2, poz. 6)
- Ustawa z dnia 14 maja 1923 r. w przedmiocie państwowego podatku przemysłowego (Dz. U. Nr 58, poz. 412, ze zm.)
- Ustawa z dnia 15 lipca 1925 r. o państwowym podatku przemysłowym (Dz. U. Nr 79, poz. 550, ze zm.; teksty jednolite: Dz. U. z 1932 r. Nr 17, poz. 110; Dz. U. z 1934 r. Nr 76, poz. 716; Dz. U. z 1936 r. Nr 46, poz. 339)
- Ustawa z dnia 1 lipca 1926 r. o opłatach stemplowych (Dz. U. Nr 98, poz. 570, ze zm.; teksty jednolite: Dz. U. z 1932 r. Nr 41, poz. 413, ze zm.; Dz. U. z 1935 r. Nr 64, poz. 404, ze zm.)

- Ustawa z dnia 15 marca 1934 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. Nr 39, poz. 346, ze zm.; tekst jednolity: Dz. U. z 1936 r. Nr 14, poz. 134)
- Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz. U. Nr 16, poz. 93, ze zm.; teksty jednolite: Dz. U. z 2014 r., poz. 121, ze zm.; Dz. U. z 2016 r., poz. 380, ze zm.; Dz. U. z 2017 r., poz. 459, ze zm.; Dz. U. z 2018 r., poz. 1025, ze zm.)
- Ustawa z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (Dz. U. Nr 43, poz. 296, ze zm.; teksty jednolite: Dz. U. z 2014 r., poz. 101, ze zm.; Dz. U. z 2016 r., poz. 1822, ze zm.; Dz. U. z 2018 r., poz. 155, ze zm.; Dz. U. z 2018 r., poz. 1360, ze zm.)
- Ustawa z dnia 16 grudnia 1972 r. o podatku dochodowym (Dz. U. Nr 53, poz. 339, ze zm.)
- Ustawa z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz. U. Nr 27, poz. 11, ze zm.)
- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. Nr 80, poz. 350, ze zm.; teksty jednolite: Dz. U. z 1993 r. Nr 90, poz. 416, ze zm.; Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176, ze zm.; Dz. U. z 2010 r. Nr 51, poz. 307, ze zm.; Dz. U. z 2012 r., poz. 361, ze zm.; Dz. U. z 2016 r., poz. 2032, ze zm.; Dz. U. z 2017 r., poz. 200, ze zm.; Dz. U. z 2018 r., poz. 1509, ze zm.)
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. Nr 21, poz. 86, ze zm.; teksty jednolite: Dz. U. z 1993 r. Nr 106, poz. 482, ze zm.; Dz. U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654, ze zm.; Dz. U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397, ze zm.; Dz. U. z 2014 r., poz. 851, ze zm.; Dz. U. z 2016 r., poz. 1888, ze zm.; Dz. U. z 2017 r., poz. 2343, ze zm.; Dz. U. z 2018 r., poz. 1036, ze zm.)
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. Nr 137, poz. 926, ze zm.; teksty jednolite: Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60, ze zm.; Dz. U. z 2012 r., poz. 749, ze zm.; Dz. U. z 2015 r., poz. 613, ze zm.; Dz. U. z 2017 r., poz. 201, ze zm.; Dz. U. z 2018 r., poz. 800, ze zm.)
- Ustawa z dnia 25 lipca 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 153, poz. 1270, ze zm.; teksty jednolite: Dz. U. z 2012 r., poz. 270, ze zm.; Dz. U. z 2016 r., poz. 718, ze zm.; Dz. U. z 2017 r., poz. 1369, ze zm.; Dz. U. z 2018 r., poz. 1302, ze zm.)
- Zalecenie Komisji z dnia 6 grudnia 2012 r. nr C(2012)8806 w sprawie agresywnego planowania podatkowego (Dz. Urz. UE z 12 grudnia 2012 r. L 338, s. 41)

Orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego

- Orzeczenie TK z dnia 9 marca 1988 r., U 7/87
- Orzeczenie TK z dnia 12 kwietnia 1989 r., Uw 9/88
- Orzeczenie TK z dnia 13 lipca 1993 r., P 7/92
- Orzeczenie TK z dnia 29 marca 1994 r., K 13/93
- Orzeczenie TK z dnia 15 marca 1995 r., K 1/95
- Orzeczenie TK z dnia 26 maja 1996 r., K 22/95
- Orzeczenie TK z dnia 3 grudnia 1996 r., K. 25/95
- Postanowienie TK z dnia 7 listopada 2001 r., Ts 30/01

- Postanowienie TK z dnia 14 lipca 2004 r., SK 16/02
Postanowienie TK z dnia 8 października 2007 r., P 45/07
Wyrok TK z dnia 5 stycznia 1999 r., K 27/98
Wyrok TK z dnia 7 czerwca 1999 r., K 18/98
Wyrok TK z dnia 15 września 1999 r., K 11/99
Wyrok TK z dnia 9 listopada 1999 r., K 28/98
Wyrok TK z dnia 7 grudnia 1999 r., K. 6/99
Wyrok TK z dnia 11 stycznia 2000 r., K 7/99
Wyrok TK z dnia 18 stycznia 2000 r., K 17/99
Wyrok TK z dnia 4 października 2000 r., P 8/00
Wyrok TK z dnia 17 października 2000 r., SK 5/99
Wyrok TK z dnia 30 stycznia 2001 r., K 17/00
Wyrok TK z dnia 21 marca 2001 r., K 24/00
Wyrok TK z dnia 10 kwietnia 2001 r., U 7/00
Wyrok TK z dnia 15 października 2001 r., K 12/01
Wyrok TK z dnia 30 października 2001 r., K 33/00
Wyrok TK z dnia 13 listopada 2001 r., K 16/01
Wyrok TK z dnia 28 maja 2002 r., P 10/01
Wyrok TK z dnia 6 marca 2002 r., P 7/00
Wyrok TK z dnia 16 kwietnia 2002 r., SK 23/01
Wyrok TK z dnia 22 października 2002 r., SK 39/01
Wyrok TK z dnia 20 listopada 2002 r., K 41/02
Wyrok TK z dnia 11 grudnia 2002 r., SK 27/01
Wyrok TK z dnia 24 lutego 2003 r., K 28/02
Wyrok TK z dnia 5 marca 2003 r., sygn. K 7/01
Wyrok TK z dnia 3 czerwca 2003 r., K 43/02
Wyrok TK z dnia 7 stycznia 2004 r., K 14/03
Wyrok TK z 18 lutego 2004 r., P 21/02
Wyrok TK z dnia 4 maja 2004 r., K 8/03
Wyrok TK z dnia 11 maja 2004 r., K 4/03
Wyrok TK z dnia 25 października 2004 r., SK 33/03
Wyrok TK z dnia 15 lutego 2005 r., K 48/04
Wyrok TK z dnia 11 maja 2005 r., K 18/04
Wyrok TK z dnia 12 września 2005 r., SK 13/05
Wyrok TK z dnia 24 kwietnia 2006 r., P 9/05
Wyrok TK z dnia 14 czerwca 2006 r., K 53/05
Wyrok TK z dnia 2 kwietnia 2007 r., SK 19/06
Wyrok TK z dnia 19 lipca 2007 r., K 11/06
Wyrok TK z dnia 9 października 2007 r., SK 70/06
Wyrok TK z dnia 27 listopada 2007 r., SK 39/06
Wyrok TK z dnia 8 lipca 2008 r., P 36/07
Wyrok TK z dnia 28 października 2009 r., Kp 3/09
Wyrok TK z dnia 11 grudnia 2009 r., Kp 8/09

Wyrok TK z dnia 7 września 2010 r., P 94/08
 Wyrok TK z dnia 12 kwietnia 2011 r., P 90/08
 Wyrok TK z dnia 21 czerwca 2011 r., P 26/10
 Wyrok TK z dnia 8 października 2011 r., SK 2/10
 Wyrok TK z dnia 13 września 2011 r., P 33/09
 Wyrok TK z dnia 15 lipca 2013 r., K 7/12
 Wyrok TK z dnia 18 lipca 2013 r., SK 18/09
 Wyrok TK z dnia 3 grudnia 2013 r., P 40/12
 Wyrok TK z dnia 29 lipca 2014 r., sygn. P 49/13

Orzeczenia Sądu Najwyższego

Postanowienie SN z dnia 24 czerwca 1999 r., II CKN 298/99
 Postanowienie SN z dnia 20 grudnia 2000 r., V CKN 1601/00
 Postanowienie SN z dnia 5 kwietnia 2002 r., I PKN 423/01
 Postanowienie SN z dnia 27 stycznia 2005 r., II PZ 73/04
 Uchwała SN z dnia 19 grudnia 1972 r., III CZP 57/71
 Uchwała SN z dnia 31 stycznia 1978 r., I PZP 34/78
 Uchwała SN z dnia 18 grudnia 1978 r., I PZP 37/78
 Uchwała SN z dnia 6 lutego 1984 r., III PZP 8/84
 Uchwała składu siedmiu sędziów SN z dnia 19 lipca 1988 r., III AZP 4/88
 Uchwała SN z dnia 9 marca 1993 r., III CZP 27/93
 Uchwała SN z dnia 25 stycznia 1995 r., III CZP 179/94
 Uchwała składu siedmiu sędziów SN z dnia 29 czerwca 1995 r., III CZP 66/95
 Uchwała SN z dnia 11 września 1997 r., III CZP 39/97
 Uchwała SN z 7 kwietnia 2006 r., III CZP 22/06
 Wyrok SN z dnia 10 lutego 1949 r., PoC 428/48
 Wyrok SN z dnia 22 maja 1953 r., I C 22/53
 Wyrok SN z dnia 22 maja 1953 r., I C 26/53
 Wyrok SN z dnia 14 listopada 1964 r., I CR 304/64
 Wyrok SN z dnia 6 grudnia 1966 r., III PRN 74/66
 Wyrok SN z dnia 4 listopada 1971 r., I PR 344/71
 Wyrok SN z dnia 4 lipca 1975 r., III CRN 160/75
 Wyrok SN z dnia 9 grudnia 1975 r., III CRN 307/75
 Wyrok SN z dnia 21 lutego 1977 r., IV CR 2/77
 Wyrok SN z dnia 11 sierpnia 1978 r., III CRN 151/78
 Wyrok SN z dnia 5 października 1982 r., III CRN 244/82
 Wyrok SN z dnia 1 grudnia 1983 r., I PRN 189/83
 Wyrok SN z dnia 22 stycznia 1986 r., IV CR 35/85
 Wyrok SN z dnia 21 maja 1997 r., II CKN 144/97
 Wyrok SN z dnia 6 czerwca 1997 r., II CKN 201/97
 Wyrok SN z dnia 25 czerwca 1997 r., III CKN 563/97

Wyrok SN z dnia 29 października 1997 r., II CKN 365/97
Wyrok SN z dnia 22 grudnia 1997 r., II CKN 542/97
Wyrok SN z dnia 28 maja 1998 r., III CKN 531/97
Wyrok SN z dnia 23 lutego 1999 r., I PKN 597/98
Wyrok SN z dnia 22 września 1999 r., I PKN 263/99
Wyrok SN z dnia 15 października 1999 r., III CKN 366/98
Wyrok SN z dnia 14 stycznia 2000 r., II UKN 304/99
Wyrok SN z dnia 4 kwietnia 2000 r., I CKN 582/98
Wyrok SN z 28 czerwca 2002 r., I CKN 841/00
Wyrok SN z dnia 27 czerwca 2001 r., II CKN 898/00
Wyrok SN z dnia 11 lipca 2002 r., IV CN 1172/00
Wyrok SN z dnia 22 czerwca 2006 r., V CSK 70/06
Wyrok SN z dnia 15 listopada 2007 r., II CSK 347/07
Wyrok SN z dnia 23 czerwca 2009 r., II PK 302/08
Wyrok SN z dnia 28 stycznia 2010 r., IV CSK 261/09
Wyrok SN z dnia 18 stycznia 2013 r., IV CSK 322/12
Wyrok SN z dnia 19 września 2013 r., I CSK 727/12

Orzeczenia Najwyższego Trybunału Administracyjnego

Wyrok NTA z dnia 7 marca 1930 r., l. rej. 4276/27
Wyrok NTA z dnia 12 grudnia 1930 r., l. rej. 4384/28
Wyrok NTA z dnia 15 czerwca 1932 r., l. rej. 3347/29
Wyrok NTA z dnia 12 marca 1934 r., l. rej. 6333/30 i 6850/31
Wyrok NTA z dnia 16 marca 1934 r., l. rej. 1803/31
Wyrok NTA z dnia 20 marca 1934 r., l. rej. 4539/32
Wyrok NTA z dnia 22 czerwca 1934 r., l. rej. 643/33
Wyrok NTA z dnia 12 września 1934 r., l. rej. 360/31
Wyrok NTA z dnia 26 października 1934 r., l. rej. 1778/31
Wyrok NTA z dnia 31 stycznia 1935 r., l. rej. 10294/32
Wyrok NTA z dnia 30 października 1935 r., l. rej. 8644/32
Wyrok NTA z dnia 16 grudnia 1935 r., l. rej. 6194/33
Wyrok NTA z dnia 29 maja 1936 r., l. rej. 9356/33
Wyrok NTA z dnia 29 maja 1936 r., l. rej. 8966/32, 3236/35 i 1027/36
Wyrok NTA z dnia 26 czerwca 1936 r., l. rej. 10679/32
Wyrok NTA z dnia 5 maja 1937 r., l. rej. 6536/34
Wyrok NTA z dnia 23 października 1937 r., l. rej. 4328/35
Wyrok NTA z dnia 2 czerwca 1938 r., l. rej. 4817/36
Wyrok NTA z dnia 20 czerwca 1938 r., l. rej. 434/37

Orzeczenia Naczelnego Sądu Administracyjnego

Uchwała składu siedmiu sędziów NSA z dnia 29 listopada 1999 r., FPK 3/99
Uchwała składu siedmiu sędziów NSA z dnia 4 czerwca 2001 r., FPS 14/00
Uchwała składu siedmiu sędziów NSA z dnia 26 maja 2008 r., I FPS 8/07
Uchwała składu siedmiu sędziów NSA z dnia 2 kwietnia 2012 r., II FPS 3/11
Wyrok NSA z dnia 7 listopada 1984 r., SA/Gd 864/84
Wyrok NSA z dnia 12 czerwca 1992 r., SA/Po 596/92
Wyrok NSA z dnia 3 czerwca 1993 r., SA/Po 561/93
Wyrok NSA z dnia 30 marca 1994 r., III SA 966/93
Wyrok NSA z dnia 19 maja 1994 r., SA/Po 3612/93
Wyrok NSA z dnia 10 listopada 1994 r., SA/Po 1652/94
Wyrok NSA z dnia 27 września 1994 r., SA/Ka 1682/94
Wyrok NSA z dnia 16 lutego 1995 r., SA/Kr 2432/94
Wyrok NSA z dnia 11 października 1995 r., SA/Ka 1386/94
Wyrok NSA z dnia 6 lutego 1998 r., I SA/Gd 1431/96
Wyrok NSA z dnia 7 kwietnia 1999 r., III SA 1610/98
Wyrok NSA z dnia 14 lipca 1999 r., I SA/Gd 2444/98
Wyrok NSA z dnia 3 kwietnia 2001 r., III SA 3108/00
Wyrok NSA z dnia 8 sierpnia 2001 r., I SA/Gd 469/99
Wyrok NSA z dnia 5 września 2001 r., I SA/Gd 150/99
Wyrok NSA z dnia 19 września 2001 r., I SA/Lu 971/00
Wyrok NSA z dnia 31 stycznia 2002 r., I SA/Gd 771/01
Wyrok NSA z dnia 2 lutego 2005 r., FSK 1108/04
Wyrok NSA z dnia 16 grudnia 2005 r., II FSK 82/05
Wyrok NSA z dnia 18 października 2006 r., II FSK 1212/05
Wyrok NSA z dnia 16 listopada 2007 r., II FSK 1311/06
Wyrok NSA z dnia 23 stycznia 2008 r., II FSK 10/07
Wyrok NSA z dnia 22 stycznia 2008 r., II FSK 1611/06
Wyrok NSA z dnia 28 stycznia 2008 r., II FSK 34/07
Wyrok NSA z dnia 30 stycznia 2008 r., II FSK 1654/06
Wyrok NSA z dnia 27 czerwca 2008 r., I FSK 783/07
Wyrok NSA z dnia 29 stycznia 2010 r., II FSK 1497/08
Wyrok NSA z dnia 22 lutego 2011 r., II FSK 1307/09
Wyrok z dnia 6 czerwca 2012 r., II FSK 2299/10
Wyrok z dnia 13 września 2013 r., I FSK 1174/12

Orzeczenia wojewódzkich sądów administracyjnych

Wyrok WSA w Lublinie z dnia 13 maja 2005 r., I SA/Lu 424/04
Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 24 maja 2005 r., I SA/Bd 200/05
Wyrok WSA w Krakowie z dnia 8 września 2006 r., I SA/Kr 510/04

Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 19 lipca 2007 r., I SA/Bk 146/07
Wyrok WSA w Warszawie z dnia 19 września 2007 r., VIII SA/Wa 425/07
Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 15 stycznia 2008 r., I SA/Gd 885/07
Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 26 lutego 2008 r., I SA/Gl 890/07
Wyrok WSA w Łodzi z dnia 16 listopada 2010 r., I SA/Łd 560/10
Wyrok WSA w Łodzi z dnia 15 grudnia 2010 r., I SA/Łd 656/10
Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 19 listopada 2011 r., I SA/Po 923/10
Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 7 grudnia 2011 r., I SA/Bd 109/11
Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 12 marca 2015 r., I SA/Gl 970/14
Wyrok WSA w Lublinie z 20 grudnia 2015 r., I SA/Lu 611/15
Wyrok WSA w Lublinie z 20 kwietnia 2016 r., I SA/Lu 560/15

Orzeczenia sądów powszechnych

Postanowienie SA w Katowicach z dnia 6 czerwca 2014 r., I ACz 6/14
Wyrok SA w Warszawie z dnia 21 czerwca 2000 r., I ACa 208/00
Wyrok SA w Białymstoku z dnia 12 października 2006 r., I ACa 395/06
Wyrok SA w Białymstoku z dnia 19 maja 2010 r., I ACa 253/09
Wyrok SO Warszawa-Praga w Warszawie z dnia 22 maja 2013 r., II C 620/12
Wyrok SA w Katowicach z dnia 14 sierpnia 2013 r., III AUa 1935/12
Wyrok SA w Katowicach z dnia 14 stycznia 2014 r., I ACa 949/13
Wyrok SA w Warszawie z dnia 31 stycznia 2014 r., I ACa 1034/13
Wyrok SO w Lublinie z dnia 12 stycznia 2015 r., I C 992/14

Orzeczenia niemieckiego Federalnego Sądu Finansowego

Orzeczenie z dnia 19 czerwca 1991 r., IX R 134/86 (BStBl. 1991, s. 904)
Orzeczenie z dnia 20 grudnia 1991 r., VI R 32/89 (BStBl. 1992, s. 695)

Orzeczenia Lordów Prawa (*Lords of Appeal in Ordinary*) w Izbie Lordów Zjednoczonego Królestwa

Orzeczenie z 1869 r. w sprawie *Partington v. Attorney General*
Orzeczenie z 1895 r. w sprawie *Bradford Corporation v. Pickles*
Orzeczenie z 1920 r. w sprawie *Ayrshire Pullman Motor Services v. Internal Revenue Commissioners*
Orzeczenie z 1967 r. w sprawie *Snoock v. London & West Riding Investments Ltd.*
Orzeczenie z 1978 r. w sprawie *Floor v. Davis.*
Orzeczenie z 1992 r. w sprawie *Pepper v. Hart*

Orzeczenia australijskiego federalnego Sądu Najwyższego

Orzeczenie z 1957 r. w sprawie *Keighery Pty Ltd. V. Federal Commissioner of Taxation*

Orzeczenie z 1964 r. w sprawie *Peate v. Federal Commissioner of Taxation*

Materiały legislacyjne

Sejm RP IV kad., druk nr 414

Sejm RP IV kad., druk nr 643

Sejm RP IV kad., druk nr 643A

Sejm RP IV kad., druk nr 3417

Sejm RP IV kad., druk nr 3920

Sejm RP IV kad., druk nr 4181

Sejm RP VII kad., druk nr 3018

Sejm RP VIII kad., druk nr 367

Sejm RP VIII kad., dokument nr FPB02S316 do druku nr 367

Sejm RP VIII kad., druk nr 464

Sejm RP VIII kad., druk nr 464A

Senat RP V kad., druk nr 189A

Senat RP V kad., druk nr 189Z

Senat RP IX kad., druk nr 173A

[http://orka.sejm.gov.pl/opinie8.nsf/nazwa/367_u/\\$file/367_u.pdf](http://orka.sejm.gov.pl/opinie8.nsf/nazwa/367_u/$file/367_u.pdf)

Inne materiały źródłowe

„Biuletyn Komisji Konstytucyjnej Zgromadzenia Narodowego” 1996, t. XXX

„Biuletyn Komisji Konstytucyjnej Zgromadzenia Narodowego” 1996, t. XXXI

„Biuletyn Komisji Konstytucyjnej Zgromadzenia Narodowego” 1997, t. XLVI

Code of the Republic of Taxastan. A Hypothetical Tax Law, IMF Legal Department (29th September 2000)

Interpretacja ogólna Ministra Finansów z dnia 29 grudnia 2015 r., PK4.8022.44.2015

Kierunkowe założenia nowej ordynacji podatkowej przygotowane przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego, Warszawa 2015, https://www.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=2ccb2d815d36408981a68c71da341a9a&groupId=764034 (dostęp: 20 grudnia 2018 r.)

Komunikat Ministerstwa Finansów z 6 maja 2013 r., http://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/wiadomosci/komunikaty//asset_publisher/2UWl/content/id/3949426 (dostęp: 20 grudnia 2018 r.)

Opinia do ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw, Biuro Legislacyjne Kancelarii Senatu, Warszawa, 31.05.2005 (Senat RP V kad., druk nr 963)

- Pismo Departamentu Polityki Podatkowej Ministerstwa Finansów z 29 kwietnia 2013 r., <https://legislacja.rcl.gov.pl/docs//1/161550/161551/161552/dokument72715.pdf> (dostęp: 20 grudnia 2018 r.)
- Pismo Podsekretarza Stanu w Ministerstwie Finansów – z upoważnienia Ministra Finansów – z dnia 11 lipca 2003 r., zawierające odpowiedź na interpelację poselską, skierowaną do Ministra Finansów w piśmie z dnia 18 czerwca 2003 r. (nr SPS02023999/03/IV kad.)
- Przedstawiony przez Ministerstwo Finansów projekt z 9 lipca 2014 r. ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, <https://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/230100/230103/230104/dokument119932.pdf> (dostęp: 20 grudnia 2018 r.)
- Przedstawiony przez Ministerstwo Finansów projekt z 5 września 2014 r. ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, <https://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/230100/230103/230104/dokument126516.pdf> (dostęp: 20 grudnia 2018 r.)
- Rezolucja Parlamentu Europejskiego z dnia 25 listopada 2015 r. w sprawie interpretacji prawa podatkowego i innych środków o podobnym charakterze lub skutkach (2015/2066(INI))
- Wystąpienie posła A. Szejnfelda na 27. posiedzeniu Sejmu w dniu 25 lipca 2002 r., <http://orka2.sejm.gov.pl/Debata4.nsf/118b9e577f3fceeac125746d0030d0fa/ccc8c85e815c-0403c1257473002dc9df?OpenDocument> (dostęp: 20 grudnia 2018 r.)
- Wystąpienie posła-sprawozdawcy J. Kubika na 27. posiedzeniu Sejmu w dniu 25 lipca 2002 r., <http://orka2.sejm.gov.pl/Debata4.nsf/118b9e577f3fceeac125746d0030d0fa/842d-b76155109a2cc1257473002dc9e9?OpenDocument> (dostęp: 20 grudnia 2018 r.)

Literatura

- Adam L., *Prawo finansowe. Część ogólna*, Wrocław 1971
- Babiarz S., Dauter B., Gruszczyński B., Hauser R., Kabat A., Niezgódka-Medek M., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. 2, Warszawa 2005
- Babiarz S., Dauter B., Gruszczyński B., Hauser R., Kabat A., Niezgódka-Medek M., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. 8, Warszawa 2013
- Barthelmes A., *Das Handeln In fraudem legis*, Berlin 1889
- Becker E., *Der Missbrauch zivilrechtlicher Formen zur Steuerumgehung in dem Entwurfe der Reichs-Abgabenordnung*, „Bank-Archiv” 1919, Nr. 19
- Beisse H., *Die wirtschaftliche Betrachtungsweise bei der Auslegung der Steuergesetze in der neueren deutschen Rechtsprechung*, „Steuer und Wirtschaft” 1981
- Bernat R., *Charakter prawny klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania*, „Studia Prawnicze KUL” 2016, nr 4
- Bielski P., *Obejście prawa podatkowego. Glosa do wyroku SN z dnia 20 grudnia 2001 r., III RN 163/00*, „Glosa” 2002, nr 11
- Bień-Kacała A., *Zasada władztwa daninowego w Konstytucji RP z 1997 r.*, Toruń 2005
- Boetke W., *Steuerumgehung und Rechtsprechung. Ein Beitrag zur Würdigung des § 5 Reichabgabenordnung*, „Preußisches Verwaltungsblatt” 1919, Nr. 4

- Borszowski P., *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania. Praktyczne vademecum podatnika*, Wrocław 2017
- Bouvier M., *Wprowadzenie do prawa podatkowego i teorii podatku*, Warszawa 2000
- Brzeziński B., *Anglosaskie doktryny orzecznicze dotyczące unikania opodatkowania*, Toruń 1996
- Brzeziński B., *Narodziny i upadek orzeczniczej doktryny obejścia prawa podatkowego*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2004, nr 1
- Brzeziński B., *Szkice z wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2002
- Brzeziński B., *Wprowadzenie do prawa podatkowego*, Toruń 2008
- Brzeziński B., *Wykładnia prawa podatkowego*, Warszawa 2013
- Brzeziński B., *Wykładnia prawa – tzw. obejście ustawy podatkowej*, „Monitor Podatkowy” 2002, nr 6
- Brzeziński B., Filipczyk M., *Dyrektywa wykładni gospodarczej jako postulat wykładni operatywnej prawa podatkowego*, „Prawo i Podatki” 2010, nr 7
- Brzeziński B., Kalinowski M., *Glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 25 lipca 2002 r. (III SA 3526/01)*, „Monitor Podatkowy” 2003, nr 1
- Brzeziński B., Korgol R., *Doktryna substancje over form w orzecznictwie podatkowym sądów w Kanadzie*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2011
- Brzeziński B. (red.), *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, Toruń 2009
- Choduń A., *Klauzule generalne i zwroty niedookreślone w prawie podatkowym i administracyjnym*, LEX/el. 2013
- Chojna-Duch E., Litwińczuk H. (red.), *Prawo finansowe*, Warszawa 2009
- Dębowska-Romanowska T., *Dopuszczalność i warunki wprowadzania generalnych zakazujących obejścia i nadużycia prawa w systemie prawa podatkowego – w świetle art. 84 i 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, [w:] *Ius et lex. Księga jubileuszowa Profesora Andrzeja Kabata*, Olsztyn 2004
- Dębowska-Romanowska T., *Dylematy interpretacyjne artykułu 217 Konstytucji*, [w:] *Ex iniuria non oritur ius. Księga pamiątkowa ku czci Profesora Wojciecha Łączkowskiego*, red. A. Gomułowicz, J. Małecki, Poznań 2003
- Dębowska-Romanowska T., *Opinia na temat przedstawionego przez Prezydenta RP projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw*, „Zeszyty Prawnicze Biura Analiz Sejmowych” 2015, nr 2
- Dębowska-Romanowska T., *Prawo finansowe. Część konstytucyjna wraz z częścią finansową*, Warszawa 2010
- Dominik-Ogińska D., *Ogólna klauzula przeciwko obejściu prawa podatkowego*, referat wygłoszony na konferencji naukowej Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego „Czy i jaka klauzula przeciwko obejściu prawa podatkowego jest potrzebna w Polsce?” (Warszawa, 10 stycznia 2012 r.)
- Durczyńska M., *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika (in dubio pro tributario)*, „Serwis Monitora Podatkowego” 2015, nr 12
- Dworniak K., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2003

- Dziurda M., *Szczególna zdolność sądowa organów państwowych oraz państwowych jednostek organizacyjnych nie posiadających osobowości prawnej*, „Polski Proces Cywilny” 2010, nr 1
- Dzwonkowski H., *Opinia prawna w sprawie oceny zgodności z Konstytucją RP przedstawionego przez Prezydenta RP projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw*, „Zeszyty Prawnicze Biura Analiz Sejmowych” 2015, nr 2
- Dzwonkowski H. (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. 5, Warszawa 2014
- Dzwonkowski H. (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. 8, Warszawa 2019
- Etel L., *Opinia prawna (zlecona) z dnia 8 maja 2002 r. w sprawie projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (druk nr 414)*
- Etel L., *Opinia (zlecona) do projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (druk nr 3417)*, Warszawa, 20.12.2004
- Etel L., *Prawo finansowe*, Warszawa 2008
- Etel L. (red.), *System prawa finansowego*, t. 3: *Prawo daninowe*, Warszawa 2010
- Festgabe für das Reichsgericht*, Bd. 4, Berlin–Leipzig 1929
- Filipczyk H., *Kwalifikacja cywilnoprawna czynności a art. 199a § 3 Ordynacji podatkowej*, „Prawo i Podatki” 2007, nr 12
- Fischer P., *Innere Unabhängigkeit und Fiskalinteresse*, „Steuer und Wirtschaft” 1992
- Fiume W., *Steuerwesen und Rechtsordnung*, Köln 1958
- Fojcik-Mastalska E., Mastalski R., *Zasada zupełności w prawie podatkowym*, [w:] *Konstytucja, ustrój, system finansów państwa. Księga pamiątkowa ku czci Prof. Natalii Gajl*, red. T. Dębowska-Romanowska, A. Jankiewicz, Warszawa 1999
- Franusz A., Goettel A., *Powództwo organów skarbowych o ustalenie*, „Państwo i Prawo” 2012, nr 9
- Franz A., Komorek Z., *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Rozporządzenia wykonawcze*, Warszawa 1935
- Frommel S.N., *United Kingdom Tax Law and Abuse of Rights*, „Intertax” 1991, vol. 19
- Fuchs M., *Umgehung des Gesetzes*, Göttingen 1917
- Gajewski D., Glumińska-Pawlic J., Golecki M.J., Werner A., *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania*, Warszawa 2018
- Gassner W., *Ende oder neuer Anfang der wirtschaftlichen Betrachtungsweise?*, „Österreichische Steuer. Zeitschrift” 1975
- Gizbert-Studnicki T., *Język prawny z perspektywy socjolingwistycznej*, Warszawa–Kraków 1986
- Głabiński S., *Nauka skarbowości*, Lwów 1911
- Gniewek E., *Prawo rzeczowe*, Warszawa 2010
- Gomułowicz A., *Aspekt prawotwórczy sądownictwa administracyjnego*, Warszawa 2008
- Gomułowicz A., *Moralność podatkowa – uwarunkowania i zasadnicze dylematy*, [w:] *Ex iniuria non oritur ius. Księga pamiątkowa ku czci Profesora Wojciecha Łączkowskiego*, red. A. Gomułowicz, J. Małecki, Poznań 2003
- Gomułowicz A., *Sprzecznosc interesów a sprawiedliwe opodatkowanie – zasadnicze dylematy*, [w:] *Ius suum quique. Studia prawnofinansowe. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Wacławowi Goronowskiemu*, red. W. Konieczny, Warszawa 2005

- Gomułowicz A., *Zasada sprawiedliwości podatkowej w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego. Aspekt materialny*, Warszawa 2003
- Gomułowicz A., Małecki J., *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2004
- Grzybowski S., *Struktura i treść przepisów prawa cywilnego odsyłających do zasad współżycia społecznego*, „*Studia Cywilistyczne*” 1965, t. XXXII
- Grzybowski S. (red.), *System prawa cywilnego*, t. 1: *Część ogólna*, Warszawa 1985
- Gutowski M., Kardas P., *Wykładnia i stosowanie prawa w procesie opartym na Konstytucji*, Warszawa 2017
- Guzek M., Stefaniak M., *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania. Komentarz praktyczny*, Warszawa 2018
- Hansel A., *Zur Dogmatik des Begriffs Steuerumgehung*, [w:] *Bonner Festgabe für E. Zitelmann*, München–Leipzig 1923
- Hanusz A., *W kwestii autonomii prawa podatkowego*, [w:] *Prawo finansowe i nauka prawa finansowego na przełomie wieków*, red. A. Kostecki, Kraków 2000
- Harasimowicz J., *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 1977
- Hauser R., Wróbel A., Niewiadomski Z. (red.), *System prawa administracyjnego*, t. 4: *Wykładnia w prawie administracyjnym*, wyd. 2, Warszawa 2015
- Kalinowski M., *Granice legalności unikania opodatkowania w polskim systemie podatkowym*, Toruń 2001
- Kalinowski M., *Opinia (zlecona) o projekcie ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (druk nr 3417)*, Toruń, 16.12.2004
- Kalinowski M., *Przedmiot podatku a obowiązki i zobowiązanie podatkowe*, „*Toruński Rocznik Podatkowy*” 2008
- Kalinowski M., *Wykładnia oświadczeń woli oraz ich pozorność w prawie podatkowym*, „*Przegląd Podatkowy*” 2003, nr 1
- Karwat P., *Obejście prawa podatkowego. Natura zjawiska i sposoby przeciwdziałania mu*, Warszawa 2002
- Kirchhof F., *Steuerumgehung und Auslegungsmethoden*, „*Steuer und Wirtschaft*” 1983
- Koch K., Scholtz R.D. (Hrsg.), *Abgabenordnung. Kommentar*, Köln–Berlin–Bonn–München 1996
- Koja F., *Allgemeines Verwaltungsrecht*, Manz 1986
- Kosikowski C., *Autonomia prawa podatkowego – głos krytyczny*, „*Przegląd Podatkowy*” 2006, nr 7
- Kosikowski C., *Finanse publiczne w świetle Konstytucji RP oraz orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego (na tle porównawczym)*, Warszawa 2004
- Kosikowski C., Etel L., Dowgier R., Pietrasz P., Presnarowicz S., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2006
- Kosikowski C., Ruśkowski E. (red.), *Finanse publiczne i prawo finansowe*, Warszawa 2003.
- Kostecki A., *Klauzule generalne zapobiegania obejściu prawa podatkowego w niemieckiej doktrynie i regulacjach prawnych*, [w:] W. Miemiec (red.), *Księga jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego. Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego*, Wrocław 2009
- Kramer J.D., *Abuse of law by saving devices*, „*Intertax*” 1991, vol. 2
- Kruse H.W., *Steuerrecht*, Bd. 1: *Allgemeiner Teil*, München 1973

- Krzywoń A., *Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, Warszawa 2011
- Kubacki R., Bartosiewicz A., *Silny będzie silniejszy*, „Rzeczpospolita” z 19 kwietnia 2002 r.
- Kujawski G., *Klauzula generalna unikania opodatkowania*, Warszawa 2017
- Kulicki J., *Opinia o projekcie ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (druk nr 3417)*, Warszawa, 25.11.2004
- Lang W., Wróblewski J., Zawadzki S., *Teoria państwa i prawa*, Warszawa 1986
- Langrod R., *Ustawodawstwo podatkowe a prawo prywatne w Polsce*, Warszawa 1929
- Lewaszkiwicz-Petrykowska B., *Wady oświadczenia woli w polskim prawie cywilnym*, Warszawa 1973
- Lubowski J., przemówienie wygłoszone 4 lipca 1936 r. na zjeździe dyrektorów izb skarbowych, „Polska Gospodarcza” 1936, nr 29
- Lurje B., *Die Umgehung des Gesetzes und ihr Recht*, „Archiv für bürgerlichen Recht”, Bd. 41
- Łętowska E., *Zbieg norm w prawie cywilnym*, Warszawa 2002
- Łukawska D., *Artykuł 1891 Kodeksu postępowania cywilnego. Instytucja stanowiąca wykonanie art. 199a § 3 Ordynacji podatkowej*, „Prawo i Podatki” 2008, nr 6
- Mastalski R., *Glosa do wyroku NSA z dnia 18 listopada 1992 r., III SA 1606/92*, „Monitor Prawniczy” 1994, nr 3
- Mastalski R., *Glosa do wyroku SN z 25 lutego 1998 r., III RN 117/97*, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 1999, nr 4
- Mastalski R., *Konstytucyjne podstawy prawa podatkowego*, [w:] *Konstytucyjne podstawy systemu prawa*, red. M. Wyrzykowski, Warszawa 2001
- Mastalski R., *Prawo podatkowe*, Warszawa 2000
- Mastalski R., *Prawo podatkowe. Część ogólna*, Warszawa 1998
- Mastalski R., *Wprowadzenie do prawa podatkowego*, Warszawa 1995
- Mirek I., *Kwestia gospodarczego sposobu rozpatrywania prawa podatkowego i nadużycia możliwości kształtowania stosunków prawnych w prawie podatkowym Austrii, Szwajcarii i Niemiec*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2004, nr 4
- Mirek I., *Wpływ rozwiązań niemieckich na kształtowanie się koncepcji zwalczania „obchodzenia podatków” w Austrii, Szwajcarii i Polsce*, [w:] *Związki prawa polskiego z prawem niemieckim*, red. A. Liszewska, K. Skotnicki, Łódź 2006
- Modzelewski W., *Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych. Komentarz*, Warszawa 2009
- Modzelewski W., *Wstęp do nauki polskiego prawa podatkowego*, Warszawa 2010
- Morawski L., *Teoria prawodawcy racjonalnego a postmodernizm*, „Państwo i Prawo” 2000, nr 11
- Nees F., *Steuer Umgehung. § 5 Reichsabgabenordnung und das bürgerliche Recht*, Mainz 1921
- Neff P., *Beiträge zur Lehre von der fraus legi acta in dem Digesten*, Berlin 1895
- Niestrzębski D., *Instytucja obejścia prawa podatkowego*, „Glosa” 1999, nr 12
- Niestrzębski D., Tarnacki R., *Moment uznania przychodu za nienależny*, „Przegląd Podatkowy” 2001, nr 5
- Nita A., *Przeciwdziałanie obejściu prawa podatkowego w Niemczech, Austrii i w Szwajcarii*, referat wygłoszony na konferencji naukowej Wydziału Prawa i Administracji

- Uniwersytetu Warszawskiego „Czy i jaka klauzula przeciwko obejściu prawa podatkowego jest potrzebna w Polsce?” (Warszawa, 10 stycznia 2012 r.)
- Nykiel W., *Autonomia prawa podatkowego (wybrane zagadnienia)*, [w:] *Konstytucja, ustroj, system finansów państwa. Księga pamiątkowa ku czci Prof. Natalii Gajl*, red. T. Dębowska-Romanowska, A. Jankiewicz, Warszawa 1999
- Olesińska A., *Klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania*, Toruń 2013
- Olesińska A., *Konstrukcja i funkcjonowanie klauzuli ogólnej zapobiegającej unikaniu opodatkowania w australijskim podatku dochodowym*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2011
- Oniszczyk J., *Podatki i inne daniny publiczne w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2001
- Ostrowski J., *Siedem rad na nowelizację Ordynacji podatkowej*, „Monitor Podatkowy” 2003, nr 1
- Ostrowski K., *Prawo finansowe. Zarys ogólny*, Warszawa 1970
- Piechowiak M., *Dobro wspólne jako fundament polskiego porządku konstytucyjnego*, Warszawa 2012
- Plaff I., *Zur Lehre vom sogenannten in fraudem legis agree*, Wien 1892
- Radwański Z., *Wykładnia oświadczeń woli składanych indywidualnym adresatom*, Ossolineum 1972
- Radwański Z. (red.), *System prawa prywatnego*, t. 2: *Prawo cywilne – część ogólna*, wyd. 2, Warszawa 2008
- Radzikowski K., *Normatywne podstawy koncepcji obejścia prawa podatkowego*, „Przegląd Podatkowy” 2005, nr 9
- Radzikowski K., *Prawnopodatkowe skutki wadliwości czynności cywilnoprawnych*, Warszawa 2015, LEX el/2015
- Resich Z., *Istota procesu cywilnego*, Warszawa 1985
- Ritz Ch., *Bundesabgabenordnung. Kommentar*, Wien 1999
- Rosendorff R., *Steuerersparung. Steuerumgehung. Steuerhinterziehung*, Berlin 1920
- Rosmarin S., *Prawo podatkowe a prawo prywatne w świetle wykładni prawa*, Lwów 1939.
- Rozmaryn S., *Podatek i prawo*, „Państwo i Prawo” 1947, nr 9
- Runcewicz W., *Ordynacja podatkowa. Szkic systemu Ordynacji podatkowej, ustawa, rozporządzenia wykonawcze, komentarz*, Warszawa 1935
- Ruśkowski E., *Jak naprawić to, co popsuł ustawodawca. Wiążąca interpretacja prawa finansowego a konstytucja*, „Rzeczpospolita” z 22 lutego 2005 r.
- Rybarski R., *Nauka skarbowości*, Warszawa 1935
- Safjan M. (red.), *System prawa prywatnego*, t. 1: *Prawo cywilne – część ogólna*, wyd. 2, Warszawa 2012
- Sokolewicz W., *Komentarz do art. 217 Konstytucji*, [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, red. L. Garlicki, Warszawa 1999–2007
- Stępkowski A., *Zasada proporcjonalności w europejskiej kulturze prawnej. Sądowa kontrola władzy dyskrecjonalnej w nowoczesnej Europie*, Warszawa 2010
- Stoll G., *Bundesabgabenordnung. Kommentar*, Bd. 1, Wien 1994
- Szatenstejn W.J., notka, „Orzecznictwo Sądów Polskich”, t. X
- Szatenstejn W.J., *Obejście ustaw podatkowych*, „Przegląd Prawa Handlowego” 1927

- Szot A., *Między jednolitością a elastycznością stosowania prawa*, [w:] *Wpływ teorii Jerzego Wróblewskiego na współczesne prawoznawstwo*, red. T. Bekrycht, M. Zirk-Sadowski, Warszawa 2011
- Ślifirczyk M., *Obejście prawa podatkowego w doktrynie orzeczniczej polskich sądów*, „Forum Prawnicze” 2017, nr 4
- Świtała F., *Nieważność czynności prawnej a autonomia prawa podatkowego*, „Monitor Podatkowy” 2002, nr 4
- Tanzer M., *BAO 2010. Einführung und Kurzkommentar*, Wien 2010
- Tanzer M., *Das Analogieverbot im Steuerrecht*, „Steuer Und Wiertschaft” 1981
- Tipke K., *Die Steuerrechtsordnung*, Bd. 3, Köln 1993
- Tipke K., Kruse H.W., *Abgabenordnung. Kommentar*, Köln 1996
- Tipke K., Lang J., *Steuerrecht*, Köln 1996
- Trzciński J., *Rzeczpospolita Polska dobrem wspólnym wszystkich obywateli*, [w:] *Sądownictwo administracyjne gwarantem wolności i praw obywatelskich 1980–2005*, red. J. Góral, R. Hausner, J. Trzciński, Warszawa 2005
- Vetsch J., *Die Umgehung des Gesetzes (in fraudem legis agree). Theorie, Rechtsprechung und Gesetzbuch*, Zürich 1917
- Warzocha E., *Ustalenie stosunku prawnego lub prawa w sądowym postępowaniu cywilnym*, Warszawa 1982
- Wasilkowski A., *Aktualizacja porządku prawnego – potrzeby i rygory*, „Państwo i Prawo” 1992, nr 5
- Wassertrüdingen M., *Inwiedeit mit die Steuerumgehung in Sinne des § 5 Reichsabgabenordnung und die Beratung dabei strafbar?*, „Zeitgemäße Steuerfragen” 1920, Nr. 1
- Wąsowicz W., *Obejście prawa jako przyczyna nieważności czynności prawnej*, „Kwartalnik Prawa Prywatnego” 1999, nr 11
- Wehner A., *Die Steuerhinterziehung und Steuerfärderung nach dem Strafrechte des Reichsabgabenordnung*, Bonn 1922
- Weralski M. (red.), *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. 1: *Instytucje ogólne*, Ossolineum 1982
- Włodkowski K., glosa, „Glosa” 2011, nr 1
- Wróblewski J., *Pragmatyczna jasność prawa*, „Państwo i Prawo” 1988, nr 4
- Wróblewski J., *Sądowe stosowanie prawa*, Warszawa 1988
- Wróblewski J., *Wartość a decyzja sądowa*, Ossolineum 1973
- Zagrobелny K., *Glosa do wyroku NSA z dnia 9 lutego 2000 r. (I SA/Gd 2036/97)*, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2001, nr 10
- Zakolska J., *Zasada proporcjonalności w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2008
- Zalewiński R., *Ustalenie przez sąd powszechny istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa w toku postępowania podatkowego*, „Przegląd Podatkowy” 2006, nr 9
- Ziemiński Z., *Problemy podstawowe prawoznawstwa*, Warszawa 1980

Wykaz tabel

Tabela 1. Instytucje i kryteria zapobiegania obejściu prawa podatkowego w systemach wybranych państw (stan na 1 grudnia 2018 r.).....	69
Tabela 2. Porównanie przepisów działu IIIA Ordynacji podatkowej.....	204
Tabela 3. Kształtowanie klauzuli ogólnej przeciwko obejściu prawa podatkowego w systemie prawa polskiego.....	263

